

# Необоснованная налоговая выгода: обзор судебной практики

Желание бизнесменов оптимизировать налоговые платежи не является криминальным — это признает и ФНС. А вот получение необоснованной налоговой выгоды — повод привлечь компанию к ответственности. Это справедливо и при дроблении бизнеса. Если оно направлено на достижение определенных экономических целей, то вполне допустимо. И совсем другое дело, если деление компании носит формальный характер и применяется, например, для распределения выручки между взаимозависимыми лицами.

## Обзор проблемы от ФНС

Однако это лишь теория, а что же на практике? Чтобы лучше это понять, ФНС подготовила обзор дел, рассмотренных арбитражными судами.

В основу легло Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53, а также Определение КС РФ от 04.07.2017 № 1440-О. В этих документах, в частности, указано, что налогоплательщик имеет право выбирать любые методы учетной политики, которые помогут оптимизировать расходы, в том числе и налоговые платежи. Под этим подразумевается применение льгот, налоговых спецрежимов и других инструментов. Но злоупотреблять этими мерами запрещено — это является правонарушением. Каждая операция должна иметь экономический смысл и деловую цель. При отсутствии таковых налоговая выгода может быть признана необоснованной.

Проанализировав решения арбитражных судов за последние четыре года, ФНС пришла к выводу: спорных моментов в этом вопросе очень много. Налоговики выделили общие и базовые признаки, которые свидетельствуют о формальном делении бизнеса.

## Общие признаки формального дробления

Таких признаков очень много. И чаще всего они проявляются в том или ином сочетании.

1. Один процесс делится между несколькими организациями, применяющими УСН или ЕНВД. Это позволяет собственнику уйти от уплаты НДС, налога на прибыль, налога на имущество.
2. Все организации, задействованные в схеме, занимаются одной и той же деятельностью.
3. Все участники схемы зарегистрированы примерно в одно и то же время незадолго до того, как произошло расширение бизнеса.

4. У задействованных в схеме лиц совпадают адреса и прочее контакты, они пользуются одними и теми же банками, имеют один сайт, а также работают под одной вывеской.
5. Участвующие в схеме организации и ИП оплачивают расходы друг друга.
6. Все лица и компании являются взаимозависимыми.
7. Подконтрольные организации не имеют имущества и кадров.
8. Сотрудники разделены между отдельными субъектами экономической деятельности формально.
9. Один из участников схемы является единственным поставщиком или покупателем другого (других). Либо у всех участников одни и те же поставщики и покупатели.
10. Руководство всех компаний, участвующих в схеме, осуществляется одними лицами.
11. У компаний существуют общие вспомогательные службы, оказывающие бухгалтерские, юридические, кадровые и прочие услуги.
12. Взаимодействие компаний из схемы с государственными органам осуществляется через одних и тех же лиц.
13. Участники схемы имеют предельные показатели, разрешающие применение спецрежимов, а именно выручку, занимаемую площадь и количество персонала.
14. Дробление бизнеса привело к снижению рентабельности по данным бухгалтерского учета.
15. Исходя из того, какую систему налогообложения применяет участник схемы, ему подбираются выгодные покупатели и поставщики. Например, если в схеме есть компания на ОСНО, то сделки с плательщиками НДС будут проходить строго через нее. В то время как с неплательщиками будет работать компания на УСН.
16. Экономические результаты деятельности всех компаний, в том числе их налоговые обязательства, уменьшились. Либо бизнес расширился, а налоги не изменились.
17. Компании, их собственники и/или высшие должностные лица получают выгоду от дробления бизнеса.

## **Базовые признаки**

### **Участие компании, ведущей формальную деятельность**

К участию в схемах однодневок или компаний, которые не ведут реальной деятельности, налоговые органы относятся очень серьезно. Однако доказать это удается не всегда. Суды принимали решения в пользу как ИФНС, так и компаний.

**Пример 1.** Определение ВС РФ от 27.11.2015 № 306-КГ15-7673.

В схеме участвовали ООО и предприниматель, применяющий ЕНВД. По заключенному между ними договору эти субъекты могли оформлять сделки купли-

продажи от имени друг друга. Благодаря этому они распределяли между собой выручку и уменьшали налоги. В суде ИФНС удалось доказать, что разделение фактически общего бизнеса было произведено собственниками именно для получения необоснованной налоговой выгоды. Суд учел следующие обстоятельства:

- ИП арендовал у ООО торговые площади;
- эти площади были необособленной частью торгового зала с общим входом;
- в торговом зале размещались товары, принадлежащие как ООО, так и ИП;
- эти лица использовали одно и то же программное обеспечение для учета своих операций;
- ИП покупал товары и для себя, и для ООО у одного и того же поставщика;
- ИП пользовался складами ООО для хранения своих товаров;
- у компании и предпринимателя трудились одни и те же лица, причем они считали ООО и ИП единым субъектом;
- единственным контрагентом ИП было ООО.

Суд посчитал компанию и ИП зависимыми лицами, действия которых были направлены на снижение налогов и не имели иной экономической цели.

**Пример 2.** Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 11.11.2015 № Ф10-3834/2015.

Общество передало помещение гостиницы в аренду трем фирмам. Налоговый орган посчитал, что это было сделано формально и лишь для возможности применения ЕНВД. Однако суд ИФНС не поддержал.

Арбитры пришли к выводу, что каждая из трех компаний вела самостоятельную деятельность. Об этом свидетельствовали заключенные ими договоры, кадровые документы, а также показания свидетелей. Кроме того, проведенные ранее налоговые проверки этих организаций не выявили никаких нарушений. Их данные не говорили о том, что арендаторы осуществляют формальную деятельность. Также не было фактов, которые бы свидетельствовали о том, что фактическим размещением посетителей гостиницы занималось Общество. Суд также учел, что арендаторы своевременно и в полном объеме уплачивали налоги с полученных доходов.

## **Реальный размер и структура налоговых обязательств**

Судьи в своих решениях указывают, что при расчете налогов нужно правильно определять базу. Приведем три примера, в которых арбитры выразили разные позиции.

**Пример 1.** Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 25.02.2016 № А03-17184/2014. Компания, реализующая ГСМ, включила в схему посредников на УСН и ЕНВД. Эти организации были подконтрольны головной и созданы специально для посреднической роли. В розничную цену материалов был

включен НДС, однако все 9 подконтрольных основной организации фирм применяли спецрежимы. Другими словами, в выручке от продажи ГСМ НДС фактически отсутствовал. Но основная компания выделяла его в своих счетах-фактурах, составленных на реализацию материалов в адрес подконтрольных фирм. Налоговый орган посчитал, что в связи с этим компания ошибочно рассчитала базу по НДС. Суд подтвердил — реализация ГСМ, отраженная в кассовых отчетах и счетах-фактурах посредников — это и есть налоговая база.

**Пример 2.** Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 27.06.2013 № А19-18472/2012. ИФНС расценила бизнес взаимосвязанных компаний как единое целое и доначислила основной организации налог на прибыль, исходя из доходов, полученных всеми подконтрольными субъектами. Однако суд с расчетом не согласился. Арбитры указали на то, что ИФНС не учла расходы, которые понесли подконтрольные компании, за исключением заработной платы.

**Пример 3.** Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 01.09.2015 № А81-3651/2014. Бизнес был поделен между ООО и ИП. Налоговый орган посчитал деление формальным и начислил Обществу налоги исходя из этого факта. Судьи же указали, что законодательство не содержит норм, на основе которых следует исчислять налоги одного лица, добавляя к его доходу денежные средства, полученные другим лицом. ИП — самостоятельный субъект, который сам выполняет обязанности налогоплательщика.

## **Одинаковая деятельность взаимосвязанных компаний**

Итак, если аффилированные компании и/или ИП занимаются идентичной деятельностью, налоговые органы могут посчитать их частью единого бизнеса. У суда же на этот счет взгляд неоднозначный — все зависит от конкретных обстоятельств.

**Пример 1.** Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 30.12.2014 № А73-2803/2014. ИП сдавал в субаренду площадь торгового зала, который он разделил на части. ИФНС посчитала, что в этом случае он не имел права применять ЕНВД, поскольку в объекте аренды был торговый зал. Применять же указанный спецрежим можно лишь в отношении деятельности по сдаче в аренду торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговли, не имеющих залов.

Суд согласился с мнением налоговиков. Он учел и тот факт, что каждый сданный в аренду участок торгового зала имел площадь менее 150 квадратных метров. Это искусственное разделение преследовало единственную цель — возможность применять ЕНВД и не платить основные налоги.

**Пример 2.** Постановление Президиума ВАС РФ от 09.04.2013 № 15570/12. Собственник бизнеса разделил его между двумя ООО. При этом каждая из компаний занималась самостоятельным видом деятельности и имела собственных клиентов.

Более того, первое ООО прекратило осуществлять деятельность по оказанию услуг общепита, передав ее вновь созданной компании. Суд пришел к выводу, что это не является формальным разделением бизнеса, и встал на сторону налогоплательщика.