

22.03.2022 года

## **Налоговый контроль - 2022: как защитить себя и компанию**

**Наталюк Наталья** - Советник налоговой службы РФ II ранга, ведущий практикующий юрист по налоговым и гражданским спорам компании «Правовест Аудит», эксперт pro-vo по при уполномоченным по защите прав предпринимателей в Правительстве Москвы

**[pravovest-audit.ru](http://pravovest-audit.ru)**

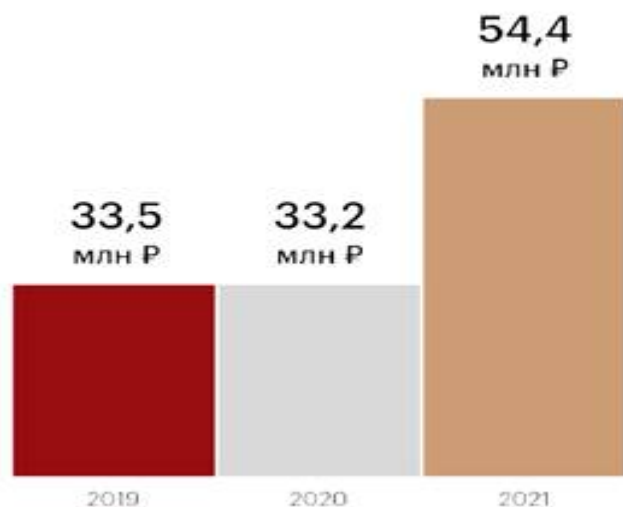
**+7 495 134-32-23**



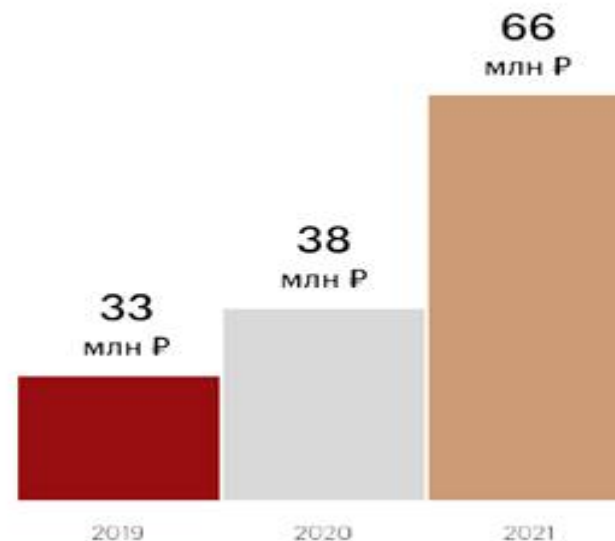
## Налоговый контроль: цифры и факты

Официальная статистика (отчет ф.2-НК) \ гласит о росте доначислений на 1 выездную проверку в целом по РФ и по Москве:

### Суммы доначислений на 1 выездную проверку по РФ



### Суммы доначислений на 1 выездную проверку по Москве



### Доначисления на 1 выездную проверку за 2021 год:

- В целом по РФ - **54,4** млн руб.
- По Москве - **66** млн руб.
- По Санкт-Петербургу - **121** млн руб.



## Уголовная ответственность за неуплату налогов - 2022

**Уголовные дела по налоговым преступлениям можно возбуждать ТОЛЬКО на основании материалов налоговых органов**

**Федеральный закон от 09.03.2022 № 51-ФЗ**

**«О внесении изменений в статьи 140 и 144 Уголовно-процессуального кодекса РФ»**

Правительство РФ внесло в Госдуму проект поправок в УПК РФ, предусматривающих возбуждение уголовных дел о преступлениях, предусмотренных статьями 198-199.2 УК РФ, только на основании материалов, направленных налоговыми органами в соответствии с НК РФ.

Т.е. можно будет возбуждать уголовное дело ТОЛЬКО по материалам налогового органа, а не прочих заявлений «доброжелателей». Так было ранее (2011-2014 гг).

Вопрос о возбуждении данной категории уголовных дел должен разрешаться только при неисполнении в течение 2 месяцев требований налогового органа об уплате налога (сбора, страховых взносов) в крупном или в особо крупном размере.

Ежегодно возбуждается до 2,5 тыс уголовных дел, из них 1 тыс доходит до суда, т.к. налоговая недоимка «добровольно» гасится



## **ФНС с 9 марта приостановила инициирование банкротства должников**

С 09.03.2022 года для снижения угроз банкротства в связи с введением иностранными государствами ограничительных мер **принято решение о приостановлении подачи налоговыми органами заявлений о банкротстве должников.**

Отмечено, что приоритетом в работе налоговых органов станет:

- содействие реструктуризации задолженности;**
- применение, предусмотренных законодательством процедур рассрочек и мировых соглашений.**

По результатам оценки платежеспособности и рисков финансово-хозяйственной деятельности должников с привлечением профессиональных объединений и иных кредиторов будут выработываться решения, **направленные на сохранение бизнеса.**

**! Не указана дата, до которой ФНС не будет обращаться в суды с соответствующими заявлениями**

ФНС поддержала предложение Минэкономразвития о введении полугодового моратория на внешние банкротства. Но **при соблюдении 2 условий:**

- 1. мораторий не будет иметь обратной силы и начнет действовать не раньше даты публикации постановления;**
- 2. во время его действия не будет приостанавливаться исполнительное производство по взысканиям, возникшим до введения моратория.**



## **Введен мораторий на проведение плановых проверок компаний и ИП**

### **Постановление Правительства РФ от 10 марта 2022 года № 336**

**До конца 2022 года будет действовать мораторий на проведение плановых проверок бизнеса.** Исключения предусмотрены только в отношении небольшого закрытого перечня объектов контроля, в рамках санитарно-эпидемиологического, ветеринарного и пожарного контроля, а также надзора в области промышленной безопасности.

Проведение внеплановых контрольных мероприятий допускается лишь в исключительных случаях при угрозе жизни и причинения тяжкого вреда здоровью граждан, угрозе обороне страны и безопасности государства, а также при угрозе возникновения чрезвычайных ситуаций природного и техногенного характера. При этом такие проверки должны быть согласованы с органами прокуратуры.

Внеплановые проверки также могут проводиться по поручению Президента и Правительства РФ.

**Данный мораторий не касается налоговых проверок.**



## **Налоговые меры поддержки бизнеса: правительство получило новые полномочия по налогам**

**Федеральный закон от 09.03.2022 года № 52-ФЗ  
О внесении изменений в статьи 4 и 45 части первой НК РФ  
(о наделении Правительства Российской Федерации отдельными полномочиями)**


03.03.2022 года в Госдуму внесен законопроект, согласно которому Правительство РФ наделяется дополнительными полномочиями, в т.ч.:

- по продлению сроков уплаты налогов, страховых взносов, авансовых платежей;
- по приостановлению, отмене или переносу налоговых проверок;
- по продлению сроков предоставления налоговых деклараций, бухотчетности и иных сведений.

Субъекты РФ смогут продлевать сроки уплаты региональных и местных налогов. Напомним, что аналогичный порядок работал и в 2020 году.







## Предоставление отсрочки или рассрочки по уплате налогов при обстоятельствах непреодолимой силы

**Предоставление отсрочки или рассрочки по уплате налога (а также сбора, страховых взносов, пеней, штрафов) из-за недостаточности у заинтересованного лица денежных средств в связи с причинением ему ущерба в результате обстоятельств непреодолимой силы (пп. 1 п. 2 ст. 64 НК РФ).**

По данному основанию отсрочка или рассрочка по уплате налога предоставляется организации - на сумму, не превышающую стоимость ее чистых активов (п. 2.1 ст. 64 НК РФ).

Как правило, отсрочка или рассрочка по уплате налога предоставляется **без начисления % на сумму задолженности** (п. 4 ст. 64 НК РФ).

**При обращении в налоговый орган за предоставлением отсрочки или рассрочки по уплате налога заинтересованное лицо представляет банковскую гарантию, поручительство либо залог в соответствии со ст.ст. 73, 74, 74.1 НК РФ (п.п. 12, 20 Порядка, утв. Приказом ФНС от 16.12. 2016 № ММВ-7-8/683@ , п. 5 ст. 61 НК РФ, письмо ФНС от 22.07.2020 N СД-18-3/1218@).**

Решение о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога (либо об отказе в ее предоставлении) принимается уполномоченным органом в течение 30 рабочих дней после получения заявления налогоплательщика (п. 6 ст. 6.1, ст. 63, п. 6 ст. 64 НК РФ).

## Подготовлен законопроект о налоговой поддержке бизнеса

### Законопроект № 84984-8 «О внесении изменений в п. 4 ст. 75 части 1 и часть 2 НК РФ

- отказ от применения в 2022 и 2023 годах в отношении компаний норм о повышенном размере пени с 31 дня просрочки исполнения обязанности по уплате налога в размере 1/150 ставки рефинансирования;
- в отношении услуг по предоставлению мест для временного проживания в гостиницах и иных средствах размещения установить «нулевую» ставку по НДС сроком на 5 лет;
- установить нулевую ставку НДС в отношении услуг по предоставлению в аренду, управление, на ином праве объекта туристской индустрии, введенного в эксплуатацию после 01.01.2022 г. Ставка будет применяться в течение 20 последовательных налоговых периодов с момента ввода в эксплуатацию таких объектов;
- в 2022 - 2024 годах курсовую разницу, начисленную по требованиям (обязательствам) выраженным в иностранной валюте, учитывать при расчете налоговой базы по мере погашения указанной задолженности с целью исключения влияния на налоговые обязательства по налогу на прибыль расчетных величин, зависящих от изменения курса рубля к иностранным валютам;
- предоставить право налогоплательщикам налога на прибыль организаций перейти в течение 2022 года на уплату ежемесячных авансовых платежей исходя из фактической прибыли;
- на 2022 - 2024 годы для организаций отрасли информационных технологий установить ставку налога на прибыль организаций в размере 0 процентов;
- по транспортному налогу применять с 2022 года повышающий коэффициент только для транспортных средств, стоимостью свыше 10 млн руб.;
- по налогу на имущество организаций - в отношении объектов недвижимости, налоговая база по которым определяется как их кадастровая стоимость, в 2023 году для расчета налоговой базы применять кадастровую стоимость по состоянию на 01.01.2022 года.



## Поддержка автопроизводителей: отсрочка уплаты утилизационного сбора

### Постановление Правительства от 4 марта 2022 года №287

Для обеспечения стабильности финансовой деятельности производителей автомобильной техники в условиях сложившейся экономической ситуации и санкционного давления в постановление Правительства от 26.12. 2013 года №1291 внесены следующие изменения:

- срок уплаты утилизационного сбора за I–III кварталы 2022 года для отечественных автопроизводителей перенесён на декабрь;

- предприятия отрасли, оказавшиеся под санкциями, могут уплатить сбор за IV квартал 2021 года - в декабре 2022 года.

Перенос сроков предусмотрен для предприятий, где трудится не менее 5 тысяч человек, и их дочерних компаний.


Подобная мера поддержки уже применялась ранее в период эпидемических ограничений.



## **Блокировку счетов налогоплательщиков «заморозили» до июня**

**ФНС принято решение о приостановлении до 01.06.2022 года принятия налоговыми органами решений о приостановлении операций по счетам в банке при взыскании денежных средств со счетов должников (блокировка счетов).**

**Налогоплательщикам, понесшим ущерб из-за финансово-экономических санкций для отложения мер взыскания денежных средств с их счетов, следует обратиться в инспекцию по месту своего учета.**






## Налоговая служба приостанавливает проверки соблюдения валютного законодательства

**ФНС сообщила о временном приостановлении проводимых ею проверок соблюдения требований валютного законодательства.**

Речь идет о нарушениях, предусмотренных Федеральным законом от 10.12.2003 года № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» (например, выплата зарплаты иностранцам наличными, за что предусмотрен штраф от 75 % до 100 % от суммы)

Однако объявленный мораторий **НЕ БУДЕТ РАСПРОСТРАНЯТЬСЯ** на ограничения, вводимые указами Президента РФ для обеспечения финансовой стабильности РФ в условиях санкций (*Указы от 28.02.2022 года № 79 о продаже 80% валютной выручки, № 81 о запрете операций по займам и ценным бумагам с компаниями из недружественных стран*).

Но налоговые органы могут принимать во внимание фактические обстоятельства, связанные с деятельностью в режиме действующих санкций, в качестве смягчающих или исключающих ответственность за такие нарушения.





# **Интересная практика**

# Суд признал незаконным принятие инспекцией «подложных» деклараций

## Постановление АС Уральского округа от 20.01.2022 года по делу № А60-14403/2021

В налоговый орган от имени общества в 2021 году неизвестным лицом было подано 12 уточненных деклараций по НДС с «нулевыми» показателями, подписанных усиленной квалифицированной электронной подписью руководителя компании. Но данный ключ электронной цифровой подписи (ЭЦП) руководитель никогда не получал, не обращался за его получением и «уточненки» в инспекцию не направлял.

**Кассационная инстанция суда не согласилась с коллегами и поддержала налогоплательщика, указав следующее:**

судами установлено, что уточненные «нулевые» декларации были поданы неуполномоченным лицом и содержат недостоверные сведения. Внесение инспекцией сведений из данных деклараций в соответствующие системы учета и отказ признать данные декларации неподанными **нарушает права и законные интересы общества;**

принимая во внимание особенности правового регулирования НДС, стадийность взимания данного налога, учет недостоверных сведений «нулевых» деклараций, поданных неуполномоченным лицом, **приводит к нарушению как прав самого налогоплательщика, так и к возможному нарушению прав и законных интересов его контрагентов;**

аргумент, что действующее налоговое законодательство не позволяет признать спорные декларации неподанными, подлежит отклонению. При разрешении спора следует исходить из того, что **недостоверные сведения «нулевых» деклараций, поданных неуполномоченным лицом, не должны содержаться в системе учета налогового органа,** заявленные требования направлены на восстановление прав и законных интересов налогоплательщика;

согласно внесенным в ст. 80 НК РФ изменениям (*Федеральный закон от 23.11.2020 № 374-ФЗ*), в полномочия налоговых органов входит признание декларации непредставленной, если она подана неуполномоченным лицом. Т.е. ссылки инспекции на техническую невозможность исполнить данное требование необоснованы.



# Запрос документов и информации Скрытая проверка налогоплательщика

**Постановление АС Московского округа  
от 24.12.2021 года по делу № А40-20258/2021**

Требование о представлении документов и информации, основание - **п. 2 ст. 93.1 НК РФ**

Налогоплательщик:

- невозможность предоставления всех документов в связи с большим объемом;
- истребуются документы не в отношении конкретной сделки, а по нескольким тысячам сделок;
- нет обязанности предоставлять документы, не связанные с конкретной сделкой, вне рамок налоговой проверки.

**Суд признал штраф незаконным:**

- в требовании не идентифицированы конкретные сделки, относительно которых истребуются запрашиваемые документы;
- не указано, в рамках какого мероприятия налогового контроля истребуются документы, а перечислены одновременно все предусмотренные НК РФ основания для истребования документов.
- запрос документов и информации по всем договорам за продолжительный период времени не может расцениваться как запрос о конкретной сделке.

**Фактически проводится проверка деятельности налогоплательщика.**



## **Вне проверок нельзя истребовать все документы по связям с контрагентом!**

### **Постановление АС Центрального округа от 15.12.2021 года по делу № А08-10169/2020**

Инспекция вне рамок проверок (на основании п. 2 ст. 93.1 НК РФ) попыталась истребовать у компании большое количество документов, относящихся к ее финансово-хозяйственной деятельности с контрагентом за целый год (*договоры, акты выполненных работ, карточки счетов бухучета, регистры налогового учета, обороты сч. 90.2 и 91.12 по всем видам учета и пр.*).

**Налогоплательщик не стал исполнять такое требование, а обжаловал его в судебном порядке.**

**Суды трех инстанций поддержали компанию, указав следующее:**

-нормы НК РФ не предоставляют налоговым органам право истребовать у налогоплательщиков и их контрагентов документы и информацию в рамках предпроверочного анализа финансово-хозяйственной деятельности в отсутствие оснований, установленных пунктами 1, 2 ст. 93.1 НК РФ;

-на момент выставления требования инспекции была известна конкретная сделка, заключенная между обществом и контрагентом. При этом перечень указанных в требовании документов, свидетельствуют не об объективной заинтересованности налогового органа в получении информации по конкретной сделке (нескольким сделкам), а **об анализе взаимоотношений сторон за год;**

- спорное требование **нарушает права и законные интересы общества путем возложения на него обязанностей по представлению документов в отсутствие соответствующих правовых оснований.**



**Переквалификация  
Притворные сделки**

## Риски: договор с «самозанятым» контрагентом

Письмо ФНС от 16.09.2021 года № АБ-4-20/13183@

Для целей самостоятельной оценки рисков налогоплательщиками по результатам своей финансово-хозяйственной деятельности, в том числе **оценки рисков при выборе контрагентов**, могут учитываться критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, утвержденные приказом ФНС от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@.

**Одними из признаков подмены трудового договора с физическим лицом договором оказания услуг плательщиком НДС являются:**

### **1. Организационная зависимость "плательщика НДС" от своего "Заказчика":**

- регистрация физического лица в качестве плательщика НДС - обязательное условие "Заказчика";
- "Заказчик" распределяет "плательщиков НДС" по объектам (маршрутам), исходя из производственной необходимости;
- "Заказчик" определяет режим работы "плательщика НДС", в том числе продолжительность рабочего дня (смены), время отдыха;
- Работник "Заказчика" непосредственно руководит и контролирует работу "плательщика НДС" на объекте (администраторы объектов);

**2. Инфраструктурная зависимость "плательщика НДС" от "Заказчика",** Т.е. «самозанятый» выполняет работу полностью материалами, инструментами и оборудованием "Заказчика";

**3. Порядок оплаты услуг "плательщику НДС" и учет оказываемых услуг аналогичен порядку, установленному ТК РФ.**

Указанные признаки характеризуют "плательщика НДС" как лицо, **фактически лишенное предпринимательской самостоятельности в ведении своей деятельности.**



## Договоры с «самозанятыми»

Для исключения претензий, рекомендуется в договоре указывать:

- исполнителем является гражданин, зарегистрированный в качестве самозанятого, использующий специальный налоговый режим – налог на профессиональный доход;
- самозанятый по заданию организации выполняет работы или оказывает услуги, определенные в договоре, в установленный срок, а вы их оплачиваете;
- работы или услуги носят разовый характер;
- самозанятый самостоятельно устанавливает время и порядок своей работы;
- не предоставляются социально-трудовые гарантии и компенсации;
- по результатам оказанных услуг или выполненных работ составляется акт сдачи-приемки результатов оказанных услуг или выполненных работ;
- самозанятый обязан предоставить заказчику чеки на все выплаты по договору;
- компания-заказчик освобождается от обязанности по уплате налогов и взносов;
- ответственность исполнителя за неуведомление заказчика о прекращении статуса самозанятого (*можно указать условия о компенсации расходов на уплату НДФЛ, взносов, пеней, штрафов*).

### Опасно:

- ! указывать трудовую функцию;
- ! присваивать должность, специальность, профессию и указывать ту же квалификацию, которая предусмотрена штатным расписанием вашей компании, ссылаться на должностную (рабочую) инструкцию;
- ! прописывать ежемесячную гарантированную в определенной сумме оплату по тарифным ставкам, окладам;
- ! обязывать подчиняться внутреннему трудовому распорядку;
- ! устанавливать дисциплинарную ответственность за ненадлежащее выполнение поставленных задач и распоряжений;
- ! фиксировать условия о соблюдении определенного режима работы и отдыха, в т.ч. график работы;
- ! брать на себя обязательства по социальному страхованию;
- ! обязательства предоставить стационарное рабочее место и обеспечить какие-либо условия для работы.

## Переквалификация ученических договоров в «трудовые отношения»

Постановление АС Уральского округа от 28.12.2021 года по делу № А76-4285/2021

Общество формально заключало с вновь принятыми на работу физлицами ученические договоры, которые по своей природе являлись трудовыми соглашениями, целью формального документооборота являлось занижение налоговой базы при исчислении страховых взносов с сумм выплаченных в рамках ученических договоров стипендий.

В ходе ВМП инспекция пришла к выводу, что общество неправомерно не включило в облагаемую базу по страховым взносам вознаграждение физическим лицам в рамках выполнения трудовых обязанностей, поименованное как стипендия. и доначислила **4,5 млн руб.**

### Суды поддержали инспекцию:

- время, которое должен отработать в обществе ученик по договору после обучения в рамках ученического договора, не установлено;
- отсутствуют места, которые возможно отнести к местам обучения: при осмотрах установлено, что кабинеты не оборудованы табличками с наименованием помещений, отсутствуют наглядные и иные учебные пособия;
- совпадение срока ученического договора с продолжительностью испытательного срока по трудовому договору, установленного для общей категории работников;
- график работы учеников соответствовал графику работы сотрудников;
- выплаченная ученикам стипендия имела сдельно-повременный характер оплаты труда, зависела от квалификации, сложности работы, временных условий выполнения работы (в выходные, в ночное время, праздничные дни и др.), от количества и качества выпускаемой продукции, имела стимулирующие надбавки
- **свидетельские показания:** никакого обучения не проводилось

## Суд признал договор управления с бывшим директором «налоговой схемой»

### Постановление АС Западно-Сибирского округа от 23.11.2021 года по делу № А46-5115/2021

Результатом выездной проверки компании стали доначисления, пени и штрафы на общую сумму более 31 млн руб. Одним из оснований послужил вывод инспекции о занижении налоговой базы по НДФЛ, страховым взносам в части доходов, выплаченных управляющему компании - ИП.

Все три инстанции поддержали налоговый орган, отметив следующее:

- **правоотношения сторон носят не гражданско-правовой, а трудовой характер.** ИП оказывал услуги по управлению только налогоплательщику, как и раньше, он подконтролен общему собранию участников общества, новых прав, полномочий и обязанностей, связанных с управлением предприятием, у него фактически не добавилось;
- при неизменности функций управляющего по сравнению с функциями, выполняемыми в качестве директора, **вознаграждение управляющего относительно заработной платы директора многократно возросло (в 1 000 раз) и заняло значительную долю в структуре расходов налогоплательщика;**
- **вознаграждение управляющему выплачивалось систематически, а не по факту оказания услуги,** без привязки к объемам оказанных услуг, степени их эффективности для налогоплательщика;
- даты снятия управляющим наличных денежных средств совпадают с датами выплаты заработной платы сотрудникам налогоплательщика;
- отчеты о результатах финансово-хозяйственной деятельности компании, информации о заключенных договорах и какой-либо иной проделанной управляющим работе за проработанный период не содержат;
- замена директора на управляющего - ИП **не имела иной экономически оправданной цели, помимо минимизации налоговой нагрузки,** в виде минимизации налоговых обязательств по исчислению и перечислению в бюджет НДФЛ и страховых взносов.

#### Аналогичные дела и вердикты судов:

Определение ВС РФ от 22.07.2021 года по делу № А53-15452/2020,

Постановление АС Западно-Сибирского округа от 18.05.2021 года по делу № А27-9043/2020.





## Переквалификация в судебных кейсах

**Определение ВС РФ от 28.05.2021 года по делу № А19-18890/2019**

**Переквалификация договора услуг подбора и адаптации иностранного персонала в договор строительного подряда.**

Согласованные с китайской стороной наряды на работу представляли собой конкретные пообъектовые перечни работ с указанием сроков их выполнения (по месяцам). Условия контрактов:

- приемка заказчиком скрытых и промежуточных работ от исполнителя,
- устранение исполнителем выявленных дефектов и недостатков собственными силами и пр.

**«Следы» выполнения иностранными организациями функций подрядчиков строительных работ.**





## Инспекция проиграла: притворная сделка по закупке товаров для принципалов или купля-продажа?

Постановление АС Поволжского округа  
от 15.02.2022 года по делу № А12-557/2021



Агентские договоры на поиск поставщиков и приобретение у них товаров для принципалов с фиксированным агентским вознаграждением.

**Позиция НО:** сделки агента по закупке товаров для принципалов прикрывают сделки купли-продажи. **Налогоплательщик** в действительности занимался закупкой товаров для себя и реализацией в последующем этих товаров контрагентам. Действия направлены на уклонение от обязанности по уплате налогов по **ОСНО**.

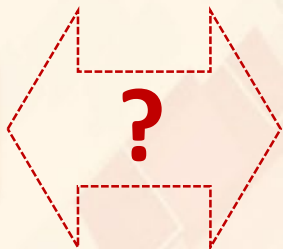
### Суды поддержали компанию:

- если лицо, в интересе которого предпринимаются действия без его поручения, одобрит эти действия, к отношениям сторон в дальнейшем применяются правила о договоре поручения или ином договоре, соответствующем характеру предпринятых действий, даже если одобрение было устным (*согласно ст. 982 ГК РФ*). В данном случае принципалы приняли товар, одобрили совершенные в их интересах действия, приняли соответствующие отчеты;
- **именно фиксированная сумма агентского вознаграждения без учета объема поставляемого товара, свидетельствует о том, что фактически налогоплательщик получал прибыль от агентской деятельности в виде получаемого вознаграждения, а не от наценки, полученной от перепродажи товара.** Инспекцией не произведен расчет того, покрывало ли суммарно полученное от контрагентов вознаграждение среднюю наценку на товар с учетом объемов закупленного и переданного принципалам товара.
- налоговым органом в ходе проверки **не было собрано достаточно достоверных доказательств в подтверждение заявленных доводов о притворности спорных сделок и их перекалфикации.**

# Компания успешно оспорила налоговые претензии по агентским услугам

Постановление АС Северо-Кавказского округа от 14.06.2020 года №А32-26020/2019

Компания  
принципал



ИП  
агент

ИП  
агент

## Важные факторы:

- обусловленность привлечения агента на поиск клиентов целями делового характера**, а не заведомой целью уклонения от уплаты налогов и минимизации налогообложения.
  - надлежащее документальное оформление агентских услуг** (фактические действия агента, приведшие к заключению договоров с новыми клиентами, описание и количество заключенных новых договоров и др.).
  - отсутствие взаимозависимости** налогоплательщика и агента, а также самостоятельный характер предпринимательской деятельности агента.
- Иначе решение будет в пользу налоговых органов** (например, Постановления АС Северо-Кавказского округа от 19.10.2019 по делу №А32-12887/2018).

**Суть спора:** Компания занималась оказанием услуг по перевалке (выгрузке и погрузке на суда) экспортируемой сельхозпродукции.

**По результатам ВНП доначислен налог на прибыль - вывод о нереальности хозяйственных операций с 2 ИП.**

ИП оказывали Обществу агентские услуги по поиску клиентов на перевалку грузов и суммы их агентского вознаграждения налоговый орган посчитал «лишними» в составе налоговых расходов.

- дублирование функций по поиску клиентов, переговоры с со штатными сотрудниками компании;
- клиенты компании в рамках «встречки» не подтвердили взаимоотношений с ИП;
- ранее имелись прямые договорные отношения с частью клиентов до момента заключения сделок с ИП;
- отчеты агентов носят формальный характер - нет сведений, какие именно действия были выполнены ИП

## **Суды признали незаконным доначисления:**

- **в штатном расписании нет должности по поиску клиентов;**
- **налоговый орган не допросил тех лиц контрагентов, которые в силу своих должностных обязанностей могли и фактически вели поиск поставщиков услуг и проводить переговоры с ИП;**
- **свидетельские показания в большинстве случаев основаны на предположениях, налоговый орган не проверил достоверность сообщенных сведений.**

## Переквалификация в судебных кейсах



**-Решение АС Республики Башкортостан  
от 01.11.2021 года по делу  
№А0730920/2020 (апелляция 29.03.2022)**

### Переквалификация договоров беспроцентных займов в поставку

Оплата по договорам поставки между поставщиком, применяющим ОСН и взаимозависимыми покупателями на УСН, прикрывалась заключением договоров беспроцентных займов.

**Типичные «следы»:** При продаже поставщиком товара по заниженной стоимости или его безвозмездной передаче взаимозависимому покупателю (УСНО) -центр прибыли смещается на «упрощенца», за счет чего достигается налоговая выгода. Но денежные средства нужны поставщику для хозяйственной деятельности и возникает вопрос их реинвестирования, который чаще всего решается предоставлением займов. **МНОГО ОТРИЦАТЕЛЬНОЙ ПРАКТИКИ!!!**

# Переквалификация роялти за ноу-хау в дивиденды (внутригрупповые роялти)

Постановление АС ВСО от 09.12.2021 года по делу № А33-5437/2020



Общество выплатило роялти в пользу компании - резидента Великобритании в размере 72 млн руб.

Инспекция **переквалифицировала роялти по лицензионному соглашению на право использования технологий для производства и продажи продукции (ноу-хау), которые компания выплачивает акционеру (роялти в размере 6% от выручки «дочки») в дивиденды**

По СИДН с Великобританией роялти не облагаются налогом в РФ, а дивиденды облагаются по ставке 10%

В результате такой переквалификации компании отказали в вычете соответствующих расходов для целей налога на прибыль, а также доначислили 17,6 млн руб.

Налогоплательщикам, которые используют объекты интеллектуальной собственности, принадлежащие иностранным компаниям группы, следует обращать особое внимание:

-на качество договорной документации, оформляющей соответствующие потоки внутри группы,

-на доказательства экономической обоснованности соответствующих расходов.

**«имитация всегда оставляет следы имитации» - ФНС**



## Постановление АС ВСО от 09.12.2021 года по делу № А33-5437/2020

**Вердикт:** фактическое неисполнение лицензионного договора, отсутствие разумной деловой цели, нехарактерности сделки для обычного гражданского оборота и ее направленности на налоговую экономию.

### Российская компания использовал ноу-хау и ранее на безвозмездной основе

■ часть технической информации (ноу-хау) была передана задолго до заключения лицензионного соглашения (в 2008 г.) и ранее использовалась на безвозмездной основе. После 2014 г. технологии и процесс производства не менялись.

■ отсутствует основной признак ноу-хау – неизвестность лицензиату до заключения лицензионного договора (ст. 1465 ГК РФ).

■ при заключении лицензионного договора компания фактически не приобрела какого-либо ранее отсутствовавшего у него права, а лишь приняло на себя обязательство по выплате роялти, что не отвечает принципам деловой цели, могло быть осуществлено только при взаимозависимости сторон и свидетельствует о направленности сторон на получение налоговой экономии.

### Передача права пользования российской компании ноу-хау связана с акционерной деятельностью иностранной компании

■ компания не обладает экономической самостоятельностью и подконтрольна иностранной (согласовании клиентов, использование единого для группы товарного знака, интернет - сайта, корпоративной почты, программных продуктов; согласования изменений в технологии производства; доступ к годовой отчетности)

■ внутрикорпоративные административные отношения, расходы на которые не отвечают требованиям ст. 252 НК РФ.

### Специфика расчета роялти

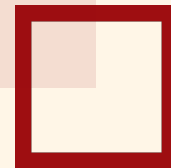
■ условие о корректировке размера роялти при недостижении рыночного уровня рентабельности продаж и активов (по сути заведомый отказ от части дохода по лицензионному договору) указывает на влияние взаимозависимости сторон на сделку - такое условие не могло бы иметь место в договоре между не взаимозависимыми лицами.

### Налог в Великобритании по ставке 21% сравнить с 35% в РФ

■ доводы об отсутствии налоговой экономии группы ввиду уплаты налога в Великобритании по ставке 21% - надо сравнивать с суммарной ставкой в РФ в размере 35% (15% налог у источника на дивиденды плюс 20% налога на прибыль при отнесении роялти на расходы).

### Налог у источника на дивиденды в РФ по ставке 15%, а не 10%

■ применение к переквалифицированным в дивиденды роялти пониженной ставки 10% налога на дивиденды по налоговому соглашению между РФ и Великобританией недопустимо, в силу наличия в действиях компании





## Критерии движимого/недвижимого имущества

Письмо Минфина России и ФНС России от 15.11.2021 года № БС-4-21/15939@

Обзор судебной практики Верховного Суда РФ от 10.11.2021 года № 3 (2021)  
(о квалификации энергоустановки гостиничного комплекса)

**Имеет значение при квалификации имущества в качестве движимого имущества:**

- выступали ли спорные объекты основных средств (машины и оборудование) движимым имуществом на момент их приобретения;
- правомерность их принятия к учету в качестве отдельных инвентарных объектов.

**Сами по себе не имеют определяющего значения:**

- связь вещи с землей;
- невозможность раздела вещи в натуре без разрушения, повреждения вещи или изменения ее назначения;
- соединение вещей для использования по общему назначению;
- наличие (отсутствие) сведений об объекте основных средств в ЕГРН. ФНС

### **Внимание!**

Обзор судебной практики по вопросам налогообложения имущества организаций и земельного налога - Письмо ФНС от 04.02.2022 года № БС-4-21/1302@

**Письмо ФНС от 01.10.2021 № БС-4-21/13969@**

**Определение СКЭС ВС РФ от 28.09.2021 № 308-ЭС21-6663**

**О признании движимым имуществом и освобождении от налогообложения оборудования, смонтированного внутри здания.**

**Судебная коллегия поддержала налогоплательщика.**

С 01.01.2015 движимое имущество освобождено от налогообложения.

Сами по себе критерии прочной связи вещи с землей, невозможности раздела вещи в натуре без разрушения, повреждения вещи или изменения ее назначения, а также соединения вещей для использования по общему назначению, используемые гражданским законодательством, **не являются достаточными для реализации принципа равенства и достижения целей освобождения имущества от налогообложения**, поскольку эти критерии, как таковые, не позволяют разграничить инвестиции в обновление производственного оборудования и создание некапитальных сооружений от инвестиций в создание (улучшение) объектов недвижимости - зданий и капитальных сооружений.

ВС РФ исходит из необходимости использования установленных в бухгалтерском учете **формализованных критериев признания имущества (движимого и недвижимого) в качестве объектов ОС**. Так, рабочие и силовые машины и оборудование выделены в отдельный вид подлежащих учету объектов ОС, отличный от зданий и сооружений. **В соответствии с ОКОФ оборудование не относится к зданиям и сооружениям, формируя самостоятельную группу ОС**, за исключением прямо предусмотренных ОКОФ случаев, когда отдельные объекты признаются неотъемлемой частью зданий и включаются в их состав (например, коммуникации внутри зданий, необходимые для их эксплуатации; оборудование встроенных котельных установок, водо-, газо- и теплопроводные устройства, а также устройства канализации).

**Внимание**

Соответственно, исключения из объекта налогообложения, предусмотренные НК РФ, применимы к машинам и оборудованию, выступавшим движимым имуществом при их приобретении и правомерно **принятым на учет в качестве отдельных инвентарных объектов**, а не в качестве составных частей капитальных сооружений и зданий.



# **НЕОБОСНОВАННАЯ НАЛОГОВАЯ ВЫГОДА**

## Продажа компанией автомобиля своему учредителю/директору по заниженной цене – ННВ

Постановление Седьмого ААС от 15.03.2022 года по делу № А03-10252/2021

Компания в декларации по НДС отразила операцию по продаже авто физлицу (учредитель и директор компании)

**Итоги КНП:** доначисления НДС, пени, штраф - **16 млн руб.**, т.к. автомобиль реализован по цене ниже рыночной.

Изначально автомобиль был приобретен по договору лизинга. Стоимость предмета лизинга составляла 5 млн руб. Платежи по договору лизинга осуществлялись за счет беспроцентных займов от учредителя. К учету автомобиль принят по стоимости 4 млн руб. **Остаточная его стоимость** при сроке фактического использования транспортного средства 3 года - 1 млн руб. Цена продажи авто - 1 млн руб.

Для определения рыночной цены привлекли эксперта, по его оценке цена авто - более 2 млн руб.

Инспекция и суд указали, что не осуществлялся контроль соответствия цен в контролируемых сделках рыночным ценам, а устанавливалась совокупность обстоятельств, свидетельствующих о согласованных действиях взаимозависимых лиц в целях получения ННВ.

**Что «погубило» компанию:**

-автомобиль приобретен за счет использования полученных от учредителя беспроцентных займов;

-автомобиль реализован одновременно с принятием налогоплательщиком решения о своей ликвидации. Следовательно, **действительной целью реализации авто являлось выведение имущества из собственности налогоплательщика в личную собственность его учредителя/руководителя до начала ликвидационных процедур.**

# Схема минимизации налогообложения по налогу на прибыль, прикрытая мнимой сделкой по передаче в аренду помещений

Постановление АС Дальневосточного округа от 24.11.2021 по делу № А04-617/2021



## Позиция инспекции:

- нарушение ст. 54.1 НК РФ, ст. 274 НК РФ - применение схемы ухода от налогообложения путем завышения расходов на сумму арендной платы.
- сделка по передаче имущества в аренду налогоплательщику по договору, заключенному с взаимозависимым ИП, является мнимой, фактически прикрывающей сделку по передаче в безвозмездное пользование данного имущества налогоплательщику его учредителем.

**Налогоплательщик:** сделка субаренды носила реальный характер, она отражена в учете ИП и с нее уплачены налоги.

## Суды согласились с позицией инспекции:

- спорное помещение до заключения договора аренды с ИП уже находилось в пользовании налогоплательщика, которое несло расходы по его содержанию и ремонту.
- экономическое обоснование передачи учредителем имущества в безвозмездное пользование ИП и наличие деловой цели от данной сделки не выявлены.
- причины изменения сложившихся и устоявшихся до заключения спорных сделок хозяйственных взаимоотношений относительно указанного имущества между налогоплательщиком и учредителем и, как следствие, необходимости передачи данного помещения в безвозмездное пользование ИП, налогоплательщиком в ходе проверки не приведены.
- учредитель, налогоплательщик и ИП, используя формальный документооборот, действуя согласованно, фактически осуществили безвозмездную передачу имущества налогоплательщику, прикрыв безвозмездную сделку договором субаренды, который налогоплательщиком не исполнялся как в период проверки, так и в последующие периоды. Намерений нести расходы по аренде у налогоплательщика не было.



## **«Проблемные контрагенты»**



# Основные тесты от ФНС

Письмо ФНС от 10.03.2021 года  
№ БВ-4-7/3060

## АЛГОРИТМ проверки:

1. Тест на **РЕАЛЬНОСТЬ** операций или искажение сведений в учете



2. Тест на ущерб бюджету

3. Тест на сторону договора

4. Тест на умысел

(участие в схеме уклонения от налогов, получения выгоды либо знание о такой схеме) при заключении сделки с «технической компанией»

5. Тест на проявление осмотрительности в выборе контрагента

## «Налоговая реконструкция» - мнение ВС РФ

Определение ВС РФ от 19.05.2021 № 309-ЭС20-23981 по делу № А76-46624/2019  
(дело «Фирмы Мэри»)



**Результаты ВПП:** доначисления более 136 млн руб.

Основание - создание налогоплательщиком схемы, направленной на получение ННВ (3 технических контрагента, оказывающих транспортные услуги).

### Позиция инспекции:

- у спорных контрагентов нет ОС, транспорта, людей и пр.;
- налогоплательщик обладал всем необходимым (персонал, ТС, и пр., и заказчики подтвердили это). **Перевозка осуществлялась своими силами и с помощью привлеченных ИП (УСН).**
- взаимозависимость налогоплательщика и спорных контрагентов: через бывших участников и учредителей, родственные связи, бывшие работники и пр.
- налогоплательщик является выгодоприобретателем данной схемы, «обнал», возврат денег учредителю**

**Верховный суд:** отказ в реконструкции – компания выгодоприобретатель налоговой схемы. и не помогла разобраться в реальности проведенных сделок ни в ходе проверки, ни в ходе дальнейшего судебного разбирательства.

**При таких обстоятельствах права на «налоговую реконструкцию» НЕТ**

## ВАЖНЫЕ ВЫВОДЫ от ВС РФ

### Определение ВС РФ от 19.05.2021 № 309-ЭС20-23981 по делу № А76-46624/2019

- необходимо определение роли налогоплательщика в налоговой схеме
- налоговая реконструкция должна применяться инспекциями тогда, когда налогоплательщик **не был участником схемы** (например, не подтвердил расходы документально, не проявил должную осмотрительность)
- на реконструкцию могут претендовать налогоплательщики, которые **содействуют в устранении потерь казны** (раскрыли сведения и документы, позволяющие установить лицо, осуществившее фактическое исполнение по сделке)

## Формальный документооборот и «налоговая реконструкция»

Определение ВС РФ от 15.12.2021 года по делу № А40-131167/2020  
(направлено на новый круг рассмотрения – заседание 15.04.2022)

Дело ООО «Спецхимпром» - **компания отказала полностью в расходах и вычетах НДС**, связанных с закупкой товаров у «технических» компаний, **НО КОТОРЫЕ ПРИОБРЕЛИ ТОВАР У РЕАЛЬНОГО ПРОИЗВОДИТЕЛЯ.**

Вывод по ВМП : ННВ путем привлечения фиктивных контрагентов для осуществления хозяйственной деятельности, связанной с приобретением товара **напрямую от производителя.**

Суды трех инстанций отказали обществу в удовлетворении требований: представленные документы не отвечают установленным требованиям, содержат **недостоверные сведения и не подтверждают реальности хозяйственных операций с контрагентами**, которые не имели возможности поставить товар, в т.ч. в связи с наличием признаков номинальных организаций, отсутствием необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической и предпринимательской деятельности.


Позиция компании:

Выявление искажений сведений о фактах хозяйственной жизни предполагает доначисление суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, таким образом, **как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом.**

-Инспекцией установлено - фактически товар приобретался непосредственно у производителя минуя спорных контрагентов;

-Финансово-хозяйственные документы производителя, на основании которых возможно произвести расчет расходов и налоговых вычетов по НДС, имеются в материалах проверки.

**ВС РФ не согласился с выводом судов в ситуации, когда инспекторы вполне могли снять только маржу технических компаний и оставить в расходах реальную себестоимость.**



## «Налоговая реконструкция» - вычет по НДС в случае раскрытия налогоплательщиком реального контрагента

Определение ВС РФ от 28.02.2022 года по делу № А10-133/2020  
(рассмотрение 06.04.2022)

**ВНП:** доначисления более 15 млн руб. (НДС, налог на прибыль) по договорам подряда.

Основание: в действительности компания с заявленным контрагентом сделок не совершало и не исполняло, спорные подрядные работы выполнялись силами сотрудников компании.

**Налогоплательщик:** выводы инспекции не оспаривал, но указывал, что факт выполнения самих спорных работ, а также объем использованных строительных материалов налоговым органом под сомнение не ставился. Компания представила «уточненки» по НДС, налог исчислен и уплачен в бюджет без учета взаимоотношений со спорным контрагентом. Но фактически имела место поставка смеси, оплата которой произведена третьему лицу (далее - ООО) - именно это ООО (а не сторона по договору) было фактическим контрагентом общества. ООО выставило корректировочный счет-фактуру в адрес Общества, исключив у себя из книги продаж прежнего контрагента (сторону по договору с Обществом), а Общество сделало соответствующую запись в книге покупок.

Суды трех инстанций поддержали инспекцию: т.к. спорные вычеты до проведения и во время выездной проверки не декларировались, уточненные декларации по НДС поданы уже после проверки, у налогового органа отсутствовали основания для предоставления вычета.

**Компания обратилась в ВС РФ с кассационной жалобой:** указала на то, что ей в рамках судебного разбирательства по делу раскрыт реальный контрагент, что, в соответствии с правовыми позициями, изложенными, в том числе, в Определении ВС РФ от 15.12.2021 № А40-131167/2020 по делу ООО «Спецхимпром» и в п. 78 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 позволяет реализовать соответствующее право на вычеты.

## Коммерческая осмотрительность по «обычной» сделке

Постановление АС Уральского округа от 04.08.2021 года по делу № А76-25957/2018

Повторно рассмотрев дело, суд первой инстанции признал незаконным решение инспекции **в части доначислений НДС**, отметив следующее:

■ **реальность приобретения товара не оспаривается, выводы о приобретении товара у иных лиц основаны только на отрицательных характеристиках контрагентов;**

■ **налогоплательщик не мог знать о номинальности, «налоговых пороках» контрагентов**, т.к. нет возможности и прав устанавливать обстоятельства, которые могут быть выявлены налоговыми органами (*провести экспертизу подлинности подписи, получить информацию об уплате налогов, их размере и пр.*);

■ **заключенные сделки обычны, не являются крупными, поэтому проявлена достаточная степень осмотрительности** (*проверка госрегистрации контрагентов, полномочия лиц, подписавших документы*).

**Степень проявления осмотрительности зависит от конкретных обстоятельств сделки, а именно:**

- **вида договора** (*разовая купля-продажа, поставка, подряд*),
- **предмета договора** (*недвижимость, обычные хозяйственные товары, специфические товары, сложное оборудование, требования к качеству и прочее*),
- **условий договора** о поставке, оплате, ответственности за неисполнение договора, стоимости сделки (*обычная хозяйственная деятельность, крупный размер*).

Относительно рассматриваемого случая было отмечено, что:

■ **сделки не были крупными**, заключены рамочные договоры поставки, при которых наличие у контрагента опыта работы в соответствующей сфере, персонала, недвижимого имущества и транспортных средств не является определяющим при выборе контрагента;

■ **условия договоров поставки не свидетельствуют о необходимости проявления повышенной степени осмотрительности** (*оплата осуществлялась после поставки товара с отсрочкой платежа на 180 дней — исключает риски непоставки или поставки некачественного товара*);

■ **оплата товара произведена путем перечисления денежных средств в полном объеме на расчетные счета контрагентов, счета-фактуры отражены в книге покупок, товар оприходован, сделки отражены в бухучете, а товар в дальнейшем реализован реальным покупателям.**



## Данные о контрагенте можно получить через личный кабинет налогоплательщика

### Официальный сайт ФНС

Компании в личном кабинете налогоплательщика в разделе «Как меня видит налоговая» могут увидеть информацию о себе - «Показатели финансово-хозяйственной деятельности» и «Показатели для партнеров».

Так, во вкладке «Показатели финансово-хозяйственной деятельности» содержатся следующие данные: о справочно-расчетных показателях (например, начисленных налогах, доле вычетов по НДС, среднемесячной зарплате на 1 работника и пр.);

выявленные расхождения (разрывы) в соответствии с данными бухгалтерской и налоговой отчетности (например, сопоставление таможенных деклараций и деклараций по НДС, расхождения между данными ЕГАИС и декларациями и пр.);

данные контрольных соотношений налоговых деклараций (например, выручка от реализации по данным деклараций по налогу на прибыль меньше выручки от реализации по ф.№ 2 бухгалтерской отчетности);

данные о финансово-хозяйственной деятельности (наличие сделок с взаимозависимыми (взаимосвязанными) налогоплательщиками);

данные по ВЭД (например, стоимость экспорта по данным ФТС превышает выручку по декларации по налогу на прибыль, неотражение сведений о контролируемых иностранных компаниях).

**Эти показатели налоговые органы используют при выборе претендентов для проведения мероприятий налогового контроля перед включением в план выездных проверок.**



## Проявляем осмотрительность

### Краткий (примерный) перечень мероприятий:

- осуществить **проверку юр.статуса контрагента**: выяснить, действительно ли он существует как хозяйствующий субъект, адрес контрагента (складов и пр. запросить информацию);
- **собрать информацию/следы поиска контрагента (реклама в СМИ, сайт, рекомендации, коммерческие предложения)**;
- проверить **полномочия представителя контрагента на совершение сделки**, сохранить переписку/обсуждения условий договора и пр.)
- проверить **специальную правоспособность контрагента** (наличие необходимых лицензий, разрешений, членства в СРО);
- **проверить по данным ЕФРС, ЕГРЮЛ** не введена ли в отношении контрагента процедура банкротства; ЕГРЮЛ - проверить, не находится ли в процессе реорганизации или ликвидации; **ГИР БО** - бухгалтерность и пр.;
- **на официальном сайте ФНС** данные о суммах доходов и расходов по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности и об уплаченных суммах налогов и сборов, а также о среднесписочной численности работников, о нарушениях законодательства о налогах и сборах, в том числе о суммах недоимки и задолженности по пеням, штрафам при их наличии; о применяемых специальных налоговых режимах;
- если цена договора является значительной для компании - **принять меры к поиску доступных сведений о деловой репутации контрагента, опыте исполнения им аналогичных договоров, наличии у него необходимых материальных ресурсов, квалифицированных кадров и т.д.**

### **Внимание!**

**Порядок проведения проверки контрагента желательно прописать в локальном нормативном акте компании (например, положением о проверке контрагентов).**

## Кейс из нашей практики – БЕЗ СУДА ОТВОЕВАЛИ БОЛЕЕ 300 млн руб.

рупной торговой оптовой компании по итогам ВМП были доначислены: налог на прибыль, НДС, штрафы и пени в общей сумме **свыше 300 млн руб.**

**На досудебном этапе спора доказано:**

-спорные контрагенты ошибочно квалифицированы в качестве «проблемных / технических» контрагентов, т.к. **обязательства по поставкам продукции были исполнены надлежащим лицом (именно спорными поставщиками)** (вместе с возражениями представлены свидетельские показания, банковские выписки по расчетным счетам контрагентов, деловая переписка и др.);

-в ходе возражений заявлено ходатайство о вызове для допроса целого ряда свидетелей: как сотрудников Общества, так и бывших работников спорных контрагентов, включая их руководителей, которое было удовлетворено проверяющими;

-в возражениях указали на полученные самим налоговым органом доказательства того, что спорные контрагенты осуществляли реальную и активную предпринимательскую деятельность по поставкам продукции на соответствующем рынке товаров (в частности, речь идет об ответах третьих лиц, подтвердивших факты сотрудничества со спорными поставщиками в разные периоды и пр.);

-использовано **Письмо ФНС от 10.03.2021 №БВ-4-7/3060@** (налоговому органу предписано в рамках применения теста на исполнение обязательства по сделке надлежащим лицом (теста на сторону договора) оценивать «подозрительного» контрагента налогоплательщика на наличие признаков «технической» компании)

## «Технические» контрагенты - на стадии возражений оспорено более 150 млн руб.

Крупному дистрибьютору телекоммуникационного оборудования по итогам ВМП был вручен акт на **203 млн руб.** налогов к доплате (не считая пени и штрафов).

По утверждению инспекции, 3 поставщика налогоплательщика - это «технические компании». Они не могли в действительности поставлять ему товары, т.к. не имели признаков реальных хозяйствующих субъектов. В акте предлагалось отказать покупателю в учете для целей налогообложения как стоимости купленных товаров, так и соответствующих вычетов по НДС.

### Наша позиция:

■ 1 из контрагентов состоит на учете в той же инспекции, что и проверенный налогоплательщик, причем в акте имелись сведения о проведенной в ее отношении выездной налоговой проверке за тот же период, что и в отношении клиента. Проведенные проверки контрагента свидетельствовали о признании надлежащей правосубъектности, т.е. способности иметь и осуществлять права и обязанности;

■ ошибка в оценке другого поставщика как «технической компании» крылась, в том, что в проверенном периоде клиент являлся для него не только покупателем, но и поставщиком. Но в отличие от покупок налоговый учет операций по реализации товаров спорному контрагенту инспекцией пересмотрен не был;

■ за давностью лет и в силу незначительности объемов поставок клиент не смог пояснить обстоятельства заключения и исполнения сделки с 3 спорным поставщиком, поэтому **счел допустимым принять на себя часть налогового бремени, приходящуюся на торговую наценку «проблемного» поставщика.** В основу контррасчета были положены сведения о задекларированной таможенной стоимости товаров, импортированных в РФ и реализованных после этого проверенному налогоплательщику.

! В свете разъяснений ФНС позиция налогового органа в отношении 3 контрагента также **поменялась** - в связи с установленными фактами движения товаров по цепочке продавцов (от импортера до проверенного налогоплательщика) **в качестве ННВ были вменены к доплате налоги только в части выявленной наценки «технических компаний».**



# Налоговая оговорка

## Позиция ВС РФ - 2021 : взыскание убытка с контрагента и должная осмотрительность

Определение Верховного Суда от 09.09.2021 года

№ 302-ЭС21-5294 по делу № А33-3832/2019

(Определение АС Красноярского края от 10.12.2021 года –  
производство по делу прекращено- мировое соглашение)

- ст. 15 ГК РФ «Возмещение убытков» -налоговые оговорки не нужны. Возмещение убытков допустимо при любом умалении имущественной сферы, выразившимся в увеличении его налогового бремени по обстоятельствам, которые не должны были возникнуть принадлежащем (добросовестном)исполнении обязательств.
- Неосторожность в выборе контрагента при заключении договора может служить лишь основанием для уменьшения размера ответственности должника, но не для полного отказа в удовлетворении требования о возмещении убытков
- В возмещении убытков может быть отказано, если при рассмотрении дела будет установлено, что обе стороны договора выступали участниками, по сути, одного правонарушения, в связи с чем налогоплательщик-заказчик не является лицом, потерпевшим в результате действий (бездействия) контрагента. Такой отказ возможен при наличии согласованности действий заказчика и его контрагента и направленности их деятельности на получение экономического эффекта за счет непосредственного участия в уклонении от уплаты НДС совместно с лицами, не осуществлявшими реальной экономической деятельности.

## Налоговая оговорка в договоре: когда доначисленные налоги заплатит контрагент

### ■ ст. 406.1 ГК РФ «Возмещение потерь, возникших в случае наступления определенных в договоре обстоятельств»

Стороны определяют обстоятельства, при которых могут возникнуть имущественные потери одной из сторон, и обязанность другой стороны эти потери компенсировать.

Достаточным основанием для **возмещения потерь** стороны вправе определить даже **неоформленные актом налоговой проверки или решением инспекции сомнения налогового органа в правомерности учета конкретной хозяйственной операции (уведомление налогового органа о выявленных «разрывах» в исчислении НДС по цепочке поставщиков)**.

### ■ ст. 431.2 ГК РФ «Заверения об обстоятельствах»

Стороны дают заверения об обстоятельствах, имеющих значение для реализации права на учет расходов и применение налоговых вычетов, например, заверения об **обязательном учете полученной выручки и НДС в бухгалтерском и налоговом учете, исчислении и уплате налогов в бюджет в полном объеме, оформлении первичных документов, счетов-фактур в соответствии с требованиями действующего законодательства**. В случае недостоверности таких обстоятельств у заверителя возникает обязанность **возместить другой стороне ее убытки** в виде доплаченных налогов, пеней и штрафов. **НО в отличие от возмещения имущественных потерь между полученным убытком и недостоверным заверением должна быть доказанная прямая связь.**

### Важное отличие:

требование о возмещении потерь рассматривается судом не по правилам о возмещении убытков, оно **подлежит удовлетворению независимо от нарушения стороной налоговых обязанностей и наличия причинно-следственных связей между действиями стороны и возникшими у контрагента потерями.**

Последствием нарушения условия договора о заверении об обстоятельствах является требование о возмещении убытков.



## Налоговая оговорка – механизм от рынка АПК/ФНС

Бизнес-сообщество рынка АПК разработало механизм налоговой оговорки (<https://xn--e1afmdfmbbibuf.xn--80ai4af.xn--p1acf/nalogovie-ogovorki>) , связанной не со взысканием убытков, а с возмещением потерь и основана на информационном сопровождении от ФНС.

В рамках такого механизма оговорка работает так:

- стороны сделки договариваются о том, что **цепочка поставки ограничивается реальными участниками**. Если эта договоренность будет нарушена, у сторон появляется возможность взыскать потери со своего контрагента;
- **ФНС будет информировать стороны в текущем режиме** (в течение квартала, а не года или двух, когда налоговая придет с проверкой) **о наличии разрывов НДС по цепочке с поставщиком** и о подтвержденности ресурсов, надлежащим образом оформленных поставщиками;
- **если поставщик не устранит разрыв, покупатель имеет право не уплачивать поставщику сумму из любых текущих платежей, расторгнуть договор и опубликовать сведения о таком поставщике.**

# Судебное решение в пользу возмещения имущественных потерь (ст.406.1 ГК РФ) 2,8 млн руб.

## Постановление Девятнадцатого ААС от 24.12.2021 года по делу № А08-1599/2021

- Стороны в договоре заранее установили порядок определения имущественных потерь
- Имущественные потери подтверждены информацией налогового органа, налогоплательщик подал уточненную налоговую декларацию и доплатил НДС в бюджет. **Эту же сумму он удержал из оплаты своему контрагенту, который не устранил признаки несформированного источника для вычета НДС.** Контрагент попытался взыскать с налогоплательщика удержанную сумму.

### **Суд признал правомерность удержания и указал:**

-ситуация, возникшая по поводу налоговых обязательств, не превращает сумму, взыскиваемую в качестве возмещения потерь по договору, в удержание НДС в рамках налоговых правоотношений в какой-либо форме;

-наступление потерь в виде уплаченной покупателем в бюджет суммы налога вследствие добровольного отказа покупателя от применения вычета по НДС по операциям с поставщиком непосредственно связаны с фактом наличия не устраненного поставщиком признака несформированного по цепочке хозяйственных операций с участием поставщика источника для принятия покупателем к вычету сумм НДС.



# Дробление бизнеса

## Признаки формального дробления от ФНС

### Письмо ФНС от 11.08.2017 № СА-4-7/15895@

- **один бизнес дробится между несколькими лицами, применяющими спецрежимы, вместо того чтобы основная компания исчисляла и уплачивала налоги по общей системе налогообложения;**  
в результате применения схемы налоговые обязательства всех участников уменьшаются или практически не изменяются при расширении всей деятельности;
- **участники схемы созданы в течение небольшого промежутка времени непосредственно перед расширением производственных мощностей или увеличением численности персонала;**
- **участники схемы несут расходы друг за друга;**  
между взаимозависимыми лицами формально перераспределён персонал без изменения их должностных обязанностей;
- **у участников дробления отсутствуют основные и оборотные средства, кадровые ресурсы;**
- **участники используют одни и те же вывески, обозначения, контакты, сайт, адреса, банки;**
- **единственным поставщиком или покупателем для одного участника дробления бизнеса является другой участник, либо поставщики и покупатели у всех участников общие;**
- **деятельностью участников дробления управляют одни лица;**
- **бухгалтерский учёт, подбор персонала, поиск поставщиков и покупателей, юридическое сопровождение, логистика осуществляется одной компанией, а не каждым участником схемы дробления бизнеса;**
- **численность персонала, занимаемая площадь недвижимости и размер дохода, близки к предельным значениям для применения соответствующих спецрежимов.**



## **ПИСЬМО ФНС по ст. 54.1 НК РФ - дробление, деловая цель, спецрежимы**

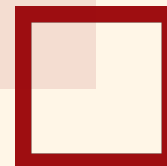
**Письмо ФНС от 10.03.2021 года № БВ-4-7/3060**

**При выявлении схем «дробления бизнеса» инспекторы обязаны оценивать, ведется ли налогоплательщиком и иными лицами соответствующая деятельность самостоятельно и на свой риск с использованием собственных достаточных трудовых, производственных и иных ресурсов.**

**При этом пересчете налогов по схемам дробления бизнеса должны выявляться действительные налоговые обязательства налогоплательщика с учетом как вменяемых доходов, так и соответствующих расходов, вычетов по НДС, налогов, уплаченных в рамках специальных налоговых режимов.**

**При оценке ДЕЛОВОЙ ЦЕЛИ инспекция должна оценить, совершил бы налогоплательщик эту операцию исключительно по мотивам делового характера в отсутствие налоговых преимуществ.**

**При выявлении схем «дробления бизнеса» доначисление так, как если бы не было нарушений (документы, содействие налогоплательщика)**



## Налоговые льготы при выделении IT-подразделения в отдельную компанию

### Разъяснения ФНС от 17.03.2022 года № СД-4-2/3289@

Аккредитованные IT-компании пользуются рядом мер налоговой поддержки еще с прошлого года (пониженные ставки по налогу на прибыль, тарифы страховых взносов).

ФНС на данный свет высказала свою точку зрения:

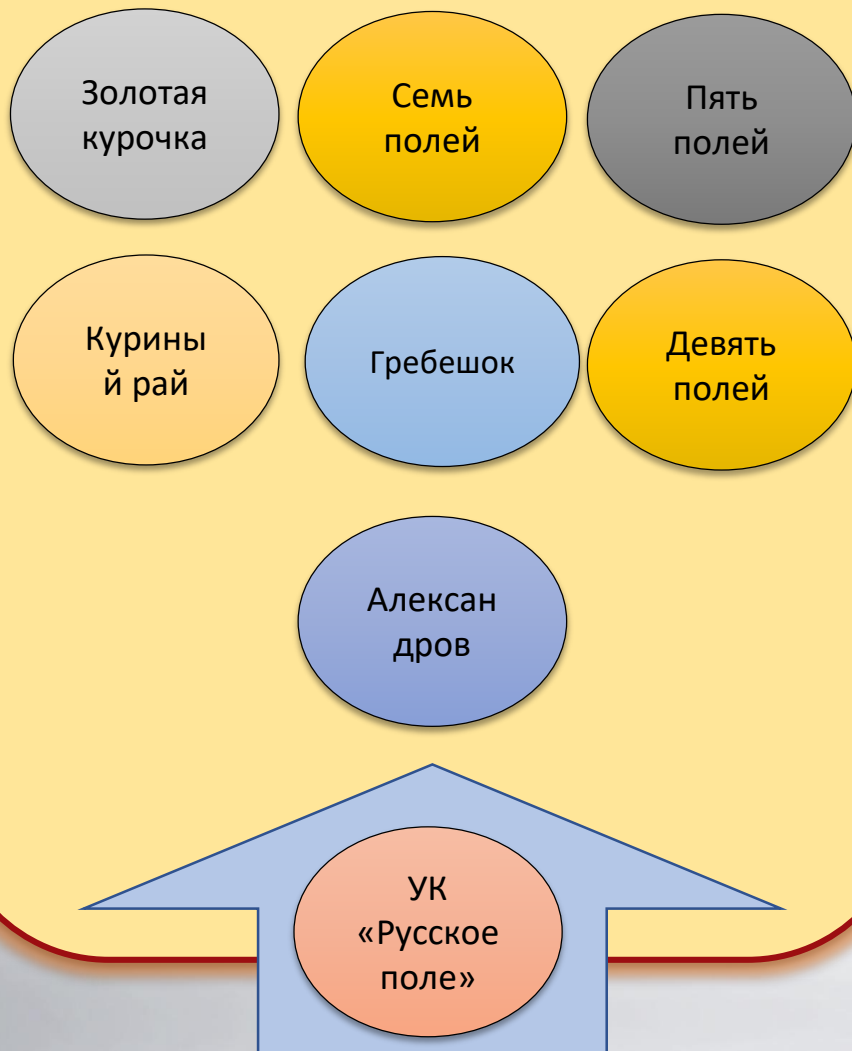
- сама по себе реорганизация юрлица, в результате которой создается отдельное юрлицо (разделение, выделение), осуществляющее деятельность в сфере информационных технологий, на которое распространяются налоговые преференции, не может рассматриваться налоговыми органами как искажение фактов хозяйственной жизни в нарушение п.1 ст. 54.1 НК РФ и квалифицироваться как применение схемы уклонения от налогообложения (*«дробление бизнеса», необоснованное получение налоговых льгот и пр.*).
- положения письма ФНС от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ относительно оценки основной цели такой реорганизации не применяются;
- не имеет значения, в интересах каких лиц (внутри группы компаний, взаимозависимых и (или) аффилированных лиц, внешних пользователей и пр.) IT-компанией осуществляется деятельность в области информационных технологий;
- в отсутствие искажений фактов хозяйственной жизни правомерность получения экономической выгоды в виде налоговых льгот, предусмотренных для IT-компаний, не может ставиться инспекциями под сомнение. Их получение полностью соответствует целям введения налоговой поддержки IT-отрасли.



# Дробление бизнеса: отсутствие деловой цели

Один товарный знак «Павловская курочка»

## Розничная торговля



Постановление 1ААС от 23.01.2019 года  
по делу № А43-34020/2017

**ООО «Управляющая компания «Русское поле»**

**ВНП-доначисление 83 000 000 руб.**

**Позиция НО: занижение Обществом доходов от реализации товара через взаимозависимых и подконтрольных «спецрежимников» путем применения схемы «дробления бизнеса». Нет деловой цели, только налоговая выгода.**

ООО «УК «Русское поле» - реализация продукции, продвижение продукции, реклама товарного знака по ТВ, радио, рекламные акции.

**Признаки:**

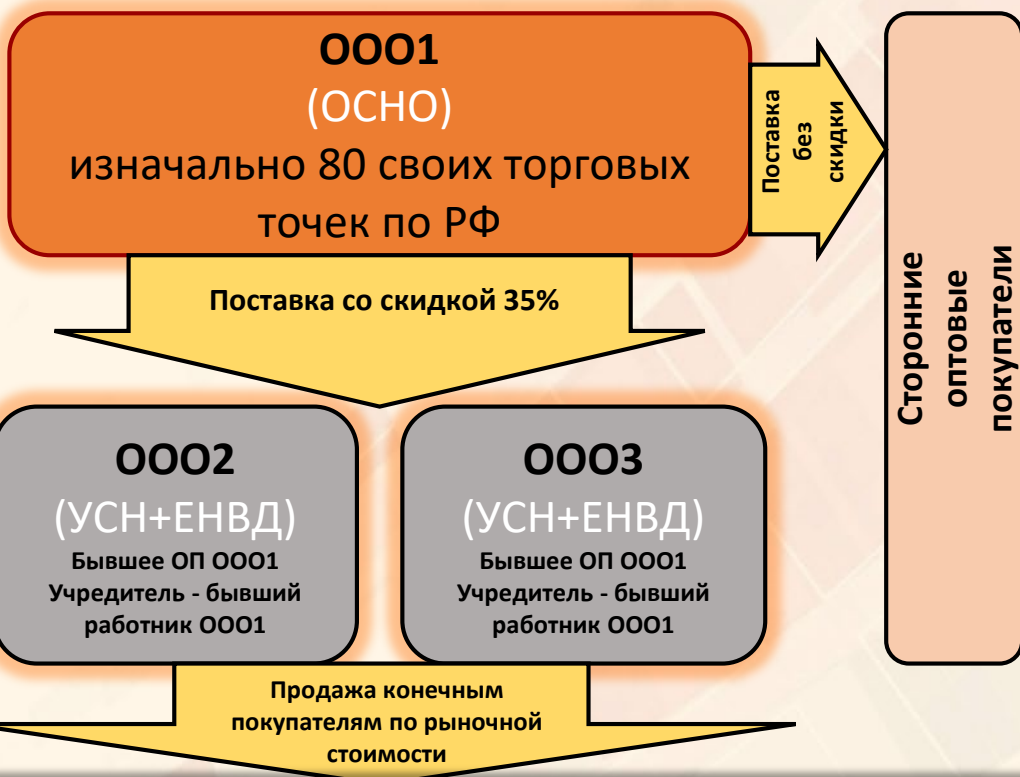
- взаимозависимость УК и 7 ООО (родственные отношения учредителей, руководителей);
- одна вывеска, использование 7 ООО оборудования УК
- допросы работников: трудоустройство и контроль цен УК, перевод работников между 7 ООО
- один вид деятельности

**Общий товарный знак без соответствующего договора - признак формального дробления (например, Определения ВС РФ от 18.02.2021 по делу А32-19439/2018, от 04.06.2021 по делу А32 57591/2019).**

**Наличие лицензионных договоров без платежей (например, Определение ВС РФ от 22.07.2021 по делу А11-2223/2017).**

## Дробление со знаком «минус»

Постановление Двадцатого ААС от 01.06.2021 года по делу № А68-397/2019



Итог ВВП: доначисления 199 927 035 руб.

Претензии инспекции:

Эпизод 1: **проблемные контрагенты - «технички»** (неправомерные вычеты НДС, расходы), общество увеличивало цену товара, фактически приобретенного от реальных поставщиков, тем самым завышало вычеты и расходы, создавая формальный документооборот с «техническими» фирмами.


Эпизод 2: **дробление бизнеса**. Изначально торговля через торговые точки - обособленные подразделения, затем перевод точек на 2 взаимозависимых лица («спецрежимники») созданных специально для ННВ.

### Выводы инспекции и судов:

-переложение части облагаемой прибыли ООО1 на вновь созданные организации, что позволило вывести из-под ОСНО значительную часть выручки от реализации товара.

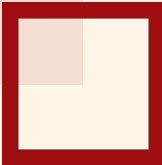
-название торговой марки (использованы одни и те же вывески), вид деятельности (торговля розничная мясными продуктами), ассортимент продукции не изменились, перевод работников, один номер телефона, IP-адрес.

-ООО2 и ООО3 -подконтрольные структуры, не распоряжающиеся своими трудовыми, административными и финансовыми ресурсами.



**Постановление АС ВВО от 05.10.2021 года по делу № А11-15678/2019 (новый круг)  
Отказное Определение ВС РФ от 19.01.2022 года № 301-ЭС21-26151**

**Направляя дело на новый круг рассмотрения «кассация» отметила:**

- судами не приняты во внимание доводы инспекции о **снижении налоговой нагрузки** Общества в результате оспариваемых действий **на 43,6 процента**.
  - суды посчитали единичными факты миграции сотрудников между ИП, а также между Обществом и ИП. Однако в ходе налоговой проверки были установлены случаи трудовой миграции между Обществом и ИП в отношении 28 сотрудников, а также 73 сотрудников между 13 индивидуальными предпринимателями.
  - судами не дана оценка доказательствам налогового органа о том, что Общество являлось единственным поставщиком у 12 ИП, 60 – 80 % товара – у 4 ИП, 35 %в – у одного ИП.
  - со стороны налогоплательщика обеспечивалась единая система контроля и учета за деятельностью ИП посредством использования Базы 1С ООО «Дом одежды».
- 

## Признаки «формального дробления» из анализа судебной практики

- между руководителями и учредителями организаций имеются родственные отношения;
- между компаниями-участниками отсутствует разделение деятельности, субъекты организационно не обособлены, их деятельность является частью единого производственного процесса, направленного на достижение общего результата
- магазины оформлены в едином стиле, действует единая система скидок;
- кадры вновь созданных организаций формируются за счет работников основной организации; рекламные расходы возложены на одну компанию;
- арендованные площади магазинов конструктивно не обособлены друг от друга, действуют как единый объект торговли с общей организационной структурой;
- все компании-участники осуществляют доступ к «Банк-клиенту» с одного IP-адреса;
- право подписи в банковских документах одной организации предоставлено работникам, оформленным в других организациях;
- один участник дробления представляет отчётность за другие организации;
- внутри компаний ОС и продукция свободно перемещаются без оформления сделок купли-продажи или аренды;
- расходы по приобретению и страхованию ОС несёт одна организация, а доходы от их эксплуатации получают другие участники дробления бизнеса;
- входящие письма регистрируется в общем журнале с единой сквозной нумерацией;

## ЧЕК-ЛИСТ: **рисковые признаки «искусственного дробления»**

- ▶ **Взаимозависимость субъектов группы**
- ▶ **Фактическое управление одними лицами деятельностью участников схемы**
- ▶ **Дробление в целях сохранения права на специальный режим налогообложения**
- ▶ **Общие вывески, сайты, обозначения, адреса, банки и пр.**
- ▶ **Единый административно-хозяйственный центр в ГК (управляющая компания)**
- ▶ **Участники схемы осуществляют аналогичный вид экономической деятельности**
- ▶ **Отсутствие у подконтрольных лиц, принадлежащих им основных и оборотных средств, кадровых ресурсов.**

Отсутствие самостоятельности субъектов в группе свидетельствует об их искусственности. Методичка СК и ФНС «первыми признаками **умышленности действий налогоплательщика являются имитационные.** Поскольку при использовании подставного лица налогоплательщик несет некоторые расходы, его целью одновременно является стремление эти «непроизводительные» расходы сократить, в результате полноценной имитации не происходит, а налоговые и следственные органы должны эти признаки выявить и документально закрепить». Т.е, **попытка показать самостоятельность и независимость контрагента требует расходов. Если налогоплательщик и так пытается сэкономить (на налогах), «имитационные» расходы будут максимально снижены»**

- ▶ **Показатели субъектов ГК близки к предельным значениям для применения спецрежимов.**
- ▶ **Изменение экономических результатов субъектов группы компаний и получение налоговой выгоды (влияние взаимозависимости от отношения внутри ГК).**
- ▶ **Движение средств - все идет к одному субъекту.**
- ▶ **Создание схемы перед расширением бизнеса (мощности, персонала и т.д.).**
- ▶ **Создание новых субъектов ГК приводит к снижению рентабельности производства и прибыли.**



## Разделение бизнеса: обоснование деловой цели

Постановление АС Поволжского округа от 02.08.2021 года по делу № А49-4003/2020

**Суть дела:** производственная организация на ОСН, по мнению инспекции, **искусственно создала 6 дополнительных производственных организаций на спецрежимах**, которые используют общий товарный знак, располагались по одному адресу, общую материальную базу, единую бухгалтерию, кадровую политику и счета в одном банке, единые телефонные номера, один адрес электронной почты, один сайт в сети Интернет, **один товарный знак «ПЕКОФ»**, взаимозависимость, подконтрольность 1 лицу.

Выручка от розничной продажи возвращалась в общество в виде беспроцентных займов.

**Доначисления по НП и НДФЛ более 27 млн. руб.+ пени + штраф 40 %**

### **Позиция суда:**

- совместная деятельность хозяйствующих субъектов сама по себе не свидетельствует о получении ННВ;
- взаимозависимость не является основанием для консолидации доходов в целях налогообложения и для вывода об утрате права на применение «спецрежимов»;
- выделение торговли из производства имеет деловую цель;
- самостоятельны, свои работники и пр.;
- запуск проекта производства женских сумок и оптовой торговли изделиями из качественной кожи по итальянской технологии из итальянских материалов и фурнитуры; требованием итальянских партнеров - создание самостоятельного юридического лица для передачи ему права выпускать продукцию по итальянским технологиям и под итальянским брендом;
- незаконность, фиктивность или мнимость заключенных организациями, входящими в группу, сделок налоговым органом не установлены и в ходе судебного разбирательства не доказаны;**
- деловая цель – следовали указанию губернатора и правительства области -активизировать работу по созданию предприятий малого бизнеса на свободных производственных площадях, оказанию необходимой помощи и поддержки в работе (протокол совещания приложили к делу).



# ОПТИМИЗАЦИОННЫЙ АУДИТ

- ✓ 1. Ваша уверенность в отчетности за 2021 год 🤝
- ✓ 2. Рекомендации аудиторов, экспертов, налоговых юристов в ГОРЯЧИЙ СЕЗОН 🔥
- ✓ 3. ПРЕДАУДИТ до 31.03.2022 г.

*Как только Вы говорите нам ДА! – с первого дня получаете поддержку команды АКГ «Правовест Аудит» - 16 место RAEX*

☎ +7(903) 669-51-90

☎ +7(495) 134-32-23  
pravovest-audit.ru




**Узнать цену  
АУДИТА  
за 1 мин**


<https://clck.ru/eBYQu>



# Подписывайтесь на наши социальные сети!

- Задать вопрос аудиторам, юристам и налоговым экспертам
- Материалы по вебинарам
- Изменения в законодательстве
- Самые актуальные новости

 +7(903) 669-51-90

 +7(495) 134-32-23  
[pravovest-audit.ru](http://pravovest-audit.ru)



<https://clck.ru/cThdb>



<https://clck.ru/eBa5w>


Яндекс  Дзен




<https://clck.ru/eBaBA>

# Подписывайтесь на наши социальные сети!

- Задать вопрос аудиторам, юристам и налоговым экспертам
- Материалы по вебинарам
- Изменения в законодательстве
- Самые актуальные новости

 +7(903) 669-51-90

 +7(495) 134-32-23  
[pravovest-audit.ru](http://pravovest-audit.ru)



[/group/62398668341464](https://vk.com/group/62398668341464)




<https://clck.ru/eBaGX>



<https://clck.ru/eBaJp>




**КОНТАКТНЫЕ ТЕЛЕФОНЫ:**

 **+7 (495)134-32-23**

**Менеджеры департамента развития:**


Артемова Ольга; Лутицкая Алиса

 **admin@pravovest-audit.ru**

 **+ 7 (903) 669-51-90**

 **cons@wiseadvice.ru**

 **+7 (996)966-32-63**

 **115 093, г. МОСКВА, 1-й ЩИПКОВСКИЙ  
ПЕР., Д. 20, ЭТАЖ 2, ОФИС 211**

 **pravovest-audit.ru**

