

ГЛАВА I

ВЫЯВЛЕНИЕ СХЕМ НЕЗАКОННОЙ НАЛОГОВОЙ ОПТИМИЗАЦИИ

Действующее российское законодательство ориентирует участников гражданского оборота на надлежащее и своевременное исполнение своих налоговых обязанностей перед бюджетом, доходную часть которого формируют в первую очередь налоговые поступления. С целью максимально полного и своевременного наполнения казны государство использует достаточно обширный правовой инструментарий, позволяющий повысить собираемость налогов, сборов и страховых взносов, а также привлекать виновных лиц к установленной законом ответственности.

Так, например, административная ответственность предусмотрена за нарушение срока постановки на учет в налоговом органе, срока представления налоговой декларации (расчета по страховым взносам), непредставление (несообщение) сведений для осуществления налогового контроля, нарушение банком срока исполнения поручения о перечислении налоговых платежей, неисполнение решения о приостановлении операций по счетам и иные административные правонарушения, указанные в гл. 15 КоАП РФ.

Налоговая ответственность предусмотрена за неуплату или неполную уплату налогов, сборов и страховых взносов, грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения (базы для исчисления страховых взносов), невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов, а также иные налоговые правонарушения, предусмотренные гл. 16 НК РФ.

Сравнительно просто обстоит дело в случае, когда контролирующими органами выявлены признаки налоговых или административных

правонарушений и с учетом конкретной ситуации можно привлечь нарушителя к установленной законом ответственности. Другой вопрос, когда нарушение с его стороны неочевидно, а его выявление требует выполнения ряда проверочных мероприятий, по результатам которых со стороны налогоплательщика может быть установлено использование схемы незаконной налоговой оптимизации.

Одной из таких схем незаконной налоговой оптимизации является формирование налогоплательщиком с техническими компаниями искусственных договорных отношений, имитирующих реальную экономическую деятельность, в результате чего создаются условия для применения налоговых вычетов по НДС и принятия расходов при исчислении налога на прибыль (Постановление Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 12.09.2022 по делу № А09-3895/2021).

Такие технические компании регистрируются непосредственно перед заключением договоров с налогоплательщиком, кроме него с иными контрагентами не сотрудничают, при этом сами они никакой реальной производственно-хозяйственной деятельности не ведут, кадровых и финансовых ресурсов не имеют, равно как и не располагают материально-технической базой для ведения бизнеса.

Разумеется, такие технические компании не сдают бухгалтерскую отчетность или искажают данные в ней, а размеры налоговых отчислений в бюджет являются минимальными, или они вообще не производятся. Экономленные таким незаконным способом денежные средства в дальнейшем обналичиваются и выводятся в теневую экономику (Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 08.09.2022 № Ф06-21775/2022).

Пожалуй, самой распространенной незаконной налоговой схемой является осуществление финансово-хозяйственной деятельности в условиях целенаправленного формального «дробления бизнеса» путем распределения доходов между взаимозависимыми и подконтрольными лицами (юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями) для применения специального налогового режима (УСН)

в целях получения необоснованной экономии за счет выведения прибыли из-под налогообложения.

В такой ситуации деятельность налогоплательщика и взаимозависимых с ним лиц представляет собой единый производственный процесс, направленный на достижение общего экономического результата с формальным разделением (дроблением) бизнеса на разные направления.

В настоящее время в судебной практике выработаны подходы к правовой оценке такого противоправного поведения налогоплательщика на основе выявления ряда критериев (Постановление Третьего арбитражного апелляционного суда от 04.08.2022 по делу № А69-2455/2021, Решение Арбитражного суда Нижегородской области от 04.07.2022 по делу № А43-27526/2021 и др.), к числу которых могут быть отнесены следующие:

- создание участников группы незадолго до заключения с ними договоров аренды и иных сделок, направленных на искусственное дробление бизнеса;
- применение специальных налоговых режимов участниками группы (УСН);
- взаимозависимость должностных лиц и учредителей, притом не только юридическая (доля в уставном капитале дочерних организаций), но финансовая и косвенная (выплата дохода, семейные связи, проживание по одному адресу и т. д.);
- несение участниками группы операционных расходов друг за друга;
- совпадение IP-адресов по операциям, осуществляемым в кредитных учреждениях; расчетные счета всех лиц открыты в одной и той же кредитной организации;
- наличие у всей группы лиц одного сайта в сети «Интернет», общего телефона справочной службы, единого фактического адреса; использование общего товарного знака/бренда/фирменного наименования, осуществление деятельности по адресам нахождения под одной и той же вывеской;

- осуществление фактически одного вида деятельности всеми участниками группы;
- общее корпоративное управление и ведение бухгалтерского учета одними и теми же лицами в отношении компаний и предпринимателей группы;
- формальное перераспределение кадровых ресурсов внутри группы без изменения их должностных обязанностей и условий труда, отсутствие в остальных компаниях группы работников, обеспечивающих производственно-хозяйственный процесс;
- присутствие в составе участников и директоров взаимозависимых компаний номинально назначенных лиц;
- совпадающий состав контрагентов (как покупателей, так и поставщиков), с которыми заключены договоры на одинаковых или не сильно отличающихся условиях, равно как и отсутствие у участников группы договоров с другими контрагентами, кроме налогоплательщика;
- использование одного и того же программного обеспечения, оборудования, а также материально-сырьевых ресурсов для осуществления коммерческой деятельности;
- единая кадровая политика по всей группе (трудовые книжки всех работников хранятся централизованно в одном месте), форма одежды; организация и оплата налогоплательщиком питания, проезда, корпоративного обучения и иных расходов в отношении всех работников всей группы без разделения таких затрат по компаниям и предпринимателям группы;
- единые для всех участников группы структурные службы, осуществляющие ведение бухгалтерского учета, кадрового делопроизводства, подбор персонала, поиск и работу с поставщиками и покупателями, юридическое сопровождение, логистику и иные направления работы;
- представление интересов во взаимоотношениях с государственными и муниципальными органами, а также иными контр-

агентами, не входящими в схему дробления бизнеса, одними и теми же лицами;

- показатели деятельности, такие как численность персонала, занимаемая площадь и размер получаемого дохода, близки к предельным значениям, ограничивающим право на применение специальной системы налогообложения;
- централизованное хранение в одном месте учредительных, финансовых и иных документов, а также печатей, бланков и иных ценностей всех компаний и предпринимателей группы и др.

В зависимости от вида, характера и направлений предпринимательской деятельности на согласованность и формальность сделок налогоплательщика с участниками группы могут указывать и такие обстоятельства, как: использование остальными участниками принадлежащего налогоплательщику товарного знака и иных средств индивидуализации без заключения лицензионного договора, сдача им имущества в аренду без договора аренды или без переоформления и пересмотра условий уже истекшего договора аренды, круговое движение денежных средств с использованием конструкции договора займа и др. (Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 19.09.2022 № Ф06-13384/2021).

Совокупность данных обстоятельств налоговый орган устанавливает по результатам проверочных мероприятий и допроса работников группы компаний, которые опровергают доводы налогоплательщика о раздельном ведении бизнеса. Составляемые налогоплательщиком и его взаимозависимыми лицами договоры, акты и другие первичные документы бухгалтерской отчетности оцениваются не только по форме и содержанию, но и с точки зрения их реального исполнения.

Например, в одном деле налоговый орган установил в ходе налоговой проверки, что налогоплательщик, владеющий сетью автозаправочных станций (АЗС), произвел искусственное дробление бизнеса с целью формального перевода части выручки на своих взаимосвязанных лиц для минимизации налоговых отчислений, которые могут возникнуть при переходе на общую систему налогообложения.

В основу своих выводов о создании налогоплательщиком схемы незаконной налоговой оптимизации налоговой инспекцией были положены свидетельские показания работников, квалифицирующих все АЗС как единую сеть своего работодателя (налогоплательщика), управляемую из одного центра принятия решений. В ходе проверки было установлено, что вывоз твердых бытовых отходов (ТБО) во всех случаях осуществлял сам налогоплательщик, в то время как по условиям договоров аренды заправочных станций, заключенных с предпринимателями, вывоз ТБО должны были осуществлять они самостоятельно.

Налогоплательщик также самостоятельно нес расходы на охрану АЗС, между тем как при реальном, а не искусственном дроблении бизнеса такая обязанность лежала бы на самих предпринимателях, поскольку осуществление коммерческой деятельности предполагает расходную часть и принятие на себя сопутствующих предпринимательских рисков. Сюда же можно отнести, кстати, оплачиваемые одним налогоплательщиком за все компании и предпринимателей страховые, экспедиторские и иные услуги, связанные с ведением бизнеса.

В ходе допроса сотрудников всей группы лиц налоговый орган установил, что закупку запчастей, ремонт, техническое обслуживание оборудования, используемого на АЗС, осуществляли одни и те же лица — работники самого налогоплательщика с использованием материалов (запасных частей), закупленных им же, несмотря на условия договоров аренды, заключенных между ним и его взаимозависимыми лицами. При обыске в помещениях, занимаемых налогоплательщиком, были обнаружены учредительные документы и печати остальных компаний и предпринимателей, что и неудивительно, учитывая, что он администрировал всю их деятельность и держал ценности и документы в одном месте для удобства.

В ходе проверки налоговой инспекцией был проведен анализ финансово-хозяйственной деятельности всей группы с момента начала осуществления деятельности и установлено, что по мере развития бизнеса сети АЗС и роста доходов от деятельности должностными

лицами налогоплательщика целенаправленно осуществлялось «дробление бизнеса» для занижения налоговой базы, поскольку в ином случае размер их налоговой нагрузки серьезно бы вырос.

В процессе осуществления трудовой деятельности все работники группы использовали одно и то же программное обеспечение для автоматизации работы сети АЗС, при этом при смене компании пароль (код оператора) не менялся, а сам контроль за правильностью отражения сведений в программе осуществлялся должностными лицами налогоплательщика дистанционно.

Выручка, получаемая предпринимателями, входящими в одну группу с налогоплательщиком, затем выводилась на карты физических лиц в виде займов, а затем последними обналичивалась, что было видно по банковским выпискам о движении денежных средств по счетам. Налогоплательщик являлся конечным выгодоприобретателем в этой незаконной схеме налоговой оптимизации, позволявшей ему не доплачивать налоги в бюджет, которые бы причитались с него при работе по общей системе налогообложения.

С учетом установленных по делу обстоятельств и на основании анализа ст. ст. 54.1, 346.11, 346.16, 346.18 НК РФ, а также правовых позиций, изложенных в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», суд признал доказанным создание налогоплательщиком незаконной схемы «дробления бизнеса» с участием взаимозависимых индивидуальных предпринимателей, направленной на уклонение от уплаты налогов по общей системе налогообложения и снижение налоговых обязательств путем регулирования сумм доходов в пределах, установленных законом для применения УСН.

Выявив использование налогоплательщиком указанной схемы, налоговый орган был вправе рассчитать размер его действительных налоговых обязательств перед бюджетом с учетом документально подтвержденных сведений о доходах и расходах участников «схемы», включая суммы налогов, исчисленные и уплаченные за проверяемый

период как самим налогоплательщиком, так и всеми остальными участниками группы.

Доводы налогового органа налогоплательщик опровергнуть не смог в нарушение ст. 65 АПК РФ, контррасчета не представил, поэтому налоговый орган был вправе для целей исчисления налоговой базы консолидировать все доходы и доначислить налогоплательщику суммы налогов, пеней и штрафов в рамках общей системы налогообложения (Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 26.08.2022 № Ф04-3345/2022).

Отметим, что осуществление налоговым органом консолидации доходов участников группы, применяющей незаконную схему налоговой оптимизации, во всяком случае не приводит к дополнительным имущественным санкциям, кроме доначисления налогов, а также начисления пеней и штрафов.

Гораздо хуже бы обстояло дело в ситуации, когда, консолидируя доходы всех участников группы в рамках применения общей системы налогообложения налогоплательщика, налоговый орган в то же время не учитывал бы уплаченные ими в бюджет налоговые платежи, что приводило бы к двойному налогообложению, но в то же время играло бы роль дополнительной стимулирующей меры к надлежащему выполнению налоговых обязанностей.

Вместе с тем в правоприменительной практике обращается внимание на то, что выявление необоснованной налоговой выгоды не предполагает определения налоговой обязанности в относительно более высоком размере, что по сути означало бы применение санкции, а может служить основанием для доначисления суммы налога, подлежащей уплате в бюджет таким образом, как если бы налогоплательщик добросовестно исполнял свои налоговые обязанности (Определение Верховного Суда РФ от 28.10.2019 № 305-ЭС19-9789).

Налоговые органы не освобождаются от обязанности в рамках контрольных процедур принимать исчерпывающие меры, направленные на установление действительного размера налогового обязательства налогоплательщика, что исключало бы возможность

вменения ему налога в размере большем, чем это установлено законом. Контроль за полнотой и своевременностью уплаты налогов и сборов, включающий мероприятия по пресечению злоупотреблений налогоплательщиков, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды, осуществляется налоговыми органами в рамках полномочий, предоставленных им федеральным законодателем.

В частности, признание налоговой выгоды необоснованной в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера), предполагает доначисление суммы налогов и сборов, подлежащих уплате в бюджет так, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом, на основании соответствующих положений НК РФ, регулирующих порядок исчисления и уплаты конкретного налога и сбора (Определение Конституционного Суда РФ от 26.03.2020 № 544-О).

Применительно к операциям налогоплательщика, совершенным с использованием «технических» компаний с целью занижения налогооблагаемой прибыли (например, путем уменьшения налоговой базы за счет искусственно созданных расходов и необоснованного применения налоговых вычетов), это означает, что возможность применения «налоговой реконструкции», в том числе в условиях действия ст. 54.1 НК РФ, определяется не формальными, а материальными условиями — установлением по результатам налоговой проверки, в том числе при содействии самого налогоплательщика, лица, которое фактически производило исполнение по сделке, таким образом, чтобы вывести реально совершенные хозяйственные операции из «теневого» (не облагаемого налогами) оборота и осуществить их полное налогообложение (Определение Верховного Суда РФ 15.12.2021 № 305-ЭС21-18005).

Противодействие злоупотреблениям в сфере налогообложения не должно приводить к определению налоговой обязанности

в относительно более высоком размере — превышающем потери казны от неуплаты налогов, возникшие на той или иной стадии обращения товаров (работ, услуг), приобретенных налогоплательщиком.

Если в цепочку поставки товаров включены «технические» компании, и в распоряжении налогового органа имеются сведения и доказательства, в том числе раскрытые налогоплательщиком-покупателем, позволяющие установить лицо, которое действовало в рамках легального хозяйственного оборота (осуществило фактическое исполнение по сделке с товаром и уплатило причитающиеся при ее исполнении суммы налогов), то необоснованной налоговой выгодой покупателя может быть признана та часть расходов, учтенных при исчислении налога на прибыль организаций и примененных им налоговых вычетов по НДС, которая приходится на наценку, добавленную «техническими» компаниями.

Такой подход, применяемый в судебной практике, позволяет защитить публичный интерес в виде пополнения казны за счет налоговых поступлений, размер которых определяется с учетом действительных налоговых обязательств налогоплательщика и в то же время не возлагает на него дополнительную налоговую нагрузку.