

Использование специальных режимов крупными и средними налогоплательщиками через механизм искусственного «уменьшения» бизнеса является одним из востребованных средств минимизации налоговых обязательств.

Так как ни понятие «схема», ни «дробление бизнеса» не содержится и не раскрыто в НК РФ, долгое время, оценивая обстоятельства получения налоговой выгоды по результатам применения схем по дроблению бизнеса, и плательщики, и налоговые органы обращались к 53 Постановлению Пленума ВАС РФ от 12.10.2016г. «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».

Суды же со ссылкой на вышеуказанное Постановление в каждом отдельном случае определяли, преследует ли создание или выделение плательщиком отдельного лица, применяющего специальные налоговые режимы (УСН или ЕНВД), своей целью умышленный уход от налогов или нет.

И если такие обстоятельства устанавливались, то это влекло за собой доначисление суммы налогов в размере реального налогового обязательства.

На протяжении трех последних лет, при квалификации действий плательщика, связанных с дроблением бизнеса, стали использоваться положения статьи 54.1 НК РФ, вступившей в силу в 2017г.

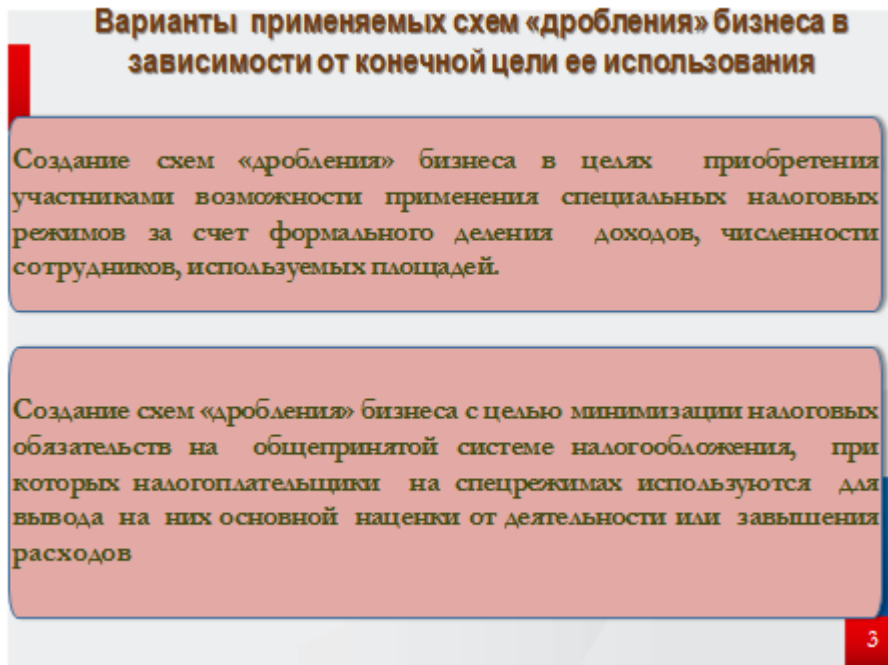
19 августа 2017г. вступила в силу статья 54.1 НК РФ, введенная Федеральным законом от 18.07.2017г. №163-ФЗ

1. Пункт 1 статьи 54.1 НК РФ предусматривает запрет налогоплательщикам на уменьшение налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

2. Пункт 2 статьи 54.1 НК РФ прописывает условия, при которых плательщик вправе уменьшить налоговую базу или сумму подлежащего уплате налога в соответствии с правилами соответствующей главы НК РФ.

В частности **в пункте 1 ст.54.1 НК РФ** помимо всего прочего предусмотрен запрет налогоплательщикам на уменьшение налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни.

Создание плательщиками схем "дробления бизнеса" как раз является одним из характерных примеров такого "искажения сведений", так как направлено на неправомерное применение специальных режимов налогообложения, уклонение от уплаты НДС, минимизацию налога на прибыль.



Для наглядности приведу несколько конкретных примеров примененных плательщиками схем, установленных в рамках выездного контроля.

По всем этим проверкам решения налогового органа вступили в законную силу, были поддержаны судами апелляционной инстанции.

Т.е. судебные органы во всех приведенных ситуациях признали позицию налогового органа обоснованной и расценили действия налогоплательщиков как умышленное искажение сведений о фактах хозяйственной жизни. Это суды все текущего года, решения уже выносились с учетом положений ст.54.1 НК РФ



Схема с участием ИП и Подконтрольного юридического лица, созданного в период, когда уже ИП понимал, что еще чуть-чуть и предельно допустимое значение для применения УСН им будет превышено.

- учредителем и руководителем Подконтрольной организации является сам ИП ;

- один главный бухгалтер ;

- ИП и юрлицо располагались в одном помещении по одному адресу;

- ИП полностью нес расходы по коммунальным платежам, расходы по охране помещения, расходы по утилизации биологических отходов, расходы на оформление ветеринарных свидетельств;

- вся деятельность осуществлялась наемными работниками ИП, у организации помимо бухгалтера сотрудников не было.

- идентичные контрагенты (как покупатели, так и поставщики) с которыми заключены договоры, составленные и подписанные одним лицом;

- транспортировка осуществлялась одним транспортом;

- представление отчетности через одного оператора связи, с одного компьютера, р/с в одном кредитном учреждении, право подписи имеет одно и то же лицо.

Еще одна похожая схема, тоже направленная на возможность применения специальных налоговых режимов всеми ее участниками, при условии, что обороты от реализации этого уже не позволяли. Здесь уже фигурируют 2 юридических лица.



А вот следующая схема уже заметно отличается от 2 предыдущих, применяется более крупным бизнесом, когда уже речь не идет о применении спецрежимов в силу серьезных оборотов от реализации.

Такая схема более завуалирована, так как один из участников находится на ОСН и перед ее организаторами стоит немного другая задача- минимизировать налог на прибыль. Поэтому здесь в первую очередь выдает себя низкая налоговая нагрузка по налогу на прибыль.

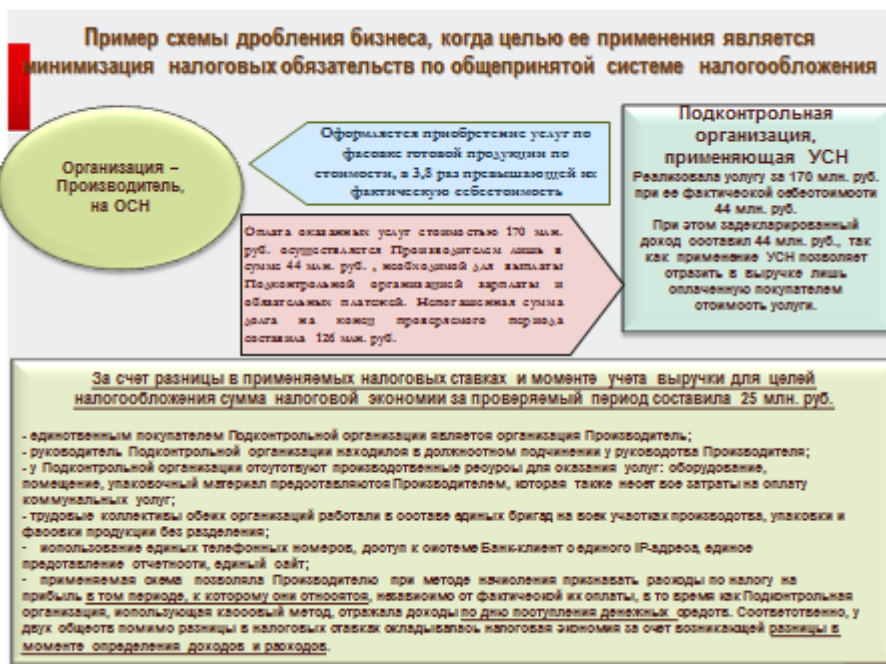


Схема минимизации налоговых обязательств заключалась в формальном разделении единого производственного цикла на двух

налогоплательщиков, один на общепринятой системе налогообложения, другой на УСН. В результате плательщик на ОСН получил возможность отражать в расходах по налогу на прибыль стоимость якобы приобретенных у Подконтрольного лица услуг (цена приобретения превышала их себестоимость практически в 4 раза).

Установленная в ходе проверки схема позволяла Производителю **при методе начисления** признавать расходы для целей налогообложения в том периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической их оплаты, в то время как Подконтрольная организация, использующая **кассовый метод**, отражала доходы по дню поступления денежных средств.

В связи с отсутствием оплаты у Подконтрольной организации не возникала в этой части обязанность декларирования доходов по УСН.

Соответственно, при данной схеме у двух обществ складывалась налоговая экономия за счет возникающей разницы в моменте определения доходов и расходов, а также разнице в налоговых ставках при разных системах налогообложения.

Обстоятельствами, свидетельствующими о формальном дроблении бизнеса, в числе прочих явились:

1) трудовые коллективы обеих организаций работали в составе единых бригад на всех участках производства без разделения.

2) Руководитель подконтрольной организации находился в должностном подчинении у руководства Производителя.

3) Подконтрольная организация несла только расходы на выплату заработной платы, уплату налогов и страховых взносов. Отсутствовали расходы на оплату аренды производственных помещений, аренды оборудования, коммунальных услуг, и др.

4). Оплата услуг в адрес Подконтрольной организации осуществлялась в сумме, необходимой лишь для покрытия расходов на зарплату с отчислениями.

5). Использование единых телефонных номеров, доступ к системе Банк-клиент с единого IP-адреса, единое представление отчетности, единый сайт.

Соблазн со стороны бизнеса максимально минимизировать свои налоговые обязательства достаточно велик, но здесь необходимо учитывать те последствия, которые грозят плательщикам при установлении налоговым органом незаконного применения схем дробления бизнеса.

Обстоятельства установления умышленных действий налогоплательщиков, направленных на неуплату налогов, а также их последствия

С учетом положений Совместных методических рекомендаций СК РФ и ФНС России «Об исследовании и доказывании фактов умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налога» доказательства наличия в действиях плательщика умысла могут быть использованы в качестве доказательств вины по уголовному делу по уклонению от уплаты налогов, так как обстоятельства, свидетельствующие об умысле.

Примером умышленности совершения плательщиком налогового правонарушения является совокупность действий, направленных на построение искаженных, искусственных хозяйственных отношений, отсутствие реального характера сделок.

Последствиями при установлении умысла в действиях плательщика является применение штрафных санкций в размере 40% по п.3 ст.122 НК РФ, а также привлечение к уголовной ответственности по ст.198-199 УК РФ при существенной сумме неуплаты.

Прежде всего, это доначисление неуплаченных налогов и пени.

Кроме того, так как применение положений п.1 ст.54.1 НК РФ доказывание применения плательщиком схем уклонения от налогообложения подразумевает наличие с его стороны умышленных действий, выражающихся в сознательном искажении сведений, то предъявляемые штрафные санкции квалифицируются по п.3. ст.122 НК РФ и соответственно составляют 40% от суммы, неуплаченной в бюджет.

Об умышленных действиях налогоплательщика могут свидетельствовать установленные факты юридической, экономической и иной подконтрольности участников, вовлеченных в налоговую схему. Однако возможно построение плательщиком схемы с формально независимыми лицами, в этом случае мы будем устанавливать согласованность действий участников хозяйственной деятельности, predeterminedности движения денежных и товарных потоков, совершения ряда неслучайных действий (операций), подчиненных единой цели - возможности отражения заведомо ложных сведений о фактах хозяйственной жизни а также фактические обстоятельства, связанные с использованием полученной налоговой экономии, чтобы определить, в чьих интересах оформлены соответствующие сделки (операции).

В случаях, когда сумма установленной неуплаты налогов будет носить существенный размер (для ЮЛ- 15 млн. руб., для ИП более 2.7 млн. руб.) налогоплательщику грозит и уголовная ответственность.

Хочу обратить внимание, что подавляющее большинство выездных проверок в настоящее время проводится налоговыми органами совместно с сотрудниками правоохранительных органов: за истекший период текущего года более 90% проверок проведено совместно, эффективность 1 проверки составила более 16 млн. руб.

По материалам совместной проверки с установленным фактом дробления бизнеса в текущем году СУ СК России по Орловской области

было возбуждено уголовное дело. На текущий момент плательщиком ущерб перед бюджетом погашен в полном объеме.

Надо отметить, что выявление схем дробления бизнеса не всегда заканчивается проведением выездных налоговых проверок - в ряде случаев удается найти диалог с налогоплательщиком и побудить его к самостоятельному уточнению налоговых обязательств и отказу в дальнейшей деятельности от применения схемы.

Федеральной налоговой службой 11.08.2017г. выпущено письмо № СА-4-7/15895@, в котором приведен обзор судебной арбитражной практики, связанной с обжалованием решений по результатам проверок налоговых органов, в которых установлены факты получения необоснованной налоговой выгоды путем формального разделения бизнеса. Еще ряд писем службы затрагивает данную тему, рекомендуем с ними ознакомиться.

Перечень писем ФНС России, рекомендованных к ознакомлению

Письмо ФНС России от 11.08.2017г. № СА-4-7/15895@ «О направлении обзора судебной практики, связанной с обжалованием налогоплательщиками ненормативных актов налоговых органов, вынесенных по результатам мероприятий налогового контроля, в ходе которых установлены факты получения необоснованной налоговой выгоды путем формального разделения (дробления) бизнеса и искусственного распределения выручки от осуществляемой деятельности на подконтрольных взаимозависимых лиц».

○ Письмо ФНС России от 16.08.2017г. N СА-4-7/16152@ «О применении норм Федерального Закона от 18.07.2017 N 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую НК РФ».

○ Письмо ФНС России от 31.10.2017г. № ЕД-4-9/22123@ «О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 НК РФ».

Подводя итог выступлению, хотелось бы еще раз отметить, что экономия на налогах путем применения налоговых схем может в результате обойтись налогоплательщику очень дорого: помимо подорванной репутации и возможной уголовной ответственности, сумма налоговых обязательств, подлежащих к уплате в бюджет за счет существенных штрафов и начисленных пени увеличивается практически в 2 раза.