

таксБУК 3.3

ПРАКТИЧЕСКОЕ
ПОСОБИЕ
ПО НАЛОГОВОЙ,
ИМУЩЕСТВЕННОЙ
И УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ
БЕЗОПАСНОСТИ



**Это мы создали понятия
«структурирование бизнеса»
и «налоговая безопасность»**

Центр структурирования и налоговой безопасности - taxCOACH®

Единственная компания на территории между Поволжьем и Сибирью, более трех лет реализующая комплексную программу защиты бизнеса в сфере налоговой, имущественной и управленческой безопасности, которая включает в себя аудит налоговой безопасности, управленческо-правовую поддержку бизнеса на постоянной основе, налоговые споры, моделирование и структурирование бизнеса, анализ налоговых рисков сделок, процедур и бизнес-проектов, совершенствование модели управления и системы мотивации персонала. И это лишь краткий перечень управленческо-правовых услуг под знаком обслуживания taxCOACH.

Эксперты Центра taxCOACH регулярно публикуются в профессиональных и деловых изданиях, на информационных порталах, а также активно принимают участие в общественных мероприятиях. Мысли авторов изложены языком, доступным и понятным как руководителю, так и бухгалтеру, независимо от сферы деятельности.

Каждый специалист, кроме юридического образования, имеет дополнительную подготовку в области экономики, управления, психологии и налогообложения.

Отдельным проектом является Бизнес-школа taxCOACH, которая способствует расширению практических знаний руководителей, собственников бизнеса, бухгалтеров, юристов и финансистов в сфере налоговой, имущественной и управленческой безопасности бизнеса. На базе бизнес-школы taxCOACH в 2011 году прошли обучение более 500 человек.

1 - 2 раза в год Центр taxCOACH организует Уральский налоговый форум, объединяющий руководителей, собственников бизнеса, бухгалтеров, юристов и финансистов, а также признанных специалистов в области налогообложения и финансов всего Уральского региона.

Накопив базу для исследований, разработав не один десяток больших и малых групп компаний, проведя пару сотен часов в судебных заседаниях, отстаивая интересы налогоплательщиков, мы решили поделиться своим опытом с Вами!



САВИН ЯРОСЛАВ ГЕННАДЬЕВИЧ, руководитель Центра структурирования бизнеса и налоговой безопасности - taxCOACH, консультант по организационному развитию и налоговой безопасности, бизнес-тренер, член учебно-методического совета Палаты налоговых консультантов. Председатель Управляющего совета Свердловского регионального отделения Палаты налоговых консультантов. Юрист, экономист, аттестованный налоговый консультант, МВА.

Постоянный ведущий Уральского налогового форума, участник международных и региональных научно-практических конференций по налоговой тематике, признанный эксперт по налогообложению.

Автор проекта ТаксБУК®, многочисленных публикаций в СМИ и Интернет по актуальным проблемам налоговой и имущественной безопасности.

Опыт практической работы - 16 лет. Опыт проведения бизнес-семинаров и бизнес-тренингов - более 6 лет.

Екатеринбург, ул. Первомайская, 15 , офис 614 (6 эт.)
(343) 342 02 02, 283 05 37/38 mail@taxcoach.ru, www.taxcoach.ru

Оформить подписку на получение бесплатной электронной версии таксБУКа
Вы можете на сайте www.taxcoach.ru,
также Вы можете направить заявку с темой «Хочу таксБУК»
на адрес: book@taxcoach.ru

Подписавшись на еженедельные обновления таксБУКа,
каждую неделю Вы будете получать новые советы о том, как,
минимизировав риски, построить успешный бизнес!

© «Центр структурирования бизнеса и налоговой безопасности», 2011
620075, Екатеринбург, ул. Первомайская 15, офис 614 (6 этаж)
mail@taxcoach.ru, www.taxcoach.ru
+7 (343) 342 02 02

Содержание

Вместо предисловия	11
Предисловие к версии 2.0 накануне 2011 год	12
Предисловие к версии 3.0 в разгар 2011 года	17
Введение	21
 Часть 1	
Налоговая безопасность: причинность	23
Общий срез: экскурс в историю, тенденции налогового контроля, уголовная ответственность*	
Место налогов в хозяйственной деятельности и умах предпринимателей*	
Три круга: налоговая, имущественная и управленческая безопасность бизнеса. Синергетический эффект	26
Управленческая безопасность: выясняя границы дозволенного	34
Управленческая безопасность: Шесть важных аспектов.	45
При чем тут SWOT?*	
Имущественная безопасность: все ли люди братья?	51
Риски: родственные и наследственные, партнерские, рейдерские	
Имущественная безопасность: принадлежность, территории и структура собственности	57
Налоговая безопасность: рухнувшие надежды	62

Часть 2

Контекст и уровни налоговой безопасности	66
Налоговые риски: кто предупрежден - вооружен	68
Правовой контекст: деловая цель, необоснованная налоговая выгода, признаки неблагонадежности, взаимозависимость и контроль цен	71
Трансфертное ценообразование по новым правилам	78
О налоговых рисках	94
Самостоятельная проверка контрагентов...	97
Дополнительные факторы риска*	
Планирование выездных проверок	105
Что ищет инспектор	108
Сбор доказательств и подготовка к суду (глазами инспекции)	111
Об уголовной ответственности за налоговые преступления	116
Налоговая война: что налогоплательщик может противопоставить*	
IT-безопасность - залог «спокойного сна» налогоплательщика	125
Анализ последних изменений в УК и УПК: что хотели и что получилось	132
Милицейские проверки: мифы и факты*	

Часть 3

Обзор элементов и связь с управлением и имущественной безопасностью*	
Приступая к проектированию: понятие организации и ее окружения. А при чем тут налоги?*	
С чего начать? Клиенты и их потребности, жизненный цикл организации (по Гейнеру и по Адизесу)*	
Структура организации: операционное ядро (ключевая компетенция), центр принятия решений, вспомогательный	137

персонал, планово-контролирующий персонал (технократия)

Организационно-правовые формы и система управления.

Уровни принятия решений*

Товарно-денежные потоки, договорные конструкции,
режимы налогообложения*

Часть 4

Основа - группа компаний*

Сверхкомпактный МВА: основные функции «часто встречающегося бизнеса» (ЧБ).

Ключевая компетенция*

Основной процесс создания добавленной стоимости.

Ядро и шаблон группы компаний*

Бизнес-процессы: дозированное погружение*

**Налаживаем хозяйственные связи: договорные
инструменты налоговой оптимизации** 144

**Разбираем особо: простое товарищество.
Дополнительные возможности** 150

Заметки: старый добрый вексель 160

**Эффективное владение и гибкое использование
имущества с удобными налоговыми последствиями** 166

Управляющая компания: сила притяжения 183

Сборка: рассчитывайте только на уникальный результат*

Часть 5

Защита собственности и увеличение доходности бизнеса
с применением иностранных компаний.

Введение в специальность*

Лучше Кипра может быть только... О низконалоговых
и безналоговых юрисдикциях*

Юрисдикции, не относимые к льготным, - налоговые возможности*	
Механизмы защиты собственности и их совместимость с налоговой оптимизацией. Часть 1	192
Механизмы защиты собственности и их совместимость с налоговой оптимизацией. Часть 2	197
Увеличение доходности бизнеса: активные и пассивные доходы*	
Кипр: быть или не быть? О новых изменениях в Соглашение об избежании двойного налогообложения	204

Часть 6

Трансформация бизнеса: как получить искомое	207
От «чего» к «чему»: прокладываем путь	209
Реорганизационные процедуры и их комбинации. Снова о векселе	216
Безналоговая передача имущества и его консолидация	230
Выплата дивидендов имуществом: какие налоги платить	240
Еще раз о рисках и их месте в жизни предпринимателя*	

ПРИЛОЖЕНИЯ:

Размышления о судебном прецеденте.	244
Изучаем судебные акты, вынесенные по схожим делам...	
«Дочерний подарок»	248
Обзор судебной практики по вопросу порядка определения размера необоснованной налоговой выгоды по делам, связанным с «проблемными» поставщиками	251
Обзор практики по делам «об аутсорсинге»	256

**Не будем голословными: подбор судебной
практики о рассматриваемых инструментах
налоговой оптимизации**

264

* - неопубликованные главы

Вместо предисловия...

Существует миф, будто консультанты (а внешние консультанты в особенности) не «делают» деньги, как это водится у предпринимателей, и не «ходят на работу», как это делают остальные. Существует миф, будто консультанты продают свое время. Учитывая, что время - это главный измеритель жизни, выходит, что консультанты меняют свою жизнь на решение чужих проблем и трудностей.

Что ж, не станем утверждать обратного. Отметим, что в таком случае хочется потратить свою жизнь на что-то стоящее.

Перед собой вы держите первые наброски большой работы, которую мы решили взвалить на свои плечи. Согласитесь, накопив хорошую базу для исследований и выявления закономерностей, разработав не один десяток больших и малых групп компаний, проведя пару сотен часов в судебных заседаниях, отстаивая налогоплательщиков, хранить все это в чулане - бесчеловечно.

Но это с одной стороны. А куда прикажете девать свою лень? Лень, прикрытую клиентскими заказами и открытыми образовательными программами. Так уж у нас, человек, повелось. У нас никогда не хватает времени на самое главное. Завтра я: брошу курить, наведу порядок на балконе, пойду в спортивный зал, сяду на диету. Начну новую жизнь. А потом... А потом гаснет свет...

Это наш первый опыт «большой литературы». То, что вы держите в руках (пока оно не имеет названия... просто «БУК»), будет расти. Во всяком случае, нам бы этого очень хотелось. А вам???

Сообщите нам об этом на book@taxcoach.ru.

**Заранее благодарны,
Коллектив авторов.**



Предисловие к версии 2.0 накануне 2011 года

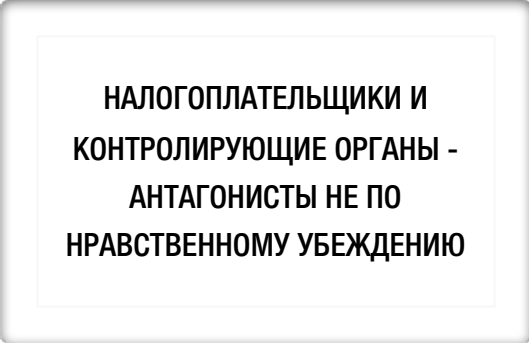
В течение сезона «осень 2010» мне довелось побывать на нескольких конференциях, в качестве весьма любопытных отмечу две: «Ежегодная Конференция Палаты налоговых консультантов» в Москве и «Пермский экономический форум 2010», специальная программа которого уделила внимание также и налоговой составляющей инновационной деятельности - довольно раскрученной на сегодняшний день теме. Но обо всем по порядку.

Ежегодная конференция Палаты налоговых консультантов занимает два дня. Первый - для аккредитованных образовательных организаций. Второй - для налоговых консультантов. Мне довелось поучаствовать только в первом дне (в тот же день charterом улетал в Пермь...) И есть три аспекта, которые могут быть интересны вам - читателям ТаксБУКа.

Участвовавший в работе Конференции Сергей Николаевич Шульгин (зам. руководителя ФНС России) еще раз утвердил меня в мысли, что налогоплательщики и контролирующие органы - антагонисты не по нравственному убеждению. Дело не столько в том, что семантика высказываний некоторых представителей ФНС ненавязчиво указывает на

их убежденность в произрастании денег на деревьях (крайнее проявление звучит примерно так: «Они, когда бизнес создавали, о чем думали? Они не знали, что создают его, чтобы платить налоги?»), сколько в том, что вектор рассуждений чиновника не учитывает одного простого факта: государство является неременным акционером любого бизнеса - на 20% при общей системе налогообложения и на 10-15% - при упрощенной.

Я не идеалист, точка отсчета бизнеса и государства, конечно, не может совпадать, но направленность приложения усилий - в некоторой мере обязана. Ущербность существующего положения очевидна - налог на прибыль не является



**НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКИ И
КОНТРОЛИРУЮЩИЕ ОРГАНЫ -
АНТАГОНИСТЫ НЕ ПО
НРАВСТВЕННОМУ УБЕЖДЕНИЮ**

бюджетообразующим. Государственному аппарату более всего интересен косвенный налог - НДС, а прибылен ли бизнес как таковой, никого не интересует.

По этой же причине выпирает лукавство ФНС РФ и Минфина относительно величины налоговой нагрузки в России (тема затрагивалась и в Москве, и в Перми). Нас пытаются убедить в том, что она в 2-3 раза меньше, чем в Западной Европе (у нас 24%, а у «них» до 60%), измеряя ее как отношение величины «реально поступивших налогов» к ВВП. Учитывая, что реально поступающие налоги совершенно не связаны в России с тем, сколько должно было бы поступить исходя из имеющихся объектов налогообложения и ставок, думается, что «низкое налоговое бремя» достигается поголовным «уклонизмом». Тем более что сокрытые налоги практически не влияют на статистические данные по ВВП. Даже неформальная обстановка закрытия первого дня Пермского форума не помогла мне убедить в этом одного из руководителей Аналитического управления ФНС России. Что еще раз подчеркивает искренность убеждений (не риску сказать «заблуждений») чиновников.

Болезнь тема по страховым взносам распадается на два лагеря даже в среде законодателей. В Москве Сергей Иванович Штогрин (Комитет по налоговому законодательству Госдумы), выражая мнение профессионала, убеждал присутствующих на Конференции в личном неприятии решения об увеличении взносов до 34% для спецрежимников. В Перми же Бушмин Евгений Викторович (председатель комитета по бюджету Совета Федерации) не просто поддержал данное решение, но и резко оппонировал выступавшим. Мотивация проста: «У нас совсем иная пенсионная система - страховая. Каждый сам за себя платит. Поэтому все должны быть в равном положении.» С одной поправкой - все же не каждый сам за себя. Платит бизнес.

По данным опроса, проведенного на сайте www.nalogplan.ru, рост страховых тарифов до 34 процентов вернул популярность «серой» зарплаты, при этом половина компаний платит в конвертах более 50% зарплаты, а 49% не отказывались от конвертной схемы вовсе.

Ну, и еще спрошу читателей: Многие ли из Вас верят в пенсионную реформу? А сколько тех, кто рассчитывает на государственную пенсию? Здесь Вы можете возражать - Ваше право. Но вот в отношении отчислений в ФОМС (новый размер -

более 5% ФОТ) совсем непонятно. Если зарплата сотрудника 30.000 рублей, то в год наберется взносов почти на двадцать тысяч рублей. Столько стоит добровольное рисковое медицинское страхование, включающее амбулаторное лечение и госпитализацию, в том числе в платных лечебных учреждениях. То есть

**ПРОПИАРЕННЫЕ ПРОЕКТЫ ЛЮБОГО
ТИПА И МАСШТАБА ВООБЩЕ
СВОЙСТВЕННЫ НАШЕЙ СТРАНЕ**

нам намекают, что бесплатное лечение будет таким же современным и качественным? Кто из Вас в это верит?

Ну и потом, для производителей программного обеспечения все же льготы по страховым взносам хотят сохранить. И где

последовательность? Или программисты умирают молодыми и пенсия им ни к чему?

Теперь об инновациях (Пермский экономический форум был обозначен именно в рамках инноваций. Ну, и культуры еще).

Пропиаренные проекты любого типа и масштаба вообще свойственны нашей стране. И инновации не стали исключением. Напоминает очень показательную встречу паровоза, украшенного цветами и портретом Сталина. Только теперь с плакатом «Ты записался в инноваторы?». Еще значки давать будут: сверкает на груди - инноватор, нет значка - уйди и не мешай прогрессу.

Но инновационный процесс в рамках экономики ценен лишь постольку, поскольку повсеместен. И вот еще что. Когда говорят об инновациях, представляют себе ракеты, самолеты и нанотехнологии. Ну, и широкомасштабное перевооружение в части энергосберегающих технологий. Сколково и внедренческие зоны не могут стать панацеей для страны в целом. Между тем, постоянно приходится сталкиваться с обсуждением льгот для спецпроектов (в Сколково вплоть до отмены отчетности... - представьте, каков порядок размера средств, которые будут там безотчетно потрачены), и ничего не обсуждается в рамках обычной ежедневной инновационной деятельности (в основном на уровне среднего бизнеса).

Всего три примера из жизни.

Есть замечательная компания Abbot, совершившая революцию в производстве медицинского оборудования. Вернее, в схеме его продажи: оборудование предоставляется в пользование совершенно бесплатно, но получатель становится «привязанным» к реагентам и прочим расходным материалам. Теперь представьте, что некая компания является дистрибьютором Abbot и намерена абсолютно инновационным способом поставлять подобное оборудование для российских больниц. Что из это выйдет? Ничего хорошего, поскольку ей придется нарушить либо налоговое законодательство, либо таможенное, либо законодательство о государственных поставках.

Другой пример. Имеется российская компания, разработавшая распределенную систему управления проектами через web-интерфейс. Разработка уникальна тем, что пользователи могут вообще не уметь пользоваться компьютером, поэтому система с успехом применяется от компаний ЖКХ до строительных холдингов. Распределенность системы требует от ее разработчика поддержки сразу нескольких мощных серверов, находящихся по всей стране и миру, что исключает утрату ценной клиентской информации, а также защиту от изъятия третьими лицами. И здесь на ум приходит законопроект с поправками в ст.170 НК РФ, расширяющий перечень случаев для восстановления НДС, в том числе и в случае досрочного списания морально устаревшего оборудования. Где логика? Поможет ли данное решение подобной, однозначно инновационной компании заботиться о производительности?

Случай третий. Имеется сразу две компании. Занимаются разработками и внедрением. Оборот до 60 млн. рублей в год, поэтому применяют УСН. В некоторой части своих разработок компании понимают, что завершить начатое могут только совместными усилиями. Как объединить на время две разные коммерческие компании? Правильно - договор о совместной деятельности, иначе именуемый простым товариществом. Но вот незадача. Вся деятельность упрощенцев в рамках простого товарищества в современном прочтении НК РФ будет облагаться НДС. В чем смысл? Я понимаю, что латали налоговую брешь, но уж очень грубо. И стимулирующая роль налогов может быть сведена к угнетающей.

Подобных примеров немало, что ставит под сомнение действительность целей руководства страны в части стимулирования инновационной деятельности. Много шума в отношении «проектиков» с их льготами, но мало тщательной работы над

действительным налоговым побуждением всех налогоплательщиков к разработке и внедрению нового в рамках страны в целом, а не только Сколково. И до тех пор, пока вектор не поменяется, Кипр будет лучшим решением для России, со всем вытекающими последствиями...

С уважением,

**Руководитель
Центра структурирования бизнеса и налоговой безопасности
Савин Ярослав Геннадьевич**

г. Екатеринбург, 10 декабря 2010 г.



Предисловие к версии 3.0 в разгар 2011 года

Мы накопили приличный опыт структурирования бизнеса. Такой, что уже есть возможность что-то с чем-то сравнивать. Отрасли между собой, бизнесы внутри одной отрасли, руководителей с собственниками, а также тех и других между собой... И т.д., и т.п.

Удивительное многообразие, объединенное абсолютно одинаковыми проблемами.

Вам, как менеджменту и собственникам бизнеса, приходится нелегко. Предмет вашей деятельности - принятие управленческих решений. И вы их принимаете. Сотнями и тысячами. Сегодня мы говорим об одном из них. О принятии решения относительно степени риска, с которым вы готовы смириться при проектировании или реформировании структуры бизнеса.

Не раз и не два вы столкнетесь на страницах данного издания с утверждением, что инструментов глобальной и АБСОЛЮТНО ЗАКОННОЙ налоговой оптимизации в России на текущий момент времени нет. И это чистая правда.

Что из этого следует?

Может быть, что оптимизировать нечего? Нет.

Может быть, что любая оптимизация сопряжена с криминалом? Нет.

Речь идет о необходимости отказаться от традиционного подхода к налогам как к управляемым издержкам. Налоги - это не причина хозяйственной деятельности, а ее неизбежное следствие. Управлять можно факторами хозяйственной деятельности, а не их следствиями.

А вот в качестве ключевого показателя качества такого управления мы предлагаем использовать понятие "риск". И не только налоговый риск (что само собой разумеется). Мы вас также будем агитировать за управление имущественными и управленческими рисками. Причем все три типа риска (как мы постараемся показать) взаимообусловлены. То же применение "обналички" чаще обусловлено изначально не налоговыми выгодами, а суровой необходимостью вносить "волшебные чемоданчики". Соответственно, данный инструмент оказывает влияние на риски во всех трех областях.

Однако управление рисками - это не самоцель, конечно. Это, так же как и прибыль, всего лишь средство. Для чего? Об этом расскажете вы, поскольку это предел вашей компетенции.

Прежде чем вы станете (или не станете) читать дальше, обратите внимание на несколько постулатов, которые необходимо учитывать при принятии решения о применении любых альтернативных (читай: от более рискованных до откровенных "схем") по сравнению с абсолютно "белыми и пушистыми" моделями организации бизнеса.

Первый. Ограничительным параметром при моделировании является величина налоговой нагрузки, которая по данным ФНС (приложение №3 к Концепции системы планирования выездных налоговых проверок) росла, несмотря на кризис.

Так, в 2009 рекомендуемая налоговая нагрузка для оптовой торговли - 2,2%, в 2010 - 1,9%; для розничной торговли в 2009 году налоговая нагрузка 5,4%, в 2010 - 3,7 %. Однако показатели для 2010 года не учитывают (!) нагрузку по уплате страховых взносов во внебюджетные фонды.

Второй связан с существованием и развитием бизнеса одновременно. Часто слышим от бизнесменов: такая нагрузка не даст бизнесу развиваться.

Нельзя ставить развитие бизнеса в ущерб самому факту его существования. Выездная налоговая проверка - это дорого и печально. Чем криминальнее модель - тем больше вероятность непоправимого ущерба.

Нельзя упускать из виду и фактор конкуренции: лучшее средство конкурентной борьбы - «заказать» выездную проверку. При заниженных показателях деятельности это сделать проще, риски налогового органа минимальны.

Для конкурентов при этом «заказать» Вас: (а) легче (безопаснее), (б) дешевле (ведь размер «вознаграждения» обусловлен не только потребностями чиновника в инспекции, но и покрывает риски последнего в связи с проведением «заказной» проверки).

Третий. Формирование необходимых денежных потоков на развитие бизнеса привязано не к относительным величинам в процентах, а к абсолютным.

В связи с этим сам факт налоговой нагрузки, например, в 10% не говорит, что компания не может развиваться. Просто вам необходимо сгенерировать поток

прибыли в абсолютном выражении, а не в процентах от выручки ("просто" сказать... сделать не так просто... и мы это понимаем).

Отсюда вытекают два пути развития - оба на фоне обеспечения максимальной безопасности существования бизнеса:

1. Оптимизация затрат. Направлена на уменьшение потерь. Наиболее освоенное российским бизнесом средство. Особенно учитывая, что Вы в них в первую очередь включаете налоговые отчисления и ФОТ. :-)

2. Оптимизация выручки.

(а) Увеличение выручки на единицу активов.

В торговле это увеличение выручки в том же магазине с тем же количеством персонала.

В стройке - большее количество подрядов при той же численности персонала и технической оснащенности.

В производстве - физическое увеличение объемов производства с теми же основными средствами.

(б) Увеличение количества операционных объектов (еще один магазин, дополнительная бригада, новая линия или цех);

(в) Изыскание возможностей дополнительного использования резервов и ресурсов, но уже в другом сегменте или качестве:

- услуги «на сторону» простаивающим транспортом;

- модульный подряд (завод обязуется не только поставить или изготовить что-то из своего ассортимента, но целиком оснастить готовый модуль благодаря смежникам и предоставить заказчику нечто завершенное, уже пригодное к эксплуатации);

- задействование свободных площадей для сдачи в аренду.

И т.д, и т.п. из перечня того, что направлено на создание неценовых конкурентных преимуществ, увеличивающих маржу.

Заканчивая затянувшееся предисловие, подведем итоги.

1. Прибыль - это плата за риск. Чем выше риск, тем выше прибыль;

2. Управляем не налоговыми издержками, а рисками. И не только налоговыми, но и имущественными и управленческими;

3. Есть ряд ограничений при моделировании, в частности по минимально допустимой налоговой нагрузке, после которой риски становятся неуправляемыми;

4. Управление рисками - не панацея. Прибыльность обеспечивается и иными способами;

5. При управлении рисками ищем золотую середину: не первый и не последний (об этом подробнее на страницах таксБУК);

6. Систематические попытки дополнительного снижения налоговой нагрузки, по сравнению с допустимой, влекут за собой ряд негативных моментов, которые мешают развитию бизнеса, поскольку:

Во-первых, переключают внимание менеджмента с факторов развития на оптимизацию;

Во-вторых, увеличивают риски самого существования бизнеса;

В-третьих, увеличиваются операционные издержки, связанные с содержанием необоснованного количества субъектов, сдачей отчетности, искусственным документооборотом.

С уважением,

Руководитель

Центра структурирования бизнеса и налоговой безопасности

Савин Ярослав Геннадьевич

г. Екатеринбург, 6 сентября 2011 г.



Введение

Оглянитесь вокруг. Ну, не надо крутить головой. Прodelайте это мысленно.

Отметим первое. Мы живем в мире организаций. Семья, учебная группа, рабочий коллектив, друзья и подруги за «рюмкой чая», круг по интересам на Одноклассниках (как вариант - «вКонтакте»), mail.ru и их буржуйские прародители), государство. От них нет покоя. Они доставляют нам много хлопот. Но именно они удовлетворяют наши потребности.

Второе. Нас, разумеется, теперь интересуют бизнес-организации в широком смысле. Однако следует иметь в виду, что им присущи все свойства, имеющиеся у любых организаций. Например, такое, из которого следует, что у всякой организации есть своя цель. И она может не совпадать с целями людей в организации. Даже ее «зачинателей». И чем больше организация, тем сильнее это различие. Прикиньте мысленно, где ваши цели и где цели организации под названием «Российская Федерация».

Третье. Мы живем в совершенно непредсказуемом мире. Не сбывается толком ни один прогноз - от погоды до экономических явлений. Эксперты всех мастей с тремя, пятью и даже семью звездами во лбу дают предсказания, будто гадают на кофейной гуще. И не мудрено. Обилие и теснота взаимных социальных и экономических связей дает такую сумасшедшую динамическую сложность, что нашего серого вещества явно недостаточно для их отслеживания.

Взгляните на свою карту VISA. Представьте, что компания завтра обанкротилась. Вы вставляете ее в любой банкомат в любой точке мира, а вам в ответ - «не обслуживается». Согласитесь, что мало не покажется никому, вне зависимости от того, платиновая у вас карта или «электрон». Продолжим мысль. А вот насколько «хапнут горя» и кто именно, точно определить сейчас не смог бы никто.

Четвертое. Во всех суждениях о будущем мы опираемся на прошлое. И делаем это искренне.

Ну, представьте кролика. Домашнего. На откорме. Каждый день он хорошо питается и... И сами знаете, что еще делает. И помощь ему в этом оказывает кто? Заводчик. Человек. С точки зрения ежедневных наблюдений кролика, человек - милейшее и ценнейшее существо. И эта его уверенность будет только усиливаться.

Пока по сложившейся в России традиции крольчатину не повезут на предновогодние рынки.

Пятое. Всякому следствию есть причина. Это как будто известно всем. Но на том же уровне, что и «курить вредно». Да уж, мы живем следствиями - эмоциями и ощущениями. Шестая часть суши земного шара - в особенности. А от того - «совершенно не контролируем свою жизнь». (В кавычках, потому как эта фраза - следствие целой тирады рассуждений Мировингина из «Матрица. Перегрузка». Посмотрите этот эпизод. Не пожалеете).

При этом вообразите. Имея перед собой кусок льда (причину) - мы можем, хотя и приблизительно, представить, какая из него выйдет лужа (следствие). А вот наблюдая лужу, сколь-нибудь реалистично представить кусок льда, из которого она получилась, нам не удастся.

Для начала хватит. Шагаем дальше.



Часть 1

Налоговая безопасность. Причинность

Поскольку прибыль есть не что иное, как плата за риск, очевидно, что последний есть. Причем всегда. Чем риск меньше, тем меньше прибыль, и наоборот.

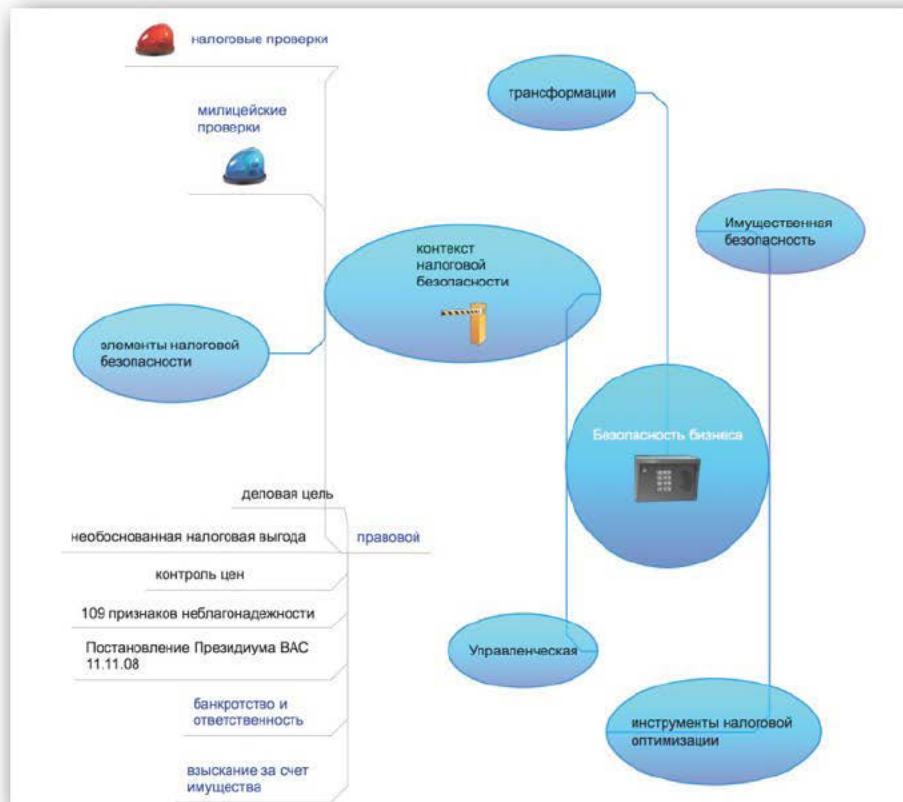
Таким образом, любой владелец или руководитель бизнеса нацелен на достижение управляемости и достаточной доходности принадлежащего ему бизнеса, с одновременной минимизацией и диверсификацией имущественных рисков, неизбежно возникающих в процессе ведения предпринимательской деятельности. Постоянное балансирование.

**ПРИБЫЛЬ - ЭТО ПЛАТА
ЗА РИСК**

При этом ни один современный бизнес не обходится без инструментов «оптимизации», направленных, в том числе, на снижение уровня налоговой нагрузки. Рассуждения о всеобщей справедливости в ее налоговом преломлении оставим в стороне. При текущем положении дел в сфере налогового контроля инструментарий такой оптимизации не является секретом Полишинеля: написано и издано множество брошюр и пособий, подробно освещающих те или иные приемы ведения низконалоговой деятельности.

Довольно активно предприниматели внедряют и элементы структурирования своего бизнеса - построения на базе 1-2 компаний холдинга, призванного обеспечить безопасность имеющихся активов, снизить имущественные риски в случае предъявления претензий по какому-то одному направлению деятельности, а также достичь оптимального уровня налоговой нагрузки.

Однако, как показывает практика, чаще всего речь идет о каких-то точечных изменениях, без учета специфики функционирования конкретного бизнеса (хотя кому, как не его собственнику, лучше всего известны все нюансы?) и в отсутствие системного подхода к реорганизационным процедурам.



При этом под системным подходом авторы подразумевают симбиоз налоговой, имущественной и управленческой безопасности - то уникальное (исходя из особенностей конкретного бизнеса) сочетание элементов каждого из перечисленных видов безопасности, когда все они взаимно дополняют и усиливают друг друга, обеспечивая предпринимателю не только достаточный уровень дохода, возможности для дальнейшего роста и развития бизнеса, но также и спокойствие в части любых притязаний: как со стороны третьих лиц, так и со стороны государственных органов.

Мы ежедневно сталкиваемся с проблемами и дилеммами, стоящими перед собственниками бизнеса. За 5 лет, в течение которых мы оказывали услугу «построение системы налоговой, имущественной и управленческой безопасности», мы пришли к статистически подтвержденному выводу о том, что ошибки и просчеты, совершаемые предпринимателями, как правило, связаны либо с выбором неподходящего для конкретного случая инструментария, либо с неправильным применением верно подобранных инструментов.

В настоящем таксБУКе авторы расскажут о некоторых значимых вещах, которые, как им кажется, дадут возможность профессионально подойти к структурированию бизнеса как самим предпринимателям, так и их пособникам - бухгалтерам, юристам и финансистам. Поверьте, ни один консультант не в состоянии (при всем своем упорстве и желании) проникнуть в существо бизнеса. Авторы поделятся с читателями опытом практического построения Моделей эффективного функционирования бизнеса, однако помните - тайны золотого ключика не существует. Как и самого ключика.



Три круга: налоговая, имущественная и управленческая безопасность бизнеса. Синергетический эффект

Итак, вы задумались о совершенствовании системы (или как мы ее называем - архитектуры) налоговой безопасности. Сначала определимся с понятиями, ведь вам привычнее слышать о налоговой оптимизации. В чем разница?

Все очень просто. Налоговая безопасность - это налоговая оптимизация с управляемыми рисками. А что значит «управляемыми»? Это еще проще!

**ПОСТРОЕНИЕ СИСТЕМЫ
НАЛОГОВОЙ, ИМУЩЕСТВЕННОЙ
И УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ
БЕЗОПАСНОСТИ МОЖНО
СРАВНИТЬ С ВОЗВЕДЕНИЕМ
КРЕПОСТИ**

Мысленно представьте две группы людей, одна из которых по странному стечению обстоятельств (жизнь - непредсказуемая штука!) убегает, а вторая - ее догоняет. Причем угрожая первым тяжелыми предметами. Спрашивается: кому достанется больше всего? Конечно последним! То же самое и с налоговыми рисками: бежать первым (совсем не рисковать) опасно тем, что рынок вас выдавит,

а последним - тем, что система государственного контроля при пособничестве конкурентов вас «подрежет».

Итого: управляемые риски - это когда не первый и не последний.

Основной инструмент налоговой оптимизации, позволяющий получить комфортные налоговые последствия при контролируемом уровне налоговых, имущественных рисков и угроз личной безопасности, является **построение группы компаний на основе уникальной комбинации договорных инструментов и налоговых режимов** в рамках такой группы компаний. Кроме того, вероятно, нам не избежать и выбора адекватных организационно-правовых форм для каждого субъекта и определения состава их собственников (акционеров, участников), что в конечном счете также влияет и на возможность применения специальных налоговых режимов.

Любые договорные конструкции, в свою очередь, опосредуют основные бизнес-процессы, создающие добавленную стоимость, то есть то, что своим результатом имеет получение прибыли. Свои коррективы вносят отношения с внешней средой (мы обязаны учесть как ее возможности, так и изменчивость и агрессивность), а также сотрудники и клиенты (с их возможностями и потребностями).

Совершенно очевидно, что бизнес-процессы требуют управления, точнее принятия управленческих решений и последующего контроля. Поскольку это - прерогатива (а также обязанность) топ-менеджмента, постольку процесс этот носит ярко выраженный субъективный характер. Таким образом, нас будет интересовать степень централизованности / де- централизованности системы управления, как одна из ключевых характеристик для определения степени самостоятельности каждого субъекта в группе компаний.

В этих трех постулатах кроется главный минус традиционного подхода к налоговой оптимизации, когда для внешнего наблюдателя «рисуются» некая схема, а в жизни все происходит иначе. Здесь топ-менеджмент и собственник объективно утрачивают часть контроля ввиду того, что не только официальная отчетность, но и весь первичный документооборот не отражают реальных процессов в бизнесе. Это в свою очередь систему контроля превращает в систему «доверия» менеджменту среднего уровня, а тот все более комфортно чувствует себя в «мутной воде», в которой расцветают такие водоросли как работа на сторону (иногда и на конкурентов), открытие параллельного бизнеса, бесконечные откаты в отношениях с контрагентами.

Но и это еще не все. Не хватает такого компонента как «интерес собственника». В конечном счете он меняет свое время и энергию на нечто, представляющее для него ценность. Это обуславливает связь между фигурой собственника (и его интересами) и теми бизнес-процессами, которые порождают налоговые последствия.

Два финальных компонента:

- необходимость обеспечения безопасного и одновременно удобного использования имущества, задействованного в процессе создания добавленной стоимости;

- а также обеспечение баланса интересов между:

- А) Собственником и руководителем бизнеса (управленцем);

Б) Между бизнесом и внешними агрессорами (контролирующие органы, «административный ресурс», захватчики, конкуренты).

Все вышеперечисленное вот так выглядит схематично. Ткните пальчиком в ключевой элемент! Правильно, главное - это бизнес-процессы. Все остальное - следствие.



Здесь есть смысл напомнить о неперенном условии развития любого бизнеса: сбалансированность между собой трех составляющих...



Стратегия бизнеса (то есть та глобальная цель, ради которой бизнес создан и существует...и это, между прочим, не извлечение прибыли) должна быть согласована с внешней средой (то есть теми возможностями и угрозами, которые она несет с собой).

И все это подкрепляется структурой бизнеса (состоящей из людей, финансовых ресурсов и информации), адекватной как стратегии, так и внешней среде.

И вот в рамках определения этого баланса, в рамках формирования адекватной структуры бизнеса мы можем подложить те правовые средства, договорные конструкции и инструменты, которые, ко всему прочему, определяют также максимально комфортные налоговые последствия, с учетом вопросов, которые касаются непосредственно уже не налогов, а имущественной и управленческой безопасности.

**УПРАВЛЯЕМЫЕ РИСКИ -
ЭТО КОГДА НЕ ПЕРВЫЙ
И НЕ ПОСЛЕДНИЙ**

Если за основу взять средний бизнес (это от 100 млн. до 1,5 млрд.р. оборотов в год), то к **типичным вопросам управленческой безопасности** бизнеса, которые возможно решить при структурировании и построении новой модели бизнеса мы относим:

1) Желание собственника абстрагироваться от операционной деятельности и выйти на «стратегический уровень»;

2) Любая степень децентрализации (часто как следствие выхода на «стратегический уровень» и возрастающей потребности в делегировании полномочий с сохранением управляемости бизнеса);

3) Прозрачность бизнеса (опять же, чем дальше собственник от принятия непосредственных рутинных решений, тем менее прозрачен для него бизнес);

4) Лаконичность структуры как условие управляемости бизнесом;

5) Ликвидация номинальности в структуре управленцев (не те номиналы, конечно, кто паспорта теряют... имеется ввиду ликвидация номинальных директоров, которые образуются вследствие непродуманного дробления бизнеса с одновременным желанием скрыть взаимозависимость новых субъектов);

6) Вход в бизнес новых людей или комфортный выход из него;

7) Слияние с другими бизнесами и перераспределение долей при изменении состава собственников;

8) Гарантии наследников.

Говоря об **имущественной безопасности** бизнеса, необходимо отметить следующие взаимоувязанные с налоговой безопасностью проблемы, с которыми может столкнуться собственник:

1) Административное давление, сопряженное с попыткой повлиять на отчуждение имущества (известная проблема в России, особенно при смене руководителя субъекта области, края или республики);

2) Ликвидация угрозы захвата;

3) Владение и использование имущества накопленного совместно несколькими партнерами;

4) Преодоление вопросов, связанных с родственными и семейными отношениями (бракоразводный процесс, скажем, и так малоприятное мероприятие, а если еще в этот момент возникнет необходимость в отчуждении доли в бизнесе или бизнес-имущества, которое попало в разряд спорного?);

5) Обеспечение целостности ключевого имущественного комплекса при агрессивной внешней среде (например возможное давление кредиторов);

6) Желание привлечь инвестора или стороннее финансирование;

7) Обеспечение возможности реинвестирования (включая параллельные новые бизнес-проекты).

Кроме того, структура бизнеса должна позволять максимально безопасным образом удовлетворять финансовый **интерес собственника** (-ов), а также должна учитывать следующие обстоятельства:

1) Функциональное разделение собственников (из серии кто и за что в бизнесе отвечает);

2) Совместное принятие решений без ущерба бизнес-процессам (бесконечная «рулежка» несогласных между собой со-собственников может парализовать бизнес);

3) Совместный контроль за бизнесом и друг другом на паритетных и «джентельменских» началах (и желательно с юридическим закреплением этих «начал»);

4) Безопасное получение доходов.

Для наглядности приводим и перечень причин для конфликтов, с которыми мы сталкивались чаще всего:

1) Желание одного из собственников (которые могут быть и близкими родственниками) получить БОльший контроль над бизнесом;

2) Разногласия по поводу будущего развития компании;

3) Особенности личных отношений;

4) Неадекватная угроза кого-либо из партнеров на внешние угрозы.

Надеемся, что теперь для Вас очевидно: увязка всех вышеперечисленных обстоятельств управленческой и имущественной безопасности с инструментами налоговой оптимизации будет иметь своим результатом эффект синергии - лаконичную структуру бизнеса с потенциалом для дальнейшего развития и управляемыми налоговыми рисками. Заманчиво, не правда ли?

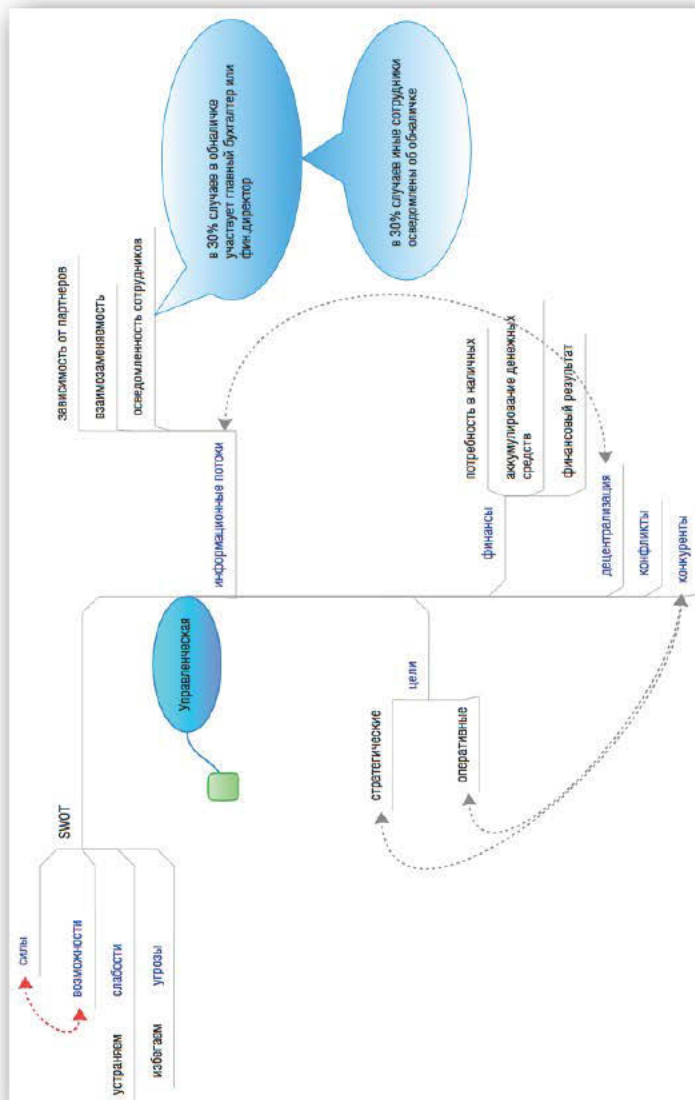


Завершая эту тему, еще раз обращаем Ваше внимание.

Построение системы налоговой, имущественной и управленческой безопасности бизнеса можно сравнить с возведением крепости. Конечно, любую крепость можно взять штурмом, но... От этого крепости не стали строить реже. Уместна здесь метафора с тремя одинаковыми авто на неохраняемой ночной парковке. Один автомобиль оборудован электронной «кричалкой» и механической блокировкой КПП, второй - только «кричалкой», а третий - ничем не оборудован. Разумеется, любое противоугонное средство можно нейтрализовать, но, тем не менее, догадаться о том, на какое авто в нашем примере будут покушаться, несложно.

Даже самую продуманную систему налоговой, имущественной и управленческой безопасности можно взломать, наша задача сделать все, чтобы усилия и ресурсы, которые необходимо потратить на «взлом», были неадекватны достигнутой цели.





Управленческая безопасность: выясняя границы дозволенного

Когда мы говорим об управленческой безопасности бизнеса, мы прежде всего имеем в виду следующие аспекты, касающиеся как прозрачности и понятности организационной структуры, так и эффективности системы управления.

Примером организационной структуры, явно требующей существенных изменений, служит один из наших проектов. В момент обращения бизнес являл собой одно юридическое лицо, занимавшееся одновременно производством, проектированием и монтажом фасадных систем для крупных заказчиков посредством совместного выполнения проекта. При этом, по полученной от клиента информации, каждое из перечисленных направлений (производство, монтаж, проектный отдел) не всегда были полностью загружены работой и имели потенциал для самостоятельного выполнения мелких заказов, однако в рамках существующей организационной структуры и системы управления были лишены такой возможности. Кроме того, ввиду длительности существования основной компании на рынке, она стала носителем брэнда, поэтому данную компанию необходимо было сохранить, чтобы сотрудничать с крупными заказчиками. В результате проведенного структурирования описанного бизнеса, компания клиента была преобразована в группу компаний, разделенных по функциональному признаку. Разработанная модель позволила не только обособить монтажное, проектное и производственное направления бизнеса, но и одновременно сохранить возможность совместного выполнения крупных заказов - проектное управление на уровне группы компаний.

Поскольку любой бизнес - это динамическая система, постоянно находящаяся в движении и развитии, организационная структура также должна видоизменяться, чтобы отвечать текущим потребностям бизнеса.

Если говорить о бизнесе с историей, то он, как правило, зародился и развивался в рамках одной компании. Однако со временем становится очевидным, что такой подход утрачивает свою эффективность: организация приобретает громоздкость, повышается ее инертность, значительно увеличиваются сроки принятия решений,

отсутствуют возможности быстрого видоизменения и оперативного реагирования на потребности рынка.

Примером организационной структуры, явно требующей существенных изменений, служит один из наших проектов. В момент обращения бизнес являл собой одно юридическое лицо, занимавшееся одновременно производством, проектированием и монтажом фасадных систем для крупных заказчиков посредством совместного выполнения проекта.

При этом, по полученной от клиента информации, каждое из перечисленных направлений (производство, монтаж, проектный отдел) не всегда были полностью загружены работой и имели потенциал для самостоятельного выполнения мелких заказов, однако в рамках существующей организационной структуры и системы управления были лишены такой возможности.

Кроме того, ввиду длительности существования основной компании на рынке, она стала носителем брэнда, поэтому данную компанию необходимо было сохранить, чтобы сотрудничать с крупными заказчиками.

В результате проведенного структурирования описанного бизнеса, компания клиента была преобразована в группу компаний, разделенных по функциональному признаку.

Разработанная модель позволила не только обособить монтажное, проектное и производственное направления бизнеса, но и одновременно сохранить возможность совместного выполнения крупных заказов - проектное управление на уровне группы компаний.

Административные инструменты (в смысле прямых указаний) в новоявленном небольшом холдинге уже не сработают, даже если вам по-прежнему кажется это возможным. Яркий пример - анекдот про четырех обезьян, закрытых в клетке с бананами. Как только одна из них начинает тянуться к бананам - всех обливают ледяной водой. И так несколько раз. Постепенная замена обезьян на новых

**НАЛИЧИЕ НЕСКОЛЬКИХ
ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ ЕЩЕ НЕ
ОЗНАЧАЕТ, ЧТО ХОЗЯЙСТВЕННАЯ
ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ ДЕЙСТВИТЕЛЬНО
ВЕДЕТСЯ ГРУППОЙ КОМПАНИЙ**

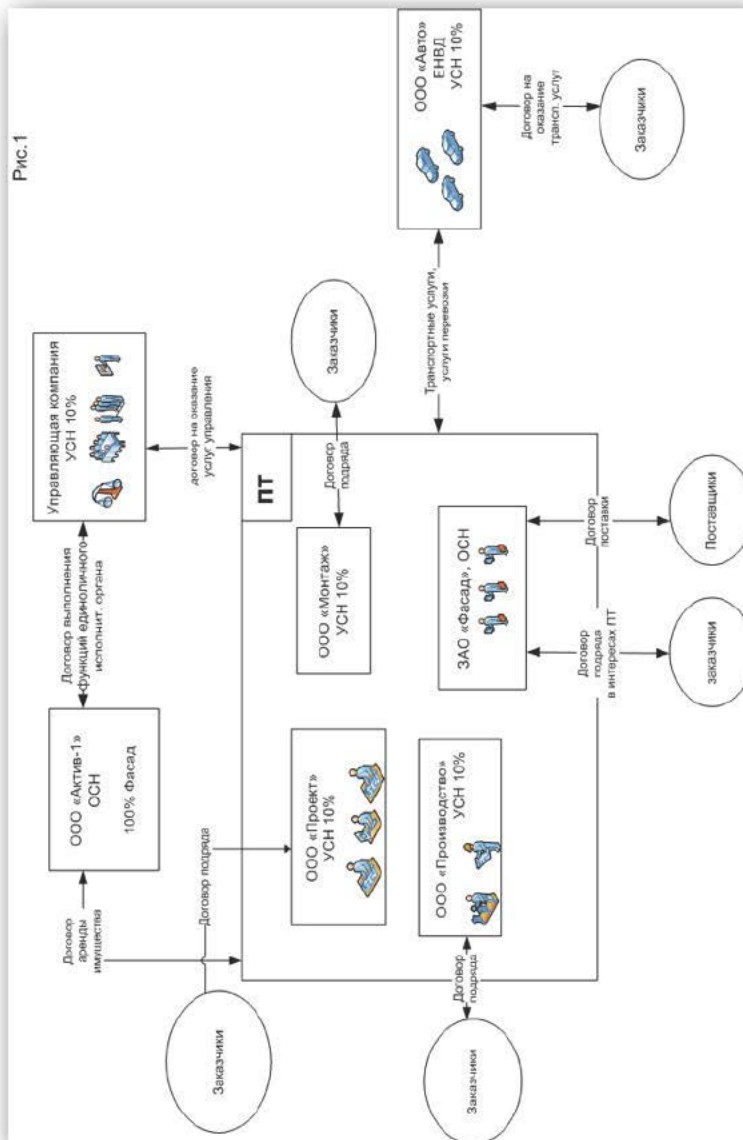
сохраняет эффект - как только новая тянется к бананам, ей бьют по лапам. Более того, когда в клетке остались четыре новых обезьяны (те, которых никогда не обливали водой), как только одна начинала тянуться к бананам, остальные по-прежнему били ее по лапам. Почему? Потому что тут так принято.

И все же. Имейте в виду - со временем у вас будут работать сотрудники, которые никогда не были единой компанией. Поэтому вам нужен цемент в виде гражданско-правового механизма - договорного регулирования. В данном случае было выбрано простое товарищество.

Компания «Фасад» осталась лицом, представляющим группу компаний во внешних связях с крупными заказчиками. При этом очень важным является то обстоятельство, что были сохранены абсолютно все внутренние регламенты и процедуры, позволяющие четко, с надлежащим качеством и в установленные сроки, реализовывать крупные проекты, только данные регламенты стали носить не административный, а договорный характер, преобразовавшись в права и обязанности четырех сторон договора простого товарищества.

Раз уж мы упомянули о договоре простого товарищества, следует обратить внимание читателей на важность проработки внешних и, особенно, внутренних договорных связей группы компаний, поскольку наличие нескольких самостоятельных юридических лиц само по себе еще не означает, что хозяйственная деятельность действительно ведется группой компаний, а не одним лицом, формально оформляющим документы от разных компаний.

Рис.1



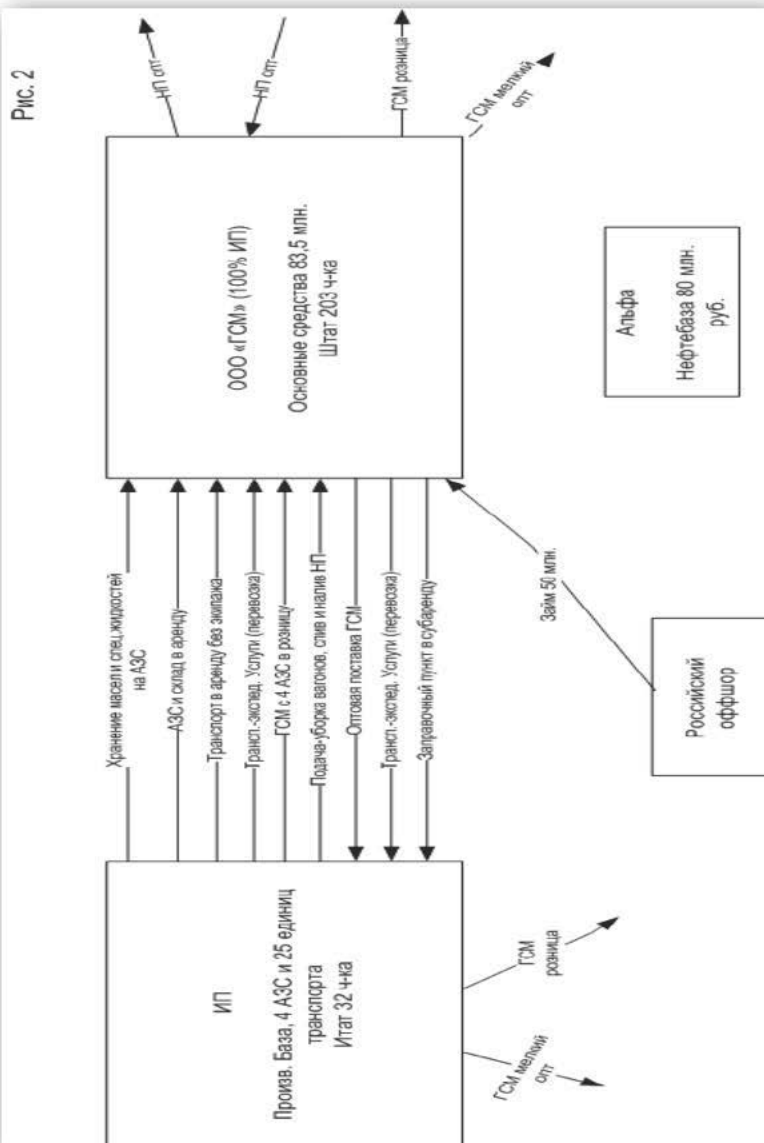
Налоговые органы всегда пытаются указывать на взаимозависимость компаний как на доказательство необоснованности полученной организацией налоговой выгоды. К счастью, арбитражные суды более объективны в этом вопросе. Так, ВАС РФ в одном из своих Определений указал, что «разграничение производственной и сбытовой деятельности между самостоятельными юридическими лицами соответствует хозяйственной практике» (Определение от 28.02.2011 №ВАС-15093/10).

В данном случае речь идет, прежде всего, о наличии реальной деловой цели разделения на несколько субъектов, а также о реальности такого разделения, подтверждением чему должны стать подробные, реально исполняемые договоры между юридическими лицами, входящими в холдинг, отсутствие дублирующих функций, а также распределение по компаниям персонала, соответствующее трудовой функции каждого работника.

Только при выполнении всех перечисленных условий можно будет говорить о том, что разработанная организационная структура отвечает критериям безопасности.

В качестве иллюстрации данного тезиса приведем организационную структуру бизнеса по продаже ГСМ «до» и «после» структурирования.

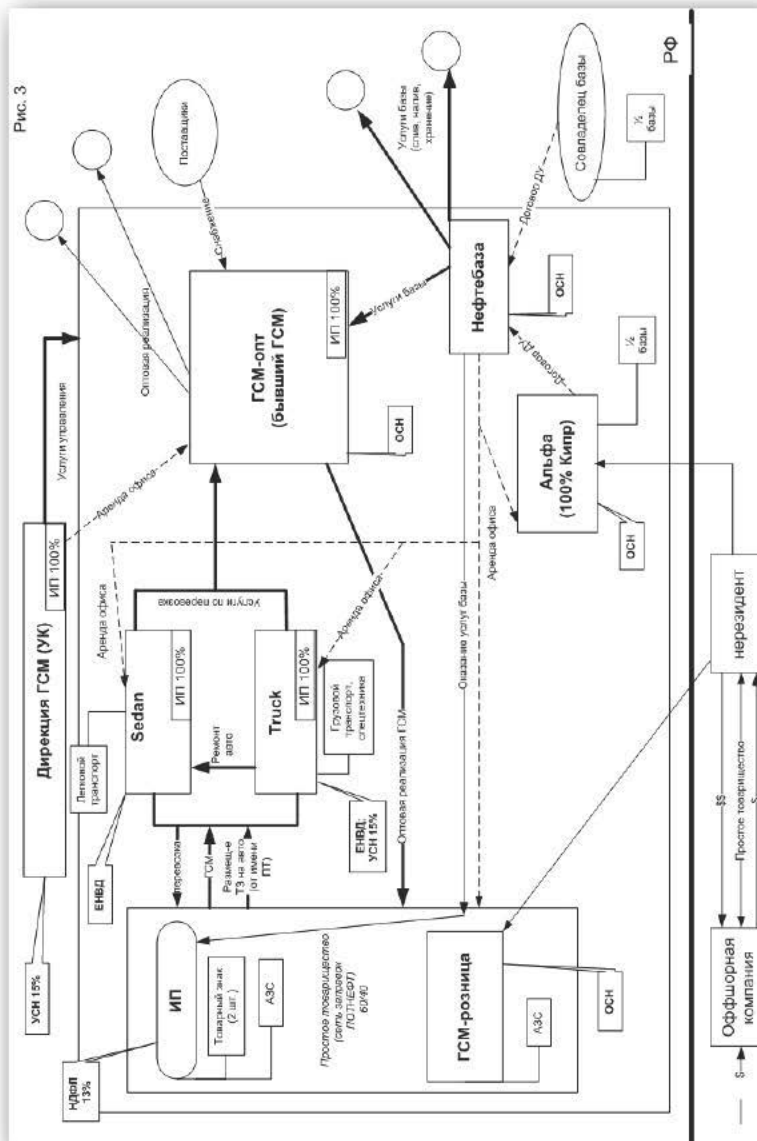
Состояние «до» представлено на рисунке: наличие перекрестных договоров, дублирование функции розничной продажи ГСМ, приобретение нефтебазы на новую компанию, трудоустройство работников в ООО «ГСМ» при фактическом выполнении своих обязанностей у ИП.



Состояние бизнеса «после» выглядит следующим образом (рис.3): розничная реализация ГСМ осуществляется под одним брендом двумя субъектами в рамках договора простого товарищества, приобретенная нефтебаза передана в доверительное управление специально созданному субъекту, который оказывает комплексные услуги базы компании ГСМ-опт и третьим лицам, отсутствуют какие-либо перекрестные договоры, персонал трудится в компаниях в зависимости от его реальной трудовой функции.

Рассматриваемая модель бизнеса является ярким примером второго аспекта управленческой безопасности - поддержка эффективности системы управления бизнесом, поскольку исторически, а также в силу особенностей личности единственного собственника, управление носило ярко выраженный единоличный характер.

Получившаяся в результате структурирования Модель позволила трансформировать существующую систему управления, передав функцию высшего менеджмента по вспомогательным направлениям (транспортные услуги, услуги нефтебазы) наемным управленцам - директорам вновь созданных компаний.



**УПРАВЛЯЮЩАЯ КОМПАНИЯ
ПОЗВОЛЯЕТ СОБСТВЕННИКАМ
БИЗНЕСА ОПРЕДЕЛЯТЬ СТЕПЕНЬ
СВОБОДЫ И ЛИЧНОЙ
ОТВЕТСТВЕННОСТИ НАЕМНЫХ
МЕНЕДЖЕРОВ ЗА ПРИНИМАЕМЫЕ
РЕШЕНИЯ И ДОСТИГНУТЫЙ
ФИНАНСОВЫЙ РЕЗУЛЬТАТ**

В то же время собственник сохранил единоличный контроль над ключевыми направлениями бизнеса посредством создания управляющей компании (на предыдущем рисунке - дирекция ГСМ), назначения себя ее директором и последующей передачи управляющей компании функций единоличного исполнительного органа компаний ГСМ-опт и ГСМ-розница.

Управляющая компания в очень многих случаях является тем звеном, которое позволяет собственникам бизнеса определять степень свободы и личной ответственности наемных менеджеров высшего звена за принимаемые решения и достигнутый финансовый результат, а также регулировать уровень контроля за их деятельностью.

Выбор конструкции, опосредующей отношения управляющей компании и управляемого общества, также во многом зависит от степени готовности собственников делегировать управленцам полномочия по руководству той или иной компанией холдинга и обуславливается степенью готовности самих управленцев принять на себя ответственность за последствия принятых решений.

На рассмотрении Государственной Думы РФ находится законопроект «О Хозяйственном партнерстве» - новой организационно-правовой форме юридического лица. Главной особенностью этой ОПФ является возможность заключения собственниками компании всеобъемлющего соглашения об управлении этим партнерством. При этом допускается возможность заключения этого соглашения также работниками партнерства и его консультантами. Принятие этого закона позволит создать более эффективный механизм юридического закрепления участия ценных сотрудников в управлении компаний.

Так, например, договор передачи функций единоличного исполнительного органа предполагает, что фактический руководитель управляемого общества будет состоять в штате управляющей компании, определяющей стратегические направления деятельности управляемого общества, и выступать проводником и контролером при практическом воплощении решений собственников.

Напротив, договор на оказание услуг управления подразумевает, что директор управляемого общества будет полноценным руководителем, отвечающим за всю текущую хозяйственную деятельность и за ее результаты. Управляющая компания в данном случае выступает лишь контрагентом, предоставляющим «сервисные» услуги - правовое, бухгалтерское, маркетинговое сопровождение и т.п.

Очевидно, что в последнем случае степень личной заинтересованности наемного менеджера в финансовом результате, а значит и степень ответственности, значительно выше той, которая имеет место при заключении договора на выполнение функций единоличного исполнительного органа.

Мотивированность управленца на результат станет еще выше, если использовать такой распространенный на Западе (но пока не прижившийся в России) метод поощрения, как передача части акций (долей) в собственность наиболее эффективных сотрудников.

Решая вопросы управленческой безопасности, мы неоднократно разрабатывали модели организации бизнеса с включением наиболее эффективных сотрудников в составы участников (акционеров) юридических лиц. При этом основными вопросами, о решении которых всегда необходимо помнить при самостоятельном построении таких моделей, являются: достаточно большой объем прав у миноритарных акционеров по российскому праву (что может привести к корпоративному шантажу) и возможные сложности в принятии управленческих решений при налии большого числа участников (акционеров). Разработка уникальных положений Устава юридического лица, использование института Дополнительных обязанностей участников ООО, подготовка Договора об осуществлении прав участников Общества и заключение Акционерных соглашений в рамках иностранной компании безболезненно снимают эти вопросы еще на стадии заложения фундамента будущей группы компаний.



Управленческая безопасность: шесть важных аспектов

Как известно, предметом управленческой деятельности является принятие управленческих решений (а не зарабатывание прибыли, как иногда полагают). Собственно накопление и обработка информации с последующим принятием решения, кратчайшим путемдвигающего организацию к намеченной цели, - это то, за что управленцу и платят (управленческая эффективность).

На выбор наиболее эффективного решения (кратчайший путь к цели) влияние оказывает огромное количество факторов - ограничений. Используемые «схемы» и инструменты налоговой оптимизации относятся к наиболее существенным из них. Больше того. Именно эти ограничители Вы накладываете на себя добровольно.

Необходимость считаться с факторами - ограничителями мы назвали «управленческой безопасностью», несколько наиболее очевидных (но не единственных) аспектов которой мы и разберем. Для начала просто перечислим их:

- информационные потоки;
- финансы;
- стратегические и оперативные цели;
- конфликты и конкуренты;
- обеспечение самостоятельности и взаимозаменяемости.

**ОБ «ОПТИМИЗАЦИИ»
СОЦИАЛЬНЫХ НАЛОГОВ
ЗНАЮТ ВСЕ СОТРУДНИКИ**

Так, в части информационных потоков в первую очередь поговорим об осведомленности сотрудников о тех или иных фактах, связанных с исчислением и уплатой налогов.

Если в вопросы уплаты НДС и налога на прибыль посвящены, помимо руководителя, главный бухгалтер и/или финансовый директор, то об «оптимизации» социальных налогов и взносов будут знать все сотрудники организации.

Основываясь только на опросах 15 бывших работников, Инспекция начислила Обществу НДФЛ и ЕСН. Снять претензии налоговой удалось только в суде (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 19.05.2011 №А56-41271/2010).

Эта тема вновь приобретает особую актуальность в связи с повышением с 1 января 2011 года страховых взносов на обязательное пенсионное страхование для всех категорий налогоплательщиков. Прямым следствием этого станет желание предпринимателей снизить размер «социальных» отчислений. При этом работникам предлагаются различные варианты: от вполне легальных гражданско-правовых договоров оказания услуг и регистрации в качестве индивидуальных предпринимателей до увеличения доли «серой» заработной платы.

Очевидно, что при применении таких схем каждому работнику известно о том, что их работодатель «что-то оптимизирует». Это может стать причиной различного рода шантажа, когда работник в обмен на свое молчание требует себе каких-либо выгод. Такие случаи, к сожалению, нередки.

В качестве стимула «не выносить сор из избы» есть смысл напомнить своим сотрудникам, что не исчисленный и не удержанный работодателем НДФЛ является в конечном счете налогом работника (это же все-таки налог на доходы физических лиц) и в любом случае подлежит взысканию с него. Организация же «отделается» штрафом и последующим пристальным вниманием налоговиков.

Кстати сказать, нам известны случаи, когда налоговый орган действительно взыскивал с физических лиц НДФЛ, своевременно не перечисленный их работодателем. Понимания и доверия между работодателем и работником это явно не добавило.

Мы искренне считаем и неоднократно убеждались в своей правоте на деле, что найти способ эффективной налоговой экономии можно законными, а следовательно, безопасными способами. Так, всего лишь тщательный анализ условий труда одного работодателя, которому мы готовили Экспертное заключение, позволил найти абсолютно законные способы увеличения уровня заработной платы его работников более чем на 50% без (!) увеличения бремени по страховым взносам.

Ситуации «непонимания» или иного рода нестабильности возможны и во взаимоотношениях с «партнерами» организации, так называемыми «сервисными» компаниями, которые используются налогоплательщиками.

Несомненно, такие отношения во многом строятся на доверии, ведь налогоплательщик лишен какой-либо возможности влиять на своего «партнера». А партнер может залечь на дно, исчезнуть, подвергнуться внеплановой проверке, «слить» информацию.... Да мало ли что может произойти.

Например, налоговые органы в отношении явных транзитных «сервисных» компаний применяют такую меру, как приостановление операций по банковскому счету по надуманному основанию - якобы за не сдачу налоговой отчетности. После этого налоговики просто ждут, кто же придет в качестве представителя этой организации. Естественно, ваши партнеры - компании, предоставляющие соответствующий «сервис», будут разбираться и доказывать неправомерность действий налоговой инспекции. Вместе с тем, если Вы сотрудничаете с такой организацией, блокирование ее счетов станет и для вас неприятной новостью, на которую Вы влиять не можете.

**МОЖНО НАПОМНИТЬ
СВОИМ СОТРУДНИКАМ,
ЧТО НЕУПЛАЧЕННЫЙ
НДФЛ В КОНЕЧНОМ
СЧЕТЕ ПЛАТЯТ ОНИ**

Еще один пример. Индивидуальный предприниматель, применяющий упрощенную систему налогообложения, реализует бытовую технику в магазине, принадлежащем ему на праве собственности. Со временем бизнес развивается, обороты растут и предприниматель перестает укладываться в сумму 60 млн реализации в год для применения УСН. Какой выход был найден пытливым российским умом? Очень простой - договор комиссии: собственник бизнеса выступает лишь как агент, реализующий в своем магазине товары, принадлежащие другому лицу (принципалу). В качестве такого принципала был выбран сотрудник собственника бизнеса. Это позволило распределить между двумя субъектами весь объем выручки и продолжать применять УСН. Со временем и этого становится недостаточно. В результате каждый квартал собственник берет на реализацию аналогичные группы товаров, только уже у разных принципалов (все тех же работников).

И эта ситуация грозит не только доначислением налогов, поскольку налоговым инспекторам будет очень легко доказать мнимость договоров комиссии (для этого

достаточно опросить хотя бы несколько «принципалов», которые, естественно, не смогут пояснить, где и на каких условиях они покупали товар, каким образом выбирали поставщиков). Собственник бизнеса в данном случае попадает в ситуацию управленческой неопределенности: юридически он не имеет права собственности на реализуемый товар, не может полностью предсказать поведение лиц, в зависимость от которых по своей воле попал. Любой конфликт с такими лицами может привести к имущественным потерям.

**УГРОЗУ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ
БЕЗОПАСНОСТИ МОЖЕТ
ПРЕДСТАВЛЯТЬ ДАЖЕ
ВРЕМЕННОЕ ОТСУТСТВИЕ
ДОВЕРЕННОГО ЛИЦА
РУКОВОДИТЕЛЯ**

Угрозу управленческой безопасности может представлять даже временное отсутствие доверенного лица руководителя, например, все того же главного бухгалтера (отпуск, командировка и т.п.). Не говоря уже про увольнение... Как вновь принятому человеку сразу доверить решение таких вопросов?! Все знают, что незаменимых людей нет, однако каждый раз исключение одного звена из цепочки информированных сотрудников создает угрозу, пусть и временную, адекватному и

своевременному принятию управленческих решений.

В рамках структурирования бизнеса может ставиться задача наделения оперативной самостоятельностью отдельных функциональных звеньев, что повлечет необходимость определить лицо, которое возглавит соответствующее (чаще вновь образованное) юридическое лицо. Не всегда им может стать человек, который являлся руководителем структурного подразделения в рамках единой организации.

Например, принимается решение о выделении службы сбыта в самостоятельный Торговый дом, который будет реализовывать не только продукцию собственного производственного подразделения, но и товары смежных групп для удовлетворения потребностей потребителей. Не всегда руководитель службы сбыта может стать директором Торгового дома, поскольку помимо руководства собственно функцией сбыта это предполагает существенный объем полномочий в качестве единоличного исполнительного органа (об этом подробнее в разделе «Управляющая компания: сила притяжения»).

С точки зрения финансов на управленческую безопасность могут влиять следующие факторы: потребность в наличных денежных средствах, способ аккумулирования денежных средств (ведь мы говорим о группе компаний) и демонстрация реального финансового результата.

При ведении предпринимательской деятельности в любом случае возникает закономерный вопрос, где и сколько сконцентрировать денежных средств. Это вопрос о том, где будет так называемый «кошелечек», который станет местом сосредоточения финансового результата и источником удовлетворения потребностей собственника бизнеса. Кроме того, этот источник должен позволять с минимальными потерями извлекать

накопленный доход. Ответ на этот вопрос строго индивидуален и решается в зависимости от потребностей конкретных лиц. Например, при желании инвестировать в недвижимость за рубежом весьма удобно иметь источник в виде иностранной компании - операции по приобретению имущества и его продаже будут не видны в России, что служит своеобразным информационным щитом для владельца.

Конфликты и конкуренты - две смежные темы, которые нужно учитывать при оценке уровня управленческой безопасности. Начиная те или иные организационные изменения, крайне важно оценить потенциальных противников проводимых мероприятий.

**СОЗДАЙТЕ УБЕДИТЕЛЬНОЕ
И КОНТРОЛИРУЕМОЕ
ИНФОРМАЦИОННОЕ ПОЛЕ,
ПОКА ЭТОГО НЕ СДЕЛАЛИ
ЗА ВАС**

Наш опыт сопровождения трансформации бизнеса показывает, что в 97% случаев среди работников Заказчика выявляются особо заинтересованные причинами и процессом проведения каких-либо реорганизационных процедур. Учитывая, что в большинстве случаев неизбежно «передвижение» работников, необходимо заранее определить объем информации о причинах происходящего, который должен быть доведен до сотрудников. Эта в любом случае должна быть убедительная версия неизбежности преобразований. Кроме того, некоторая часть работников может попытаться предъявить свои требования к собственникам бизнеса, даже под угрозой прекращения в будущем отношений. Такие случаи не исключены даже в самых дружных коллективах (1).

Отсутствие у сотрудников убедительной информации лишь усиливает деструктивный вектор, порождая так называемый «когнитивный диссонанс». Давно замечено, что если мы чего-то не знаем, то обязательно додумываем. Причем в отрицательном (негативном) аспекте. Размышления типа: «опять химичат», «а вдруг меня под эту дудочку уволят», «что за всем этим стоит?», «сколько мне еще осталось на прежнем месте?» - вполне ожидаемы. Еще раз повторим: создайте убедительное и контролируемое информационное поле, пока этого не сделали за вас.

Следующий аспект управленческой безопасности обусловлен необходимостью согласования элементов налоговой безопасности со стратегическими и оперативными целями организации. Между тем, большинство самостоятельно разработанных и реализуемых налогоплательщиками моделей не проходят тест на ту самую «деловую цель», поскольку обычно инструменты налоговой оптимизации накладываются «сверху» на реальную деятельность (создавая видимость), а не подкладываются под нее. Между тем, они должны не мешать, а содействовать развитию организации.

(1) Необходимо важное отступление: речь идет о хорошо известном явлении - сопротивлении переменам. Поскольку все мы приходим в организации для удовлетворения собственных потребностей, то любое изменение обстановки (реорганизация, перевод персонала, изменение схемы принятия решений и координации) ставит под сомнение возможность лица и в будущем удовлетворять свои потребности (в его же собственных глазах). Наиболее неуверенные в своей значимости сотрудники не выдерживают, что и выливается в ультиматумы руководству. Включая налоговые. В некоторых случаях это свойственно и партнерам по бизнесу.

Имущественная безопасность: все ли люди братья?

Риски: родственные и наследственные, партнерские, рейдерские

Ваш бизнес успешен? Вас любят клиенты? Ваш бренд обладает узнаваемостью? Поздравляем - Вы в зоне особого риска, если не проводили мероприятий, направленных на защиту своего бизнеса, и прежде всего имеющих ликвидных активов, от притязаний третьих лиц и государственных органов.

Каждая компания проходит собственный путь развития. Очень часто имущество приобретается не по заранее разработанному плану (серьезный выбор собственника и способа приобретения), а «как Бог на душу положит»: сегодня покупателем выступает тот, у кого есть деньги, завтра это будет другое лицо, послезавтра - третье.

Если же группы компаний не существует вовсе, то все имущество сосредоточивается в том юридическом лице, которое, собственно, и ведет хозяйственную деятельность.

Очевидно, что такая компания является лакомым кусочком для рейдеров: для захвата всего бизнеса достаточно получить контроль только над одной компанией. Способы захвата известны - скупка контрольного пакета акций, выкуп дебиторской задолженности, возбуждение «липовых» уголовных дел в отношении собственников и управленцев высшего звена... Или просто блокирование хозяйственной деятельности любым доступным способом...

Другая опасность - налоговые проверки. Неуклонное усиление полицейской функции государства привело к тому, что в 2010 г. сам по себе факт назначения налоговой проверки уже свидетельствует о будущей значительной сумме начислений налогов, пеней и штрафов (для городов-миллионников план начислений - не менее 1,0-1,5 млн. рублей).



Если принять во внимание еще и то, что в России полностью легальных бизнесов не существует и все без исключения налогоплательщики применяют те или иные инструменты «оптимизации», риски дополнительного начисления налогов проступают еще явственнее, а значит, возрастает и угроза обращения взыскания на имущественный комплекс, сформированный к текущему моменту времени.

**НЕ АККУМУЛИРУЙТЕ АКТИВЫ В
КОМПАНИЯХ, ВЕДУЩИХ
ОПЕРАЦИОННУЮ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ**

Описанные угрозы весьма реальны, поэтому один из важнейших принципов имущественной безопасности - не аккумулируйте активы в компаниях, ведущих операционную деятельность. Это первое.

Не ведите операционную деятельность, связанную с закупом ТМЦ или в качестве подрядчика, от имени ИП. Последний отвечает по своим обязательствам всем своим имуществом. Его не «бросишь». И не отправишь «жить» в далекий регион нашей необъятной... Хотя по правде, последнее все меньше применимо и к компаниям. Новые правила Закона «О несостоятельности (банкротстве)» позволяют управляющему оспаривать сделки в ретроспективе от 6 месяцев до 3

лет (в зависимости от оснований). Так вот, если процедуру банкротства начнет налоговый орган, арбитражный управляющий также будет выбран им... Пофантазируйте...

Наилучший вариант - когда собственником имущества является субъект (физическое или юридическое лицо), которое не вступает в договорные отношения с третьими лицами, не входящими в холдинг, и у него не возникает дебиторская задолженность.

Однако это не все вопросы, возникающие в связи с распределением имущества.

Ведь есть еще подлежащие учету вопросы совместной собственности супругов, нюансы наследования бизнеса, деления сфер влияния между несколькими партнерами. При этом разного подхода требуют, например, производственное оборудование и недвижимость. А если бизнес готовится на продажу, то надо рассмотреть и возможность владения через иностранные юрисдикции...

Простейший пример безопасного владения приведен на рисунке.



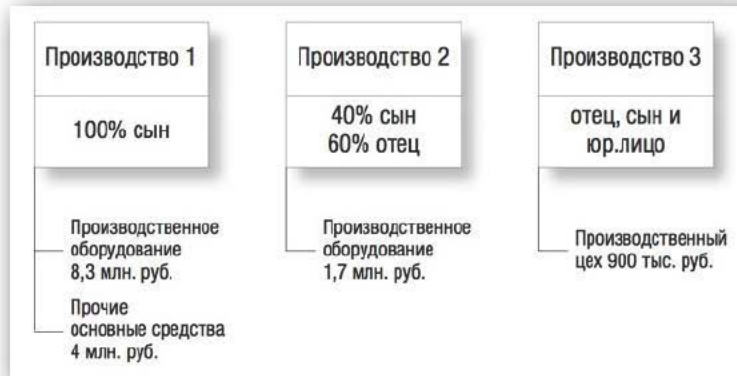
В результате, даже захватив операционную компанию, рейдеры не получают контроля над активами, тогда как бизнесмен сможет беспрепятственно продолжить свою деятельность, но уже от имени нового субъекта.

Помимо этого, Вам не будут страшны и начисления, сделанные в ходе налоговых проверок (конечно, если их размер не образует состава уголовного преступления), ведь при недостаточности средств у операционной компании недоимка не может быть погашена за счет имущества, собственником которого является третье лицо, пусть и аффилированное с вами.

Вы скажете: «это идеал, а реальная жизнь другая». И будете совершенно правы. Большинство бизнесов, крепко стоящих на ногах, имеют не только достаточно давнюю историю, но и весьма хаотичное распределение активов. Поэтому для обеспечения их безопасности приходится прибегать к многоступенчатым реорганизационным процедурам - выделению, преобразованию, ликвидации и т.п.

Выводя активы с помощью реорганизационных процедур, следует помнить о «принципе справедливого распределения активов и обязанностей». Так, нарушение этого принципа при выделении компаний - «хранителей активов» не позволило должнику избежать претензий кредитора на 24 млн. рублей. Суд привлек к солидарной ответственности все «новые» компании в связи с нарушением этого принципа при составлении разделительного баланса. Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 21 июля 2011 г. по делу №А31-2808/2009.

Взгляните на иллюстрацию. На ней представлено исходное распределение активов в группе компаний, ведущей производственную и торговую деятельность.



В результате последовательного осуществления ряда реорганизационных процедур (выделения, выделения доли в натуре, мены долей, вклада в имущество ООО) имущество было перераспределено так, как показано на рисунке.



Данные реорганизационные мероприятия были направлены не только на обеспечение безопасности имеющихся активов, но и были призваны урегулировать отношения владения имущественным комплексом двумя собственниками - отцом и сыном, которые заранее пришли к соглашению о том, что соотношение их долей участия в компании Актив (аккумулирующей все значимые активы) должно составлять соответственно 60% и 40%.

Приведенный пример хорошо иллюстрирует цивилизованный способ решения проблемы, о которой многие предприниматели, особенно если их бизнес носит семейный характер, стараются не думать.

Однако жизнь доказывает, что вопросы формального юридического закрепления права собственности реального владельца бизнеса (непосредственное владение либо участие в компании-владельце имущества) должна решаться заранее.

Главная тому причина - отсутствие страховки от развода, ссоры с партнерами по бизнесу, конфликта с детьми, тещей, свекровью и другими близкими и дальними родственниками, на которых очень часто регистрируются компании и приобретает имущество.

Поэтому во всех случаях решения вопросов имущественной безопасности бизнеса необходимо принимать во внимание все тонкости и нюансы, связанные с

внутренней психологической обстановкой внутри группы реальных и номинальных собственников, чтобы максимально снизить риск захвата бизнеса «изнутри».

**ВОПРОСЫ ФОРМАЛЬНОГО ЮРИДИЧЕСКОГО
ЗАКРЕПЛЕНИЯ ПРАВА СОБСТВЕННОСТИ
РЕАЛЬНОГО ВЛАДЕЛЬЦА БИЗНЕСА ДОЛЖНЫ
РЕШАТЬСЯ ЗАРАНЕЕ**



Имущественная безопасность: принадлежность, территории и структура собственности

Желание собственников достичь максимального снижения рисков, описанных в предыдущем параграфе, очевидно. Для этого необходимо еще на стадии проектирования группы компаний продумать три ключевых аспекта имущественной безопасности: кому будет принадлежать имущество, резидентом какой юрисдикции будет собственник и в какой степени какое имущество должно быть защищено.



1. Принадлежность имущества

Речь идет о субъекте, которому будет принадлежать имеющееся в настоящем и приобретаемое в будущем имущество, - так называемом Хранителе активов. И вариантов тут всего два - физическое либо юридическое лицо.

С физическим лицом вроде все понятно: собственник бизнеса регистрирует значимое имущество «на себя» либо на какое-то доверенное лицо - дочь, сына, тещу... Список поливариантен.

Бесспорным преимуществом данного способа закрепления активов является невозможность «грубого» захвата собственности, как это, например, происходило до внесения изменений в закон об ООО в части нотариального оформления сделок по отчуждению долей.

Кроме того, собственник-физическое лицо может приобрести статус ИП на УСН 6% и сдавать имущество в аренду, получая дополнительный и совершенно легальный доход.

С другой стороны, человек - всего лишь биологическая субстанция, физическое существование которой конечно, причем никто заранее не знает свой «час икс».

Как показывает практика, смерть собственника в подавляющем большинстве случаев становится серьезным препятствием для функционирования бизнеса, что обусловлено двумя основными причинами:

- несовершенство российского законодательства.

Как известно, в России со дня открытия наследства до юридического установления прав наследников должно пройти шесть месяцев, и все это время бизнес должен функционировать. Зачастую менеджмент и наследники не имеют даже возможности простого пользования активами (например, транспортными средствами, для управления которыми нужна доверенность от собственника), не говоря уже о более серьезных операциях, таких, как передача их в залог;

- «человеческий фактор» - очень часто между наследниками возникают жаркие споры и судебные тяжбы в отношении наследуемого имущества, которые затягиваются на долгие месяцы и даже годы и, конечно, не способствуют сохранности и приумножению имеющихся активов.

Невольно взоры обращаются в сторону стран с англо-саксонской системой права, где законодательно закреплён институт соглашений акционеров,

**ЧЕЛОВЕК - ВСЕГО ЛИШЬ
БИОЛОГИЧЕСКАЯ СУБСТАНЦИЯ,
ФИЗИЧЕСКОЕ СУЩЕСТВОВАНИЕ
КОТОРОЙ КОНЕЧНО**

позволяющих досконально отрегулировать судьбу имущества после смерти акционера, указать выгодоприобретателей на несколько поколений вперед (включая еще не родившихся детей, внуков и правнуков) и подробно описать другие нюансы, связанные с использованием и управлением имуществом.

В случае смерти одного из участников ООО с момента открытия наследства принятие ряда решений общим собранием участников этого общества может стать невозможным. Это касается решений принимаемых единогласно и (или) квалифицированным большинством голосов. Такую ситуацию следует продумать заранее, например, закрепив в Уставе компании иной порядок принятия решений на такой случай либо отнесение некоторых вопросов на этот период к компетенции исполнительного органа Общества (если этот вопрос не относится к исключительной компетенции общего собрания участников Общества в соответствии с законом об ООО).

Довольно непредсказуемо может обернуться ситуация совместного владения имуществом - на праве долевой (партнеры по бизнесу) или даже совместной (супруги) собственности. С одной стороны, вроде бы все «поделено по-честному», но жизнь часто преподносит сюрпризы, и любовь до гроба может обернуться громким разводом, а лучшие друзья - стать заклятыми врагами. И как в таких случаях цивилизованно разделить имущество, непонятно...

Если функцией хранителя активов наделяется не физическое, а юридическое лицо, прежде всего необходимо определиться с юридическим статусом владения: на праве собственности или на ином праве (например, в рамках доверительного управления).

Решение этого, безусловно, важного вопроса зависит от целей и пожеланий конкретного собственника. В поиске оптимального варианта поможет анализ таких моментов, как:

- определение субъекта, непосредственно извлекающего доход от пользования, и субъекта, пользующегося накопленным доходом;
- выяснение вопроса об обязательности/необязательности перечисления денежных средств за пользование имуществом;
- расчет величины средств, необходимых для обновления и модернизации старого имущества и приобретения нового, а также определение способов накопления таких средств.

2. Территория

От выбора юрисдикции, в которой будет зарегистрирован собственник имущества, существенно зависит уровень имущественной безопасности.

Например, очевидно, что у иностранной компании отобрать имущество гораздо сложнее, чем у российской.

Кроме того, разные виды деятельности порождают различные правовые (прежде всего налоговые) последствия, поэтому необходимо тщательно подбирать подходящую территорию:

- низконалоговую - например, Кипр;
- безналоговую - офшоры (BVI, Белиз и др.);
- территорию с налоговыми льготами - например, Гонконг, европейские холдинги.

**У ИНОСТРАННОЙ
КОМПАНИИ ОТОБРАТЬ
ИМУЩЕСТВО ГОРАЗДО
СЛОЖНЕЕ, ЧЕМ
У РОССИЙСКОЙ**

Даже в том случае, если компания будет российской, ее территориальное расположение имеет существенное значение с точки зрения налогообложения. Так, в Свердловской области для налогоплательщиков, применяющих УСН с объектом «доходы, уменьшенные на величину расходов», установлена общая пониженная ставка единого налога в размере 10%, а для налогоплательщиков, получающих более 70% выручки от осуществления отдельных видов

деятельности, - вообще 5%.

Не многие регионы могут «похвастаться» такой низкой ставкой налога. Например, в соседней со Свердловской Челябинской области таких налоговых послаблений нет, для всех «упрощенцев» действует общая ставка налога в размере 15%.

Очевидно, что подобные моменты тоже должны учитываться при проектировании бизнеса.

3. Степень защиты

Как известно, активы активам рознь. И если с устаревшим производственным оборудованием можно расстаться с легким сожалением, то потеря комплекса

недвижимости наверняка повлечет за собой настоящую трагедию для собственников.

Поэтому вполне понятно, что разное имущество априори должно иметь разную степень защиты.

Так, недвижимое имущество всегда может стать «запасным аэродромом», от которого можно извлекать доходы в виде арендной платы. Производственное оборудование имеет особое значение для основного вида деятельности, поскольку участвует в ключевом бизнес-процессе.

**РАЗНОЕ ИМУЩЕСТВО
ДОЛЖНО ИМЕТЬ РАЗНУЮ
СТЕПЕНЬ ЗАЩИТЫ**

Нематериальные активы - особая категория имущества. Если отсутствует регистрация товарного знака (знака обслуживания), или фирменного наименования, «раскрученный» и узнаваемый потребителями бренд очень легко отобрать.

Наличие юридического закрепления нематериальных активов предоставляет предпринимателю не только защиту имущества, но и позволяет получить дополнительный источник дохода в виде платы за использование товарного знака (знака обслуживания) в рамках лицензионного договора (особенно если правообладатель - иностранная компания). Кроме того, величина такой платы может варьироваться в значительных пределах, поскольку оценить стоимость того или иного товарного знака крайне трудно.



Налоговая безопасность: рухнувшие надежды

Так уж повелось в России, что налоги часто становятся той главной статьей расходов, на которой бизнесмены стремятся сэкономить. Причины этого лежат в сферах, близких к философским, а потому оставим их для научных диспутов.

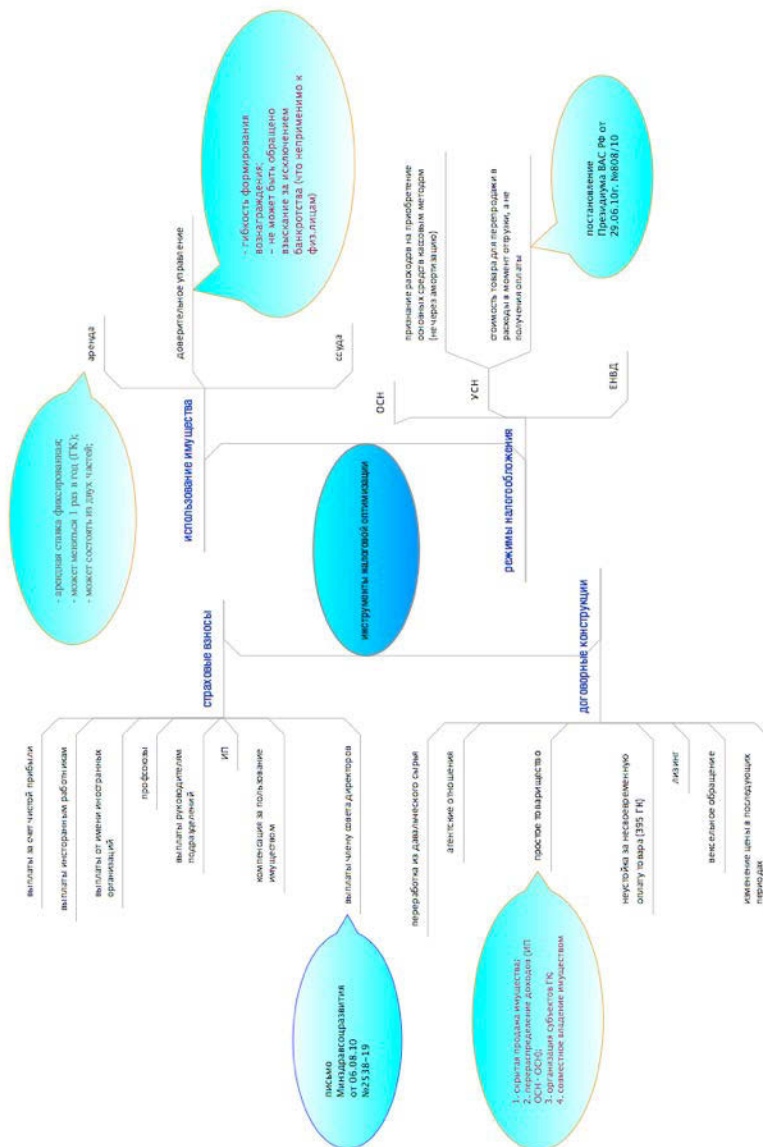
Тем не менее, факт остается фактом: много налогов платить не хочет никто. Отсюда и «растут ноги» у многочисленных «схем» и «схемок» сомнительного содержания, направленных на увеличение доли вычетов по НДС, экономию на налогах с доходов и «зарплатных» налогах, причем чаще всего в ущерб не только налоговой безопасности (подавляющее большинство «схем» хорошо известны налоговикам и с легкостью ими выявляются), но и безопасности управленческой (признание группы компаний фиктивной и начисление налогов по общей системе налогообложения на всю внешнюю выручку) и имущественной (оспаривание сделок должника в ходе процедуры банкротства).

Как следствие, результаты такой «оптимизации» бывают весьма и весьма плачевны.

Поэтому давайте зададим сакраментальный вопрос: а можно ли вообще достигнуть налоговой экономии законными способами? Смеем утверждать, что можно.

Другое дело, что степень такой экономии, по сравнению с вашим «представление о прекрасном», может оказаться не такой уж высокой. Более того, как показывает опыт нашей компании в сфере структурирования бизнеса, во многих случаях совокупная сумма налоговых платежей после внедрения новой Модели ведения бизнеса не только не снижается, но и возрастает.

**А МОЖНО ЛИ ВОООЩЕ
ДОСТИГНУТЬ НАЛОГОВОЙ
ЭКОНОМИИ ЗАКОННЫМИ
СПОСОБАМИ?**



Однако, не следует забывать о том, что при подсчете величины налоговой нагрузки предприниматели чаще всего не принимают во внимание «неучтенные» расходы, которые они вынуждены нести в связи с использованием «схем», но которые не учитываются в целях налогообложения. Чаще всего, добавление данных «неучтенных» расходов к официальной сумме налоговых платежей приводит полученную сумму затрат в равновесие с расчетной величиной налоговых платежей, уплачиваемых в рамках новой Модели ведения бизнеса.

Термин «расчетная величина налоговой нагрузки» применен нами потому, что она определяется посредством математического моделирования результатов деятельности в рамках новой Модели на основе реальных данных хозяйственной деятельности (управленческого и бухгалтерского учета), приведенных в сопоставимый вид.

Необходимо отметить, что при разработке моделей ведения бизнеса, консультанты используют только законные методы снижения налогового бремени: максимальное использование преимуществ специальных налоговых режимов, налоговых льгот, прямо предусмотренных Налоговым кодексом РФ, совершение сделок, не влекущих налоговых последствий для ее сторон (например, вклад в имущество либо в уставный капитал) и другие, которые, конечно же, не являются секретом.

Однако еще раз подчеркнем, что применение даже известных законных инструментов налоговой оптимизации не гарантирует налогоплательщику спокойствия, если такие инструменты будут применяться в отрыве от реальной хозяйственной деятельности, просто потому, что «дядя Вася так сделал, и ему за это ничего не было».

В любом случае, всегда необходимо учитывать все нюансы и особенности конкретного бизнеса, а также закладывать дополнительный «запас прочности» на тот случай, если собственник бизнеса все же не сможет (особенно на первоначальном этапе) полностью отказаться от применения «сомнительных» методов оптимизации.

Такого «запаса прочности» должно хватить на то, чтобы даже в случае дополнительного начисления налогов данное обстоятельство не угрожало имеющимся активам, а также не ставило под угрозу саму возможность функционирования бизнеса.

**ПРИМЕНЕНИЕ ДАЖЕ ЗАКОННЫХ ИНСТРУМЕНТОВ
НАЛОГОВОЙ ОПТИМИЗАЦИИ НЕ ГАРАНТИРУЕТ
СПОКОЙСТВИЯ**



Часть 2

Контекст и уровни налоговой безопасности

Было бы здорово, если бы человек всегда имел возможность устанавливать свои правила игры в любой сфере своей жизни. Но тогда бы он оказался в вакууме, и бизнес как таковой потерял бы всякий смысл...

Поэтому каждому бизнесмену (сузим предмет разговора, отступив от общепризнанных тем) всегда приходится действовать в предлагаемых обстоятельствах и учитывать великое множество внешних и внутренних факторов - иными словами, любой бизнес существует в контексте ограничений, налагаемых на него внешней и внутренней средой.

Безусловно, такие ограничения влияют и на построение системы налоговой безопасности; отсутствие должного внимания к ним влечет крайне негативные последствия для бизнеса, вплоть до его гибели.

**БИЗНЕС СУЩЕСТВУЕТ В
КОНТЕКСТЕ ОГРАНИЧЕНИЙ,
НАЛАГАЕМЫХ НА НЕГО
ВНЕШНЕЙ И ВНУТРЕННЕЙ
СРЕДОЙ**

Прежде чем перейти к рассмотрению отдельных моментов, составляющих контекст налоговой безопасности, необходимо сказать несколько слов об уровнях налоговой безопасности, каждый из которых очень важен в деятельности любого бизнеса.

1 уровень - стратегический (концептуальный).

Собственно, это основа налоговой безопасности, которая определяется предпринимательскими целями самого бизнеса и личными целями его собственников и отвечает на вопрос «Почему?»:

- почему бизнес организован совершенно конкретным, определенным образом;
- почему в нем такое количество компаний с определенной организационно-правовой формой и системой налогообложения;
- почему каждая компания имеет именно такой функционал;

- почему именно так организованы товарно-денежные потоки...

И еще много «почему».

2 уровень - локальный, включает в себя сделки и отдельные налоги.

Данный уровень налоговой безопасности полностью определяется концепцией и является ее логическим следствием:

- концепция подталкивает к выбору того или иного вида договорных отношений между субъектами группы компаний;

- концепция позволяет управлять (в заданных государством рамках) величиной налоговых обязательств каждой отдельной;

- компании и уровнем налоговой нагрузки на бизнес в целом.

3 уровень - отчетный, включает в себя документооборот и контроль товарно-денежных потоков.

Это передовая, на которой и происходят все основные сражения и без которой любая, даже самая лучшая концепция, останется лишь красивой мечтой.

Именно здесь, на третьем уровне, и происходит собственно реализация системы налоговой безопасности, поскольку это уровень каждодневной хозяйственной деятельности, на котором происходит оформление всех первичных документов, от содержания которых зависит, сможет ли налогоплательщик доказать соответствие существа реальных взаимоотношений и заявляемой им концепции.

Щепетильность в мелочах, как бы банально это не звучало, в конечном счете является залогом успеха в реализации любой концепции построения бизнеса.

**ЩЕПЕТИЛЬНОСТЬ В
МЕЛОЧАХ - ЗАЛОГ
УСПЕХА**



Налоговые риски. Кто предупрежден - вооружен

Несомненно, рост дефицита бюджета на фоне обещаний руководства страны о необходимости увеличения объема социальных обязательств государства вполне ожидаемо и закономерно влечет ужесточение государственного контроля в сфере экономики.

В первую очередь речь идет об усилении контроля за собираемостью налогов, являющихся основным источником пополнения бюджета. Как мы уже упоминали, минимальный размер доначислений в ходе плановой выездной налоговой проверки налогоплательщика из города-миллионника должен быть не менее 1-1,5 миллионов рублей. Для областных городов этот плановый показатель чуть меньше - не менее 500 тыс. рублей.

Может показаться, что вопрос перед инспектором ставится по сказочному принципу: иди туда, не знаю куда... и т.д. Решительно нет. Налоговые органы, накопившие к настоящему времени колоссальный опыт выявления и доказывания всевозможных «схем» уклонения от уплаты налогов, получив соответствующие указания, приступили к широкомасштабному наступлению на налогоплательщиков. Если вы попали в план проверок, значит, у налогового органа достаточно косвенных доказательств неуплаты налогов. А инспектора ориентируют на сумму с укором - если начисления меньше, значит, взятку взял.

**ЕСЛИ ВЫ ПОПАЛИ В ПЛАН
ПРОВЕРОК, ЗНАЧИТ,
У НАЛОГОВОГО ОРГАНА
ДОСТАТОЧНО КОСВЕННЫХ
ДОКАЗАТЕЛЬСТВ
НЕУПЛАТЫ НАЛОГОВ**

Согласно внутренней информации из ФНС РФ, основным направлением, «темой» ВМП на 2010-2011 годы являются «проблемные поставщики». Кроме того, инспекторам ставят также в обязанность вычисление хотя бы одного «обналичника».

Арбитражные суды снова находятся «на распутье». На протяжении 2009 года, выявив факт подписания документов от имени поставщика неустановленным лицом, суды отказывали в применении вычетов по НДС и включении понесенных

затрат в состав расходов при исчислении налога на прибыль. И это было обусловлено позицией ВАС РФ, озвученной в самый разгар кризиса - в конце 2008 года. Однако в Постановлениях Президиума ВАС от 20 апреля 2010 года №18162/2009 (по заявлению ОАО «Муромский стрелочный завод») и от 08 июня 2010 года № 17684/2009 (по заявлению ИП Котова В.В.) ВАС РФ снова обратил внимание судей на необходимость исследования обстоятельств взаимоотношений налогоплательщика с «проблемным» контрагентом, а решение вопроса о реальности взаимоотношений сторон имеет первоочередное значение при признании понесенных затрат в целях исчисления НДС и налога на прибыль.

В таких условиях значимость победы в налоговом споре трудно переоценить. Порой от того, насколько удачно защитился налогоплательщик, зависит не только возможность его развития в будущем, но и, без преувеличения, возможность существования бизнеса в принципе.

**ВЫИГРАННЫЙ НАЛОГОВЫЙ СПОР
ГАРАНТИРОВАНО ДАЕТ ИММУНИТЕТ
ОТ ПРИВЛЕЧЕНИЯ К УГОЛОВНОЙ
ОТВЕТСТВЕННОСТИ**

Защита в арбитражном суде тем более актуальна в свете состоявшихся с 01.01.2010 года изменений в Налоговый, Уголовно-процессуальный и Уголовный кодексы. Среди прочего, они предусматривают так называемую «преюдицию». Факты, установленные арбитражным судом, должны

приниматься органами следствия без дополнительной проверки. Иными словами, выигранный налоговый спор гарантированно дает иммунитет от привлечения к уголовной ответственности.

Но и это еще не все. Внимание!

Разумеется, не всегда можно хотя бы и частично одолеть налоговый орган в суде. Тем более, на фоне «грустной» судебной практики по «проблемным» контрагентам. Тем не менее, установленный арбитражным судом факт, например, того, что у налогоплательщика не было сговора с «проблемным» контрагентом и совместных усилий, направленных на извлечение необоснованной налоговой выгоды, также должен приниматься следственными органами без дополнительной проверки!

А если еще дальше?

Если вам только угрожает налоговая или милицейская проверка, и проблемные контрагенты гарантировано имеются среди ваших поставщиков? А что, если последние обратились в арбитражный суд за взысканием кредиторской задолженности (перед «своими» контрагентами она у вас на 100% есть)? Или с заявлением о вашем банкротстве? Это ведь также будет факт, «установленный судом».

Правда, в последнем случае следует также иметь в виду так называемые «подозрительные сделки», а также «сделки, влекущие за собой оказание предпочтения одному из кредиторов перед другими кредиторами». Понятия содержатся в Федеральном законе «О несостоятельности «банкротстве», а сами сделки могут быть признаны таковыми только в рамках процедуры банкротства должника по заявлению внешнего или конкурсного управляющего.

При этом могут быть оспорены сделки, совершенные в период от трех лет до шести месяцев, предшествующих дню принятия арбитражным судом заявления о признании Вашего контрагента банкротом. В этом случае, Вы должны будете вернуть все полученное по сделке и станете обычным конкурсным кредитором третьей очереди.

А в деле о банкротстве налоговый орган, как кредитор, обязательно будет участвовать.



Правовой контекст: деловая цель, необоснованная налоговая выгода, признаки неблагонадежности, взаимозависимость и контроль цен

Все, что окружает компанию, в той или иной мере ограничивает ее компетенцию. При организации деятельности любого бизнеса, особенно при построении систем безопасности его функционирования (управленческой, имущественной и особенно налоговой), необходимо учитывать, в том числе, существующий правовой контекст. Необходимо понять и продумать, исходя из предоставленных правовыми нормами возможностей и трудностей, каким образом можно построить бизнес и обеспечить ему безопасность в имеющихся условиях внешней среды.

Говоря о правовом контексте, нас в первую очередь интересуют понятие деловой цели и необоснованной налоговой выгоды.

Деловая цель

Обоснование деловой цели хозяйственной операции или направления деятельности организации в целом зачастую имеет место при проведении налоговых проверок или в судебных спорах.

Доказав отсутствие деловой цели проведения реорганизационных процедур, Инспекция раскрыла схему купли-продажи имущества под видом уступки доли в уставном капитале Общества. Постановление ФАС Уральского округа от 17.01.2011 №Ф09-10132/10-С2 по делу №А50-8571/2010.

В нашем понимании деловая цель – это ключевая компетенция бизнеса, то, для чего он существует. Если все, что делается в компании, можно объяснить с позиции ее ключевой компетенции, для любой хозяйственной операции в таком случае можно объяснить деловую цель. В этой связи ключевая компетенция не может быть передана по договору аутсорсинга. Налогоплательщику (например, торговой сети) вряд ли удастся доказать наличие деловой цели при заключении договора аутсорсинга своей ключевой компетенции (то есть аутсорсинг продавцов). Судебная практика по данной категории дел уже сложилась. На аутсорсинг может быть передана только вспомогательная функция (бухгалтерия, юридическое сопровождение).

**ДЕЛОВАЯ ЦЕЛЬ - ЭТО
КЛЮЧЕВАЯ
КОМПЕТЕНЦИЯ
БИЗНЕСА, ТО, ДЛЯ
ЧЕГО ОН СУЩЕСТВУЕТ**

Необоснованная налоговая выгода

Сложнее дело обстоит с необоснованной налоговой выгодой. Для начала следует определиться с понятием налоговой выгоды, чтобы знать, в каких случаях она может быть признана необоснованной. Под налоговой выгодой в соответствии с широко известным Постановлением Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 №53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета. По сути, налоговая выгода - это нечто, что уменьшает совокупный размер налоговых платежей в сравнении с максимально возможным.

Представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы. В этом случае налоговая выгода может быть признана необоснованной.

Указанным постановлением ВАС РФ обозначил некие экономические ориентиры, как для налогоплательщиков, так и для налоговых органов и судов, сквозь призму которых следует смотреть на налоговую выгоду, чтобы определить ее обоснованность.

Налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, когда:

1. 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);

2. налоговая выгода получена вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности;

3. реальное осуществление налогоплательщиком указанных операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг, невозможно;

4. отсутствуют необходимые условия для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств;

5. произведен учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды, если для данного вида деятельности также требуется совершение и учет иных хозяйственных операций;

6. совершены операции с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета.

При этом ВАС отметил, что такие обстоятельства, как:

- создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции;
- взаимозависимость участников сделок;
- неритмичный характер хозяйственных операций;
- нарушение налогового законодательства в прошлом;
- разовый характер операции;

- осуществление операции не по месту нахождения налогоплательщика;
- осуществление расчетов с использованием одного банка;
- осуществление транзитных платежей между участниками взаимосвязанных хозяйственных операций;
- использование посредников при осуществлении хозяйственных операций сами по себе не могут служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной.

Однако эти обстоятельства в совокупности и взаимосвязи с иными обстоятельствами могут быть признаны свидетельствующими о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Признание судом налоговой выгоды необоснованной влечет отказ в удовлетворении требований налогоплательщиков, связанных с ее получением.

В этой связи наличие деловой цели совершения любой хозяйственной операции является дополнительным доказательством того, что полученная по итогам этой хозяйственной операции налоговая выгода не является необоснованной.

109 признаков неблагонадежности компании

**ВЫЯВЛЕНИЕ ЛЮБОГО ИЗ 109
ПРИЗНАКОВ ОЗНАЧАЕТ
ВНЕСЕНИЕ КОМПАНИИ В СПИСОК
ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ,
КОНТРОЛИРУЕМЫХ В ПЕРВУЮ
ОЧЕРЕДЬ**

Учитывая правовой контекст, при организации своего бизнеса следует также иметь в виду существующий у налоговых органов перечень характеристик юридического лица, наличие которых у вашей организации в разы повышает вероятность проведения выездной налоговой проверки и других мероприятий налогового контроля. Этот перечень установлен Приказом заместителя ФНС РФ и обобщает

109 типичных признаков недобросовестного налогоплательщика. Кроме того, данный Приказ предписывает создание специальной федеральной электронной базы, где будет содержаться информация обо всех «подозрительных» компаниях.

Аббревиатура базы - ЮЛ-КПО, производная от «юридические лица, контролируемые в первую очередь». Список имеет сугубо ориентирующий характер и содержит признаки «фирмы-однодневки» или признаки «схем». Чем больше таких признаков у налогоплательщика или его контрагентов будет выявлено, тем выше рейтинг подозрительности.

Все признаки подозрительности разделены на 3 группы:

- 1) признаки, выявляемые на этапе регистрации компании (28);
- 2) признаки, выявляемые на этапе постановки на налоговый учет (4);
- 3) признаки, выявляемые в ходе деятельности компании (77).

Основная масса признаков выявляется и анализируется в ходе камеральных проверок с использованием оперативно-розыскной информации, поступающей из разных источников (СМИ, Интернет, банки, регистрирующие органы, органы статистики, контрагенты налогоплательщика, его работники).

Выявление любого из 109 признаков означает внесение компании в список юридических лиц, контролируемых в первую очередь. Одновременно в него заносятся и учредители. При выявлении признаков налоговым инспекторам предписываются «особые» действия.

Например, пункт 1 - Адрес регистрации компании является адресом «массовой» регистрации (то есть по нему зарегистрированы 10 и более фирм). При этом есть заявление владельца помещения, что данное помещение никому не предоставлялось и предоставлять не планируется. Особые действия: отказ в регистрации и фиксация в ЮЛ-КПО попытки регистрации.

Пункт 3 - Помещение, находящееся по адресу регистрации компании, предположительно не приспособлено для осуществления деятельности исполнительного органа компании; пункт 17 – указанные в заявлении учредитель и руководитель компании – одно и то же лицо; пункт 23 – компания зарегистрирована в форме ООО. И так далее.

Взаимозависимость и контроль цен

Взаимозависимость сама по себе - это не хорошо и не плохо. Зачастую она используется налоговыми органами для доказательства необоснованности

полученной налогоплательщиком налоговой выгоды по сделке с взаимозависимой организацией.

**ВЗАИМОЗАВИСИМОСТЬ
ВЛЕЧЕТ ЗА СОБОЙ НЕ ТОЛЬКО
РИСКИ, НО И ОПРЕДЕЛЕННЫЕ
ПРЕИМУЩЕСТВА**

Также взаимозависимость является основанием для проверки налоговым органом правильности применения цен по сделкам при осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов. Однако судебная практика показывает, что в очень редких случаях ИФНС удастся доказать, что принятое ей решение о доначислении налога, исходя из применения

рыночных цен, законно и обоснованно.

Закрепление реального участия в бизнесе невозможно без появления взаимозависимости лиц. Если разрабатываемая модель организации бизнеса имеет не искусственное, надуманное, а реальное содержание, отражает существующее положение вещей в части распределения зон ответственности, товарных потоков и т.п., налоговому органу будет очень сложно и проблематично доказать намерение получить необоснованную налоговую выгоду и ее реальный размер. Равно как сложно будет доказать и то, что положения ст. 40 НК РФ не соблюдены.

Взаимозависимость влечет за собой не только риски, но и определенные преимущества. Например, при необходимости привлечения кредитных ресурсов от банков не только не следует скрывать факт принадлежности разных компаний одним и тем же собственникам, но напротив, такую аффилированность нужно подчеркивать. Очевидно, что совокупная стоимость имущества группы компаний значительно выше, чем стоимость активов компании-заемщика, поэтому рейтинг потенциального заемщика существенно вырастает, что влечет за собой увеличение вероятности предоставления кредита и рост его максимальной суммы.

Интересным примером того, когда наличие взаимозависимости хозяйствующих субъектов не привело к признанию судом полученной налоговой выгоды необоснованной, является недавно принятое Постановление ФАС Уральского округа от 09.11.2010 №Ф09-8617/10-С2 по делу №А76-5690/2010-38-176, в котором указано, что «представленные налоговым органом доказательства о совпадении состава учредителей, юридического адреса обществ, единой бухгалтерии, об отсутствии у контрагентов налогоплательщика сырья, основных средств, офисных помещений не подтверждают отсутствие у общества разумной деловой цели при совершении мероприятий по реорганизации юридического лица. Судами также обоснованно установлено, ввиду отсутствия соответствующих доказательств, что взаимозависимость вновь созданных юридических лиц не привела к получению налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды».

(1) См. Постановление ФАС Московского округа от 08.11.2010 №КА-А40/13656-10 по делу №А40-167733/09-4-1350



Трансфертное ценообразование по новым правилам

18 июля 2011 г. Президент подписал федеральный закон №227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения».

Необходимо заметить, что данный закон ждали уже давно - и предприниматели, и налоговые инспекторы, поскольку существовавший порядок вещей явно не устраивал ни ту, ни другую стороны.

И вот, наконец, свершилось.

Что же приготовил нам законодатель, так мучительно долго рассматривавший один законопроект за другим, вносящий в них многочисленные поправки и отклонявший очередную новую редакцию закона?

Настоящая статья открывает цикл рассылок, посвященных анализу новых правил ценообразования для целей налогообложения, поскольку даже поверхностное ознакомление с законом №227-ФЗ позволяет говорить о том, что с насюкоа тут не разобратьсяс.

Часть 1. Понятие взаимозависимости лиц

Как вы знаете, в настоящее время понятие взаимозависимости лиц и критерии ее определения отражены в статье 20 НК РФ, согласно которой основными критериями признания лиц взаимозависимыми являются доля прямого или косвенного участия одной организации в другой составляет более 20 процентов, одно физическое лицо подчиняется другому по должностному положению, лица состоят в отношениях родства в соответствии с семейным законодательством РФ.

227-ФЗ дополняет часть 1 НА РФ главой 14.1, в которой подробно описываются случаи взаимозависимости и порядка ее определения.

Согласно абз. 2 п.1 ст.105.1 НК РФ для признания взаимной зависимости лиц учитываются влияние, которое может оказываться в силу участия одного лица в капитале других лиц:

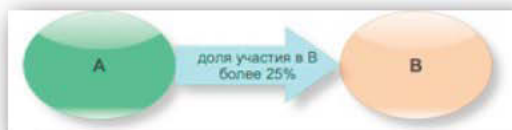
- в соответствии с заключенным между ними соглашением;
- при наличии иной возможности одного лица определять решения, принимаемые другими лицами.

При этом такое влияние учитывается независимо от того, может ли оно оказываться одним лицом непосредственно или самостоятельно, или же совместно с его взаимозависимыми лицами.

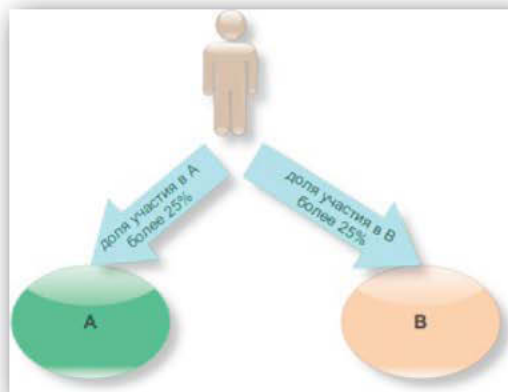
К основным видам взаимозависимости относятся:

1) взаимозависимость организаций, под которой понимается:

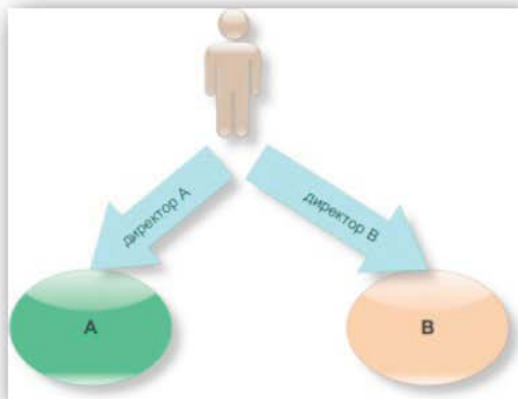
- прямое или косвенное участие одной организации в другой организации с доле более 25%,



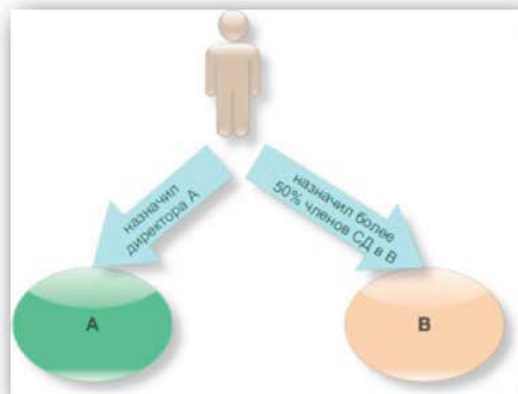
- прямое или косвенное участие в обеих организациях одного и того же лица с долей участия более 25%,



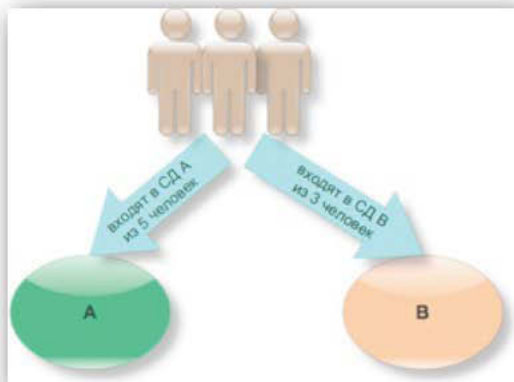
- одно и то же лицо осуществляет функции единоличного исполнительного органа в обеих организациях,



- единоличные исполнительные органы либо не менее 50% состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) обеих организаций назначены (избраны) по решению одного и того же лица,



- более 50% состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) составляют одни и те же физические лица совместно с их родственниками, перечисленными в подп.11 п.2 ст.105.1 НК РФ,



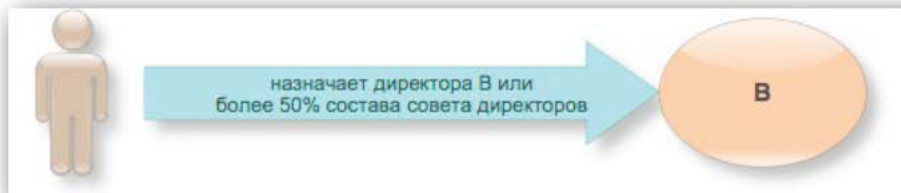
2) взаимозависимость физического лица и организации:

- когда такое физическое лицо прямо или косвенно участвует в этой организации и доля такого участия составляет более 25%,

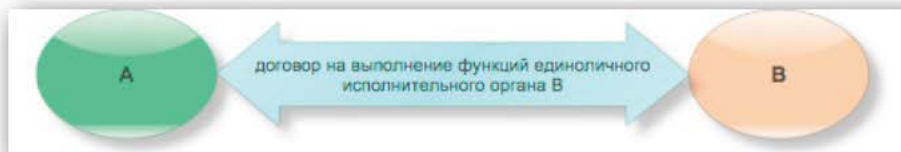


3) взаимозависимость организации и лица (физического или юридического):

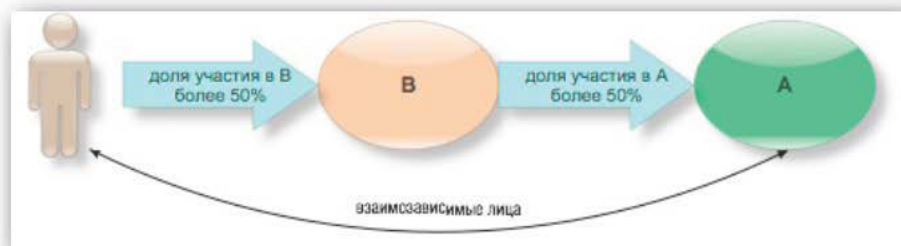
- когда лицо имеет полномочия по назначению (избранию) единоличного исполнительного органа организации или по назначению (избранию) не менее 50% состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета),



- когда лицо осуществляет полномочия единоличного исполнительного органа организации,



- когда доля прямого участия каждого предыдущего лица в каждой последующей организации составляет более 50%;

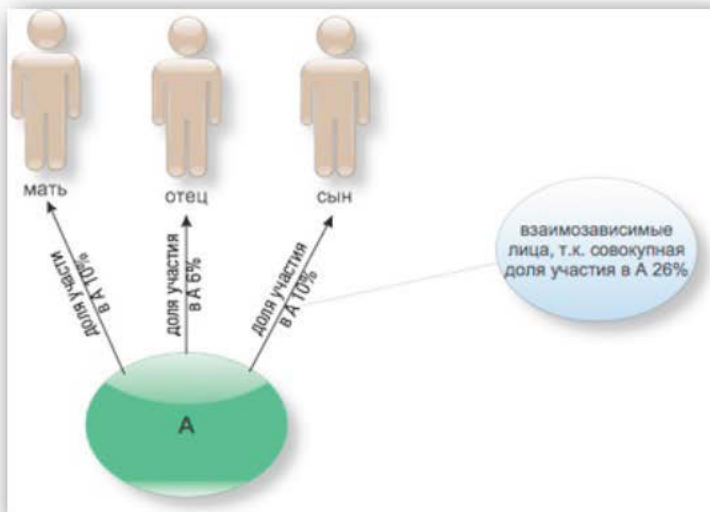


4) взаимозависимость физических лиц:

- одно лицо подчиняется другому по должностному положению;
- физические лица состоят в отношениях родства - являются супругами, родителями (в том числе усыновителями) и детьми (в т.ч. усыновленными), полнородными и неполнородными братьями и сестрами, опекуном (попечителем) и подопечным.

Как мы видим, перечень взаимозависимых лиц существенно расширен, причем доля участия в капитале организаций увеличена с 20 до 25 процентов.

Более того, под долей участия физического лица в организации в соответствии с п.3 ст.105.1 НК РФ понимается совокупная **доля участия этого физического лица и его родственников**.



Суду по-прежнему предоставлено право признания лиц взаимозависимыми по иным основаниям, не перечисленным выше, если отношения между этими лицами позволяют говорить о наличии влияния на условия или результаты сделок или деятельности зависимого лица (п. 7 ст.105.1 НК РФ).

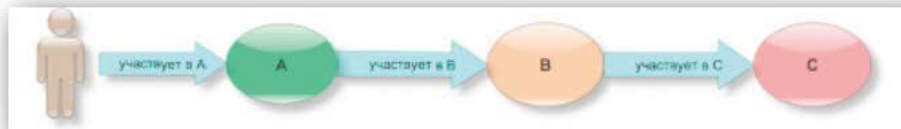
Кардинально новым и потому особенно интересным является право сторон сделки самостоятельно **признавать себя взаимозависимыми лицами** (п.6 ст. 105.1 НК РФ) и корректировать налоговую базу (п.6 ст.105.3 НК РФ), о чем мы подробно поговорим чуть позднее.

Статья 105.2 НК РФ посвящена порядку определения доли прямого или косвенного участия организации или физического лица в другой организации.

Если с прямым участием все, в общем-то, просто - необходимо определить долю голосующих акций или непосредственно принадлежащую лицу долю в уставном (складочном) капитале организации, выраженную в процентах, то для определения доли косвенного участия требуется попотеть.

Рассмотрим такой пример. Задача - определить долю косвенного участия физического лица в организации С.

На первом этапе определяются все последовательности участия одного лица в другом через прямое участие каждого предыдущего лица в каждом последующем лице.



Затем определяются доли прямого участия каждого предыдущего лица в каждом последующем лице.



Как мы видим, наше физическое лицо является взаимозависимым с А, А взаимозависимо с В, а В взаимозависимо с С, т.к. доля их участия в капитале другой организации более 25%.

На заключительном этапе определения доли косвенного участия физического лица в компании С необходимо суммировать произведения долей прямого участия каждого предыдущего лица в каждой последующей организации:

$$(75\% * 30\%)/100 + (30\% * 35\%)/100 = 22,5\% + 10,5\% = 23\% < 25\%$$

Таким образом, мы пришли к выводу о том, что физическое лицо **не является взаимозависимым** по отношению к организации С.

Часть 2. Критерии контроля цены сделки. Сопоставимость условий сделок

В настоящее время главным критерием контроля цены сделок, заключаемых между взаимозависимыми лицами, является **отклонение цены сделки от рыночной цены более чем на 20 процентов от уровня рыночных цен в большую или меньшую сторону** (пп.2 и 3 ст.40 НК РФ).

С 01 января 2012 г. указанный критерий перестанет применяться, на смену ему придет понятие «коммерческие или финансовые условия, отличные от тех, которые имели бы место в сопоставимых сделках между лицами, не являющимися взаимозависимыми (рыночные цены)» (п.1 ст.105.3 НК РФ).

Таким образом, **любое отклонение** от рыночной цены может повлечь за собой дополнительные налоговые начисления с суммы дохода, который мог быть получен одной из сторон сделки, но не был ею получен вследствие применения цены, отличной от рыночной.

Примечательно, что в п.4 ст.105.3 НК РФ прямо поименованы налоги, правильность и полнота исчисления которых может быть проверена налоговым органом:

- налог на прибыль организаций;
- НДФЛ, уплачиваемый индивидуальными предпринимателями, нотариусами, адвокатами и иными лицами, ведущими частную практику;
- налог на добычу полезных ископаемых (только в случае, если одна из сторон сделки является налогоплательщиком НДС и предметом сделки является добытое полезное ископаемое);
- НДС (только в случаях, когда одна из сторон сделки не является плательщиком НДС либо освобождена от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС).

Почему-то «за кадром» остались сделки между налогоплательщиками, применяющими специальные налоговые режимы, ведь и в сделках между ними может быть получена налоговая экономия, влекущая уменьшение налога с доходов, подлежащего уплате в бюджет.

Примером может служить договор на оказание услуг склада между заказчиком, применяющим УСН с общей ставкой 15%, и исполнителем, применяющим УСН с пониженной ставкой 5% - повышение стоимости услуг в этом случае влечет за собой перенос части доходов с субъекта с повышенной ставкой налога (15%) на субъекта с пониженной ставкой налога (5%), в результате чего снижается совокупная сумма налога, подлежащего уплате в бюджет двумя взаимозависимыми субъектами - заказчиком и исполнителем.

Безусловно, это «упущение» на руку налогоплательщикам, однако представляется, что в будущем и эта «брешь» будет закрыта.

Что касается выявления налоговой недоимки по «взаимозависимым» сделкам, то помимо общего правила о том, что корректировка величины налоговой базы производится налоговыми органами, в Кодекс введено **право налогоплательщика на самостоятельное применение для целей налогообложения рыночной цены** (абз.2 п.3 ст.105.3 НК РФ) путем подачи уточненной налоговой декларации.

Правила корректировки суммы налога налогоплательщиком весьма специфичны.

Независимо от того, сумма какого налога корректируется, срок корректировки «привязан» к дате представления налоговой декларации по налогу на прибыль за налоговый период, в котором произошло искажение суммы налога (в настоящее время - 28 марта года, следующего за отчетным налоговым периодом).

При этом пени до указанной даты **не начисляются** даже в том случае, если общий срок уплаты налога истек много раньше (например, НДС за 1 квартал должен быть уплачен не позднее 20 апреля, а «скорректированный» налог - не позднее 28 марта года, следующего за годом, в котором была совершена «скорректированная» сделка).

По сути, налогоплательщикам предоставляется беспроцентный налоговый кредит, а взамен государство хочет получить добровольную «явку с повинной» и экономию ресурсов на содержание сотрудников контролирующих органов.

Но прежде чем приступить к подготовке уточненных налоговых деклараций с целью избежать уплаты пеней и штрафа, давайте рассмотрим критерии сопоставимости коммерческих или финансовых условий сделок - ведь только цена, примененная **в сопоставимых сделках** между лицами, не являющимися взаимозависимыми, может признаваться рыночной для целей налогового контроля конкретной сделки.

Указанные критерии перечислены в ст.105.5 НК РФ, п.2 которой говорит о том, что сопоставляемые сделки признаются сопоставимыми с анализируемой сделкой, если они совершаются в одинаковых коммерческих или финансовых условиях. Кроме того, даже в случае различия таких условий сделки могут быть признаны сопоставимыми, если эти различия **не оказывают существенного влияния на результаты** сделок или если эти различия **могут быть учтены с помощью применения для целей налогообложения соответствующих корректировок** (п.3 ст.105.5 НК РФ).

Очевидно, что налоговому органу придется во всех случаях обосновывать наличие признаков сопоставимости сделок и применение тех или иных корректировок для достижения такой сопоставимости, в том числе в процессе судебного разбирательства, т.е. прежде чем применить цену, отличную от цены спорной сделки, нужно доказать, что две и более сделки можно сопоставить между собой. А сделать это, учитывая число критериев сопоставимости и их содержание, будет не так-то просто.

Так, для установления сопоставимости налоговый орган будет обязан произвести анализ следующих характеристик сделки, которые Кодекс называет **характеристиками, которые могут оказывать существенное влияние на коммерческие или финансовые условия сделок**:

1. Характеристика товаров (работ, услуг), являющихся предметом сделки.
2. Характеристика функций, выполняемых сторонами сделки в соответствии с обычаями делового оборота, включая характеристики активов, используемых сторонами сделки, принимаемых ими рисков, а также распределение ответственности между сторонами сделки и прочие условия сделки. Анализ перечисленных характеристик в совокупности именуется функциональным анализом.

В п.6 ст.105.5 НК РФ перечислено целых 22 функции сторон сделки, которые учитываются при определении сопоставимости:

- 1) осуществление дизайна товаров и их технологическая разработка;
- 2) осуществление производства товаров;
- 3) осуществление сборки товаров и их компонентов;
- 4) осуществление монтажа и (или) установки оборудования;
- 5) проведение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ;
- 6) приобретение товарно-материальных ценностей;
- 7) осуществление оптовой или розничной торговли товарами;
- 8) осуществление функций по ремонту, гарантийному обслуживанию;
- 9) продвижение на новые рынки товаров (работ, услуг), маркетинг, реклама;
- 10) хранение товаров;
- 11) транспортировка товаров;
- 12) страхование;
- 13) оказание консультаций, информационное обслуживание;
- 14) ведение бухгалтерского учета;
- 15) юридическое обслуживание;
- 16) предоставление персонала;
- 17) выполнение агентских функций, посредничество;
- 18) финансирование, осуществление финансовых операций;
- 19) осуществление контроля качества;
- 20) осуществление стратегического управления, в том числе определение ценовой политики, стратегии производства и реализации товаров (работ, услуг), объема продаж, ассортимента товаров (предлагаемых работ, услуг), их потребительских свойств, а также осуществление оперативного управления;
- 21) обучение, повышение квалификации сотрудников;

22) организация сбыта и (или) производства товаров с привлечением других лиц, располагающих соответствующими мощностями.

Признаться, сама формулировка «характеристика функций, выполняемых сторонами сделки в соответствии с обычаями делового оборота» наталкивает на мысль о наполнении стандартной, казалось бы, сделки (договор поставки, договор подряда) какими-то **дополнительными, специфическими функциями** - например, агентский договор, по условиям которого на агента возложены дополнительные обязанности по продвижению реализуемого товара и транслированию покупателям ряда обязательных условий - правил выкладки товара, совместного размещения с товарами конкурентов и т.п.

Однако содержание п.6 ст.105.5 НК РФ не укладывается в подобные рассуждения, т.к. в данной норме, по сути, перечисляется ряд функций, большинство из которых могут быть самостоятельными видами деятельности, и лишь некоторые - носить характер дополнительных.

Так, например, нам сложно представить договор, по которому осуществление оптовой торговли было бы дополнительной функцией одной из сторон. А вот осуществление функций по ремонту, гарантийному обслуживанию, напротив, логично впишется в договор дистрибьюции, по которому покупатель, ведущий розничную торговлю, примет на себя обязательства по предоставлению указанных услуг покупателям, т.е. возможность осуществлять гарантийное обслуживание является обязательным условием для заключения договора дистрибьюции с производителем товара. Соответственно, и цена в таком договоре может быть иная, нежели в договоре поставки аналогичных товаров, но уже без условия о гарантийном обслуживании.

Еще одним элементом функционального анализа является характеристика рисков, принимаемых на себя каждой из сторон сделки, в числе которых названы следующие:

1) производственные риски, включая риск неполной загрузки производственных мощностей - например, такой риск может иметь место при заключении долгосрочного договора подряда на изготовление нескольких партий продукции. При отмене заказа или внесении в него изменений по инициативе заказчика подрядчик вряд ли сможет оперативно найти заказы, обеспечивающие загрузку

высвободившихся производственных мощностей, т.е. эта ситуация может повлечь возникновение убытков, связанных с вынужденным простоем;

2) риск изменения рыночных цен на приобретаемые материалы и выпускаемую продукцию вследствие изменения экономической конъюнктуры, риск изменения прочих рыночных условий.

Возьмем, например, длительный контракт на выполнение СМР (2-3 года), при подписании которого подрядчик не может заранее просчитать изменение стоимости материалов с течением времени, в связи с чем он заведомо закладывает в смету более дорогие материалы и увеличивает общую сумму контракта;

3) риск обесценения запасов, потерь товарами качества и иных потребительских свойств - данный риск может иметь место в договоре поставки заведомо БОЛЬШЕЙ партии товара, чем покупатель-розничный продавец может продать, однако значительный объем закупки позволяет такому покупателю получить существенную скидку;

4) риски, связанные с утратой имущества, имущественных прав - например, когда арендатор берет в аренду имущество, имеющее обременения (залог) либо являющееся спорным (иск о праве). В такой ситуации у арендатора возникает риск утраты права аренды в связи со сменой собственника арендуемого помещения, что может негативно сказаться на хозяйственной деятельности арендатора;

5) риски изменения курса иностранной валюты по отношению к рублю или другой валюте, процентных ставок, кредитные риски;

6) риск, связанный с безрезультатностью осуществления научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ;

7) инвестиционные риски, связанные с возможными финансовыми потерями вследствие ошибок, допущенных при осуществлении инвестиций, включая выбор объектов для инвестиций;

8) риск нанесения ущерба окружающей среде;

9) предпринимательские (коммерческие) риски, связанные с осуществлением стратегического управления, включая ценовую политику и стратегию реализации товаров (работ, услуг);

10) риск невостребованности товара (риск по запасам, складской риск).

3. Условия договоров, оказывающие влияние на цену товаров (работ, услуг): количество товаров (работ, услуг), сроки исполнения обязательств по сделке, условия платежей, курс иностранной валюты по отношению к рублю и его изменение.

В общем-то, понятно, о чем здесь идет речь, и примеров можно привести великое множество. Так, например, справедливо ли установление бОльшей цены товара по договору, предусматривающему рассрочку платежа, в сравнении с договором, заключенным на условиях 100%-ной предоплаты? На наш взгляд, более чем справедливо, т.е. две указанные сделки не являются сопоставимыми.

4. Характеристика экономических условий деятельности сторон сделки, включая характеристики соответствующих рынков товаров (работ, услуг), оказывающих влияние на цены товаров (работ, услуг).

Под рынком товаров (работ, услуг) в соответствии с п.8 ст.105.5 НК РФ понимается сфера обращения этих товаров (работ, услуг), определяемая исходя из возможности покупателя (продавца) без значительных дополнительных затрат приобрести (реализовать) товар (работу, услугу) на ближайшей по отношению к покупателю (продавцу) территории РФ или за ее пределами. Собственно, это определение полностью идентично определению, содержащемуся в п.5 ст.40 НК РФ.

В п.9 ст.105.5 НК РФ содержится ряд факторов, учитываемых при определении сопоставимости характеристик рынков товаров (работ, услуг):

- географическое место расположения рынков и их величина,
- наличие конкуренции на рынках и относительная конкурентоспособность продавцов и покупателей на рынке,
- наличие на рынке однородных товаров (работ, услуг),
- предложение и спрос на рынке, а также покупательская способность потребителей,
- уровень государственного вмешательства в рыночные процессы,
- уровень развития производственной и транспортной инфраструктуры,
- иные характеристики рынка, влияющие на цену сделки.

5. Характеристика рыночных (коммерческих) стратегий сторон сделки, оказывающих влияние на цены товаров (работ, услуг): стратегии, направленные на обновление и совершенствование выпускаемой продукции, выход на новые рынки сбыта продукции и др.

**ИМЕННО ДОГОВОР, ПОДРОБНО
ОПИСЫВАЮЩИЙ СПЕЦИФИКУ
ВЗАИМООТНОШЕНИЙ
ВЗАИМОЗАВИСИМЫХ ЛИЦ,
МОЖЕТ СТАТЬ ИНДУЛЬГЕНЦИЕЙ
ОТ ДОПОЛНИТЕЛЬНЫХ
НАЛОГОВЫХ ИСЧИСЛЕНИЙ**

Ярким примером здесь может служить разная стратегия продаж: одна компания в стремлении захватить как можно БОЛЬШУЮ долю рынка на определенной территории, продает товар по цене, близкой к демпинговой, тогда как другая привлекает покупателей набором дополнительных услуг (доставка за счет продавца, сервисное обслуживание, квалифицированные менеджеры-консультанты и т.п.), не снижая цену на товар. Вряд ли в такой ситуации налоговый орган сможет

убедительно обосновать необходимость применения более высокой цены к сделкам, совершенным первой компанией.

6. **Особые критерии** сопоставимости установлены в п.11 ст.105.5 НК РФ для договоров займа, кредитных договоров, договора поручительства или банковской гарантии, при анализе которых необходимо учитывать:

- кредитную историю и платежеспособность получателя займа, кредита, лица, обязательства которого обеспечиваются поручительством или банковской гарантией,
- характер и рыночную стоимость обеспечения исполнения обязательства,
- срок, на который предоставляется займ или кредит,
- валюта, в которой выдается займ (кредит),
- порядок определения процентной ставки (фиксированная или плавающая),

- иные условия, оказывающие влияние на величину процентной ставки (вознаграждения) по соответствующему договору.

Подводя итог в разговоре о критериях сопоставимости условий сделок, необходимо отметить, что их подробное изложение не только (а может быть, и не столько) облегчает налоговым органам работу по доказыванию сопоставимости тех или иных сделок, но и предоставляет налогоплательщикам, работающим в рамках группы взаимозависимых компаний, целый арсенал средств, позволяющих заранее, на стадии разработки договора, максимально обезопасить себя от возможных налоговых претензий, поскольку именно договор, подробно описывающий специфику взаимоотношений взаимозависимых лиц, оговаривающий специфические условия, влияющие на цену сделки, может стать индульгенцией от дополнительных налоговых начислений.



О налоговых рисках.

Налоговый риск – риск переоценки налоговой инспекцией налоговых последствий тех или иных хозяйственных операций.

Ведение предпринимательской деятельности в России сопряжено с высокими налоговыми рисками даже в случае уплаты налогоплательщиком всех положенных налогов без каких бы то ни было методов минимизации налоговой нагрузки. Даже добросовестные поставщики и реальные сделки попадают в зону налоговых рисков!

Как ни печально, эти риски следует признать и учитывать в своей финансово-хозяйственной деятельности, не только отказываясь от сомнительных сделок, но и обращая повышенное внимание на документирование обычных операций!

Среди существующих налоговых рисков, прежде всего, следует назвать риск проведения в отношении предприятия мероприятий налогового контроля, в частности – выездной налоговой проверки.

В соответствии с Концепцией системы планирования выездных налоговых проверок, утвержденной Приказом ФНС России от 30 мая 2007 г. №ММ-3-06/333@, общедоступными критериями самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемыми налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок, могут являться:

- 1) Налоговая нагрузка у данного налогоплательщика ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (виду экономической деятельности).
- 2) Отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов.
- 3) Отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период.

**ДАЖЕ ДОБРОСОВЕСТНЫЕ
ПОСТАВЩИКИ И РЕАЛЬНЫЕ
СДЕЛКИ ПОПАДАЮТ В ЗОНУ
НАЛОГОВЫХ РИСКОВ**

4) Опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг).

5) Выплата среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте Российской Федерации.

6) Неоднократное приближение к предельному значению установленных НК РФ величин показателей, предоставляющих налогоплательщикам специальные налоговые режимы.

7) Отражение индивидуальным предпринимателем суммы расхода, максимально приближенной к сумме его дохода, полученного за календарный год.

8) Построение финансово-хозяйственной деятельности на основе заключения договоров с контрагентами - перекупщиками или посредниками («цепочки контрагентов») без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели).

9) Непредставление налогоплательщиком пояснений на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей деятельности.

10) Неоднократное снятие с учета и постановка на учет в налоговых органах налогоплательщика в связи с изменением места нахождения («миграция» между налоговыми органами).

11) Значительное отклонение уровня рентабельности по данным бухгалтерского учета от уровня рентабельности для данной сферы деятельности по данным статистики.

12) Ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском (квалификация налоговыми органами контрагента налогоплательщика как проблемного или совершенной с ним сделки сомнительной).

Последний признак, ведение предпринимательской деятельности с высоким налоговым риском, будет рассмотрен нами подробнее.

По мнению ИФНС, при оценке налоговых рисков, которые могут быть связаны с характером взаимоотношений с некоторыми контрагентами, налогоплательщику рекомендуется исследовать следующие признаки:

- отсутствие личных контактов руководства (уполномоченных должностных лиц) компании-поставщика и руководства (уполномоченных должностных лиц) компании-покупателя при обсуждении условий поставок, а также при подписании договоров;
- отсутствие документального подтверждения полномочий руководителя компании-контрагента, копий документа, удостоверяющего его личность;
- отсутствие документального подтверждения полномочий представителя контрагента, копий документа, удостоверяющего его личность;

По данным опроса, проведенного на сайте www.nalogplan.ru, почти половина опрошенных организаций при заключении сделок не проверяют полномочия лица, которое подписывает документы. Треть компаний все же требуют предоставить доверенность на право подписи. И только две компании из 100 ответили, что обязательно проверяют паспортные данные лица, которое подписывает документы со стороны контрагента. При таком подходе налогоплательщиков рост числа выигранных ИФНС дел по необоснованной налоговой выгоде не удивляет.

- отсутствие информации о фактическом местонахождении контрагента, а также о местонахождении складских и/или производственных и/или торговых площадей;
- отсутствие информации о способе получения сведений о контрагенте (нет рекламы в СМИ, нет рекомендаций партнеров или других лиц, нет сайта контрагента и т.п.). При этом, негативность данного признака усугубляется наличием доступной информации (например, в СМИ, наружной рекламе, Интернет-сайтах и т.д.) о других участниках рынка (в том числе производителях), идентичных (аналогичных) товаров (работ, услуг), в том числе, предлагающих свои товары (работы, услуги) по более низким ценам;
- отсутствие информации о государственной регистрации контрагента в ЕГРЮЛ (общий доступ, официальный сайт ФНС России www.nalog.ru).



Самостоятельная проверка контрагентов...

Зачем?

Обезопасить себя от возможных претензий налоговых и правоохранительных органов, связанных с исключением из состава расходов по налогу на прибыль и неприятием к вычету сумм НДС, уплаченных недобросовестному поставщику;

подготовить доказательственную базу на случай возможного налогового спора с целью подтвердить реальность взаимоотношений с «проблемным» поставщиком;

обезопасить себя от возможных негативных гражданско-правовых последствий, связанных с поставкой товаров (работ, услуг) от неблагонадежного поставщика.

Что проверяем?

Проверка факта государственной регистрации организации – поставщика в качестве ЮЛ или факта регистрации гражданина в качестве ИП;

проверка реальности существования и статуса поставщика;

проверка реальности существования, статуса и полномочий руководителя, учредителей поставщика.

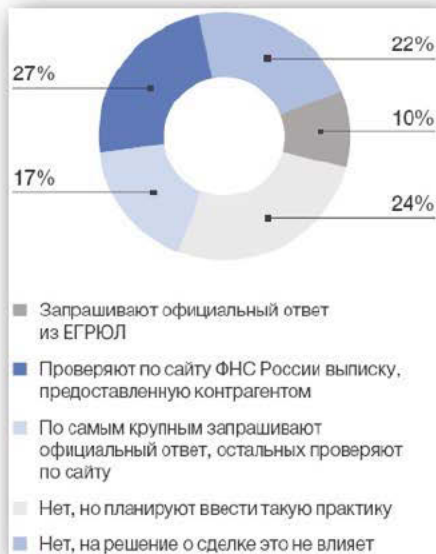
Как проверяем?

Запрос оригиналов учредительных и регистрационных документов и изготовление копий;

получение выписки из ЕРГЮЛ или ЕГРИП в ИФНС по месту регистрации поставщика (официальная информация, 5 дней – 200 руб., ускоренная – 400 руб.);

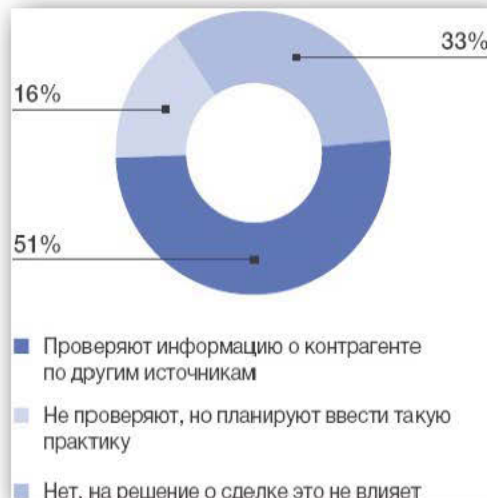
получение справочной информации из неофициальных источников (всевозможные справочники и базы данных, например, по Свердловской области – база Консул);

получение справочной информации из официальных источников (сайт ФНС РФ www.nalog.ru): проверка адресов «массовой регистрации» и «массовых учредителей».



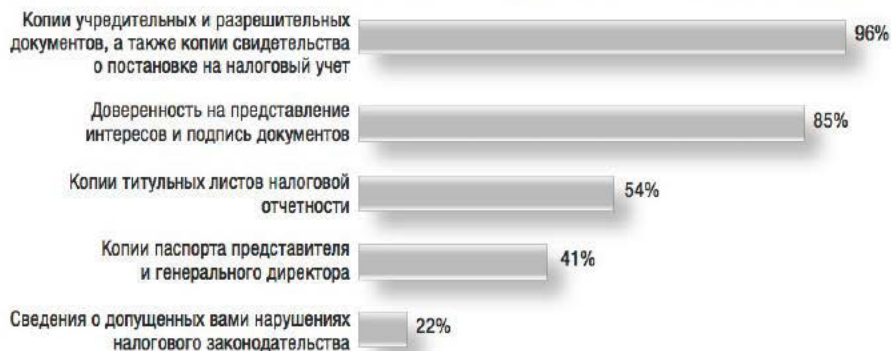
Проверка действительности лицензий на сайтах государственных органов, их выдавших. Например, на сайте Министерства промышленности и науки Свердловской области www.mpr.midural.ru, можно ознакомиться с реестром лицензий на право осуществления деятельности по заготовке, переработке и реализации ломов цветных и черных металлов. На 30 марта 2010 года лицензии в Свердловской области выданы 149 организациям.

Проверка на предмет представления бухгалтерской и налоговой отчетности поставщика, уплаты им налогов в бюджет. Проверка этой информации является проблемным вопросом, поскольку эту информацию проверить не всегда возможно.



Самое простое, конечно же, - запросить у поставщика копии бухгалтерской и налоговой отчетности с отметкой налогового органа за последний месяц или квартал. Это позволит установить, отчитывается ли контрагент в налоговых органах и имеются ли у него активы на балансе.

Какие документы компании готовы предоставить контрагентам



Отметим, что представленная документация может не соответствовать действительности, к тому же поставщик может отказать в предоставлении такой документации, а обязать его это сделать вы не сможете.

Попытаться получить такую информацию можно в налоговом органе, но вам ее не предоставят, ссылаясь на то, что эти сведения составляют налоговую тайну. Вместе с тем, факт попытки обращения в налоговый орган за соответствующей информацией (даже если вам ответят отказом) будет являться убедительным доказательством проявления вами должной осмотрительности.

**ФАКТ ОБРАЩЕНИЯ В ИФНС ЗА
СООТВЕТСТВУЮЩЕЙ
ИНФОРМАЦИЕЙ О
КОНТРАГЕНТЕ УЖЕ
ДОКАЗАТЕЛЬСТВО
ПРОЯВЛЕНИЯ ДОЛЖНОЙ
ОСМОТРИТЕЛЬНОСТИ**

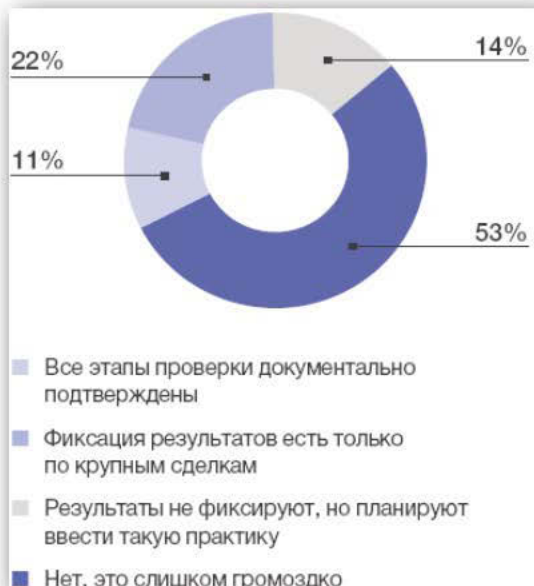
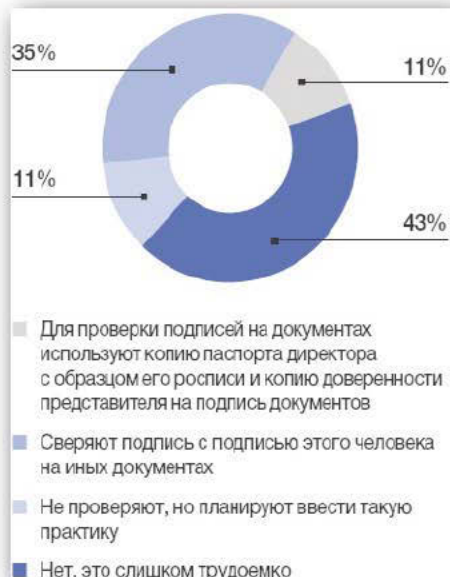


Иллюстрация: более половины налогоплательщиков не фиксируют результаты проверок своих контрагентов.

Альтернативой может быть получение информации о бухгалтерской отчетности по данным Росстата на сайте www.gmcgks.ru. Однако запросить информацию можно только по тем лицам, которые ранее сдавали отчетность в Росстат, и, соответственно, если компания не отчитывалась, то получить такую информацию не удастся.

Минусом этой системы является слабый уровень сервиса, предоставляемый сайтом. По нашему опыту, более приемлемым является получение такой информации на специализированных коммерческих сайтах, например, на сайте www.egrul.ru.

Проверка статуса и полномочий руководителя или иного лица, подписывающего документы от имени поставщика. Для этого необходимо запросить документы, удостоверяющие личность, документы, подтверждающие полномочия лица: копию паспорта, доверенность, протокол собрания учредителей о назначении на должность, приказ о назначении на должность и т.д.



Так уж сложилось в российской практике, что решения о заключении сделок зачастую принимаются в неформальной обстановке, после чего паспорт просить как-то не принято. Однако, если Вы хотите обезопасить себя, избежать «неловкости» можно путем ссылки на требования договорного отдела или бухгалтерии, которые «требуют кучу бумажек».

После этого целесообразно осуществить проверку действительности этих документов аналогично процедуре проверки организации-поставщика, рассмотренной нами выше.

Не безызвестен тот факт, что фирмы регистрируют на утерянные паспорта, паспорта умерших граждан,

**САМЫМ ПРИЕМЛЕМЫМ ВАРИАНТОМ
ЯВЛЯЕТСЯ ПОЛУЧЕНИЕ СПРАВОЧНОЙ
ИНФОРМАЦИИ ИЗ ОФИЦИАЛЬНЫХ
ИСТОЧНИКОВ В СЕТИ ИНТЕРНЕТ**

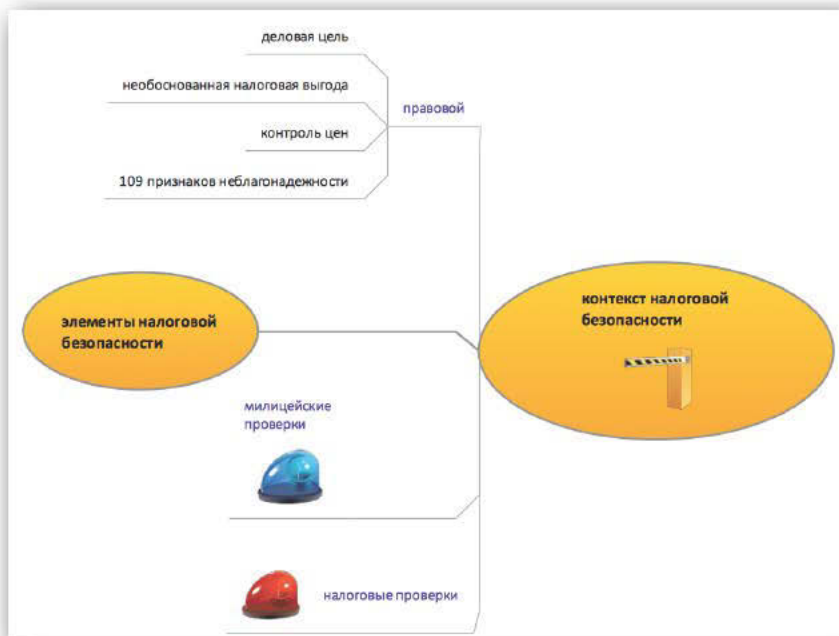
поэтому проверить действительность паспорта гражданина можно путем направления официального запроса в правоохранительные органы.

Самым приемлемым вариантом будет являться получение справочной информации из официальных источников в сети Интернет. Так, проверка действительности паспорта организована в режиме on-line на сайте Федеральной Миграционной Службы РФ www.fms.gov.ru. Также можно проверить гражданина на включение его в список дисквалифицированных лиц и в список массовых заявителей по данным, размещенных на региональных сайтах УФНС РФ.

Альтернативой получения сведений о статусе физических лиц является информация, полученная из неофициальных справочников и баз данных. Минусом этого способа проверки является отсутствие гарантированной достоверности и актуальности информации.

Обязанность налогоплательщика-покупателя проверять порядочность поставщика не предусмотрена ни налоговым, ни иным законодательством. Вместе с тем, подход проверяющих инспекторов и арбитражных судов давно уже вменил налогоплательщику в обязанность проверять своего контрагента на добросовестность и порядочность. Поэтому, чем больше проверочных действий и информации соберет о своем контрагенте налогоплательщик, чем более объемным станет его досье, тем ниже станут налоговые риски.

Обезопасить свою компанию и себя лично от вышеописанных рисков можно, воспользовавшись нашей услугой «Проверка контрагентов». Услуга включает в себя комплексный анализ степени номинальности компании, ее директоров и учредителей, а также оценку взаимоотношений с данным контрагентом на предмет вероятности предъявления претензий, связанных с использованием необоснованной налоговой выгоды. Так, по итогам проверки контрагентов нашего клиента был разработан комплекс мер, направленный на снижение возможных налоговых рисков: с некоторыми контрагентами пришлось прекратить отношения, в части других был подготовлен пакет документов, подтверждающих проявление нашим клиентом должной осмотрительности и осторожности.



Планирование выездных проверок

Уже давно ушли в прошлое времена, когда налоговики приходили с налоговой проверкой каждые три года. С целью повышения эффективности деятельности налоговых органов, постоянно происходит автоматизация их деятельности. Как результат – меньшее количество выездных налоговых проверок и одновременно бОльший размер доначислений.

**ЕСЛИ В ОТНОШЕНИИ ВАШЕЙ
ОРГАНИЗАЦИИ НАЗНАЧЕНА
ВЫЕЗДНАЯ НАЛОГОВАЯ
ПРОВЕРКА, ТО НАЛОГОВИКИ
УЖЕ ЗНАЮТ, ЧТО У ВАС ИСКАТЬ**

Федеральной налоговой службой была даже внедрена специальная программа – «ВНП-Отбор», которая на основе анализа ряда известных признаков выдает список компаний для проверки. А это значит: если в отношении Вашей организации назначена выездная налоговая проверка, то налоговики уже знают, ЧТО у Вас искать. И уж точно, что они не смогут «уйти» без

минимальной суммы доначислений.

«ВНП-отбор» - это математический аппарат, в котором каждое нарушение эквивалентно тому или иному количеству баллов. Всего организация может набрать 68,3 балла по 43 показателям.

Большинство из 43 критериев основаны на общедоступных критериях самостоятельной оценки рисков:

- Представление нулевых деклараций;
- Отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов;
- Налоговая нагрузка налогоплательщика ниже ее среднего уровня в конкретной отрасли;
- Отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период;

- Систематическое применение сотрудниками компании имущественных и социальных налоговых вычетов по НДФЛ в крупных размерах;
- Систематическое применение налоговых льгот, правомерность использования которых невозможно установить при камеральной проверке, также вызовет интерес налоговиков. Представление подтверждающих документов по собственной инициативе вряд ли избавит от проверки. Налоговики могут начать подозревать, что компании есть что скрывать;
- Опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг);
- Сумма заработной платы ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте РФ;
- Неоднократное приближение к предельному значению показателей, предоставляющих право применять спецрежимы;
- Отражение индивидуальным предпринимателем суммы расхода, максимально приближенной к сумме его дохода, полученного за год;
- Работа с контрагентами-перекупщиками или посредниками без наличия деловой цели;
- Непредставление налогоплательщиком пояснений налоговому органу. Неоднократное представление в инспекцию документов несвоевременно или не в полном объеме;
- «Миграция» между налоговыми органами;
- Значительное отклонение уровня рентабельности по данным бухучета от уровня рентабельности для данной сферы по данным статистики;
- Существенные нарушения, обнаруженные при прошлой выездной проверке;

Но есть и специфические критерии. Например, по налогу на прибыль самым опасным признаком является "значительное превышение внереализационных расходов над выручкой", а также "снижение налоговой нагрузки при росте выручки". Программа отслеживает расхождения между декларацией и бухгалтерской отчетностью, книгой продаж и другими регистрами, а также увеличение кредиторской задолженности или прирост основных средств при условии, что эти показатели значительно опережают рост выручки.

А по НДС самый высокий коэффициент получают компании, у которых выручка, по данным бухгалтерской отчетности, выше налоговой базы в декларации по НДС, и эта разница превышает «дебиторку».

Кроме того, программа присваивает дополнительные баллы, если сумма авансов, полученных в счет предстоящих поставок, меньше размера кредиторской задолженности, указанного в бухгалтерской отчетности, или если доля вычетов превышает средний показатель.



Что ищет инспектор

Хотелось бы также обратить внимание на основные способы получения предприятием, при использовании схем взаимодействия с контрагентами, необоснованной налоговой выгоды, в настоящее время с «легкостью» выявляемые налоговыми органами, которые:

- связаны с искусственным завышением вычетов по НДС, расходов по налогу на прибыль и единому налогу при упрощенной системе налогообложения (в т.ч. на стоимость приобретенных товаров) – если сомнительные фирмы выступают в качестве поставщиков, исполнителей, арендодателей,

- минимизация налоговой базы по НДС, по налогу на прибыль и единому налогу при УСН путем изменения (занижения) реальной цены сделки либо отражение в учете лишь части реализованных товаров (неучтенная реализация) – если сомнительные фирмы выступают в качестве покупателей, заказчиков, комитентов, арендаторов.

Налоговые органы при обнаружении подобных фактов, как правило, следуют по пути доказывания фиктивности отношений с такими контрагентами, формального характера заключенных договоров, отсутствия деловой цели при заключении сделки, в том числе:

- путем установления недобросовестности налогоплательщика-контрагента (не зарегистрирован в налоговом органе, не находится по юридическому адресу, не сдает отчетность, не уплачивает налоги и т.п.),

- путем установления фактического движения товара от реального поставщика к реальному покупателю (в товарно-транспортных накладных предприятия указано движение товара через посредника, а в действительности сделки по покупке-продаже товара осуществлялись работниками самого налогоплательщика) или путем установления отсутствия доказательств реального движения товаров (отсутствуют первичные документы, подтверждающие перевозки). И здесь мы снова и снова возвращаемся к необходимости качественной подготовки документов и убедительного «легендирования» хозяйственных связей,

- путем сопоставления данных складского (количественного) учета движения сырья или товаров с первичными документами поставщиков, а также сопоставление количества выпущенной продукции или отгруженных товаров (по данным производственных отчетов и складского учета) с количеством приобретенного сырья и товаров, при этом могут проводиться внезапные ревизии и

инвентаризации (что в последнее время все чаще практикуется налоговыми органами).

Не секрет, что зачастую организации намеренно завышают себестоимость произведенной продукции путем «мнимого» оприходования дополнительного количества материалов. Это хорошо известно налоговикам, поэтому первое, что они делают – сверяют фактические остатки материалов с данными учета. Выявление расхождений автоматически влечет доначисление налогов.

Иногда инспекторы идут еще дальше... И проверяют выход годного по данным учета с нормативами, содержащимися в различных справочниках... В нашей практике однажды мы столкнулись с ситуацией, когда ИФНС на основе справочника 1967 (!) года пыталась доказать, что в реальности материалов (древесины) было приобретено меньше, чем заявлено... В суде удалось доказать, что с учетом способа обработки древесины и высокого качества готового продукта количество исходного материала не было завышено.

- путем проведения встречных проверок с контрагентами на предмет сопоставления данных о количестве и стоимости полученных от контрагентов или отгруженных контрагентам товаров (в том числе путем проверки количества отгруженного контрагентом своим покупателям товара при дальнейшей реализации),

- путем проведения допросов сотрудников предприятия и работников контрагентов (также популярная у налоговых органов мера). Причем, в первую очередь допрашивают БЫВШИХ работников, возможность давления на которых со стороны налогоплательщика минимальна;

- даже путем обнаружения в офисе проверяемой организации печати, учредительных документов, компьютерной базы данных поставщика/покупателя или проектов первичных документов или разных вариантов одного и того же документа, полностью оформленных (т.е. подписанных сторонами) или документов, не отраженных в учете предприятия, и т.п.

Наш собственный, годами накопленный опыт, показывает, что в ситуации конфликта с налоговыми или правоохранительными органами в первую очередь отыскиваются именно виноватые. Вместо концентрации усилий на внешней опасности в организациях разгорается внутренний пожар, подогреваемый внутренними противоречиями между причастными подразделениями или заинтересованными должностными лицами. Разумеется, что любой пожар и его последствия легче и дешевле предотвратить, чем вызывать огнеборцев. Итак, какие возможны варианты? В первую очередь должна быть осуществлена профессиональная помощь по принципу «здесь и сейчас». Для этого лучше всего подходит проведение аудита налоговой безопасности бизнеса (не путать с традиционным аудитом), что представляет собой системно-комплексный анализ финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, нашедшей свое отражение в договорах, актах, отчетах, накладных и т.д., который позволяет обеспечить тактическое превосходство в будущих налоговых проверках. Вторым шагом должен стать постепенный переход на законные модели организации бизнеса. И здесь, на наш взгляд, без разработки модели налоговой безопасности на основе группы компаний и ее постепенного, вдумчивого и тщательного внедрения не обойтись. В принципе, перестройка бизнеса в целях налоговой безопасности является отличным поводом для упорядочивания его в целом. Таким образом, для тех, кому нужен рывок в развитии, подойдет масштабное структурирование бизнеса, с комплексным охватом и учетом специфики текущей ситуации в бизнесе и налогового климата.



Сбор доказательств и подготовка к суду (глазами инспекции)

Официально для налогоплательщика выездная налоговая проверка начинается с момента вручения ему решения о проведении проверки. Однако в действительности она начинается гораздо раньше, поскольку в настоящее время налоговые органы выходят на проверку не «наобум», а уже располагая определенной информацией, свидетельствующей о возможном совершении проверяемым лицом налогового правонарушения.

То есть фактически налоговый орган начинает собирать информацию ещё на стадии формирования плана выездных налоговых проверок, чему способствует использование проверяющими информационных баз данных - инструментов, оказывающих неоценимую помощь в сборе доказательств.

Самой объемной по содержанию и возможностям из информационных баз является программа электронной обработки данных (ЭОД - местный уровень), которая представляет собой базовую программу любой инспекции, содержащую комплексную информацию обо всех налогоплательщиках, состоящих на учете в данном налоговом органе.

**НАЛОГОВЫЙ ОРГАН
НАЧИНАЕТ СОБИРАТЬ О ВАС
ИНФОРМАЦИЮ ЕЩЕ НА
СТАДИИ ФОРМИРОВАНИЯ
ПЛАНА ВЫЕЗДНЫХ
НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК**

С помощью этой программы можно просматривать данные всех деклараций и расчетов, сданных налогоплательщиком когда-либо в налоговый орган, сведения о месте регистрации, о наличии филиалов, о банковских счетах, о совершенных в прошлом налоговых правонарушениях, о задолженности и многое, многое другое.

Благодаря тому, что начиная с 2008 г. каждая налоговая инспекция еженедельно делает снимок базы данных «ЭОД-местный уровень» и выкладывает данный снимок на защищенном сервере, у проверяющих в любой точке страны появилась возможность дистанционного исследования налоговой и бухгалтерской

отчетности контрагентов проверяемого лица (независимо от места его регистрации).

Программа позволяет проверяющим «не выходя из дома» установить, отражены ли контрагентом доходы, либо расходы, связанные с наличием взаимоотношений с проверяемым налогоплательщиком; имел ли фактически контрагент возможность исполнения обязательств по договору с проверяемым лицом (количество работников, сведения об основных средствах); зарегистрирован ли данный контрагент по адресу «массовой» регистрации, либо на «массового» руководителя.

Безусловно, данная информация в виде распечаток из базы данных не может являться доказательством совершения налогового правонарушения.

Суть в том, что база данных позволяет проверить абсолютно всех контрагентов проверяемого лица, независимо от их количества и места регистрации, выбрать «нужных» и сконцентрироваться на получении доказательств их недобросовестности.

С 2008 г. по настоящее время на фоне активной борьбы с «номинальными» структурами особенно актуальна база данных, содержащая сведения о «номинальных» руководителях. Данный информационный ресурс основан на показаниях лиц, на которых зарегистрировано более 10 организаций. Показания отбираются как в ходе проведения выездных налоговых проверок, так и в ходе иных мероприятий налогового контроля.

Данная база данных, содержащая телефоны и адреса «номинальных» руководителей, позволяет оперативно привлекать данных лиц к проведению различных мероприятий (допрос в рамках выездной налоговой проверки; почерковедческая экспертиза; участие в судебном заседании в качестве свидетеля и т.п.).

Таким образом, информационные базы данных оказывают неоценимую помощь проверяющим. Однако их использование позволяет проверяющим только получить сведения о возможном совершении налогового правонарушения, которые ещё необходимо подкрепить соответствующими доказательствами.

На данном этапе сбора доказательств проверяющими чаще всего используются следующие способы:

- осмотр территории или помещения, используемых налогоплательщиком (а также документов и предметов, находящихся в данном помещении);
- выемка документов (предметов);
- опрос лиц, располагающих информацией относительно наличия обстоятельств, свидетельствующих о совершении налогового правонарушения.

Успешное проведение таких мероприятий требует определенной подготовительной работы.

Например, перед проведением осмотра обычно производится сбор информации о собственнике помещения, в котором располагается проверяемое лицо. Наличие подобных сведений даёт возможность налоговому органу, даже в случае уклонения проверяемого лица от предоставления истребуемых документов, получить договор аренды (большинство собственников беспрепятственно предоставляют подобные сведения) и, что более важно, получить доступ в помещение, используемое проверяемым лицом (большинство собственников в случае отсутствия налогоплательщика обеспечивают доступ в используемое им помещение).

Получив доступ, налоговый орган имеет возможность провести осмотр помещения, а также документов и предметов, находящихся в данном помещении (напомним, при проведении осмотра присутствие представителя проверяемого лица не обязательно).

Часто в ходе проведения осмотра и (или) производства выемки проверяющие используют видео-, аудио-, копировальную технику, что позволяет документировать все происходящее, в том числе действия налогоплательщика, направленные на воспрепятствование доступу проверяющих на территорию проверяемого лица, на сокрытие документов и предметов и т.п.

В случае противодействия налогоплательщиком либо его представителями проведению мероприятий налогового контроля в отношении данных лиц составляется протокол об административном правонарушении, предусмотренном ч. 1 ст.19.4 КоАП РФ.

Помимо этого, в случае воспрепятствования доступу проверяющих на территорию, используемую налогоплательщиком, сотрудниками налогового органа обязательно будет составлен акт (п.3 ст.91 НК РФ), на основании которого возможно начисление налогов расчетным путем.

При производстве осмотра или выемки необходимо участие понятых, в качестве которых могут быть вызваны любые не заинтересованные в исходе дела лица. Однако чаще всего проверяющие привозят понятых с собой (скорее всего, это будут «практиканты», то есть, заинтересованные в исходе дела лица). А все потому, что искать понятых на месте - часто бесполезное и неблагодарное занятие.

Поэтому после окончания проведения сотрудниками налогового органа конкретных мероприятий налогового контроля рекомендуем проверить, насколько понятые, привлеченные налоговым органом, были независимыми (в протоколе должны быть указаны данные, позволяющие идентифицировать понятых).

Скорее всего, в случае качественного проведения налоговым органом всех указанных мероприятий налоговые доначисления будут значительными, а судебный спор - неизбежным фактом (конечно, если налогоплательщик не согласен с начислениями).

И здесь необходимо упомянуть про относительно «свежий» (июнь 2010 г.) приказ ФНС (с грифом «для служебного пользования») о повышении эффективности претензионно-исковой работы, принятый в целях повышения качества подготовки к судебным заседаниям сотрудников налоговых органов, в соответствии с которым в каждой инспекции по делам с оспариваемой суммой свыше 1 000 000 рублей формируется рабочая группа, в состав которой входят специалист юридического отдела (руководитель группы); специалисты, проводившие проверку и специалист отдела досудебного аудита.

Задачей рабочей группы является определение способов и порядка защиты позиции налогового органа в суде.

В соответствии с приказом рабочая группа собирается первый раз в течение 3 рабочих дней с момента получения налоговым органом определения суда о назначении судебного заседания; далее - по необходимости.

В случае рассмотрения дела в пользу налогоплательщика рабочая группа собирается в обязательном порядке с целью определения перспектив дальнейшего обжалования.

Самым интересным моментом в данном приказе является то, что в заседаниях рабочей группы могут принимать участие представители вышестоящего налогового органа, что, безусловно, повысит качество подготовки представителей территориальных инспекций к судебным заседаниям.

Помимо этого, есть и другой приказ ФНС (от июня 2007 г.), направленный на повышение качества подготовки инспекторов к судебным заседаниям, в соответствии с которым инспекции обязаны направлять в вышестоящий налоговый орган по делам с оспариваемой суммой свыше 1 000 000 рублей документы (отзывы на заявление налогоплательщика о признании решения налогового органа недействительным ;

апелляционные, кассационные жалобы или отзывы на них и т.п.) для их последующего анализа по вопросам полноты отражения и достаточности имеющейся доказательственной базы.

В случае, если указанные документы не отвечают по каким-то причинам указанным требованиям, вышестоящий налоговый орган направляет в инспекцию заключение с рекомендациями по устранению выявленных недостатков.

Как видно, подготовка к суду для инспекторов характеризуется достаточно высокой степенью формализованности и подконтрольности их действий. При этом возникают некоторые сомнения в том, что вышеуказанные приказы действительно способствуют повышению качества подготовки инспекторов к судебным заседаниям, а не являются пустой формальностью.

**ПОДГОТОВКА К СУДУ ДЛЯ
ИНСПЕКТОРОВ
ХАРАКТЕРИЗУЕТСЯ ДОСТАТОЧНО
ВЫСОКОЙ СТЕПЕНЬЮ
ФОРМАЛИЗОВАННОСТИ И
ПОДКОНТРОЛЬНОСТИ ИХ
ДЕЙСТВИЙ**



Об уголовной ответственности за налоговые преступления

Уголовно-правовая характеристика «налоговых» преступлений

Статьи 198 и 199 УК РФ предусматривают ответственность за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица и организаций соответственно.

Индивидуальные предприниматели несут ответственность по ст.198 УК РФ как физические лица.

Для налогоплательщиков–индивидуальных предпринимателей уголовная ответственность по п.1 ст.198 УК РФ наступает либо в случае уклонения от уплаты налогов на сумму свыше 600 тыс. рублей (если при этом доля неуплаченных налогов за 3 финансовых года превышает 10% подлежащих уплате сумм налогов), либо в случае уклонения от уплаты налогов на сумму свыше 1 млн. 800 тыс. рублей (независимо от доли неуплаченных налогов). Аналогичным образом для налогоплательщиков–юридических лиц уголовная ответственность по п.1 ст.199 НК РФ наступает в случае неуплаты 2 млн. или 6 млн. рублей соответственно.

За неисполнение обязанностей налогового агента возможна ответственность по ст.199.1 НК РФ. Это случаи, например, неудержания и/или перечисления в бюджет НДФЛ при выплате заработной платы сотрудникам, а также НДС при выплате доходов иностранной организации, не имеющей в России постоянного представительства.

Субъект преступления четко в статье 199.1 УК РФ не определен - это лицо, которое наделено какими-то управленческими функциями на предприятии. Так что субъектом может стать кто угодно. Обычно это бухгалтера, в соответствии с должностной инструкцией именно на них чаще всего возлагается обязанность исчислить налог, удержать и перечислить в бюджет.

Ключевой момент - наличие корыстного мотива (личная заинтересованность). Доказательством корыстного мотива, как свидетельствует судебная практика, являются, например, такие факты, когда в условиях перечисления налога в бюджет:

бухгалтер и/или директор получают премию;

произведена оплата контрагенту - аффилированному лицу;

выплачена заработная плата сотрудникам. Личная заинтересованность директора, по мнению судов, состоит в этом случае в том, что он хочет укрепить авторитет в глазах подчиненных.

Единственный способ избежать привлечения к ответственности по ст. 199.1 УК РФ – доказать полное отсутствие денег на предприятии.

Статья 199.2 УК РФ предусматривает ответственность за «Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов».

В этой статье «крупный размер» отличается от вышеперечисленных статей, определяется в соответствии с примечанием к статье 169 УК РФ и составляет 1,5 миллиона рублей.

Доля привлечения к ответственности по этой статьей среди всех налоговых преступлений составляет 50-60 процентов.

Новые статьи УК, или «мнимая» борьба с однодневками

Государство продолжает борьбу с фирмами-однодневками, а также с так называемыми «быстрыми» ликвидациями путем присоединения к номинальным компаниям. Федеральным законом от 07.12.2011 г. № 419-ФЗ введены статьи 173.1 и 173.2, которыми предусмотрена уголовная ответственность за следующие виды преступлений:

1) Образование (создание, реорганизацию) юридического лица через подставных лиц. Под подставными лицами понимаются учредители (участники) или органы управления юридического лица, которое было образовано (создано, реорганизовано) путем введения данных лиц в заблуждение.

2) Предоставление документа, удостоверяющего личность, или выдача доверенности, если эти действия совершены для образования (создания, реорганизации) юридического лица в целях совершения одного или нескольких

преступлений, связанных с финансовыми операциями либо сделками с денежными средствами и иным имуществом;

3) Приобретение документа, удостоверяющего личность, или использование персональных данных, полученных незаконным путем, если эти деяния совершены для образования (создания, реорганизации) юридического лица в целях совершения одного или нескольких преступлений, связанных с финансовыми операциями либо сделками с денежными средствами и иным имуществом. Под приобретением документа, удостоверяющего личность, понимается его получение на возмездной или безвозмездной основе, присвоение найденного или похищенного документа, удостоверяющего личность, а также завладение им путем обмана или злоупотребления доверием.

За перечисленные виды преступлений предусмотрена ответственность в виде штрафов, обязательных и принудительных работ, а также реального лишения свободы на срок до трех лет.

Данный Федеральный закон вступил в силу 08.12.2011.

Однако, как заявляют адвокаты по экономическим преступлениям, да и сами полицейские, новые статьи абсолютно неприменимы на практике.

До 2010 в УК РФ была достаточно широкая статья «Лжепредпринимательство», которая предусматривала ответственность в том числе за создание коммерческой организации без намерения осуществлять предпринимательскую деятельность, имеющее целью освобождение от налогов.

По сути, новая статья 173.1 УК призвана заменить отмененную годом ранее статью «Лжепредпринимательство».

Между тем, составообразующим признаком новой статьи является введение в заблуждение учредителей юридического лица. То есть для того, чтобы избежать ответственности по данной статье за образование (создание, реорганизацию) юридического лица через подставных лиц, необходимо, чтобы это подставное лицо (или по-другому - номинал) на допросе или в суде подтвердил, что он осознавал, что от его имени учреждается компания.

Привлечение к ответственности самих номиналов за предоставление ими документов для создания новых юридических лиц по ст.173.2 УК РФ также маловероятно.

Согласно формулировке новой статьи, составообразующим признаком будет цель предоставления документа, удостоверяющего личность, или выдачи доверенности - для образования (создания, реорганизации) юридического лица в целях совершения одного или нескольких преступлений, связанных с финансовыми операциями либо сделками с денежными средствами или иным имуществом. То есть номинал уже в момент предоставления своего паспорта (выдачи доверенности на право представления его интересов в регистрирующих органах) должен сознавать, что юридическое лицо будет создано для определенных преступлений. Очевидно, что доказывать это будет проблематично. Единственным возможным доказательством в данном случае станет переписка.

Решение налогового органа как основание для возбуждения уголовного дела

Согласно п.3 ст.108 Налоговой кодекса РФ (редакция 2010 года) основанием для привлечения лица к ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах является установление факта совершения данного нарушения решением налогового органа, вступившим в силу.

Из буквального толкования этой нормы следует, что только после того, как соответствующее решение инспекции по результатам налоговой проверки вступит в силу, органами внутренних дел может быть решен вопрос о наличии оснований для возбуждения уголовного дела и привлечения нерадивого налогоплательщика к налоговой ответственности.

В 2011 г. Федеральным законом от 06.12.2011 № 407-ФЗ были введены соответствующие изменения в Уголовно-процессуальный кодекс РФ. Новый п. 1.1. статьи 140 УПК гласит, что «Поводом для возбуждения уголовного дела по всем налоговым преступлениям (статьи 198 - 199.2 УК РФ) служат только те материалы, которые направлены налоговыми органами в соответствии с законодательством о налогах и сборах для решения вопроса о возбуждении уголовного дела», гласит данный пункт.

Налоговые органы обязаны направить материалы в следственные органы, если в течение двух месяцев со дня истечения срока исполнения требования об уплате

налога (сбора), направленного налогоплательщику на основании решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, данное требование не исполнено, а сумма недоимки достаточна для возбуждения уголовного дела (п. 3 ст.32 НК РФ). Только после этого может быть решен вопрос о возбуждении уголовного дела.

Между тем, обжалование решения налогового органа в арбитражном суде не препятствует расследованию уголовного дела! Даже приостановление исполнения требования в рамках рассмотрения дела об оспаривании решения налогового органа в арбитражном суде (принятие обеспечительных мер в виде запрета принудительного исполнения решения и требования) не влияет на течение указанного выше двухмесячного срока и обязанность инспектора направить материалы налоговой проверки в следственные органы. Решение инспекции считается вступившим в силу и может служить основанием для возбуждения уголовного дела.

**ОБЖАЛОВАНИЕ РЕШЕНИЯ
НАЛОГОВОГО ОРГАНА В
АРБИТРАЖНОМ СУДЕ НЕ
ПРЕПЯТСТВУЕТ
РАССЛЕДОВАНИЮ УГОЛОВНОГО
ДЕЛА**

Примечательно, что законодатель использует разные понятия: «повод для возбуждения» в УПК РФ и «основание для привлечения к ответственности» в Налоговом кодексе РФ. Уголовное дело возбуждается по определенному поводу и при наличии достаточных данных, указывающих на признаки преступления. Очевидно, что материалы налогового органа, направленные в следственные органы, подпадают под категорию «основание», поскольку содержат в себе фактически все данные о предполагаемом преступлении. До 2012 года практика всегда шла по тому пути, что без решения ИНФС о доначислении налогов нет именно основания для возбуждения уголовного дела. Но законодатель решил использовать понятие «повод», фактически приравняв материалы налогового органа (достаточно большие по своему объему) к заявлению или сообщению о преступлении.

Более того, если УПК РФ установлены определенные требования к явке с повинной, к заявлению о преступлении, то понятие «материалы, которые направленные налоговыми органами в соответствии с законодательством о налогах и сборах для решения вопроса о возбуждении уголовного дела» остается размытым.

Преюдиция

Особое внимание следует обратить на новую редакцию ст.90 УПК РФ «Преюдиция». В соответствии с ней обстоятельства, установленные вступившим в законную силу приговором либо иным вступившим в законную силу решением суда, принятым в рамках гражданского, арбитражного или административного судопроизводства, признаются судом, прокурором, следователем, дознавателем без дополнительной проверки.

Подчеркнем, что «обстоятельства» и только «обстоятельства», установленные решением арбитражного суда, должны учитываться органами внутренних дел в процессе уголовного преследования.

Проблема состоит в том, что Арбитражный суд, установив нарушение налоговым органом порядка проведения налоговой проверки (например, рассмотрение материалов проверки без извещения налогоплательщика о времени и месте рассмотрения), в большинстве случаев не

утруждает себя исследованием, а тем более – подробным описанием в своем решении обстоятельств совершения налогового правонарушения. Даже в том

**ПРИЗНАНИЕ РЕШЕНИЯ НАЛОГОВОГО
ОРГАНА В СВЯЗИ С ДОПУЩЕННЫМ
НАЛОГОВЫМ ОРГАНОМ
ПРОЦЕССУАЛЬНЫМИ НАРУШЕНИЯМИ НЕ
МОЖЕТ ЯВЛЯТЬСЯ ОСНОВАНИЕМ ДЛЯ
ПРЕКРАЩЕНИЯ УГОЛОВНОГО ДЕЛА**

случае, если помимо пресловутых процессуальных нарушений и сами доначисления налогов по существу являются неправомерными. Между тем, именно подробные описания в мотивировочной части решения арбитражного суда оснований признания доначислений незаконными и будут учтены в качестве «обстоятельств» при рассмотрении уголовного дела. Иными словами, важен не только результат рассмотрения арбитражного дела, но и мотивы, по которым суд пришел к такому результату. В связи с этим особое значение приобретает качественная и детальная проработка доказательственной базы в арбитражном процессе, оформление всех дополнительных доводов в письменном виде и приобщение их к материалам дела, отражение всех существующих обстоятельств, свидетельствующих о незаконности результатов проверки.

Кроме того, в случае, если налоговая проверка касалась деятельности организации, в арбитражном суде будет решен вопрос о виновности или невиновности именно самой организации. В то же время, уголовное преследование будет проводиться в отношении физического лица, чаще всего – в отношении руководителя. При этом как следственная, так и судебная практика устанавливают, что к ответственности может быть привлечен не только формальный руководитель, а любое лицо, фактически исполняющее функции руководителя. Грубо говоря, если директор номинальный, к ответственности будет привлечено лицо, принимающее ключевые решения о хозяйственной деятельности, о заключении сделок. Или могут быть привлечены участники ООО, формально не занимающие должностей в обществе, но фактически руководящие его деятельностью.

Важно отметить, что установление налоговым органом факта получения организацией необоснованной налоговой выгоды по неосторожности автоматически не исключает наличие умысла на уменьшение налоговой базы у конкретного должностного лица организации. В связи этим также, еще на стадии рассмотрения дела в арбитражном суде, следует установить обстоятельства, из которых следует непричастность должностных лиц организации к допущенным нарушениям Налогового кодекса РФ, со ссылкой, в том числе, на недобросовестность контрагентов.

Основания для прекращения преследования по уголовному делу

Обращаем ваше внимание на то, примечания к статьям 198, 199 УК РФ, вступившие в силу в начале 2010 года, устанавливают, что лицо, впервые совершившее преступное уклонение от уплаты налогов и сборов в соответствии со статьями 198, 199, 199.1 УК РФ (ст.199.2 УК РФ не входит в этот список!), освобождается от уголовной ответственности, если оно полностью уплатило суммы недоимки, пеней и штрафа в размере, определяемом в соответствии с НК РФ.

В конце 2010 года УПК РФ также дополнен статьей 28.1, предусмотревшей право суда, следователя с согласия руководителя следственного органа или дознавателя с согласия прокурора прекратить уголовное преследование лица по преступлениям, предусмотренным статьями 198-199.1 УК в случае возмещения им причиненного вреда, то есть:

- 1) недоимки в размере, установленном налоговым органом в решении о привлечении к ответственности, вступившем в силу;
- 2) соответствующих пеней;
- 3) штрафов в размере, определяемом в соответствии с НК РФ.

К сожалению, изменения так и не устранили коллизию материальных и процессуальных норм, которая появилась в 2010 году. Дело в том, что Уголовный кодекс ничего не говорит о стадии, на которой лицо имеет право возместить ущерб и избежать уголовной ответственности, а уголовно-процессуальный кодекс ограничивал факт уплаты стадией предварительного следствия, то есть сроком до назначения судебного заседания. С точки зрения общей теории права, УК РФ должен иметь приоритет в данном случае, однако практика неоднозначно разрешает данную коллизию.

Освобождение от ответственности по статье 199.2 УК РФ (сокрытие денежных средств либо имущества, за счет которых должно производится взыскание налогов) с 08.12.2011 ужесточилось в соответствии со статьей 76.1 УК РФ. До этого, можно было, используя ст. 75 УК «Деятельное раскаяние», избежать ответственности, уплатив сумму ущерба в бюджет. Теперь же дело прекращается только после возмещения суммы ущерба (налог, пени, штраф), а также уплаты вдобавок к этому

еще и «штрафной» пятикратной его суммы в бюджет! То есть по сути это тот же штраф, но только без судимости у конкретного физического лица.



ИТ-безопасность - залог «спокойного сна» налогоплательщика

ИТ-безопасность. Введение в проблему

Изъятые в ходе проведения налоговых и полицейских проверок серверы, ноутбуки, жесткие диски компьютеров, «флешки» зачастую содержат убийственную, с точки зрения доказательственной силы, информацию о налогоплательщике и его контрагентах. В этих ситуациях налогоплательщикам не помогает ни установка паролей на вход в программы, ни удаление информации стандартными средствами операционных систем, ни даже форматирование жестких дисков компьютеров - соответствующие специалисты правоохранительных органов давно научились обходить практически любые пароли, а также восстанавливать намеренно удаленную информацию.

Не секрет, что изъятие носителей компьютерной информации может производиться контролирующими органами и в интересах конкурентов, рейдеров и иных недобросовестно настроенных лиц с целью неправомерного доступа к конфиденциальной информации, составляющей коммерческую тайну, а также в целях воспрепятствования деятельности налогоплательщика или захвата его бизнеса. Данные риски могут исходить не только от сотрудников контролирующих органов, но и от любых лиц, имеющих или получившим доступ к носителям информации, находящимся в офисе предприятия.

Широкое распространение услуг предоставления доступа к сети Интернет в отелях, ресторанах, аэропортах с использованием технологии беспроводного доступа Wi-Fi, с одной стороны, значительно упрощает возможность оперативного управления банковским счетом или оперативного получения необходимой информации, с другой, как правило, не обеспечивает конфиденциальность передаваемой подобным образом информации (электронных ключей, логинов, паролей доступа и т.п.), что может быть использовано недобросовестно настроенными лицами и привести к плачевным последствиям.

Достаточно легко осуществляется соответствующими специалистами и перехват информации передаваемой в сети Интернет по открытым каналам связи, например, при отправке e-mail, тем более, что провайдеры Интернет-услуг в течение нескольких лет обязаны хранить данные о переданных и отправленных

пользователями электронных писем. Утечка информации, переданной по e-mail, также может обернуться колоссальными потерями.

Значительно продвинулись в сфере IT-технологий и налоговые органы. Так, в последнее время очень распространенными являются запросы проверяющих в кредитные организации, предоставляющие возможность управления счетом через Интернет, а также специализированным операторам связи, организующим отправку отчетности через сеть Интернет, на предмет выяснения IP и MAC адресов, с которых осуществлялось управление банковским счетом и отправка отчетности той или иной организации. Если в ходе такой проверки будет установлено совпадение IP и MAC адресов, используемых проверяемым налогоплательщиком и его контрагентом, то опровергнуть подконтрольность деятельности контрагента налогоплательщику будет крайне сложно, о чем свидетельствует и судебно-арбитражная практика. Управление счетом с использованием 3G-модема, приобретенного на номинальное лицо, тоже не всегда может решить эту проблему, поскольку всегда существует риск определения места положения абонента в GSM-сетях с точностью до 5 метров.

Обезопасить свою компанию и себя лично от вышеописанных рисков можно, грамотно продумав вопросы, связанные с обеспечением IT-безопасности бизнеса. Среди наиболее часто используемых инструментов можно выделить:

- использование псевдосерверов с удаленным размещением реального сервера далеко за пределами офиса компании, что делает бессмысленным изъятие носителей информации, находящихся в офисе;
- анонимный доступ к системам управления банковским счетом и сдачи отчетности через сеть Интернет в случае возникновения такой необходимости, например, посредством использования технологии Double VPN или передачи информации через TOR-сети;
- безопасная передача и прием конфиденциальной информации в случае использования общедоступного Интернета посредством Wi-Fi соединения или проводного подключения в отелях, ресторанах, аэропортах и иных публичных местах посредством использования технологии VPN;
- защищенный удаленный доступ к файлам и папкам, находящимся в локальной сети компании из любой точки мира с ранжированием прав доступа, основанный

как на построении частной виртуальной сети (VPN), так и на использовании иных, не менее эффективных, инструментов;

- надежное шифрование файлов, передаваемых по открытым каналам связи;
- внедрение систем удаленного доступа к системам аудио- и видеофиксации, расположенным в офисе, в т.ч. посредством мобильных устройств;
- и многое другое.

IT-технологии в налоговом контроле

Не секрет, что многие предприниматели для «оптимизации» налоговых платежей используют в своей деятельности подконтрольные им «вспомогательные» компании, которые поставляют оптимизируемому налогоплательщику товары, выполняют для него работы или оказывают услуги, не уплачивая при этом налоги в бюджет или уплачивая их в минимальных размерах.

При этом, немногие отдают себе отчет в том, что доказать подконтрольность деятельности такого контрагента проверяемому налогоплательщику (со всеми вытекающими отсюда налоговыми, а, возможно, и уголовно-правовыми последствиями), зачастую, не составляет большого труда.

При этом речь даже может не идти о выявлении уже известных нам негативных фактов, таких как: нахождение печатей и учредительных документов контрагента в офисе проверяемой организации, ведение бухгалтерского и налогового учета контрагента на компьютере проверяемой компании, подписание документов контрагента работником проверяемого налогоплательщика и т.п.

Как показывает практика, в случаях использования предпринимателями широко распространенных в настоящее время систем удаленного управления банковским счетом (через сеть Интернет), доказать факт подконтрольности деятельности поставщика проверяемому налогоплательщику, налоговики могут даже без посещения офиса налогоплательщика. Для этого, в большинстве случаев, им достаточно запросить информацию у банков, в которых открыты расчетные счета контрагента и самого налогоплательщика. Если в результате анализа представленной банком информации будет установлено, что управление банковским счетом стороннего контрагента и счетом налогоплательщика осуществлялось из одного и того же места (с одного и того же компьютера), то вероятность предъявления претензий налогоплательщику будет стремиться к 100%.

**ПЫТЛИВЫЕ УМЫ РОССИЙСКИХ
ПРЕДПРИНИМАТЕЛЕЙ УЖЕ
НАШЛИ СПОСОБ
ЭФФЕКТИВНОГО ОБХОДА И
ЭТОЙ МЕТОДИКИ ВЫЯВЛЕНИЯ
НАЛОГОВЫХ
ПРАВОНАРУШЕНИЙ**

О том, что это технически возможно налоговики прекрасно осведомлены, о чем свидетельствует письмо Минфина РФ от 19.05.2010 № 03-02-07/1-243. В этом письме Минфин РФ, помимо прочего, предписывает проверяющим в необходимых случаях запрашивать у банков следующую информацию:

- сведения об IP-адресе (1), с которого клиентом осуществлялся доступ к системе «Клиент-Банк»;
- сведения о MAC-адресе (2), которому был сопоставлен IP-адрес;
- сведения о телефонном номере, который использовался клиентом для соединения с системой «Клиент-Банк».

Учитывая уникальность предоставляемого Интернет-провайдером IP-адреса, уникальность установленного заводом-изготовителем MAC-адреса сетевого оборудования, а также уникальность телефонного номера, предоставленного

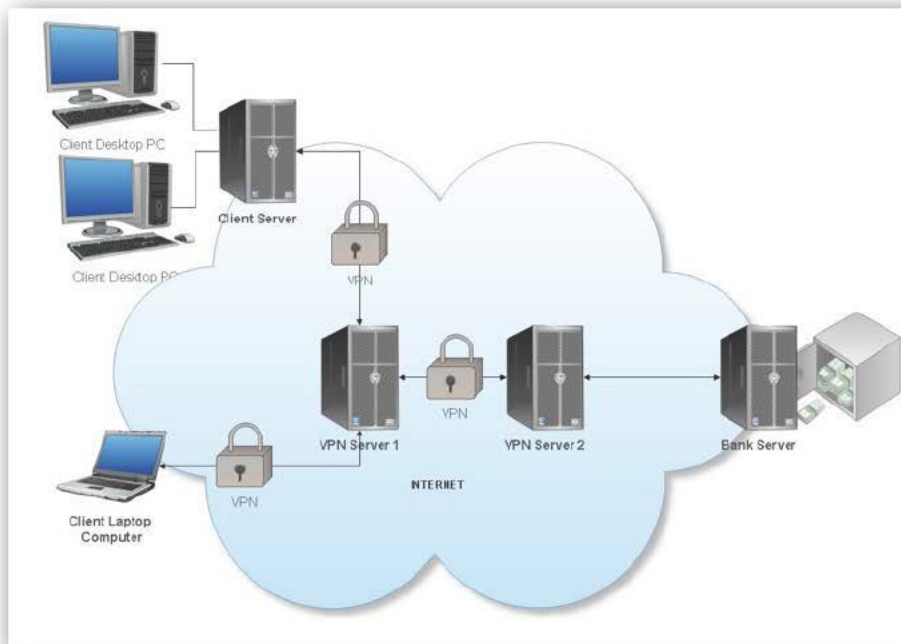
оператором сотовой или фиксированной связи, идентификация удаленного пользователя банковским счетом представляется достаточно серьезным и трудно опровержимым доказательством неправомерных действий налогоплательщика, что подтверждается и судебно-арбитражной практикой.

Так, например, в Постановлении Девятого ААС РФ от 21.12.2010 г. N 09АП-29823/2010-АК, арбитражный суд, делая вывод о необоснованности использования налогоплательщиком налоговой льготы, прямо указал, что «доступ к системе "Клиент-Банк" рассматриваемых организаций осуществлялся с IP-адресов, фактически использовавшихся ООО «ТД» ТООП».

Вышесказанное в равной степени относится и к использованию систем предоставления бухгалтерской и налоговой отчетности по телекоммуникационным каналам связи, с той лишь разницей, что источником получения информации будет являться не банк, а специализированный оператор связи, через которого была произведена отправка отчетности.

Справедливости ради, необходимо отметить, что пытливые умы российских предпринимателей уже нашли способ эффективного обхода и этой методики выявления налоговых правонарушений. Так, например, некоторые продвинутые в техническом отношении налогоплательщики в необходимых случаях подключаются к системе «Клиент-Банк» не напрямую со своего компьютера, а через специально предназначенные для этого сервера, расположенные в другом городе или даже (что с точки зрения обеспечения безопасности, несомненно, лучше) другой стране с использованием технологии защищенного подключения к виртуальной сети (VPN)

(3). Схематично процесс подключения можно представить следующим образом:



Разумеется, что доступ к подобного рода ресурсам предоставляется на платной основе, но, по отзывам пользователей таких систем, «игра стоит свеч». Ресурсов, предоставляющих данные услуги, в сети Интернет достаточно.

Альтернативой использованию VPN-сервисов, не уступающей ей по надежности, а быть может даже в чем-то превосходящей её, является подключение к необходимым сайтам в Интернет по средствам использования TOR-сетей, работа которых основана так называемом принципе «луковой маршрутизации». Суть это принципа заключается в том, что отправляемая пользователем информация неоднократно шифруется и потом отсылается через несколько сетевых узлов, именуемых луковыми маршрутизаторами, каждый из маршрутизаторов удаляет слой шифрования, чтобы открыть трассировочные инструкции, и отослать сообщения на следующий маршрутизатор, где все повторится. Таким образом, промежуточные узлы не знают ни источник, ни пункт назначения, ни содержание передаваемой через них информации. Однако, большим минусом использования данной технологии, является достаточно низкая скорость передачи информации.

Вышеописанные способы подключения к системе «Банк-Клиент» при правильной организации работы практически исключают возможность идентификации доступа компьютера пользователя к банковским серверам: на банковском сервере фиксируются IP и MAC адреса компьютеров, никак не связанных с налогоплательщиком, а Интернет-трафик налогоплательщика также никак не связан ни с банковским сервером, ни с компьютером, с которого было произведено подключение к банковскому серверу.

В заключение отметим, что мы не рекомендуем злоупотреблять использованием вышеописанной технологии в целях оптимизации налоговых платежей и применять менее агрессивные методы налоговой оптимизации. К тому же, описанные технологии могут использоваться и совершенно «мирных» целях, например, для защиты конфиденциальной информации от перехвата конкурентами и иными недобросовестно настроенными лицами, поскольку еще одним несомненным плюсом использования и VPN-технологии, и использования TOR-сетей является надежное шифрование трафика.



Анализ последних изменений УК РФ и УПК РФ: что хотели и что получилось

Последнее время законодателем регулярно вносятся поправки в УК РФ и УПК РФ. При этом чаще всего изменения касаются порядка привлечения к уголовной ответственности за совершение экономических преступлений.

Огромное количество вопросов возникло после принятия Федерального закона от 29.12.2009г. № 383-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» (далее по тексту - Закона № 383-ФЗ), вступившего в силу с 01.01.2010г., за исключением отдельных положений, о которых мы поговорим отдельно.

Для начала обсудим статью 28.1, введенную данным законом в УПК РФ и предусматривающую освобождение обвиняемого от уголовного наказания в случае возмещения ущерба, причиненного им бюджетной системе Российской Федерации.

Под возмещением ущерба понимается уплата обвиняемым в полном объеме следующих сумм:

- недоимки в размере, установленном в решении налогового органа, принятым по результатам проведения налоговой проверки;
- соответствующих пеней;
- штрафов в размере, определяемом в соответствии с Налоговым кодексом РФ.

При применении данной нормы на практике возникает ряд вопросов, вызванных несоответствием:

- во-первых, периода проведения налоговой проверки и периода, в течение которого было совершено преступление, выявленное правоохранительными органами;
- во-вторых, сумм налогов, начисленных налоговым органом и сумм, вменяемых следствием.

Например, в результате проведения налоговой проверки и оперативно-розыскных мероприятий установлено использование налогоплательщиком с целью увеличения расходов, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль, а также с целью завышения вычетов по налогу на добавленную стоимость фирм-однодневок («номинальных», «анонимных» структур и т. п.).

Налоговый орган в этой ситуации скорее всего начислит не только налог на добавленную стоимость, но и налог на прибыль. В свою очередь, органы внутренних дел в данном случае чаще всего ограничиваются констатацией факта неуплаты налога на добавленную стоимость.

Таким образом, подозреваемому или обвиняемому в совершении преступления, если он хочет воспользоваться правом на возмещение ущерба и, соответственно, освобождением от уголовного наказания, необходимо заплатить налоги (пени и штрафные санкции) в размере, намного превышающем суммы, вменяемые следствием. При этом, с учетом несовпадения периода налоговой проверки и периода, в течение которого было совершено преступление, выявленное правоохранительными органами, разница может быть очень значительной.

**ДЛЯ ВОЗБУЖДЕНИЯ
УГОЛОВНОГО ДЕЛА
РЕШЕНИЕ НАЛОГОВОЙ
НЕ ТРЕБУЕТСЯ**

После принятия Закона № 383-ФЗ некоторое время существовала неопределенность в вопросе о том, необходимо ли для возбуждения уголовного дела по признакам преступления, предусмотренного ст. ст. 198, 199, 199.1 УК РФ, наличие вступившего в законную силу решения налогового органа. Так, в ряде субъектов Российской Федерации в начале 2010г. решения о возбуждении уголовных дел данной категории, принятых в

отсутствие решения налогового органа, признавались необоснованными.

Многие адвокаты и сейчас убеждены, что для возбуждения уголовного дела необходимо наличие решения налогового органа по результатам налоговой проверки, в ходе которой выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах.

Противоположной точки зрения придерживается Генеральная прокуратура Российской Федерации (Информационное письмо от 09.03.2010г. № 69-11-2010 «О разъяснении норм Федерального закона от 29.12.2009г. N 383-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации»).

По итогам 2010г. можно с уверенностью говорить о том, что в данной ситуации суды встали на сторону следствия - для возбуждения уголовного дела решение налогового органа не требуется.

С другой стороны, при отсутствии решения налогового органа возбужденное уголовное дело не может быть рассмотрено судом по существу, поскольку обвиняемый лишен права на возмещение вреда государству и, соответственно, возможности на освобождение от уголовного наказания.

Возникает вопрос - что делать, если на момент передачи уголовного дела в суд выездная налоговая проверка не проводилась и, соответственно, решения налогового органа нет и, в ближайшее время, его появление не предвидится?

В 2010г. подобных уголовных дел (направленных в суд при отсутствии решения налогового органа) было предостаточно. В итоге сложилась следующая судебная практика. Если дело поступает в суд без решения налогового органа, то суд возвращает дело на доследование с формулировкой: «обвиняемый лишен права на возмещение вреда государству».

Соответственно, в ходе доследования правоохранительными органами должна быть инициирована налоговая проверка, которая, безусловно, будет результативной (с учетом предоставленных правоохранительными органами материалов). Однако, складывается парадоксальная ситуация, при которой судьба уголовного дела формально зависит от проведения налоговым органом проверки и вынесения им решения с начислениями в размере, позволяющем говорить о возможном совершении преступления.

Помимо прочего, Закон № 383-ФЗ существенно расширил основания применения преюдиции. Согласно ст. 90 УПК РФ (в новой редакции) судом, прокурором, следователем, дознавателем без дополнительной проверки признаются не только обстоятельства, установленные вступившим в законную силу приговором, но и обстоятельства, установленные иным вступившим в законную

силу решением суда, принятым в рамках гражданского, арбитражного или административного судопроизводства.

Данные поправки направлены на разрешение давнего спора о том, имеют ли преюдициальное значение решения арбитражных судов по налоговым спорам для уголовных дел по налоговым преступлениям.

Но каждое ли решение арбитражного суда имеет преюдициальное значение. А если решение налогового органа признано арбитражным судом недействительным по формальным обстоятельствам (например, налоговым органом не соблюдена процедура рассмотрения возражений на акт налоговой проверки)? При этом судом подтвержден факт совершения налогоплательщиком налогового правонарушения.

На наш взгляд, преюдициальное значение имеет решение арбитражного суда, не только принятое в пользу налогоплательщика, но и содержащее факты, с очевидностью свидетельствующее об отсутствии вины налогоплательщика в совершении налогового правонарушения либо об отсутствии самого налогового правонарушения в принципе.

Что касается отдельных положений Закона № 383-ФЗ, которые вступают в действие с 01.01.2011г., то здесь, в первую очередь, необходимо отметить изменение подследственности расследования преступлений, совершенных в области налогов и сборов.

Так, с 01.01.2011г. предварительное следствие по преступлениям, предусмотренным статьями 198, 199, 199.1 УК РФ, осуществляется следователями Следственного комитета при прокуратуре Российской Федерации, а не следователями органов внутренних дел, как это было ранее.

Насколько изменение подследственности скажется на качестве расследования преступлений?

С одной стороны, следователи органов внутренних дел наработали колоссальный опыт расследования налоговых преступлений, которого, безусловно, нет у следователей Следственного комитета при прокуратуре Российской Федерации. С другой стороны, следователи Следственного комитета при прокуратуре Российской Федерации расследуют наиболее важные и опасные преступления.

Перейдут ли следователи органов внутренних дел, расследовавших преступления в области налогов и сборов, на службу в Следственный комитет при прокуратуре Российской Федерации, как это сделали ранее сотрудники налоговой полиции (перейдя на службу в органы МВД) после её упразднения в 2003г., либо Следственный комитет при прокуратуре Российской Федерации справится с новыми обязанностями без «посторонней» помощи, узнаем совсем скоро.

P.S. Помимо этого, особого внимания заслуживает практика применения Следственным комитетом при прокуратуре Российской Федерации такой меры пресечения, как заключение под стражу лиц, подозреваемых или обвиняемых в совершении налоговых преступлений.



Часть 3

**Структура организации:
операционное ядро (ключевая компетенция), центр решений,
вспомогательный персонал, планово-контролирующий персонал
(технократия)**

**ИМЕННО ОПЕРАЦИОННОЕ ЯДРО СОЗДАЕТ ТОТ
ПРОДУКТ, РАДИ КОТОРОГО ОРГАНИЗАЦИЯ
СУЩЕСТВУЕТ**

При проектировании каждой Модели бизнеса особое внимание уделяется анализу существующей структуры организации, координации отдельных структурных подразделений между собой «по горизонтали», способам принятия решений.

Важнейшими характеристиками структуры любой организации являются люди (сотрудники), а также связи между ними. Сотрудники постоянно вступают в коммуникации друг с другом. Поэтому привычное изображение структуры организации в виде уровней только с вертикальными связями между ними (директор - начальники отделов - исполнители) не отражает действительную структуру организации.

В самом общем (теоретическом) плане структура организации выглядит следующим образом (в данном случае мы рассматриваем структуру всего бизнеса, а не отдельных компаний).



Основу организации составляют операторы - люди, выполняющие базовую работу по производству продукции и/или оказанию услуг. Мы будем называть их операционным ядром.

Именно операционное ядро создает тот продукт, ради которого организация существует (ключевая компетенция бизнеса). Безусловно, операционное ядро не может существовать без административного персонала, однако отсутствие операционного ядра лишает смысла само существование организации. Это необходимо учитывать при принятии решений о структурировании бизнеса, наделении отдельных производственных подразделений самостоятельностью либо передаче некоторых функций на аутсорсинг. Невозможно передать на сторону ключевую компетенцию бизнеса, поскольку, как мы уже отмечали, это лишит смысла деятельность организации. Деловую цель такой реорганизации бизнеса объяснить будет невозможно.

В Стратегический апекс (или стратегическую вершину) входят лица, осуществляющие руководство операционным ядром, что предполагает выполнение следующих групп обязанностей:

- 1) Так называемый прямой контроль над операционным ядром;
- 2) Поддержание взаимоотношений организации с внешней средой;

3) Разработка стратегии организации. Стратегию можно назвать связующим звеном между организацией и внешней средой. Формирование стратегии предполагает интерпретацию внешних условий и выработку соответствующей линии организационных решений («стратегии»).

Усложнение организации влечет появление звена менеджеров, занимающих промежуточное положение между операционным ядром и стратегической вершиной (срединная линия).

Техноструктура состоит из специалистов-аналитиков, основная функция которых состоит не в выполнении основной функции предприятия, а в ее стандартизации, планировании, обучении задействованных в ней людей.

Можно выделить три типа специалистов-аналитиков:

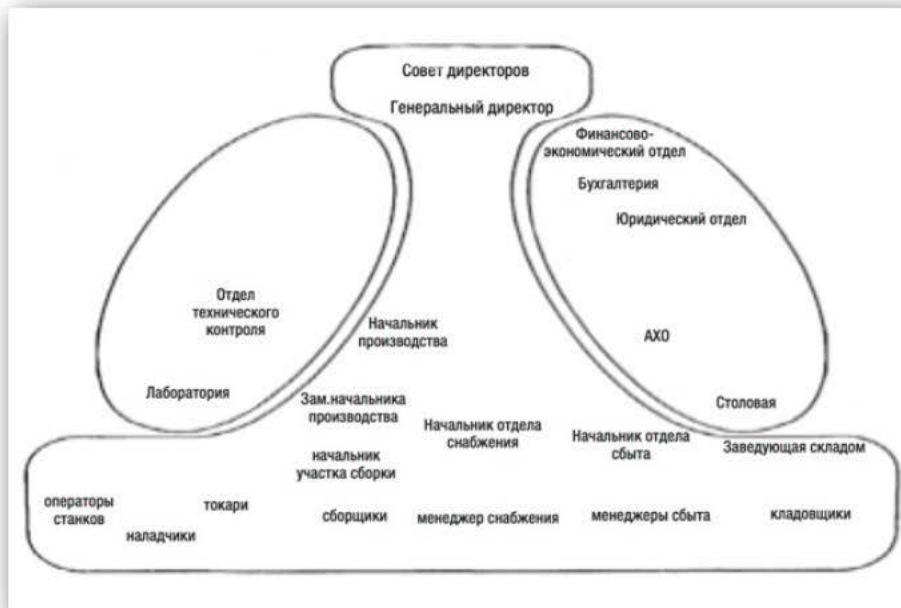
- 1) Техники-нормировщики (например, инженеры по организации производства), стандартизирующие рабочие процессы;
- 2) Аналитики по планированию и контролю (например, специалисты по контролю над качеством продукции, составители производственных графиков), стандартизирующие результат;
- 3) Аналитики-кадровики (например, специалисты по подбору кадров), стандартизирующие квалификацию, уровень подготовки сотрудников.

Наконец, развитие организации обычно сопровождается созданием разного рода штатных подразделений, занимающихся дополнительным «обслуживанием» самой организации: от столовой до юридического отдела. Такой вспомогательный персонал косвенно вовлечен в общий производственный процесс, но не имеет ничего общего с основным производством. Например, столовая - выполняет абсолютно конкретные функции в рамках предприятия, однако не может влиять на

принятие решений о расширении ассортимента выпускаемой продукции, сокращении или расширении штата, заключении контракта и т.п.

Вспомогательные единицы существуют на разных уровнях иерархии, их местоположение зависит от сложившейся системы коммуникаций. Например, юридический и финансовый отделы располагаются ближе к вершине, поскольку обычно они обслуживают непосредственно стратегический апекс. На нижнем уровне расположены единицы, близкие к деятельности операционного ядра, – столовая, АХО.

На следующем рисунке мы графически изобразили структуру условной компании с указанием должностей, отделов и их местом с учетом сложившихся коммуникаций:



Стратегическая вершина, срединная линия и операционное ядро обычно связаны между собой единой цепочкой формальных властных полномочий. Расположение технотруктуры и вспомогательного персонала по обе стороны

«ствола» подчеркивает, что они отделены от основного бизнес-процесса, от главной линии власти и оказывают на операционное ядро лишь косвенное влияние.

На разных этапах развития организации перечисленные составные части развиты в большей или меньшей степени. Меняются и взаимоотношения между ними.

Так, для любой организации на начальном этапе развития характерна простая структура, отличительными чертами которой являются:

- большая роль прямого контроля руководителя - собственника бизнеса, в руках которого сконцентрированы права на принятие всех важнейших решений;

- преобладание неформальных коммуникаций, отсутствие четко прописанных регламентов движения информации. Характеризуя подобную структуру производственной фирмы, специалисты отмечают, что «нередко можно видеть, как президент компании беседует в цехе с механиком. Подобного рода коммуникативные нюансы позволяют президенту узнавать о проблемах с оборудованием раньше, чем о них доложит начальник цеха»;

- процесс формулирования стратегии предприятия носит преимущественно интуитивный характер, направленный на поиск новых возможностей для развития;

- к наиболее важным аспектам деятельности руководителя относятся урегулирование разного рода проблем в организации, мониторинг информации, непосредственное участие в разрешении конфликтных ситуаций.

В простой структуре большой объем ответственности Руководителя - собственника (который решает одновременно и оперативные, и стратегические вопросы), отсутствие вспомогательных подразделений (или их недостаточная развитость) и незначительное количество менеджеров среднего звена, наделенных операционными полномочиями.

При этом простая структура свойственна не только небольшим организациям (им она свойственна в силу определенного этапа развития). Она может быть присуща и крупным организациям, в которых по тем или иным причинам (особенности харизматичной личности руководителя, кризисные периоды) право на принятие значительной части решений концентрируются в одних руках.

Анализируя заказчиков структурирования бизнеса, мы пришли к выводу о том, что бизнесы большинства из них переросли рамки простой структуры. Руководители и/или собственники бизнеса называют все «симптомы» этой ситуации (невозможность управлять «по-старому», нехватка времени и фокуса внимания), однако не всегда понимают, что делать.

Опасность «застревания» в простой структуре заключается в том, что решение оперативных вопросов отнимает время в ущерб решению действительно стратегических задач. Возможна и обратная ситуация: увлечение стратегическими вопросами может повлечь «запущенность» оперативных вопросов.

Децентрализация - единственный способ обеспечить отдельные подразделения той свободой в принятии решений, которая необходима для их автономного функционирования. Конечно, часть прав на принятие решений всегда остается за стратегическим апексом (в частности, по вопросам финансов и стратегии).

**ДЕЦЕНТРАЛИЗАЦИЯ -
ЕДИНСТВЕННЫЙ СПОСОБ
ОБЕСПЕЧИТЬ ОТДЕЛЬНЫЕ
ПОДРАЗДЕЛЕНИЯ ТОЙ СВОБОДОЙ В
ПРИНЯТИИ РЕШЕНИЙ, КОТОРАЯ
НЕОБХОДИМА ДЛЯ ИХ АВТОНОМНОГО
ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ**

В этом случае перед стратегической вершиной стоит сложная задача: контролировать результаты деятельности подразделений, не слишком ограничивая их автономию.

В свою очередь, наделенные самостоятельностью подразделения должны быть уверены в том, что соблюдение доведенных стандартов является условием сохранения их автономии. Стратегический апекс при этом устраняется от оперативного управления отдельными бизнес-процессами.

Также мы осознаем сложность отказа от «простой» структуры. В некоторой степени - это решение об отказе от власти. Но лишь с целью перехода к власти

другого порядка и уровня. Решение о структурных изменениях должно быть принято единственным наделенным властью человеком. Не менее важная проблема - найти человека, способного взять на себя ответственность (в самом широком смысле этого слова) за принятие самостоятельных оперативных решений.



Часть 4

Налаживаем хозяйственные связи: договорные инструменты налоговой оптимизации

Очевидно, что проектирование группы компаний невозможно без выстраивания внешних и особенно внутренних договорных отношений каждого из субъектов холдинга. Причем эффективное решение этого вопроса во многих случаях не столь очевидно: оптимальными будут такие договорные инструменты, которые отвечают целому ряду критериев.

К числу таких критериев следует отнести:

1. Законность применяемых договоров и их соответствие критерию деловой цели

В данном случае речь идет о целесообразности выбора того или иного договора, его уместности.

Например, всем субъектам группы компаний необходимы услуги по ведению бухгалтерского, налогового учета, правовому сопровождению, IT-обслуживанию, охране и т.п. На практике в подобных случаях встречаются договор возмездного оказания услуг, договор на оказание услуг управления, а также договор аутсорсинга.

Сразу оговоримся, что последний вариант мы настоятельно не рекомендуем применять, поскольку он всегда вызывает стойкие подозрения у налоговых органов.

А вот замена договора аутсорсинга договором возмездного оказания услуг, имеющего ту же суть - выполнение непрофильных функций специализированной организацией - позволяет резко снизить внимание ИФНС, т.к. оказание бухгалтерских и иных услуг - это понятный для них предмет договора.

Однако в большинстве случаев договор возмездного оказания услуг не позволяет установить адекватную цену, необходимую собственникам бизнеса, ведь отклонение от рыночной цены юридического и бухгалтерского обслуживания легко проверяется и доказывается.

Тогда на помощь приходит договор на оказание услуг управления, который во многом схож с договором возмездного оказания услуг, но не идентичен ему.

Услуги управления включают в себя не только вспомогательные по отношению к основному бизнес-процессу функции, но и, как правило, охватывают стратегический уровень управления - формирование генеральных планов развития и принятие решений, выполнение которых обязательно для каждого из управляемых обществ.

Любой договор должен опосредовать реальные отношения бизнеса, а не наоборот. Обрамляя отношения сторон условиями договора, всегда необходимо анализировать и учитывать возможные правовые последствия таких условий в свете правоприменительной практики с учетом мнений государственных органов и позиций судов. Качественно подготовленный договор всегда индивидуален и не может быть менее 10-15 страниц.

Именно такое, более глубокое и широкое, существо услуг управления и позволяет устанавливать их высокую договорную стоимость.

При этом чаще всего наличие деловой цели в заключении именно договора на оказание услуг управления, а не договора возмездного оказания услуг явно просматривается: центр принятия стратегических решений выносится за рамки оперативной деятельности и помещается в управляющую компанию, обеспечивая эффективную деятельность всего холдинга и сохранение целостности бизнеса.

2. Учет интересов собственников (в том числе личных) - второй важный критерий выбора вида договорных отношений

Рассмотрим такой пример. Собственником недвижимого имущества (офисных и складских помещений) выступает физическое лицо-индивидуальный предприниматель, применяющее УСН с объектом «доходы» и уплачивающее 6% налога с выручки.

Самый простой и очевидный вариант поведения в данном случае - сдавать имущество в аренду по рыночной цене. Однако такая модель отношений неприемлема, когда собственник не желает вести работу с арендаторами, контролировать своевременность поступления платежей, перевыставлять счета за

коммунальные услуги, заниматься решением различных хозяйственных вопросов и т.д.

Хорошей альтернативой арендным отношениям является договор доверительного управления имуществом, по условиям которого собственник выступит выгодоприобретателем, а компания-доверительный управляющий будет содержать штат квалифицированных сотрудников, заключать договоры аренды, собирать арендные платежи, выстраивать отношения с поставщиками коммунальных услуг, производить капитальный и текущий ремонт имущества и т.п.

Необходимо помнить, что при заключении договора доверительного управления имуществом собственнику-ИП нужно будет сменить объект налогообложения на «доходы, уменьшенные на величину расходов», что делает, например, невыгодным отказ от возмещения доверительному управляющему затрат, понесенных в связи с доверительным управлением, - собственник не сможет учесть их в составе своих расходов и будет вынужден уплатить налог со всей выручки (уменьшенной только на сумму вознаграждения управляющего) уже не 6%, а 10% или 15%.

Еще один вид договора, который интересен и как инструмент, избавляющий собственника от лишних хлопот, и особенно как низконалоговый инструмент - это договор управления эксплуатацией нежилого фонда. Это отдельный вид деятельности, не тождественный доверительному управлению имуществом, поскольку, во-первых, из предмета договора изъята возможность управлять движимым

имуществом (в доверительное управление такое имущество можно передать), а, во-вторых, для управления эксплуатацией нежилого фонда предусмотрен специальный код ОКВЭД - 70.32.2, тогда как доверительное управление классифицируется по коду ОКВЭД 74.4 (финансовое посредничество).

**ДОГОВОР ДОВЕРИТЕЛЬНОГО
УПРАВЛЕНИЯ ИМУЩЕСТВОМ
ЯВЛЯЕТСЯ ХОРОШЕЙ
АЛЬТЕРНАТИВОЙ АРЕНДНЫМ
ОТНОШЕНИЯМ**

Данный вид договора прямо не предусмотрен гражданским законодательством и никак не урегулирован в Налоговом кодексе РФ, что позволяет сторонам гибко подходить к использованию этого инструмента.

**ДОГОВОР УПРАВЛЕНИЯ
ЭКСПЛУАТАЦИЕЙ
НЕЖИЛОГО ФОНДА НЕ
ТРЕБУЕТ СМЕНЫ
ОБЪЕКТА
НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ
ПРИ УСН С «ДОХОДЫ»
НА «ДОХОДЫ МИНУС
РАСХОДЫ»**

В частности, в данном случае не требуется смена объекта налогообложения собственником с «доходы» на «доходы, уменьшенные на величину расходов», как при заключении договора доверительного управления имуществом.

По условиям договора эксплуатирующая организация (эксплуатант) будет нести все расходы, связанные с содержанием нежилого фонда, его текущим и даже капитальным ремонтом, заключать договоры аренды и иные договоры (например, договор на оказание услуг склада, договор хранения) в зависимости от целевого назначения нежилого фонда, собирать арендную плату и плату за оказанные услуги и т.д.

При этом доходом собственника будет вся выручка, получаемая эксплуатантом от третьих лиц, а вознаграждение эксплуатанта будет формироваться из фактически понесенных им расходов и собственно вознаграждения за эксплуатацию.

Данная договорная конструкция выглядит еще более привлекательной, если принять во внимание, что в некоторых регионах для этого вида деятельности установлена пониженная ставка налога по УСН (до 5%, в Свердловской области - 10%), что актуально для эксплуатирующей организации. Более того, с 2011 г. на всей территории РФ действует и пониженная ставка страховых взносов во внебюджетные фонды - 26% - для организаций, осуществляющих указанный вид деятельности и применяющих УСН.

В варианте, когда в эксплуатацию передается не офисное здание, а складские помещения, возможно получить значительную налоговую экономию за счет замены договора хранения договором на оказание услуг склада и помещения в компанию эксплуатанта не только складского персонала, но и организации транспортного

цеха, осуществляющего доставку товаров со склада и на склад в рамках комплексной «складской» услуги.

3. Достижение налоговой экономии

Мы уже затронули данный критерий в предыдущем пункте, а сейчас остановимся на нем подробнее.

Учитывая стремительно сокращающееся количество законных средств налоговой оптимизации, правильный выбор договорных инструментов, которые позволяют безопасно сократить налоговое бремя, приобретает все большее значение.

Предположим, одна из компаний холдинга осуществляет вид деятельности, для которого установлена пониженная ставка налога по УСН - возьмем в качестве примера производство пищевых продуктов, для которого в Свердловской области действует ставка УСН 5%. Кроме того, с 2011 г. для этого вида деятельности действует и пониженная ставка страховых взносов во внебюджетные фонды - 26%.

Однако все это справедливо только в том случае, если выручка от реализации готовой продукции не превышает предел для применения УСН - 60 млн. руб. Следовательно, необходимо так выстроить договорные связи в группе компаний, чтобы выручка производственного подразделения укладывалась в установленные лимиты.

Самые распространенные варианты поведения в таких случаях - заключение договора переработки давальческого сырья либо договора подряда иждивением заказчика. Каждый из этих договоров позволяет перенести затраты по закупу сырья на компанию заказчика, которая чаще всего применяет ОСН и имеет возможность применить вычеты по НДС в части расходов на приобретение сырья.

В результате достигается дополнительный налоговый эффект - увеличивается доля вычетов по НДС у компании-заказчика.

Однако такая модель работы неприемлема, когда функции закупа и реализации в холдинге «разведены» на 2 компании, вследствие чего ни одна из них не может выступить давальцем, поскольку утратится разумный экономический смысл и деловая цель.

Выход из этой ситуации - заключение договора простого товарищества между тремя субъектами - производственной компанией, торговым домом и компанией,

ведущей закуп. В рамках такого договора каждый из товарищей будет выполнять свою часть работы, направленную на достижение общего результата, - производство и продажа пищевых продуктов.

При этом доходы и расходы каждого товарища будут учитываться в общем «котле», после чего, в силу специфики правового регулирования налоговых последствий договора простого товарищества, все 3 компании отразят в составе налогооблагаемых доходов не выручку, а распределенный доход - прибыль, оставшуюся после очищения доходов от понесенных расходов.

Участники договора Простого товарищества, применяющие УСН, могут выбрать в качестве объекта налогообложения только «доходы минус расходы» (п.3 ст.346 НК РФ).

Очевидно, что распределенный доход значительно меньше, чем выручка от реализации готовой продукции, поэтому производственное подразделение без труда сохранит право на применение УСН. Кроме того, договор простого товарищества позволяет еще больше усилить положительный налоговый эффект за счет регулирования размера долей участия каждого товарища (разумеется, с соблюдением всех ограничений по наличию деловой цели) и переноса части прибыли с компаний, применяющих ОСН, на компанию-упрощенца.

Мы попытались структурировать критерии, влияющие на выбор тех или иных договорных конструкций, хотя они тесно переплетаются между собой. Надеемся, что нам удалось достаточно убедительно продемонстрировать важность процесса формирования договорных связей в холдинге и убедить читателей в необходимости взвешенного подхода к решению такого, казалось бы, не первостепенного вопроса.



Разбираем особо: простое товарищество. Дополнительные возможности

Простое товарищество представляет собой объединение двух и более самостоятельных юридических лиц или индивидуальных предпринимателей для ведения совместной деятельности - достижения общей цели, реализации одного или нескольких крупных проектов, успешное завершение которых напрямую зависит от участия каждого из товарищей - компаний, заключивших договор простого товарищества.

Уникальность договора простого товарищества в том, что он позволяет не только связать между собой несколько компаний, имеющих целью достижение совместного результата, но и достаточно гибко подходить к регулированию налоговых последствий деятельности каждой из компаний.

Для начала обратимся к Гражданскому кодексу РФ, в соответствии с которым по договору простого товарищества (договору совместной деятельности) двое или несколько лиц (товарищей) обязуются соединить свои вклады и совместно действовать без образования юридического лица для извлечения прибыли или достижения иной не противоречащей закону цели. Участниками договора простого товарищества в сфере предпринимательской деятельности могут быть только коммерческие организации и/или индивидуальные предприниматели.

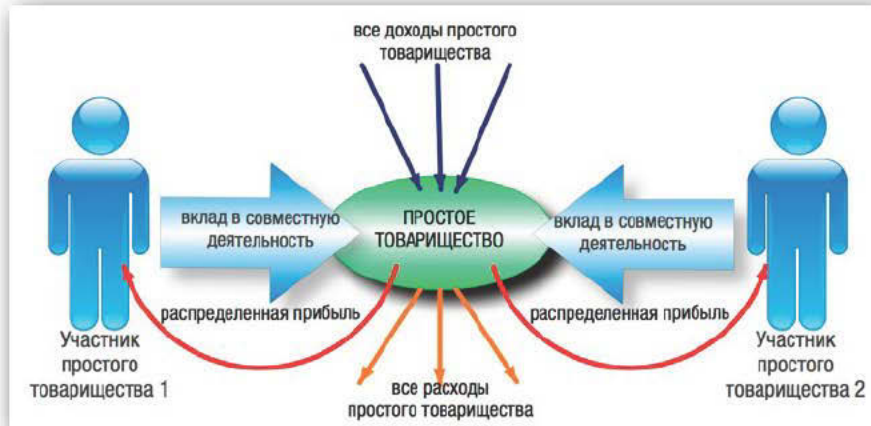
Соответственно, в договоре простого товарищества не могут участвовать некоммерческие организации, муниципальные образования, физические лица без статуса ИП.

В качестве своего вклада в совместную деятельность каждый из участников может внести любое имущество, денежные средства, профессиональные знания, навыки и умения. И даже деловую репутацию. В зависимости от возможностей каждого товарища и конкретных целей совместной деятельности.

Вклад каждого товарища подлежит денежной оценке по соглашению сторон (за исключением денежных средств), доли каждого не обязательно должны быть равными, что позволяет перераспределять получаемые доходы в пользу лица с наименьшей ставкой налогообложения.

Изобразим схематично конструкцию договора простого товарищества (совместной деятельности).

**УНИКАЛЬНОСТЬ ДОГОВОРА
ПРОСТОГО ТОВАРИЩЕСТВА В ТОМ,
ЧТО ОН ПОЗВОЛЯЕТ НЕ ТОЛЬКО
СВЯЗАТЬ МЕЖДУ СОБОЙ
НЕСКОЛЬКО КОМПАНИЙ, НО И
 ГИБКО ПОДОЙТИ К
РЕГУЛИРОВАНИЮ НАЛОГОВЫХ
ПОСЛЕДСТВИЙ ДЛЯ КАЖДОЙ ИЗ
НИХ**



При этом каждый из товарищей ведет обычную хозяйственную деятельность, заключая договоры, выполняя работы, оказывая услуги, осуществляя производство и/или реализацию товаров. Для третьих лиц при этом ничего не меняется:

участники простого товарищества могут не афишировать во вне заключение такого договора (так называемое негласное товарищество).

Наглядный управленческий эффект использования этой договорной конструкции достигается при:

- использовании общего имущества, представляющего неделимый объект;
- выполнении самостоятельными компаниями отдельных циклов единого процесса (производство, сборка, монтаж).

Например, объект недвижимости находится в общей собственности двух или более лиц, один из которых не принимает участия в оперативной деятельности. Заключение договора простого товарищества позволит второму собственнику в качестве товарища, ведущего общие дела, единолично заключать договоры аренды, договоры на обслуживание и т.п., после чего распределять уже чистый доход («все доходы минус все расходы») в пользу каждого из собственников в согласованных пропорциях.

Другой пример. Торговая и производственная компания объединяют свои вклады для осуществления совместной деятельности в сфере производства конкретного вида продукции. Торговая компания при этом осуществляет закуп сырья, реализацию готовой продукции, ведет общие дела, осуществляет учет доходов и расходов и распределение прибыли между участниками. Вкладом производственной компании будут являться производственные навыки. Учитывая, что налоговой базой для исчисления налога с доходов в этом случае является не вся сумма реализации каждой компании, а только распределенная в ее пользу прибыль, это существенно расширяет возможности для применения УСН. А если совместная деятельность связана с производством пищевых продуктов, может быть дополнительный бонус в виде сниженной ставки УСН «доходы минус расходы» и ставки страховых взносов 26 % (вместо обычных 34 % с 2011 года). В Свердловской области для таких компаний она составляет 5 %.

Не исключено, что один или несколько участников простого товарищества будет осуществлять и иную деятельность, выходящую за рамки совместной деятельности. В этом случае должен быть обеспечен раздельный учет доходов и расходов.

Еще одна особенность этого договора состоит в отсутствии четких правил и требований учета финансового результата деятельности простого товарищества. Соответствующая глава Гражданского кодекса РФ содержит в основном диспозитивные нормы, позволяющие установить в договоре «иное» (начиная от оценки вклада в совместную деятельность, распределения бремени несения расходов и доли участия в прибыли до установления режима собственности участников на имущество, внесенное каждым из них в качестве вклада).

ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности» призвано установить правила отражения в бухгалтерском учете результатов участия в совместной деятельности. Однако и в нем практически нет четких правил. Например, даже такой немаловажный вопрос, как распределение затрат на оплату труда сотрудников каждого из товарищей, отдан на откуп договаривающимся сторонам.

На практике совместная деятельность выглядит следующим образом: каждый из товарищей реализует порученную ему функцию, в том числе заключает расходные договоры, а товарищ, ведущий общие дела, ведет учет абсолютно всех доходов и расходов, как на основании собственных документов, так и на основании документов, представленных другими товарищами. Доходы и расходы учитываются по методу начисления (требование п.4 ст.273 НК РФ).

По окончании налогового периода товарищ, ведущий общие дела, распределяет финансовый результат между всеми товарищами пропорционально размеру их вкладов; именно этот доход будет учтен товарищами в целях налогообложения, именно с него необходимо уплатить налог на прибыль или единый налог по УСН.

В соответствии со ст.174.1 НК РФ вся деятельность простого товарищества облагается налогом на добавленную стоимость, независимо от того, какие режимы налогообложения применяют его участники. Иными словами: даже если все участники простого товарищества применяют упрощенную систему налогообложения, вся выручка от совместной деятельности будет облагаться НДС. При этом также есть право на применение налоговых вычетов по НДС. А вот уже распределенная прибыль каждого из участника будет облагаться по ставке УСН.

Примечательно, что к вычету будет приниматься и НДС, уплаченный своим поставщикам компаниями-«упрощенцами», что при ведении ими самостоятельной деятельности невозможно.

В качестве других особенностей налогового учета деятельности в рамках договора Простого товарищества можно назвать:

- взнос в простое товарищество не учитывается в качестве расходов передающего товарища (подп. 3 ст. 270 НК РФ), что вполне обоснованно - затраты учитываются единократно в период их несения
- участники Простого товарищества, применяющие общую систему налогообложения, уплачивают только квартальные авансовые платежи по налогу на прибыль (независимо от оборота нет обязанности уплачивать ежемесячные авансовые платежи) (п.3 ст.276 НК РФ);
- участники Простого товарищества, применяющие УСН, могут выбрать в качестве объекта только «доходы минус расходы» (п.3 ст.346.14 НК РФ);
- поскольку перечень расходов при применении УСН является закрытым, применение договора простого товарищества, позволяет товарищам, применяющим УСН, учесть все расходы, предусмотренные гл. 25 НК РФ (в части операций в рамках договора простого товарищества);
- налог на имущество в отношении имущества, приобретенного и (или) созданного в процессе совместной деятельности, исчисляется и уплачивается участниками договора пропорционально стоимости их вклада в общее дело. В связи с этим участник, применяющий УСН, освобождается от уплаты налога на имущество в своей доле.

Несколько раз в справочно-правовых системах нам встретилось мнение о том, что НК РФ предусматривает обязанность восстановления НДС при внесении вклада в Простое товарищество. В качестве обоснования делается ссылка на подп.1 п.3 ст. 170 НК РФ, в соответствии с которым суммы НДС, ранее принятые к вычету, подлежат восстановлению в случае «передачи имущества... в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ...». Очевидно, что такой вывод основан на принципиально неверном понимании природы Простого товарищества, которое НЕ является самостоятельным юридическим лицом.

Более того, Президиум ВАС РФ подтвердил, что «нормы НК РФ не устанавливают для налогоплательщика, заключившего договор простого товарищества, обязанности по восстановлению НДС, ранее предъявленного к вычету; круг лиц, на которых возложена такая обязанность, установлен ст. 170 НК

РФ и не подлежит расширительному толкованию» (Постановление Президиума ВАС РФ от 22.06.2010 № 2196/10 по делу № А09-1069/2008).

Основными недостатками конструкции Простого товарищества являются:

1) Убытки Простого товарищества не учитываются при налогообложении (п.4 ст. 278 НК РФ), то есть отсутствует право переноса их на последующие налоговые периоды;

2) Вся выручка простого товарищества облагается НДС, о чем мы уже упоминали (вместе с тем, есть и право применения налоговых вычетов по всем затратам).

Таким образом, с точки зрения налогообложения рассматриваемая конструкция простого товарищества позволит:

- принять к вычету весь «входящий» НДС, включая НДС, уплаченный «упрощенцами»;

- учесть в целях налогообложения не выручку каждого товарища, а распределенный (очищенный от расходов) доход, что существенно расширяет резервы на применение УСН (при исчислении предельного размера доходов за основу берется не выручка, а распределенный доход, который ниже) и делает организации менее «заметными» для ИФНС по показателям деятельности;

- оптимизировать налоги с доходов посредством перевода части выручки с товарища, уплачивающего налог на прибыль по ставке 20%, на товарищей-«упрощенцев», являющихся плательщиками единого налога по ставкам 5%, 10% или 15 % (установление пониженных ставок единого налога по УСН является прерогативой субъектов РФ);

- оптимизировать социальные платежи, поскольку товарищ, применяющий УСН и осуществляющий производственную деятельность, может применять ставку страховых взносов в размере 26 %.

Учитывая вышеперечисленные преимущества, заключение договора простого товарищества нередко рассматривается налоговым органом как попытка получить необоснованную налоговую выгоду. Вместе с тем, очевидно, что заключение договора простого товарищества имеет и явно выраженный управленческий эффект, поскольку позволяет с помощью договорного инструмента (а не в административном порядке) одновременно удовлетворить противоположные по

своей сути потребности: предоставить самостоятельность отдельным подразделениям и сохранить бизнес-процессы, гарантировав успешное выполнение проектов.

Действительно, нередко налоговые органы пытаются доказать факт заключения договора простого товарищества как попытку получения необоснованной налоговой выгоды. Однако бывают случаи, когда инспекторы пытаются доказать обратное. Так, ИФНС начислила индивидуальному предпринимателю НДС, ЕСН и НДФЛ на том основании, что он утратил право на применение ЕНВД, поскольку фактически осуществлял совместную деятельность (то есть заключил договор простого товарищества) с другими предпринимателями по сдаче в аренду принадлежащих им в долевой собственности 27 коттеджей. В этой ситуации арбитражный суд не поддержал стремление налоговой любым способом осуществить доначисление. (Постановление ФАС Поволжского округа от 16.12.2010 по делу №А55-4696/2010).



Простое товарищество в фокусе внимания ВАС РФ.

Еще раз о налогообложении доходов товарищей.

Осуществляя деятельность в рамках договора простого товарищества, каждый товарищ учитывает в составе налогооблагаемой базы не всю выручку, а только доход, распределенный в его пользу участником, ведущим общие дела. Как следует из подп.9 ст.250, п.4 ст.278 Налогового кодекса РФ, такой доход включается товарищем в состав внереализационных доходов, после чего подлежит налогообложению в соответствии с применяемой им системой налогообложения.

На практике возникает вопрос, учитывается ли доход, полученный от участия в простом товариществе, при определении права на получение различных привилегий, предусмотренных законодательством (специальные режимы налогообложения, пониженные ставки страховых взносов).

После выхода статьи «[Разбираем особо: простое товарищество](#)» к нам пришло письмо читателей из Красноярска, которые не согласились с нашим выводом о том, что заключение производственным предприятием договора простого товарищества не влияет на его право применять пониженную ставку страховых взносов в размере 26% (при условии, что такое предприятие находится на упрощенной системе налогообложения).

По их мнению, доход, полученный товарищем, представляет собой долю от финансового результата деятельности всех участников договора простого товарищества, учитывается в составе внереализационных доходов (а не доходов от реализации произведенной продукции), в связи с чем деятельность такого товарища не может быть признана производственной.

Такая точка зрения основана на формальном толковании Налогового кодекса РФ и активно поддерживалась Федеральной налоговой службой.

По нашему же убеждению, само по себе заключение компанией договора простого товарищества без изменения характера ее деятельности не должно влиять на использование возможностей, предусмотренных законодательством, за исключением случаев, прямо предусмотренных Налоговым кодексом РФ.

Например, законодатель предусмотрел запрет на применение участниками договора простого товарищества системы налогообложения в виде ЕНВД (п.2.1 ст. 346.26 НК РФ) и упрощенной системы налогообложения с объектом «доходы» (п.3 ст.346.14 НК РФ).

В тех случаях, когда прямой запрет не установлен, надо исходить из принципа «разрешено все, что прямо не запрещено». Как показала судебная практика, такой подход оказался верным.

На рассмотрение Президиума ВАС РФ был передан вопрос: учитываются ли в доле дохода, дающей право на применение единого сельскохозяйственного налога (доля доходов от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства должна составлять не менее 70 %), доходы, полученные в рамках договора простого товарищества.

Суть спора была в следующем: налогоплательщик заключил договор простого товарищества (договор о совместной деятельности), согласно которому стороны договора объединили свои усилия в целях производства сельскохозяйственной

продукции (яровой и озимой пшеницы, ржи, проса, нута и подсолнечника). При этом доход от участия в данном договоре составил 97%.

Налоговый орган посчитал, что поскольку полученный доход является внереализационным, он не может быть учтен при определении пропорции, дающей право на применение единого сельскохозяйственного налога. Налогоплательщику были доначислены налоги (налог на прибыль и НДС), пени и штрафы исходя из того, что фактически он применял общую систему налогообложения.

Суды трех инстанций поддержали налоговый орган и отказали в удовлетворении требований налогоплательщика о признании решения налогового органа недействительным. По мнению судов, Налоговый кодекс РФ связывает право на применение единого сельскохозяйственного налога с доходом от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства. Доход же, полученный от участия в договоре простого товарищества, является внереализационным.

Высший Арбитражный Суд РФ не согласился с выводами нижестоящих судов и налогового органа, отменил судебные акты и принял постановление об удовлетворении требований налогоплательщика (Постановление Президиума ВАС РФ от 28.12.2010 № 9534/10).

ВАС РФ указал, что право на применение данного налогового режима связано, прежде всего, с видом осуществляемой налогоплательщиком деятельности, а не с тем, к какой категории относятся доходы, полученные от этой деятельности.

Полагаем, что по аналогии может быть решен вопрос с правом производственных предприятий применять ставку страховых взносов в размере 26 % при заключении ими договора простого товарищества.

В соответствии с п.8 ч.1 ст.58 Федерального закона от 24.07.2009 № 212-ФЗ «О страховых взносах...», пониженная ставка страховых взносов установлена для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН, основным видом деятельности которых являются...

Таким образом, принимать во внимание следует прежде всего характер осуществляемой деятельности и цели создания простого товарищества. Отнесение полученных доходов в целях налогового учета к той или иной категории не должно ограничивать право на выбор гражданско-правового договора, который будет регулировать взаимоотношения сторон.

В указанном Постановлении Президиума ВАС РФ есть и еще один важный вывод: договор о совместной деятельности (договор простого товарищества) является нормальной практикой в случае, если для выполнения отдельных этапов работ необходимо привлечение третьих лиц (наряду с договорами подряда и возмездного оказания услуг).

Таким образом, и судебная практика также идет по пути признания договора простого товарищества обычной практикой хозяйственных взаимоотношений, а не агрессивным способом налоговой оптимизации.



Заметки: старый добрый вексель. Часть 1

Несмотря на то, что наибольшее хождение в России сегодняшнего дня имеют банковские векселя, а не векселя, выпущенные физическими либо юридическими лицами, данный инструмент налогового планирования нельзя недооценивать. Более того, в некоторых случаях вексельная схема является чуть ли не единственным законным вариантом поведения, позволяющим снизить налоговую нагрузку, а также отсрочить либо рассрочить уплату налогов с доходов.

**ВЕКСЕЛЬ - УНИКАЛЬНЫЙ
ИНСТРУМЕНТ, КОТОРЫЙ В
НЕКОТОРЫХ СЛУЧАЯХ ПОЗВОЛЯЕТ
ДОСТИГАТЬ ЗНАЧИТЕЛЬНОЙ
НАЛОГОВОЙ ЭКОНОМИИ
АБСОЛЮТНО ЗАКОННЫМ
СПОСОБОМ**

Получение такого эффекта становится возможным ввиду двойственной природы векселя, традиционно представляемой теоретиками права в качестве его главной, уникальной особенности.

Двойственность природы векселя состоит в следующем:

1) с одной стороны, вексель - это ценная бумага, но бумага особенная - удостоверяющая ничем не обусловленное

обязательство обязанного по векселю лица (векселедателя или акцептанта) уплатить векселедержателю определенную денежную сумму в определенное время (ст.143 ГК РФ);

2) с другой стороны, вексель - это имущество, выступающее предметом сделок - купли-продажи, дарения, мены.

Рассмотрим каждую из указанных ипостасей векселя подробнее.

Словосочетание «ничем не обусловленное обязательство» указывает на абстрактный характер вексельного обязательства, т.е. на отсутствие у векселедержателя обязанности доказывать, откуда он получил вексель и рассчитался ли за него; должник в любом случае обязан оплатить предъявленный ему вексель.

Более того, поскольку чаще всего векселя передаются от одного лица к другому на основании бланкового индоссамента (т.е. без указания лица, приказу которого должен платить должник), любое лицо, владеющее векселем, признается его законным держателем, т.е. зачастую невозможно проследить всех владельцев конкретного векселя (особенно если это физические лица, не обязанные вести бухгалтерский учет), что и позволяет предпринимателям решать те или иные задачи.

Как любая ценная бумага, вексель должен соответствовать установленной для него форме и содержать совершенно конкретные реквизиты, перечисленные в Положении о простом и переводном векселе. В то же время, вексель может быть составлен на простом листе бумаги, т.е. использование специальных бланков не требуется. Многие бухгалтеры и некоторые юристы до сих пор ошибочно пытаются искать в продаже типографские бланки векселей и транслируют эту проблему руководителям, тем самым лишая их возможности применения векселей в хозяйственной практике.

Еще раз подчеркнем: никаких ограничений по выпуску векселей для физических и юридических лиц не существует, а номер векселя не является его обязательным реквизитом. Поэтому любой желающий в любое время может выпустить свой вексель.

Продолжая разбирать определение векселя, содержащееся в ст.143 ГК РФ, отметим, что денежное обязательство, удостоверенное векселем, имеет заемный характер, т.е. свидетельствует о наличии заемных отношений между должником и векселедержателем (ст.815 ГК РФ). При этом не важно, что конечный векселедержатель - это совсем не то лицо, которому изначально был выдан вексель, - при передаче векселя переходит и право требования по нему.

Однако необходимо помнить, что нормы о займе являются лишь дополнительными по отношению к специальным вексельным нормам, которые всегда имеют приоритет. Более того, правила о займе могут применяться лишь в части, не противоречащей правилам о векселях.

Рассматривая вексель как имущество, необходимо отметить, что бытует заблуждение о возможности продажи собственного векселя. Иными словами, довольно часто договором купли-продажи собственного векселя пытаются

прикрыть заемные отношения, чтобы иметь возможность учесть расходы на приобретение ценной бумаги в целях налогообложения прибыли.

Между тем, заключение подобных договоров экономически бессмысленно - как можно продавать собственный долг (вспоминаем заемный характер вексельных отношений)??? Ну и, конечно, налицо противоречие вышеупомянутой ст.815 ГК РФ, прямо указывающей на экономическую суть вексельного обязательства.

Итак, мы договорились о том, что продажа собственного векселя невозможна. А вот обратная операция - выкуп собственного векселя - как раз оправданна. Прежде всего, такая сделка имеет смысл, если должнику становится известно о нахождении его векселя, по которому срок платежа еще не наступил, у третьего лица. В этом случае должник может предложить векселедержателю выкупить такой вексель ранее срока платежа, что выгодно обеим сторонам - должник избежит уплаты процентов по векселю, а кредитор получит исполнение по денежному обязательству ранее установленного срока.

Вексель выкуплен самим должником (или получен им по иному основанию). Какова его дальнейшая судьба?

Казалось бы, в данном случае имеет место совпадение должника и кредитора в одном лице, что является безусловным основанием для автоматического прекращения вексельного обязательства (ст.413 ГК РФ). Однако нельзя забывать о ч.1 ст.142 ГК РФ, которая говорит о том, что осуществление или передача прав по ценной бумаге возможны только при ее предъявлении.

Таким образом, чтобы прекратить вексельное обязательство («погасить» вексель), должник должен предъявить его самому себе, т.е. выразить свою волю. Осуществление подобной операции невозможно без составления какого-либо распорядительного документа руководителем организации (приказ, распоряжение). Отсутствие подобного документа означает, что вексель не погашен и может использоваться в дальнейших хозяйственных операциях, например, в качестве средства платежа.

С точки зрения налогообложения определенный интерес представляют операции, в которых вексель используется в качестве средства платежа. Причем при расчете собственными векселями и векселями третьих лиц налоговые последствия будут различными.

1. Получение в оплату товаров (работ, услуг) собственного векселя должника.

В этом случае обязательство по оплате товаров (работ, услуг) прекращается (налогообложение данной операции происходит в общем порядке - при методе начисления у поставщика возникает доход от реализации, у покупателя - расход), а между поставщиком и покупателем возникают заемные обязательства, удостоверенные векселем.

В соответствии с п.12 ст.270 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются, в том числе, расходы в виде средств, переданных по договорам кредита или займа, включая долговые ценные бумаги, т.е. векселедержатель не сможет отнести на расходы затраты по приобретению векселя, а у векселедателя не возникнет налогооблагаемого дохода (подп.10 п.1 ст. 251 НК РФ).

Предположим, что векселедержатель не желает ждать наступления срока платежа по полученному векселю и решает его продать. При этом он обязан заплатить налог на прибыль с вырученных сумм на основании п.1 ст.280 НК РФ. Однако как быть с затратной частью, которую мы ранее не учитывали при налогообложении? Абзац 3 п.2 ст.280 НК РФ позволяет учесть расходы на приобретение векселя одновременно с доходом, т.е. при реализации векселя по номиналу налога к уплате не возникнет.

2. Получение в оплату товаров (работ, услуг) векселя третьего лица.

При использовании векселя третьего лица как средства платежа имеют место две встречные сделки - приобретение товаров (работ, услуг) и реализация векселя, не влекущая возникновения заемных отношений между поставщиком и покупателем.

В этом случае налоговые последствия будут обычными - у поставщика возникнут доходы от реализации и, одновременно, расходы на приобретение ценной бумаги, а у покупателя - расходы на приобретение товаров (работ, услуг) и доходы от реализации ценной бумаги.

Очень интересной с точки зрения налогообложения является операция по выплате дивидендов векселями третьих лиц.

Сразу оговоримся, что для нас выплата дивидендов собственными векселями предприятия лишена какого-либо экономического смысла, хотя некоторые

специалисты допускают подобные варианты поведения, мотивируя это наличием балансовой прибыли, не подкрепленной наличием денежных средств на расчетном счете.

На наш взгляд, в подобных ситуациях, во-первых, отсутствуют объективные основания для принятия решения о выплате дивидендов, а во-вторых, абсурдным выглядит «бумажное» (отраженное только в документах) привлечение заемных средств от участников за счет причитающихся им выплат, с которых, к тому же, будет необходимо уплатить налог с доходов.

Еще один важный момент, который следует отметить до начала рассмотрения налоговых последствий выплаты дивидендов векселями, - что привлекательной такая операция является исключительно при получении дивидендов физическими лицами.

Но обо всем по порядку.

По общему правилу, дивиденды подлежат налогообложению по ставке 9% (подп.2 п.3 ст.284, п.4 ст.224 НК РФ).

Если дивиденды выплачиваются векселем юридическому лицу, то с его стоимости необходимо уплатить налог с доходов.

Если же получателем «дивидендного» векселя выступает физическое лицо, то непосредственно в момент получения векселя доход у него не возникает:

Организация-плательщик дивидендов не имеет возможности произвести удержание НДФЛ, как это предписывает п.2 ст.214 НК РФ, вексель в данном случае не рассматривается как доход в натуральной форме, поскольку рассматривается не как имущество, а как долговая ценная бумага.

В этой связи Президиум ВАС РФ указал в своем постановлении от 11.04.2000 г. №440/09, что при получении векселя физическим лицом облагаемый НДФЛ доход возникает у него только в момент фактического получения им денежных средств по векселю.

Таким образом, выплата дивидендов векселями третьих лиц позволяет отсрочить либо рассрочить уплату НДФЛ на срок, приемлемый для физического лица.

Если же физическое лицо-получатель дивидендов имеет статус индивидуального предпринимателя и ведет хозяйственную деятельность, он может не предъявлять вексель к платежу, а использовать его в расчетах как средство платежа. В случае применения ИП УСН налоговые последствия будут следующими:

- при объекте «доходы» необходимо будет уплатить налог 6% с реализации ценной бумаги, налог с дивидендов не возникнет, т.к. денежные средства по векселю не получены;

- при объекте «доходы, уменьшенные на величину расходов» возникнет доход от реализации ценной бумаги и расходы на приобретение товаров (работ, услуг), т.е. налоговая база будет равна нулю.



Эффективное владение и гибкое использование имущества с удобными налоговыми последствиями

Обособление наиболее ценного имущества в некоторых случаях становится очевидной мерой для защиты его, да и всего бизнеса, от недружественных поглощений, от обращения взыскания на него по претензиям контрагентов и проверяющих органов (прежде всего налоговых), а также упорядочения системы получения доходов от использования имущества.

С этой целью имущество передается специальному субъекту - Активу, на которого возлагаются обязанности по обеспечению сохранности имущества и содержания его в пригодном для эксплуатации состоянии. «Актив» также заключает от своего имени договоры на коммунальные услуги, снабжение электроэнергией и другие «эксплуатационные» договоры.

Отсутствие рискованных операций, взаимоотношений с «проблемными» контрагентами делает практически невозможным предъявление претензий к «Активу» и, как следствие, - к этому имущественному комплексу.

**ОТСУТСТВИЕ РИСКОВАННЫХ
ОПЕРАЦИЙ ДЕЛАЕТ
НЕВОЗМОЖНЫМ
ПРЕДЪЯВЛЕНИЕ
ПРЕТЕНЗИЙ К КОМПАНИИ -
ХРАНИТЕЛЮ АКТИВОВ И,
КАК СЛЕДСТВИЕ, - К ЕГО
ИМУЩЕСТВУ**

Кроме того, прозрачная система владения и пользования имуществом позволяет исключить случаи перекрестного владения имуществом разными предприятиями Группы компаний (в случае бессистемного распределения собственности). Если же потребуется использование этого имущества в качестве обеспечения по заемным обязательствам основной операционной компании, принадлежность права собственности на него другому лицу не помешает этому.

При создании «Актива» необходимо решить три основных вопроса, связанных с:

- 1) Выбором субъекта - собственника;
- 2) Выбором режима налогообложения;

3) Выбором способа пользования имуществом.

Наш многолетний опыт показывает, что Группа компаний без каких-либо дополнительных усилий получает кредиты и даже допуски СРО. Так, для банков очевидно, что совокупная стоимость имущества Группы компаний значительно выше, чем стоимость активов компании-заемщика, поэтому рейтинг потенциального заемщика существенно возрастает, что влечет за собой увеличение вероятности предоставления кредита и рост его максимальной суммы.

«Активом», то есть тем субъектом, который будет обладать на праве собственности имуществом, может стать физическое или юридическое лицо, а также группа лиц (как физических, так и юридических). Каждый из этих вариантов имеет свои положительные и отрицательные моменты.

При принятии решения о выборе субъекта собственности, необходимо учитывать не только итоговую «цену» наличных денежных средств, но и перспективные планы по приобретению новых активов, количество предполагаемых контрагентов (пользователей имуществом) и характер отношений с ними.

**ФИЗИЧЕСКОЕ ЛИЦО ОТВЕЧАЕТ ПО
СВОИМ ДОЛГАМ ВСЕМ
ПРИНАДЛЕЖАЩИМ ЕМУ
ИМУЩЕСТВОМ**

Так, владение всем имуществом физическим лицом без сомнения наиболее удобно с точки зрения контроля за его использованием, а также дает возможность использовать поступившие денежные средства с минимальными налоговыми последствиями. Напомним, что в случаях, когда субъектом

собственности является юридическое лицо, дальнейшее перечисление денежных средств физическому лицу-учредителю повлечет необходимость начисления и уплаты НДФЛ в размере 9%, поскольку наиболее понятным и логичным вариантом выплаты средств учредителю будет является перечисление дивидендов.

В качестве недостатков этой формы владения имуществом следует назвать отсутствие возможности использования международных юрисдикций для его охраны и оптимизации налоговых платежей.

Если же Вы захотите продать это имущество, то единственным легальным способом сделать это будет прямая продажа с уплатой налога с доходов от продажной стоимости имущества, а также НДС (если собственник зарегистрирован в качестве индивидуального предпринимателя и применяет общую систему налогообложения).

Нередки случаи, когда владелец бизнеса оформляет право собственности на имущество на свою жену (мужа), детей, родителей, друзей... Мотивы этого бывают разные, но всегда надо иметь в виду - контроль над имуществом в этом случае существенно снижается, а имущество может стать разменной монетой в личном конфликте этих лиц.

Несовершенство российского наследственного права заключается еще и в праве некоторых наследников на обязательную долю в наследстве, независимо от волеизъявления наследодателя. Так, например, нетрудоспособные супруг и родители, а также нетрудоспособные иждивенцы наследодателя наследуют независимо от содержания завещания не менее половины доли, которая причиталась бы каждому из них при наследовании по закону (ст. 1149 ГК РФ).

В этой связи упомянем и споры при наследовании. К сожалению, зачастую после смерти владельца бизнеса имущество переходит к лицам, не заинтересованным в продолжении «дела», наследники не могут договориться между собой о порядке использования имущества. Как следствие - невозможность дальнейшего использования имущества для осуществления операционной деятельности и гибель бизнеса.

Также необходимо помнить, что физическое лицо (в том числе в случае его регистрации в качестве индивидуального предпринимателя) отвечает по своим долгам всем принадлежащим ему имуществом.

Ситуация, когда «Активом» является юридическое лицо, позволяет использовать различные инструменты, направленные на то, чтобы реальный владелец не стал известен. Это, в частности, различные модели перекрестного

владения собственностью и долями в юридическом лице, а также владение собственностью через оффшорные компании.

Компания «Актив» не отвечает по долгам своих учредителей, что исключает возможность обращения взыскания на ее имущество. Исключение составляют случаи, когда одним из участников Компании «Актив» является другая компания: по долгам этой компании взыскание может быть обращено на ее долю в других организациях и имущество этой организации («Актива»), пропорционально размеру доли в уставном капитале.

Между тем, мы уже говорили о том, что получение наличных денежных средств легальным способом (через дивиденды учредителю) потребует дополнительного налогообложения в размере 9%. Такие способы, как долгосрочные беспроцентные займы, решают проблему получения наличных лишь временно и не служат решению задачи обеспечения безопасности имущества в целом.

Встречаются и случаи, когда владельцами собственности в разных пропорциях являются несколько физических или юридических лиц. Это целесообразно с точки зрения закрепления реального владения собственностью (например, доли в бизнесе). Однако создает массу трудностей с точки зрения дальнейшего использования имущества. Например, кто будет заключать договор на предоставление коммунальных услуг? Множественность лиц на одной из сторон договора, конечно, допускается Гражданским кодексом РФ, однако крайне неудобна к использованию в реальности.

Что касается режима налогообложения, наиболее популярна модель, при которой «Актив» применяет упрощенную систему налогообложения с объектом «доходы» и уплачивает со всей суммы полученного дохода 6% налога. Это означает максимальную прозрачность операций по использованию имущества, понятный механизм исчисления налога и минимальное количество отчетных документов.

Однако, если в перспективных планах собственников бизнеса приобретение офисных или производственных помещений, нового оборудования (в том числе по лизинговым схемам), целесообразно рассмотреть вопрос о применении упрощенной системы налогообложения с объектом «доходы минус расходы». Тем более, что в настоящее время во многих субъектах установлена пониженная ставка для этого режима налогообложения (в Свердловской области - 10%).

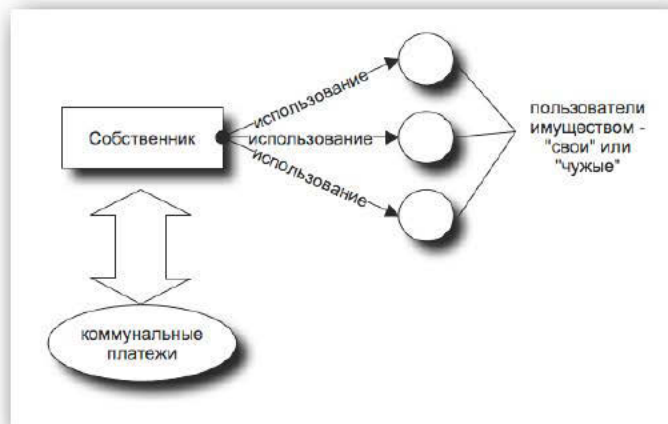
**КОМПАНИЯ «АКТИВ» НЕ
ОТВЕЧАЕТ ПО ДОЛГАМ
СВОИХ УЧРЕДИТЕЛЕЙ, ЧТО
ИСКЛЮЧАЕТ ВОЗМОЖНОСТЬ
ОБРАЩЕНИЯ ВЗЫСКАНИЯ
НА ЕЕ ИМУЩЕСТВО**

Если стоимость имущества превышает 100 млн руб., организация будет обязана применять общую систему налогообложения. Несмотря на повышенные ставки налогообложения прибыли, только в этом случае возможно получение налогового вычета по НДС с потраченных на приобретение имущества сумм. Физические лица - собственники - в случае применения общей системы налогообложения, будут уплачивать

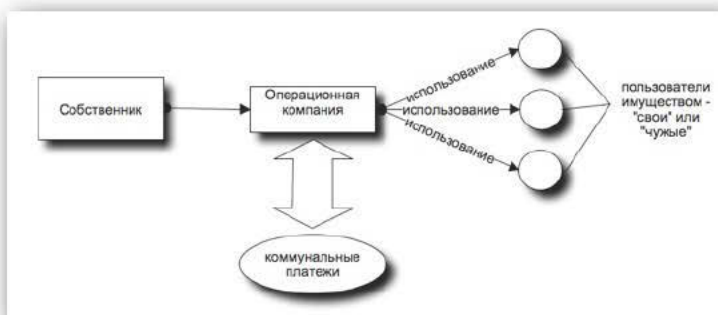
налог с доходов по ставке 13%.

По общему правилу, бремя содержания имущества несет собственник. Вместе с тем, с точки зрения оптимального распределения бремени эксплуатационных расходов, возможны различные варианты построения модели использования имущества.

Самый простой вариант, когда собственник самостоятельно заключает все «эксплуатационные» договоры и заключает с третьими лицами договоры пользования имуществом.



В некоторых случаях целесообразно заключение промежуточного договора с компанией, которая будет выполнять комплекс функций по управлению и эксплуатации здания и заключать от своего имени договоры использования имущества с третьими лицами. Это может быть необходимо для распределения эксплуатационных платежей: «Актив» будет получать очищенный доход, облагаемый по ставке 6%. При этом эксплуатационная компания, применяющая систему налогообложения «доходы минус расходы», несет все основные затраты по содержанию имущества и поддержанию его в надлежащем состоянии.



Включение эксплуатационной организации целесообразно и в случаях множественности собственников, которые передают ей функции по управлению имуществом. Этим обеспечивается единство собственников для контрагентов - от их имени выступает одна компания, что облегчает процесс согласования условий договоров. Также этот вариант используется, когда собственники, инвестировав в объекты недвижимости, не намереваются самостоятельно эксплуатировать их, а рассматривают лишь как объект кратковременных вложений денежных средств.



Далее, помимо непосредственно создания специального субъекта «Актив» и наделения его имуществом, необходимо включение его в общую структуру Группы компаний с помощью различных договорных конструкций.

И здесь возможны варианты: от традиционного договора аренды до комплексного договора управления имуществом, учитывающего интересы именно Вашего бизнеса.

Договор аренды, безусловно, является наиболее распространенной формой передачи имущества. При этом Гражданский кодекс РФ предусматривает достаточно гибкое распределение прав и обязанностей сторон, что позволяет индивидуализировать договор в части обязанностей по выполнению и несению затрат на текущий и капитальный ремонт, размера и порядка выплаты арендной платы. Кроме того, если Вашими арендаторами является сторонняя организация, рекомендуем тщательно проработать механизм взаимной ответственности по договору, а также порядок его изменения и расторжения. Как показывает практика, особое значение имеют вопросы погашения задолженности до фактического выезда из помещения, возможности удержания имущества в счет погашения долга, а также отдельных и/или неотделимых улучшений и выплаты компенсаций за них.

Вместе с тем, договор аренды зачастую не удовлетворяет всем потребностям собственников.

Например, понятно желание минимизировать или, наоборот, завысить арендные платежи по договору между взаимозависимыми организациями. Однако, в настоящее время налоговые органы достаточно легко выявляют эти особенности взаимоотношений и пересчитывают налоговые обязательства сторон. Эта задача тем более облегчается тем, что средние ставки арендной платы (например, по той или иной категории недвижимости) известны из доступных источников и не требуют специальных познаний, обращения к экспертам и т.п.

Необходимо учитывать, что арендная плата может изменяться по соглашению сторон, но не чаще одного раза в год. Единственное послабление в этом отношении сделал Высший Арбитражный Суд РФ, согласно позиции которого арендная плата может включать в себя постоянную и переменную части, переменная часть может корректироваться в зависимости от колебаний размера коммунальных платежей в течение года.

Также договор аренды требует реального перечисления денежных средств в счет арендной платы. На практике складывается следующая ситуация: если арендатор и арендодатель - «родственные» организации или принадлежат одному собственнику, реальное перечисление денежных средств не происходит, перед «Активом» копится задолженность со стороны арендаторов. Такая ситуация не является нормальной и также может привлечь излишнее внимание к бизнесу.

В связи с этим используются альтернативные договорные конструкции, опосредующие использование имущества:

- договор простого товарищества (совместной деятельности), при котором взносом одного из участников как раз и станет имущество;
- договор хранения;
- договор оказания услуг склада;
- договор доверительного управления;

**ДОГОВОР АРЕНДЫ ТРЕБУЕТ
РЕАЛЬНОГО ПЕРЕЧИСЛЕНИЯ ДЕНЕГ
В СЧЕТ АРЕНДНОЙ ПЛАТЫ.
ЗАДОЛЖЕННОСТЬ АРЕНДАТОРОВ
ПЕРЕД «РОДСТВЕННЫМ»
АРЕНДОДАТЕЛЕМ ПРИВЛЕЧЕТ
ИЗЛИШНЕЕ ВНИМАНИЕ К БИЗНЕСУ**

- договор ссуды (безвозмездного пользования);
- а также различные виды комплексных договоров, сочетающих в себе элементы субаренды и эксплуатации недвижимости, позволяющие оптимальным образом распределить бремя несения коммунальных и иных эксплуатационных платежей.

Этот перечень не является закрытым.

Вышеперечисленные договорные конструкции в некоторых случаях могут стать именно тем инструментом, который позволит удовлетворить конкретные интересы собственников активов. Сразу необходимо подчеркнуть, ни один из описанных способов оформления отношений по использованию имущества не является универсальным, имеет свои положительные и отрицательные стороны, в связи с чем в каждом случае вопрос о применении того или иного инструмента должен решаться сугубо индивидуально.

В соответствии с **договором доверительного управления** имуществом имущество (предприятия, имущественные комплексы, иная недвижимость и даже акции) передаются доверительному управляющему, который осуществляет в отношении этого имущества все полномочия собственника. Вступая в отношения с третьими лицами, доверительный управляющий обязан сообщить о своем статусе и объеме полномочий. Само по себе доверительное управление относится к предпринимательской деятельности, связано с определенными рисками, в связи с чем в качестве доверительного управляющего может выступать коммерческая организация или индивидуальный предприниматель.

Один доверительный управляющий может выступать от имени нескольких собственников, что поможет избежать множественности лиц при заключении договоров об использовании имущества с третьими лицами.

За свою деятельность доверительный управляющий получает вознаграждение, предусмотренное договором. Выгодоприобретателем, то есть лицом, получающим прибыль от использования имущества, является собственник имущества.

Основным плюсом использования договора доверительно управления является невозможность в настоящее время обращения взыскания на имущество гражданина, переданного им в доверительное управление, поскольку в силу ч.2 ст. 1018 ГК РФ обращение взыскания по долгам учредителя управления на имущество,

переданное им в доверительное управление, не допускается, за исключением несостоятельности (банкротства) этого лица.

Однако, широкому применению договора доверительного управления имуществом на практике препятствует ряд минусов. И самый главный из них связан с необходимостью уплаты НДС доверительным управляющим с доходов от использования имущества, полученного в доверительное управление. Это в равной степени относится к случаям применения и доверительным управляющим, и учредителем управления УСН, а также к случаям, когда учредителем управления является физическое лицо, поскольку п.2 ст.346.11 НК РФ предусмотрено, что «упрощенцы» являются плательщиками НДС, уплачиваемого в соответствии со статьей 174.1 НК РФ, которой, в свою очередь, предусмотрено, что при совершении операций в соответствии с договором доверительного управления имуществом на доверительного управляющего возлагаются обязанности налогоплательщика НДС.

Также следует отметить необходимость применения участниками договора доверительного управления, применяющими УСН, объекта налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов», в силу императивного требования закона (п.3 ст.346.14 НК РФ).

Передача в доверительное управление имущества, являющегося предметом залога, не лишает залогодержателя права обратиться с иском к этому имуществу. В связи с этим, оградить это имущество от принудительной реализации в случае просрочки по кредитам или иным обязательствам не получится.

Учитывая, что передача недвижимого имущества в доверительное управление подлежит обязательной государственной регистрации, оформить договор «задним» числом не получится.

Таким образом, несмотря на наибольший уровень безопасности владения активами (в сравнении с другими российскими инструментами), необходимость

**НА ИМУЩЕСТВО ФИЗИЧЕСКОГО
ЛИЦА, ПЕРЕДАННОЕ В
ДОВЕРИТЕЛЬНОЕ УПРАВЛЕНИЕ, НЕ
МОЖЕТ БЫТЬ ОБРАЩЕНО
ВЗЫСКАНИЕ ПО ДОЛГАМ ЭТОГО
ЛИЦА (ч.2 ст.1018 ГК РФ)**

уплаты 18% НДС с выручки от использования имущества делает этот инструмент непопулярным у российских предпринимателей.

Еще один из популярных инструментов - это **договор хранения**. Его заключение может быть полезно, когда в собственности компании «Актив» есть складские помещения.

Договор хранения может быть заключен как непосредственно «Активом» с заинтересованными контрагентами, так и через Операционную компанию (или доверительного управляющего).

**ПРОБЛЕМЫ С ДОГОВОРОМ
ХРАНЕНИЯ ПОЯВЛЯЮТСЯ ТОГДА,
КОГДА ЧИСЛО КЛИЕНТОВ
КОМПАНИИ-ХРАНИТЕЛЯ
ПРЕВЫСИТ 1, ПРИЧЕМ
ТОВАРНЫЙ АССОРТИМЕНТ БУДЕТ
ПОЛНОСТЬЮ ИЛИ ЧАСТИЧНО
ПЕРЕСЕКАТЬСЯ**

Суть договора сводится к тому, что компания, владеющая складом («Актив»), заключает договор хранения с торговой компанией и осуществляет прием товара на хранение и его возврат с хранения, в том числе посредством отгрузки товара в адрес конечных покупателей.

Проблемы появляются тогда, когда число клиентов компании-хранителя превысит 1 (что чаще всего и бывает на практике), причем товарный ассортимент будет полностью или частично пересекаться.

Это может произойти в случае, если в группу компаний входят, в числе прочего, компания-оптовый продавец товаров хозяйственного назначения и компания-розничный продавец, приобретающая товар для последующей реализации у оптового продавца. При этом розничные продажи осуществляются, в том числе, и посредством передачи товара со склада конечному потребителю.

В этом случае, как правило, договор хранения заключается как с оптовой, так и с розничной компанией. Такая организация взаимоотношений возможна, однако нецелесообразна по целому ряду причин.

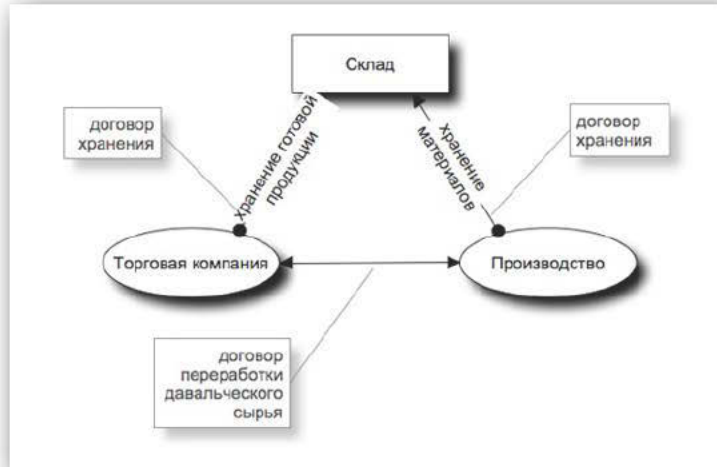
Прежде всего, речь идет о значительных трудностях обособления в рамках одного склада товара, принадлежащего разным собственникам: хранителю необходимо организовать раздельный складской учет, нанести ярлыки, идентифицирующие собственника, не допускать смешивания товаров оптового продавца с товарами розничного продавца. В противном случае ИФНС, проведя проверку, может признать разделение оптового и розничного направлений деятельности фиктивным и направленным на получение необоснованной налоговой выгоды, ведь розничный продавец, как правило, применяет специальные режимы налогообложения.

Кроме того, нельзя забывать и о чисто коммерческой составляющей: создание товарного запаса для розничного продавца может негативно отразиться на деятельности компании-оптовика, которая будет лишена возможности удовлетворить запросы сторонних оптовых покупателей в силу отсутствия необходимого количества того или иного товара, тогда как в это же время розничный продавец будет располагать таким товаром, хранящимся тут же, на складе.

При таких обстоятельствах авторам представляется, что подходящим вариантом будет заключение договора хранения только с компанией-оптовиком; компания-розничный продавец будет получать товар в собственность в момент непосредственной отгрузки. Более того, если на склад обратится розничный покупатель, в момент передачи ему товара будет происходить одновременный переход права собственности от оптового продавца к розничному и от розничного продавца к потребителю.

Тем не менее, в некоторых случаях может потребоваться обособление на складе отдельных помещений. Например, в случае, если отношения между предприятиями построены на различного рода «подрядных» или «давальческих» условиях. Как известно, любые модели отношений, направленные на оптимизацию налоговых отчислений, привлекают повышенное внимание налоговой инспекции. А значит, необходимо заранее создать все условия, демонстрирующие реальность и «деловую цель» взаимоотношений сторон

Рассмотрим следующую модель взаимоотношений.



Очевидно, что на складе в данном случае будет храниться одновременно товар, принадлежащий Торговой компании (готовая продукция, а также сырье, еще не переданное в переработку), а также товар, фактически находящийся в распоряжении компании «Производство» (сырье, переданное в переработку; различные полуфабрикаты и т.п.). Физическое обособление с помощью капитальных или некапитальных перегородок помещений, используемых разными компаниями для хранения «своего» товара, будет дополнительно свидетельствовать о реальности обособления различных хозяйственных функций в отдельные предприятия, что в совокупности с надлежащим оформлением документации, опосредующей взаимоотношения в рамках Группы компаний, убедит налоговый орган в бесперспективности предъявления претензий по этому поводу.

В отношении стоимости услуг хранения также предупреждаем: она не может быть чрезвычайно завышена или, наоборот, занижена. Стоимость услуг хранения в помещениях определенного типа до определенной степени варьируется, но в целом известна. Правило «цена договора должна соответствовать рыночной» - одно из золотых правил системы налоговой безопасности.

Вместе с тем, существует инструмент, позволяющий одним выстрелом убить нескольких зайцев, причем с минимальным риском, - это комплексный **договор**

на оказание услуг склада, заключаемый между компанией-оптовым продавцом и собственником (доверительным управляющим) склада.

Как известно, российское гражданское законодательство позволяет заключать договоры, как предусмотренные, так и не предусмотренные Гражданским кодексом РФ. Главное, чтобы договоры, не предусмотренные ГК РФ, ему не противоречили.

Комплексность договора на оказание услуг склада проявляется в том, что он будет содержать в себе элементы различных договорных конструкций, в зависимости от потребностей оптового продавца: это и положения, касающиеся организации и порядка хранения товара, и нормы, регулирующие логистическую составляющую взаимоотношений сторон: комплектование заявок, распределение грузов по автомобилям, погрузо-разгрузочные работы как по прибытии товара на склад, так и при его передаче покупателям (компании-перевозчику), составление маршрутов следования для оптимизации процесса доставки. Кроме того, на владельца склада, как на исполнителя по договору оказания услуг склада, могут быть возложены обязанности по организации складского учета и учета движения товара, в том числе средствами автоматизации деятельности, и иные «нестандартные» обязанности.

Чем более подробным и детализированным будет договор оказания услуг склада, тем больше оснований для установления необходимой собственникам, исходя из конкретной ситуации, цены договора.

При этом определенная сторонами стоимость будет отвечать концепции «деловой цели», а также будет неуязвима с позиции критериев, перечисленных в ст.40 НК РФ, поскольку налоговый орган не сможет проверить соответствие/ несоответствие примененной цены уровню рыночных цен в силу отсутствия сопоставимых данных: одинаковый товар и его количество, условия хранения,

**ЧЕМ БОЛЕЕ ПОДРОБНЫМ И
ДЕТАЛИЗИРОВАННЫМ БУДЕТ
ДОГОВОР ОКАЗАНИЯ УСЛУГ
СКЛАДА, ТЕМ БОЛЬШЕ
ОСНОВАНИЙ ДЛЯ УСТАНОВЛЕНИЯ
НЕОБХОДИМОЙ ЦЕНЫ**

способ погрузки и выгрузки товара и т.п. Несмотря на появление в последнее время крупных логистических центров и оказания ими подобного рода услуг, определить рыночную цену услуг будет затруднительно.

На практике сложилось осторожное отношение к следующему виду договора - **договору безвозмездного пользования (ссуды)**. Во многом это объясняется тем, что в соответствии с п. 8 ст.250 НК РФ в целях исчисления налога на прибыль к внереализационным доходам относится безвозмездно полученное имущество или имущественные права. Так уж сложилось, что любые договоры пользования имуществом, в которых не указана цена договора, привлекают внимание налоговиков, которые пытаются пересчитать налоговые обязательства сторон, исходя из средней рыночной стоимости пользования подобного рода имуществом.

Вместе с тем, грамотное оформление договора поможет избежать подобных претензий и исключит необходимость перечисления денежных средств в счет исполнения договора «из кармана в карман». Так, если в договоре будет предусмотрена обязанность лица, получившего имущество в пользование, произвести капитальный ремонт помещения, отношения сторон не будут выглядеть такими уж безвозмездными. Но в данном случае пользователю имущества необходимо будет документально подтвердить реальное несение соответствующих затрат.

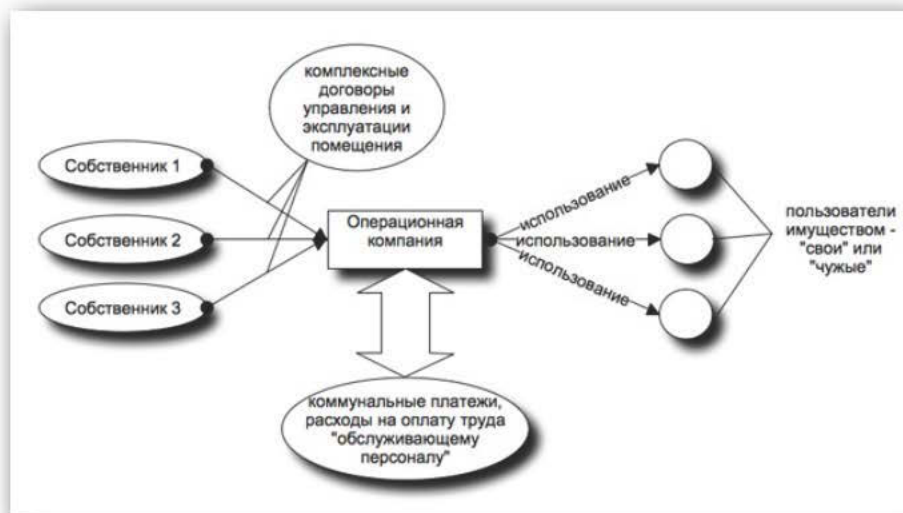
Если же в договоре ссуды предусмотреть только обязанность пользователя производить текущий ремонт помещения и нести расходы по содержанию имущества, претензий налоговиков избежать вряд ли удастся. Дело в том, что по мнению Высшего Арбитражного Суда РФ указанные затраты являются лишь исполнением обязательств ссудополучателя (пользователя имуществом) и не свидетельствуют сами по себе о возмездности договора (Информационное письмо от 22.12.2005 №98).

**ГРАМОТНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ
ДОГОВОРА БЕЗВОЗМЕЗДНОГО
ПОЛЬЗОВАНИЯ (ССУДЫ)
ПОЗВОЛИТ ИЗБЕЖАТЬ
НАЛОГОВЫХ ПРЕТЕНЗИЙ**

Еще один комплексный договор, который может быть использован для всестороннего регулирования отношений по использованию имущества, - **договор по управлению и эксплуатации здания.**

Его использование может стать целесообразным в случае, если собственниками имущества

являются несколько юридических и/или физических лиц, а также для оптимального распределения бремени эксплуатационных платежей и уплачиваемых налогов.



В договоре должно найти отражение, что именно Операционная компания несет все эксплуатационные платежи: коммунальные, за электроэнергию и связь, затраты на капитальный и текущий ремонт, расходы на оплату труда «обслуживающему» персоналу.

Также следует подойти разумно к определению размера вознаграждения Операционной компании, которая не может работать в убыток.

Мы уже писали о том, что Операционной компании в данном случае целесообразно применять УСН с объектом «доходы минус расходы».

Ну и, наконец, недвижимое имущество может стать Вашим вкладом в совместную в рамках договора простого товарищества.

Однако, учитывая сложность правовой конструкции, особенности налогообложения, а также множество вариантов использования этого договора, мы рассказываем о нем в отдельной главе.

**СЛЕДУЕТ РАЗУМНО ПОДОЙТИ К ОПРЕДЕЛЕНИЮ
РАЗМЕРА ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ ОПЕРАЦИОННОЙ
КОМПАНИИ, КОТОРАЯ
НЕ МОЖЕТ РАБОТАТЬ СЕБЕ В УБЫТОК**



Управляющая компания: сила притяжения

Если выйти на улицу и начать спрашивать прохожих, знают ли они, что такое управляющая компания, Вы вряд ли услышите в ответ «Не знаю». Большая часть респондентов наверняка ответит, что речь в вопросе идет о «той конторе, которая отвечает за наличие в моей квартире воды, тепла и света». И лишь немногие уточнят, какое значение данного термина Вы имеете в виду: обывательское или предпринимательское.

Конечно же, нас как консультантов больше всего интересует второе значение, ведь межсубъектные связи в огромном количестве холдингов выстроены через управляющую компанию, да и мы сами активно используем данный инструмент в работе по проектированию группы компаний.

Итак, что представляет собой управляющая компания (далее будем называть ее просто УК) в холдинге?



Как видно из вышеприведенного рисунка, УК является центральным звеном Группы компаний, если рассматривать ее структуру через призму организации системы управления.

Являясь, как и остальные субъекты холдинга, самостоятельным юридическим лицом, УК держит в своих руках основные нити управления, осуществляя комплекс стратегических, тактических, общемаркетинговых (включая управление брендом), организационных, мотивационных и контрольных задач для всех остальных субъектов Группы компаний, а также функции научно-технической разработки и финансового управления.

Формирование такого функционала УК, как правило, обусловлено объективными причинами экономического и управленческого характера, сходными для множества полисубъектных структур:

1. Наличие потребности у всех субъектов холдинга в бухгалтерских, юридических, маркетинговых и иных услугах, оказание которых сотрудниками специализированной организации (коей выступает УК) является организационно и экономически более выгодным, чем создание аналогичных штатных служб.

Чаще всего у управляемых компаний нет ни своего юриста, ни бухгалтера, ни системного администратора - всем этим занимается персонал УК.

Хотя встречаются случаи создания аналогичных служб и в УК, и в управляемом обществе (например, при разветвленности структуры, когда отдельные общества существенно удаленных друг от друга и от самой УК), однако и в этом случае УК занимается решением стратегических задач, тогда как сотрудники управляемого общества выполняют текущую работу, не требующую высокой квалификации и знания «политики партии».

2. Возможность оперативно осуществлять управленческий учет и разрабатывать, а также корректировать ранее разработанную стратегию деятельности Группы компаний в целом.

Бесспорно, собственникам бизнеса необходимо обладать всей полнотой информации относительно его функционирования, финансовых результатов, степени эффективности ранее принятых управленческих решений.

В этом смысле ценность прямого поступления сведений обо всех значимых событиях непосредственно в «штаб» неоценима как для собственников, так и для высшего менеджмента.

3. Перевод управления из плоскости «он тут самый главный, его все знают» в правовое поле, формализация отношений руководящая компания-подчиненная компания гражданско-правовыми средствами и обеспечение тем самым необходимой степени контроля деятельности управляемых обществ.

В своей практике мы не раз встречались с ситуациями, когда по мере роста бизнеса с малым количеством собственников регистрируются новые компании, руководители которых лишь формально являются таковыми; фактически руководство сосредоточено в руках реальных собственников.

Но наступает момент, когда численность персонала достигает критической, собственников не узнают в лицо и не подчиняются их устным распоряжениям (а письменные они издавать не вправе). Хуже того, номинальный директор может «натворить дел» и принять неверные решения, что приведет к неблагоприятным последствиям (прежде всего финансового толка).

**УПРАВЛЯЮЩАЯ КОМПАНИЯ
ЯВЛЯЕТСЯ ЦЕНТРАЛЬНЫМ
ЗВЕНОМ ГРУППЫ КОМПАНИЙ С
ТОЧКИ ЗРЕНИЯ СТРУКТУРЫ
УПРАВЛЕНИЯ**

Нельзя забывать и о расходах на оплату труда номинального руководителя, которые Вы так или иначе понесете, а также о необходимости уплаты социальных налогов.

Избежать подобных инцидентов как раз и помогает управление через УК.

4. Возможность легального снижения налоговой нагрузки в сумме социальных налогов с ФОТ УК путем применения данной компанией упрощенной системы налогообложения.

Хотя этот вкусный десерт будет изъят из продажи начиная с 2011 года, мы все же надеемся на некоторые законодательные послабления в этой части в отношении «спецрежимников».

Что ж, с предпосылками создания УК мы разобрались. Давайте перейдем к самой важной части - договорному регулированию взаимоотношений УК с управляемыми обществами. Помните, что это весьма эффективный инструмент, но он требует очень тонкой настройки, о чем мы расскажем чуть ниже.



На вышеприведенном рисунке показаны два вида договоров, используемых при организации межсубъектных отношений через УК:

- 1) договор на оказание услуг управления;
- 2) договор на выполнение функций единоличного исполнительного органа.

Выбор того или иного инструмента зависит от нескольких факторов. Однако обо всем по порядку.

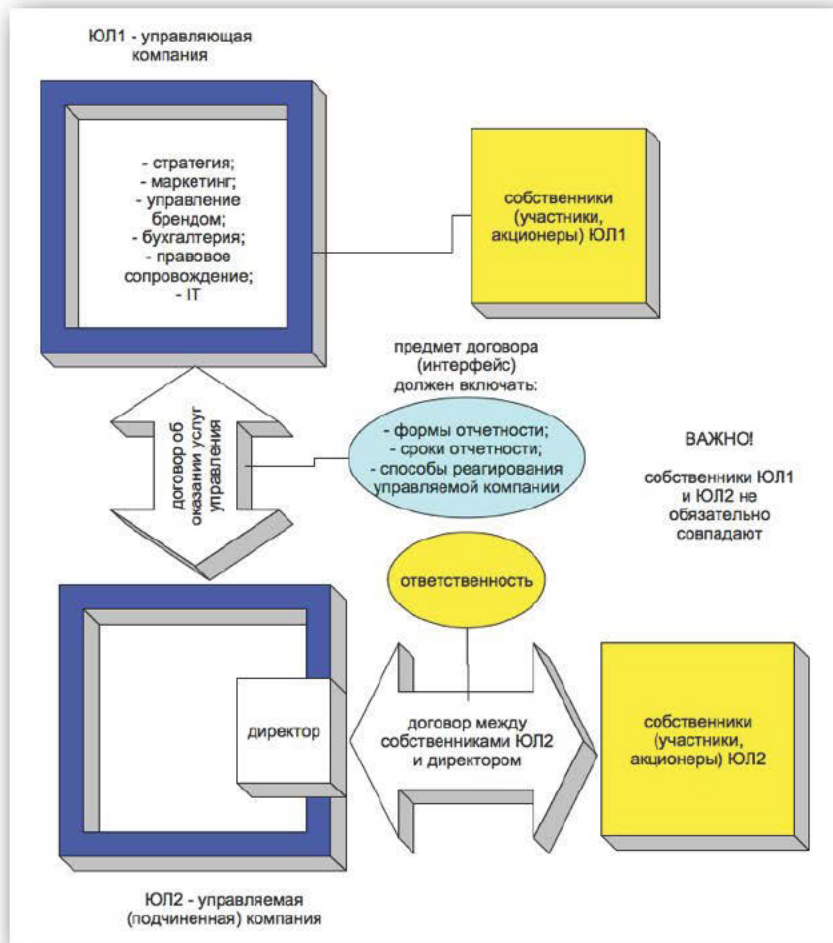
1. Договор на оказание услуг управления.

При заключении данного договора в УК передаются стратегические, а также ряд вспомогательных по отношению к операционному ядру функций: юридическое, бухгалтерское сопровождение, обеспечение безопасности и т.п., потребность в которых испытывают все субъекты холдинга, однако создание аналогичных подразделений в каждом из них нерентабельно и нецелесообразно.

Задача УК в данном случае - определить основные векторы деятельности (разработать маркетинговую стратегию, осуществить научно-техническую разработку, выпустить программу деятельности холдинга на год и т.п.), которым должны следовать все без исключения управляемые общества.

При этом необходимо отметить, что у управляемого общества имеется свой директор, состоящий в трудовых отношениях непосредственно с этим управляемым обществом, который осуществляет оперативное руководство компанией, принимает все текущие решения и отвечает за финансовый результат.

Директор управляемого общества ограничен лишь стратегическими рамками, заданными УК, и полностью самостоятелен в процессе реализации функции своей компании (если группа компаний построена по функциональному принципу). Причем эти рамки (в виде форм и периодов отчетности, а также механизма ответственности) могут и должны быть заложены в договоре как с УК (это условие, при котором УК берется за осуществление управления), так и в договоре с самим директором. Мы называем это «интерфейсом»).



Неслучайно в нашей гипотетической группе компаний договоры на оказание услуг управления заключены с операционными компаниями - собственно, теми, кто приносит основной доход (от производства, торговли и т.п.), что весьма логично.

Однако наш опыт показывает, что собственники (особенно при трансформации единой компании в холдинг) всячески избегают делегирования полномочий наемным менеджерам, опасаясь, что те выйдут из-под контроля.

В данном случае разум вступает в противоречие с чувствами: с одной стороны, собственник понимает объективную необходимость «отдать» бразды правления (непрофильный конкретно для него вид деятельности, занятость в другом проекте, невозможность охватить все сферы своего бизнеса), а с другой стороны - психологически не может смириться с тем фактом, что его детищем будет управлять кто-то другой.

В этой связи вопрос доверия наемному менеджеру со стороны собственника приобретает особую актуальность.

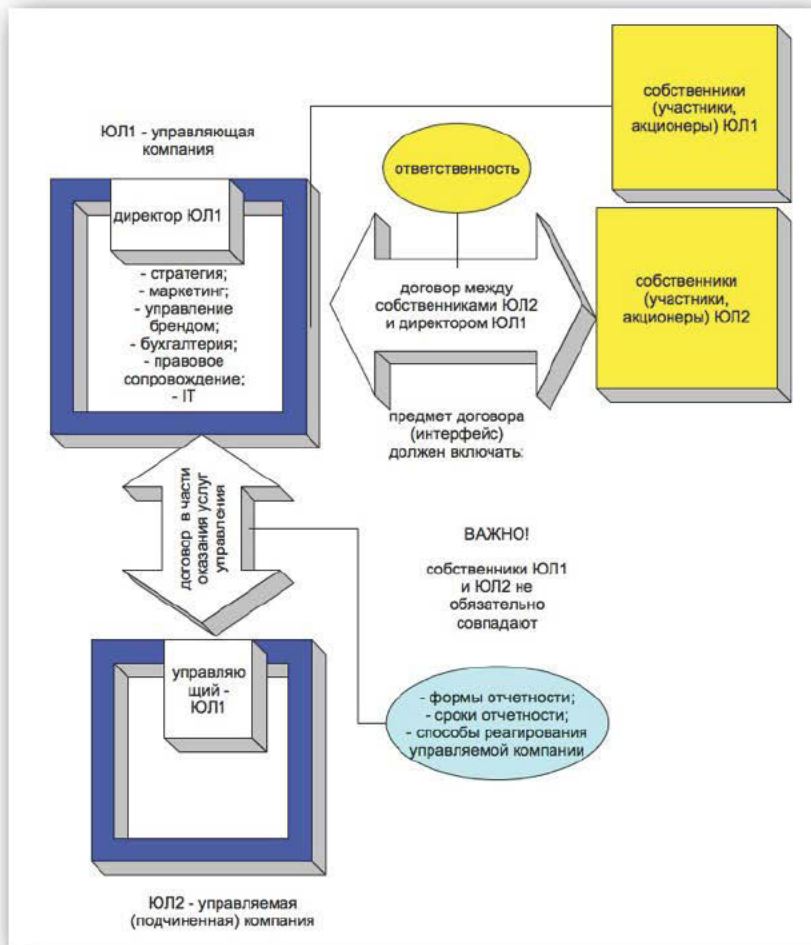
Вместе с тем нельзя не отметить значительно более высокую, по сравнению с договором передачи функций единоличного исполнительного органа, степень личной заинтересованности директора в результатах деятельности управляемого общества, что автоматически отражается и на уровне его личной (а не навязанной извне) ответственности.

Именно благодаря этому инструменту контролируемого увеличения степени самостоятельности и достигается синергетический эффект от структурирования бизнеса - налоговую оптимизацию можно усилить повышением управленческой эффективности.

Кроме того, в случае наступления каких-либо неблагоприятных последствий деятельности управляемого общества (самый простой пример - налоговые претензии) вряд ли кто-то сможет определенно утверждать (и доказать), что такие последствия наступили в результате выполнения директором управляемого общества прямых распоряжений УК.

Иными словами, УК оградит себя от негативных последствий, а также получит возможность сохранить деловую репутацию и наработанный имидж, сославшись на «самостоятельность» наемного директора.

2. Договор на выполнение функций единоличного исполнительного органа (ст. 69 ФЗ «Об акционерных обществах», ст.42 ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»).



Тем не менее, ситуации, при которой из бывшего руководителя подразделения нельзя сделать руководителя новоиспеченной компании, остаются распространенными. Недоверие, неспособность, или попросту отсутствие необходимости (как в случае с компанией-хранителем активов) - вот основные причины заключения договора на выполнение функций единоличного исполнительного органа УК.

В подобных случаях директором управляемого общества является не физическое, а юридическое лицо - УК, которое реализует данную функцию через свои органы управления. Так, директор УК вправе без доверенности представлять интересы управляемого общества во всех организациях и учреждениях, а также вступать в любые хозяйственные отношения.

Безусловно, директор УК не может эффективно руководить самой УК, да еще всеми управляемыми обществами, поэтому он на основании доверенности делегирует свои полномочия специальному сотруднику, который будет являться фактическим руководителем управляемого общества.

При этом такой фактический руководитель состоит в штате УК (!) и получает в ней заработную плату.

Степень контроля собственников, отчетность и ответственность, а также степень самостоятельности фактического руководителя при принятии решений в данном случае определяется положениями трудового договора с УК.

Негативным последствием назначения такого менеджера может стать низкая степень его ответственности и отсутствие глубокой личностной заинтересованности в результатах деятельности управляемого общества.

Чаще всего договоры на выполнение функций единоличного исполнительного органа заключаются УК с теми компаниями, которые либо вовсе не ведут никакой деятельности или реализуют исключительно вспомогательные функции (на нашем рисунке данный договор заключен с компанией-хранителем активов и с транспортной компанией), либо к нему прибегают собственники, не сумевшие перебороть себя и передать управление в руки наемных менеджеров. Хотя бывает и другой вариант - когда собственники попросту не сумели найти менеджера, который удовлетворял бы их представлениям об эффективном управленце.



Часть 5

Механизмы защиты собственности и их совместимость с налоговой оптимизацией. Часть 1

Часто перед собственниками бизнеса встает вопрос о необходимости защиты принадлежащих им активов от посягательств со стороны недобросовестно настроенных лиц посредством сокрытия их (собственников) реального владения.

На первый взгляд, сделать это совсем просто, достаточно лишь закрепить формальное право собственности на имущество за номинальными владельцами - доверенными лицами реального собственника (родственниками, друзьями, знакомыми) или передать объект во владение компании, зарегистрированной на кого-либо из указанных лиц. Однако это весьма рискованно с юридической точки зрения, так как фактически реальный собственник лишается каких-либо прав на объект; судьба имущества в этом случае зависит исключительно от юридического собственника. Плюс к этому ни один из названных способов не может дать полноценную гарантию того, что в случае возникновения у конкурентов или иных лиц желания захватить активы им не удастся взять выстроенную «крепость» силовыми методами. При наличии информации о конкретных физических лицах-титულных собственниках имущества, заинтересованным лицам не составит труда выйти на реального собственника и принудить его к отчуждению принадлежащих ему активов на выгодных для рейдеров условиях.

В связи с этим актуальным является вопрос о построении такой структуры владения, которая позволила бы, с одной стороны, сохранить за реальным владельцем юридические права на имущество, а с другой, - скрыть собственника и сделать недоступной для сторонних лиц информацию о любых субъектах, имеющих отношение к владению активами. Данные цели достигаются посредством встраивания между физическим лицом-реальным собственником объекта и принадлежащим ему имуществом нескольких «иностранных элементов», а именно:

кипрской компании, «владеющей» имуществом;

кипрского юридического лица, являющегося номинальным акционером кипрской компании;

оффшорного юридического лица, выступающего бенефициаром кипрской компании-номинального акционера.



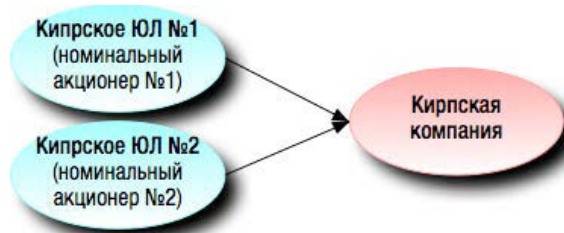
Законодательство Кипра и оффшорных территорий содержит такие понятия, как «акционер компании» и «бенефициар». В российском праве последнее понятие бенефициара как самостоятельного субъекта отношений отсутствует, что может вызывать некоторые сложности в восприятии конструкции корпоративных отношений в иностранных юрисдикциях.

Тем не менее попытаемся объяснить, каким образом работает приведенная выше модель владения и являющаяся ее неотъемлемой частью система защиты информации о реальных собственниках.

1. Юридически все имущество принадлежит кипрской компании. При этом кипрская компания может самостоятельно выступать собственником объекта либо активы могут принадлежать ей опосредованно (например, кипрская компания владеет акциями другого юридического лица, за которым закреплено право собственности на имущество).



2. У кипрской компании-«владельца» имущества существует один или несколько номинальных акционеров-других кипрских юридических лиц.



Количество акционеров зависит от того, скольким физическим лицам, по сути, принадлежит имущество: если владелец один, то и акционер будет один; если фактический собственник имущества владеет объектом в долях с партнерами, то целесообразно, чтобы у каждого из партнеров-собственников был «свой» акционер в кипрской компании.

«Номинальность» кипрских компаний-акционеров означает, что их участниками являются лица, не принимающие реального участия в управлении. Но это не номиналы в привычном для России смысле (в России под номиналами понимаются асоциальные личности). Участниками кипрской компании выступают реальные представители кипрского консалтингового бизнеса. Их еще называют «квалифицированными» номинальными лицами.

Информация об акционерах кипрской компании является открытой, общедоступной.

3. Каждый номинальный акционер действует в интересах отдельного бенефициара (оффшорного юридического лица, зарегистрированного, например, на BVI, на Сейшелах или в Белизе) в соответствии с заключаемым трастовым соглашением (декларацией о трасте).



Договору траста наиболее близок российский договор доверительного управления, но говорить об их тождественности нельзя. При трасте происходит своего рода расщепление собственности. При передаче же имущества в управление доверительному управляющему этого нет (конструкция английского «общего» права не была воспринята в России).

Информацию о бенефициарах компании могут раскрыть только регистрирующая компания, которой эта информация предоставляется при регистрации компании, и банк, который без этой информации в принципе не откроет счет компании.

Что касается раскрытия информации первым субъектом (регистрирующей компанией), то тут все зависит от уровня сервиса регистрирующей компании. Серьезные игроки на этом рынке тщательно охраняют подобную информацию и не раскрывают её ни при каких обстоятельствах, поскольку в противном случае давно бы лишились своих клиентов. Следует обратить внимание на то, что вся подобная информация хранится за пределами России, что затрудняет возможность ее получения российскими оперативными службами.

Банки же могут раскрыть эту информацию по решению местного суда, но только в исключительных случаях: уголовное преследование за работорговлю, торговлю оружием, наркотиками, терроризм и т.п. Уклонение от уплаты налогов, по общему правилу, не является основанием для раскрытия банком информации о

бенефициарных владельцев компании. Даже по делу ЮКОСа кипрским судом было [отказано](#) в выдаче разрешения о раскрытии информации.

4. Единственным акционером оффшорной компании, в свою очередь, является российское физическое лицо (тот самый собственник имущества, владение которого необходимо скрыть).

Поскольку в оффшорных государствах отсутствует практика предоставления информации о реальных собственниках-получателях доходов, и для оффшорных компаний не существует требований о ведении реестра акционеров, российские собственники компании будут неизвестны.

Таким образом в самом общем виде выглядит механизм «скрытого» владения имуществом.

В следующих выпусках рассылки в продолжение начатой темы поговорим о том, какие способы владения имуществом, находящимся в России, могут быть доступны для кипрской компании (прямое владение, опосредованное и т.д.), и, что еще интереснее, какие налоговые последствия влечет тот или иной выбранный способ.

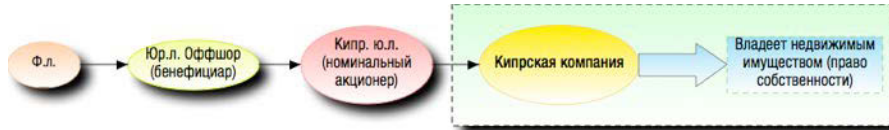


Механизмы защиты собственности и их совместимость с налоговой оптимизацией. Часть 2

Поговорим о том, какие способы владения имуществом, находящимся в России, могут быть доступны для кипрской компании и какие налоговые последствия влечет тот или иной выбранный способ

Современное международное и российское законодательство предусматривают несколько альтернативных вариантов.

Вариант первый - собственником недвижимости выступает непосредственно кипрская компания:



Налогообложение доходов от использования имущества (от сдачи в аренду):

Доходы, получаемые кипрской компанией от использования принадлежащего ей и находящегося на территории РФ недвижимого имущества, облагаются в соответствии с налоговым законодательством РФ. Так, компания обязана уплачивать в бюджет РФ налог на прибыль по ставке 20% (пп.7 п. 1 ст.309 НК РФ) и НДС по ставке 18% (пп. 1 п.1 ст.146 и пп.1 п.1 ст. 148 НК РФ). При этом функцию налогоплательщика по перечислению указанных сумм налогов в бюджет выполняет арендатор, выплачивающий кипрской компании арендные платежи, как налоговый агент в соответствии с п.1 ст.310 НК РФ (в отношении налога на прибыль) и п.2 ст. 161 НК РФ (по НДС).

Налогообложение доходов от продажи имущества кипрской компанией:

При продаже кипрской компанией принадлежащего ей и находящегося на территории РФ недвижимого имущества получаемые доходы будут облагаться по законодательству РФ, что означает необходимость уплаты в бюджет НДС (ставка 18%, пп.1 п.1 ст. 146 и пп.1 п.1 ст. 148 НК РФ) и налога на прибыль (ставка 20%, пп. 6 п.1 ст.309 НК РФ). Как и в выше указанной ситуации, обязанность по

непосредственному перечислению сумм налогов в бюджет возложена на лицо, выплачивающее доход иностранной компании, то есть на покупателя (п.2 ст. 161 НК РФ - НДС, п. 1 ст. 310 НК РФ - налог на прибыль).

Как видно из описанных налоговых последствий, владение недвижимым имуществом посредством создания кипрской компании-собственника имущества, не имеет своей целью получение каких-либо налоговых льгот, единственное преимущество данной модели - сокрытие фактического собственника имущества.

Вариант второй - собственником недвижимости выступает российское юридическое лицо, единственным участником которого является кипрская компания:



Налогообложение доходов российской компании от использования недвижимого имущества:

В данном случае, учитывая то, что единственным участником российской компании является кипрская компания, российская компания не сможет применять упрощенную систему налогообложения. Соответственно, при сдаче недвижимости в аренду она должна будет предъявлять арендатору НДС к уплате и, соответственно, уплачивать начисленный НДС в бюджет, а ее доходы будут подлежать налогообложению по ставке 20%.

Налогообложение дивидендов, выплачиваемых российской компанией своему единственному участнику-кипрской компании

Дивиденды, выплачиваемые российской компанией своему единственному участнику-кипрской компании, облагаются налогом на прибыль на территории РФ.

По общему правилу, ставка налога на прибыль по дивидендам, полученным иностранной организацией от российской, составляет 15%. Между тем,

Соглашением между Россией и Кипром*(1) установлены пониженные ставки налога при выплате дивидендов:

-5% при условии, что лицо, имеющее право на дивиденды, вложило в уставный капитал выплачивающей организации сумму не менее 100 000 Евро;

- 10% во всех остальных случаях.

Обязательным условием для применения пониженной ставки налога является подтверждение кипрской компанией статуса резидента Республики Кипр. Для этого ежегодно оформляется сертификат налогового резидентства. При отсутствии такого подтверждения российская компания при выплате дивидендов на Кипр должна удерживать налог по общей ставке 15%.

В связи с этим важен вопрос об образовании так называемого «постоянного представительства» кипрской компании на территории России. Постоянным представительством является «постоянное место деятельности, через которое полностью или частично осуществляется предпринимательская деятельность предприятия одного государства на территории другого» (ст.5 Соглашения). Постоянное представительство является самостоятельным налогоплательщиком, в связи с этим уплата налогов производится им самостоятельно на территории соответствующего государства.

В соответствии с п.7 ст.5 Соглашения «тот факт, что компания, являющаяся резидентом одного Договаривающегося Государства, контролирует или контролируется компанией, которая является резидентом другого Договаривающегося Государства,... сам по себе не означает, что любая такая компания становится постоянным представительством другой».

В связи с этим само по себе владение кипрской компанией долей в российской компании не влечет образование постоянного представительства.

Между тем, назначение российского директора в кипрскую компанию нежелательно как раз по этой причине - «управление» компанией одного государства резидентом другого приводит к образованию постоянного представительства.

При выплате дивидендов своему единственному участнику-кипрской компании российская компания будет выполнять функции налогового агента, то есть исчислять и перечислять налог в бюджет (п.1 ст.310 НК РФ).

Отчуждение кипрской компанией долей в уставном капитале российской компании (маскировка сделки по продаже недвижимости)

Преимуществом описываемой схемы владения недвижимостью является возможность подмены продажи имущества (которая влечет обложение НДС и налогом на прибыль по общим ставкам) на продажу принадлежащей кипрской компании доли в российской компании. В настоящее время доход, получаемый кипрской компанией в результате такой сделки, не подлежит налогообложению по российскому законодательству (ст.13 Соглашения в действующей редакции).

Однако в названную статью были внесены изменения^{*(2)}, в соответствии с которыми (после вступления их в силу^{*(3)}) «доходы резидента Договаривающегося Государства от отчуждения акций и аналогичных прав, более 50% стоимости которых представлено недвижимым имуществом, расположенным в другом Договаривающемся Государстве, могут облагаться налогом в этом другом Государстве». Это означает, что при продаже кипрской компанией доли в уставном капитале российской организации, основные активы (50%) которой сосредоточены в недвижимом имуществе, расположенном на территории РФ, такие доходы кипрской компании будут облагаться налогом на прибыль по общей ставке в соответствии с пп.5 п.1 ст.309 НК РФ; удерживать налог и уплачивать его в бюджет фактически должен будет покупатель как налоговый агент (абз.6 п.1 ст.310 НК РФ).

Вариант третий - собственником недвижимости является российская компания, принадлежащая другой российской компании, владельцем которой выступает кипрская компания:



Целью включения в схему еще одной российской компании является избежание обложения доходов кипрской компании от продажи доли в российской компании (в

соответствии с теми изменениями, внесенными в Соглашение, о которых было написано выше).

С включением в схему еще одного российского юридического лица цепочка получения доходов от использования недвижимости станет длиннее. Российская компания будет получать доходы от сдачи недвижимости в аренду, однако данные доходы будут перечисляться кипрской компании в виде дивидендов не напрямую, а через другую российскую компанию.

Также необходимо отметить, что законодательством РФ запрещено создание российской компанией, единственным участником которой является юридическое лицо, другой компании (п. 2 ст. 88 ГК РФ). В связи с этим, российская компания, 100% в уставном капитале которой принадлежит кипрской компании, может создать «дочернюю» российскую компанию только при участии еще какого-либо лица (например, ввести в компанию на 1% какое-либо ФЛ).

Налогообложение дивидендов, выплачиваемых российской компанией своему единственному участнику-кипрской компании

Дивиденды, выплачиваемые российской компанией своему единственному участнику-кипрской компании, облагаются налогом на прибыль на территории РФ по ставкам, указанным выше (см. вариант второй).

Налогообложение дивидендов, выплачиваемых «дочерней» российской компанией своей «материнской» российской компании

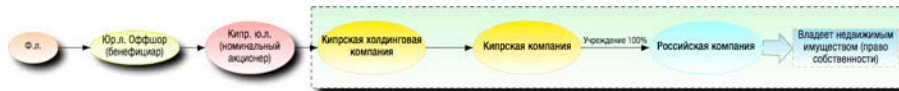
Что касается выплаты дивидендов от «дочерней» российской компании в пользу «материнской» российской компании, то здесь целесообразно пользоваться льготой, установленной в пп.1 п.3 ст.284 НК РФ: дивиденды, которые получены российской организацией, владеющей на день принятия решения не менее чем 50%-ной долей в уставном выплачивающей дивиденды организации в течение не менее 365 календарных дней непрерывно, облагаются по ставке 0%.

Отчуждение российской компанией долей в уставном капитале другой российской компании (маскировка продажи недвижимости)

Продажа одной российской компанией доли в уставном капитале другой российской компании, владеющей недвижимостью, будет облагаться на территории РФ налогом на прибыль в общем порядке (п.1 ст.284 НК РФ), под обложение НДС данная операция не подпадает.

Вместе с тем, необходимо обратить внимание на льготу, которая предусмотрена вновь введенной в НК РФ статьей 284.2*(4). В соответствии с ней к доходам, полученным от продажи долей в уставном капитале организации, будет применяться ставка 0% при условии, что на момент продажи данные доли принадлежали их владельцу не менее чем 5 лет. Однако эта льгота применяется только к «вновь приобретенным» (приобретены после 01.01.2011) и затем проданным долям. По сути, не будут подлежать налогообложению сделки по отчуждению долей, совершенные уже после 01.01.2016.

Вариант четвертый (он же последний) - собственником недвижимости является российское юридическое лицо, принадлежащее кипрской компании, которая, в свою очередь, входит в структуру другой кипрской холдинговой компании:



Налогообложение при «косвенной» продаже объекта недвижимости

Еще одной вариацией замены «прямой» продажи недвижимости на продажу компании, владеющей такой недвижимостью, является создание кипрского холдинга: единая кипрская холдинговая компания владеет несколькими кипрскими компаниями (по числу объектов недвижимости), каждой из которых принадлежит российское юридическое лицо-собственник одного объекта недвижимости; при необходимости продажи объекта недвижимости кипрская холдинговая компания продает принадлежащую ей долю в другой кипрской компании. В этом случае ни по российскому законодательству, ни по законодательству Кипра каких-либо облагаемых доходов у кипрской холдинговой компании не возникает.

Налогообложение дивидендов, выплачиваемых российской компанией своему единственному участнику-кипрской компании

Дивиденды, выплачиваемые российской компанией своему единственному участнику-кипрской компании, облагаются налогом на прибыль на территории РФ аналогично тем правилам, которые указаны в во втором и третьем вариантах.

Налогообложение дивидендов, выплачиваемых кипрской компанией другой кипрской компании

Что же касается дивидендов, получаемых кипрской холдинговой компанией от принадлежащих ей кипрских компаний, то в соответствии с законодательством республики Кипр, они освобождены от налогообложения.

Итак, все возможные варианты владения российским имуществом через кипрскую компанию, а также их возможные налоговые последствия описаны и проанализированы. Однако, несмотря на кажущуюся простоту и ясность представленных моделей, на практике выбрать какой-либо способ для организации владения имуществом в реально существующем бизнесе не так то легко. Невозможно (вернее, категорически запрещено) бездумно «подгонять» бизнес под модель или «натягивать» модель на бизнес. Принятие решения о внедрении иностранного элемента должно базироваться на всестороннем анализе особенностей, закономерностей и перспектив конкретного, отдельно взятого бизнеса.

*(1)-Соглашение между Правительством РФ и Правительством Республики Кипр от 05.12.1998 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал»

*(2)-Протокол от 07.10.2010 «О внесении изменений в Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 05.12.1998»

*(3)-Данные изменения вступают в силу с начала года, следующего за истечением четырехлетнего периода с даты вступления в силу (ратификации) Протокола. Таким образом, учитывая то, что Протокол был ратифицирован в 2012г. (Федеральный закон от 28.02.2012г. № 9-ФЗ «О ратификации Протокола о внесении изменений в соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 05.12.1998»), то данные изменения начнут действовать с 01.01.2017.

*(4)-Введена Федеральным законом № 395-ФЗ от 28.10.2010.

Кипр: быть или не быть? О новых изменениях в соглашении об избежании двойного налогообложения

В последнее время в деловой среде в очередной раз активизировалось обсуждение вопроса о возможности использования кипрских компаний для оптимизации налоговых платежей при ведении бизнеса в России. Вызвано это было подписанием 07 октября 2010 г. Президентом РФ Дмитрием Медведевым в рамках его визита на Кипр Протокола изменений к Соглашению между Правительством РФ и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 5 декабря 1998 года. В настоящей статье мы попробуем разобраться насколько критичны изменения, предусмотренные подписанным Протоколом.

В первую очередь, необходимо отметить, что новации не являются принципиально новыми и революционными. Подавляющее большинство изменений, предусмотренных Протоколом от 07.10.2010 г., уже содержалось в ранее подписанном Протоколе от 16 апреля 2009 г. (который так и не был ратифицирован российской стороной, т.е. не вступил в законную силу). Сравнение текстов Протоколов от 16.04.2009 г. и от 07.10.2010 г. позволяет сделать вывод, что по большей части последние изменения носят технический характер.

Исключением, пожалуй, является внесение изменений в п.5 ст.6 Соглашения «Доходы от недвижимого имущества». С момента вступления этих изменений в силу налогом на прибыль в России будут облагаться доходы, полученные через посредство трастов недвижимости, паевых фондов недвижимости или аналогичных коллективных форм инвестирования, созданных в первую очередь для инвестиций в недвижимое имущество. Данные нововведения, к большому сожалению, практически сводят на нет возможность оптимизации налоговых платежей при использовании полюбившихся многим предпринимателям паевых инвестиционных фондов недвижимости.

Во всем остальном ничего принципиально нового в сравнении с прошлогодним Протоколом не появилось. Так, по сути, остался прежним

**НОВАЦИИ СОГЛАШЕНИЯ
С КИПРОМ
НЕ ЯВЛЯЮТСЯ НОВЫМИ
И РЕВОЛЮЦИОННЫМИ**

вызывающий наибольшее количество вопросов новый порядок обмена информацией между налоговыми органами России и Кипра. В предыдущих выпусках рассылки мы подробно анализировали новый порядок направления запросов российскими контролирующими органами и подготовки ответов на них кипрской стороной и пришли к выводу о том, что новый порядок, безусловно, внесет коррективы в организацию работы с кипрскими компаниями, но вовсе не поставит крест на их использовании.

Не претерпели особых изменений и иные существенные изначально обнародованные нововведения, среди которых можно отметить:

- новый порядок налогообложения операций по отчуждению акций российских компаний, основную долю активов которых составляет недвижимое имущество – такие операции с 2014 г. будут облагаться российским налогом на прибыль;
- введение положений о взаимопомощи в сборе налогов – в теории это означает возможность взыскания недоимки российской компании за счет средств, находящихся на счетах кипрской компании (на практике возникновение такой ситуации представляется маловероятным);
- нормативное закрепление понятия «ограничение льгот» для ситуаций, когда единственной целью создания иностранной компании было получение налоговых льгот в соответствии с Соглашением;
- а также закрепление возможности обращения российских налогоплательщиков за разъяснениями и защитой в налоговые органы Кипра, что должно защитить их от произвола и субъективизма российских налоговиков.

Бесспорным положительным моментом подписания Протокола от 07.10.2010 г. для российских налогоплательщиков будет являться исключение Кипра (с момента ратификации Протокола) из так называемого «списка оффшоров», утверждаемого Минфином РФ (Приказ Минфина РФ от 13.11.2007 №108н). Это позволит российским налогоплательщикам применять нулевую ставку налога на прибыль по полученным дивидендам от кипрских компаний дивидендов в соответствии с под.1 п.3 ст.284 НК РФ. Кроме того, безусловно, повысит респектабельность взаимоотношений с кипрскими компаниями.

Таким образом, вопреки ожиданиям многих специалистов, Кипр остается юрисдикцией, наиболее подходящей для использования в интересах российского бизнеса. При разумном подходе к построению модели ведения бизнеса с использованием кипрской компании и выборе адекватной регистрирующей и обслуживающей компании по-прежнему возможны и оптимизация налоговых платежей, и обеспечение безопасности владения активами, и многие другие полезные для бизнеса и его собственников инструменты.



Часть 6

Трансформация бизнеса: как получить искомое

Смоделировать будущность своего бизнеса с учетом налоговых, имущественных и управленческих рисков недостаточно. Ведь это цель. И до нее надо как-то добраться.

Трансформация бизнеса ввиду динамической сложности (а значит, и непредсказуемости) всех социальных систем заслуживает отдельного упоминания.

Здесь, на фоне неуверенности предпринимателя в готовности бизнеса к новому укладу, неуверенности его пособников в том, что они и дальше смогут удовлетворять свои потребности, а прочих сотрудников в том, что они вообще останутся здесь работать, необходимо решить сразу несколько задач.

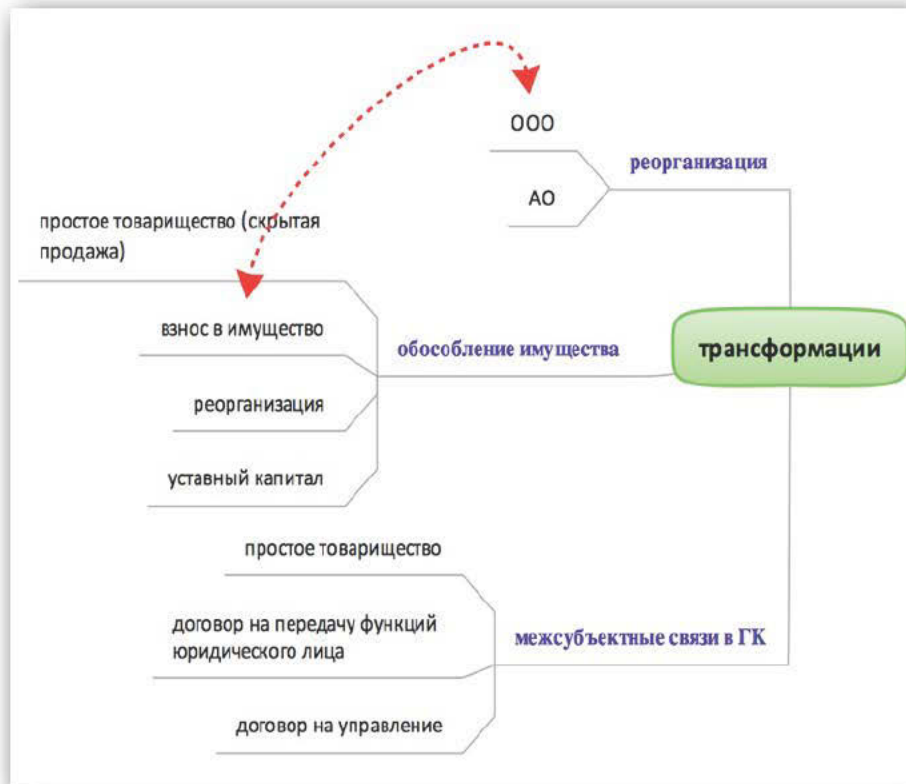
Первая. Безналоговая передача имущества.

Совершенно очевидно, что, решив аккумулировать имущество у так называемого «Хранителя», вы должны будете его ему «передать», что в 90% случаев повлечет налоговый последствия либо у передающей стороны, либо у принимающей. Таким образом, нам есть смысл подумать над таким способом передачи, который таковых не имеет.

При этом, наш инструментарий должен укладываться в «легенду» всей реструктуризации и не мешать обустройству новых связей между субъектами, включая перемещение «центра прибыли», если таковая необходимость возникнет.

Добавим к тому попутно решаемые вопросы с миноритарными (или просто мешающими) акционерами. Да и сама трансформация находится «под каблуком» организационно-правовых форм имеющих компаний (ООО, АО).

Прибавьте вопросы перемещения персонала. Иногда весьма значительное. И почти всегда - конфликтное. 1-2 конфликта возникают обязательно (вспомните элемент управленческой безопасности - осведомленность... тут мы ее отрезаем, но она в последний раз даст о себе знать).



От «чего» к «чему»: прокладываем путь

В предыдущих главах мы рассмотрели отдельные инструменты налогового планирования в контексте обеспечения налоговой, имущественной и управленческой безопасности бизнеса.

Сейчас же попытаемся описать механизм, как связать эти инструменты с реально сложившимися отношениями.

Именно реальные отношения, реальные бизнес-процессы, существующие социальные связи внутри коллектива, принципы распределения ответственности должны быть поставлены во главу угла при выборе тех или иных инструментов налогового планирования.

Так, приступая к моделированию будущей Группы компаний, прежде всего следует выяснить исторические аспекты формирования компании, хотя бы приближенно. Это связано с тем, что текущее состояние бизнеса - это следствие совокупности рациональных и иррациональных решений, принятых его основателями и владельцами. Моделируя структуру будущей Группы компаний, важно понять, когда и, самое главное, почему, в каких условиях эти решения были приняты.

Для того, чтобы оценить текущее состояние организации, мы предлагаем топ-менеджерам компании пройти тест на организационное равновесие. Он позволяет выявить различия во взглядах руководителей на цели компании, способ принятия решений, уровень децентрализации.

Но, поскольку настоящее быстро становится прошлым, необходимо понять и вектор, в котором, силами своих руководителей, организация движется. И здесь

**ТЕКУЩЕЕ СОСТОЯНИЕ
БИЗНЕСА - ЭТО
СЛЕДСТВИЕ
СОВОКУПНОСТИ
РАЦИОНАЛЬНЫХ И
ИРРАЦИОНАЛЬНЫХ
РЕШЕНИЙ, ПРИНЯТЫХ ЕГО
ОСНОВАТЕЛЯМИ И
ВЛАДЕЛЬЦАМИ**

встает вопрос о миссии компании. Это то, ради чего бизнес существует за пределами извлечения прибыли.

Именно такой подход позволяет отойти от традиционного способа «натягивания» различных схем на бизнес и перейти к «подкладыванию» возможных элементов налоговой оптимизации и иных способов обеспечения налоговой безопасности «под бизнес». В этом случае средства налоговой оптимизации не мешают бизнесу, а выступают дополнительным стимулом, раскручивая маховик его движения в избранном направлении.

Можно выделить следующие основные причины, побуждающие владельцев бизнеса начать организационные изменения:

- 1) Планирование новых видов деятельности, расширения территории присутствия, приобретения новых дорогостоящих активов. При этом, самым собой встает вопрос о появлении новых субъектов, на которых будет возложена соответствующая функция, о выстраивании договорных связей с уже существующими предприятиями, о налоговых последствиях нового вида деятельности... Нередко это ведет к перестраиванию всей структуры деятельности взаимосвязанных предприятий;
- 2) Необходимость оптимизации внутренних и внешних связей в организации, стихийно сложившихся в организации. Всем известны ситуации стихийного приобретения активов, перекрестных поставок между родственными предприятиями, несоответствия места трудоустройства работников фактически выполняемым функциям и подчиненности;
- 3) Выстраивание безопасных отношений с контрагентами;
- 4) Проверки предприятия различными контролирующими органами, начиная от органов внутренних дел и налоговых до пожарных, СЭС и т.п. Мы не будем касаться причин, по которым эти органы «заинтересовались» именно Вашим бизнесом (они в каждом случае разные), но одно очевидно: однажды столкнувшись с такой

**МИССИЯ КОМПАНИИ -
ТО, РАДИ ЧЕГО БИЗНЕС
СУЩЕСТВУЕТ
ЗА ПРЕДЕЛАМИ
ИЗВЛЕЧЕНИЯ ПРИБЫЛИ**

проверкой, возникает желание максимально себя и свой бизнес обезопасить от повторных обращений;

5) Желание закрепить, а в некоторых случаях перераспределить, доли участия (влияния) собственников в бизнесе;

6) Делегирование самостоятельности отдельным функциональным звеньям организации;

7) Консолидация активов, а также обеспечение их эффективной и безопасной эксплуатации.

После выяснения побуждающих мотивов трансформации бизнеса, следует проанализировать реальные бизнес-процессы в организации и выделить те функциональные звенья, которые и будут составлять структуру будущей группы компаний. В разных случаях это могут быть: хранитель активов, операционная торговая компания, снабжение, юридическое и бухгалтерское обслуживание, IT, транспортные и телекоммуникационные услуги и т.д. Также могут выделены в качестве самостоятельных субъектов компании по территориальному признаку, в том числе осуществляющие внешнеэкономическую деятельность.

Поводом для выделения отдельной функции в самостоятельный хозяйствующий субъект не может быть исключительно желание достичь налоговой экономии. Во-первых, это не облегчит Вам процесс управления, а только создаст дополнительные угрозы Вашему бизнесу. Во-вторых, такого рода искусственные схемы достаточно легко доказываются налоговыми органами в арбитражном суде. Напоминаем, что Высший Арбитражный Суд РФ в постановлении Пленума от 12.10.2006 г. №53 отметил, что налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели.

На определенном этапе развития организации возникает необходимость разделения функций собственника бизнеса и управленца, до некоторого момента осуществляемых одним лицом - основателем бизнеса. Цели собственника и руководителя диаметрально противоположны. Цель собственника - капитализация (то есть увеличение стоимости бизнеса), а также достойное вознаграждение за инвестиции (в форме дивидендов и иных подобных вещей). Капитализация предполагает минимум затрат и максимум чистой прибыли. Целью руководителя является обеспечение непрерывного роста компании, который невозможен без

значительных затрат - на обновление активов, обучение и мотивацию персонала и т.п.

Указанное противоречие становится очень явным на определенных этапах жизненного цикла компании, а в некоторых случаях выступает препятствием для перехода компании от «юной», «бурно растущей» к «зрелой», «мудрой», со сбалансированной системой управления, отстроенной системой финансового и управленческого учета и ясным видением стратегических целей (1).

Принятое на данном этапе решение о трансформации бизнеса, а также его грамотное претворение в жизнь практически неизбежно влечет переход бизнеса на новую ступень своего развития с одновременным решением задачи оптимизации налоговых платежей.

В одной из предыдущих глав мы уже писали о классическом случае наделения структурного подразделения предприятия юридической самостоятельностью: монтажное подразделение строительной компании, не полностью загруженное заказами собственного производства, получило легальную возможность самостоятельно искать и выполнять заказы «со стороны». Это обеспечило дополнительную мотивацию сотрудникам подразделения в виде заработка, а также позволило начальнику проявить свои предпринимательские таланты, поскольку в новой компании он получил статус руководителя. Не менее важно при этом - не потерять контроль над такими самостоятельными звеньями, качественно проработать систему «сдержек и противовесов», договорные связи, ответственность за качество и сроки выполнения «внутреннего заказа», который должен остаться в безусловном приоритете.

Таким образом, каждая выделяемая функция должна отвечать определенным требованиям:

- Самодостаточность;

**ГРАМОТНАЯ ТРАНСФОРМАЦИЯ
БИЗНЕСА НЕИЗБЕЖНО ВЛЕЧЕТ
ЕГО ПЕРЕХОД НА НОВУЮ
СТУПЕНЬ СВОЕГО РАЗВИТИЯ С
ОДНОВРЕМЕННЫМ РЕШЕНИЕМ
ЗАДАЧИ ОПТИМИЗАЦИИ
НАЛОГОВЫХ ПЛАТЕЖЕЙ**

- Наличие ответственности перед вышестоящими звеньями;
- Способность удовлетворить потребности клиента (под которым в данном случае мы понимаем также «внутреннего» заказчика соответствующей услуги);
- Предпринимательская инициатива руководителя соответствующего направления.

И конечно, все это в совокупности должно соответствовать концепции «деловой цели».

Уровень самостоятельности различных функций в будущей Группе компаний может быть различным и зависит как от приоритетов и сферы интересов владельца бизнеса, так и от готовности к этой самостоятельности конкретных специалистов.

Может быть даже поставлен вопрос о передаче некоторых функций на аутсорсинг. Однако здесь необходимо учитывать ряд принципиальных моментов.

Во-первых, на аутсорсинг можно передать любую функцию, кроме ключевой компетенции бизнеса, то есть того, ради чего бизнес существует. Обратное лишает смысла само существование бизнеса. Не может торговая компания работать без менеджеров по продаже, а производство - без соответствующих специалистов технического профиля. Если же ключевая компетенция все-таки вынесена, а бизнес продолжает существовать, это становится для контролирующих органов очевидным свидетельством того, что реорганизация проведена «на бумаге».

В том, что касается действительно аутсорсинга, речь о нем может идти только применительно к зрелой организации с тщательно выверенными бизнес-процессами. Иными словами, если компания не научилась справляться с операционными проблемами внутри своей ключевой компетенции (мы все понимаем, что речь идет о проблемах в системе управления), то передача вспомогательных функций на аутсорсинг может фактически разрушить бизнес, т.к. управленческие недочеты на уровне ядра компании возведутся в степень, когда эта система будет интерполирована на чужую управленческую систему. Или совсем просто: типичное решение неполадок в бизнесе - приказы и инструкции, а иногда мат. В отношении чужой организации это точно не сработает.

Безопасность для налогоплательщика передачи на аутсорсинг НЕ ключевой компетенции неоднократно подтверждена решениями арбитражных судов (Постановления ФАС Московского округа от 08.11.2010 №КА-А40/13656-10 по делу №А40-167733/09-4-1350, ФАС Уральского округа от 02.02.2011 №Ф09-11445/10-С2 по делу №А47-2106/2010).

Схематично ситуация с определением самостоятельности отдельных функций выглядит следующим образом (2).



Следующий шаг после выделения функциональных звеньев - выстраивание договорных связей между ними. И здесь нам на помощь придут уже рассмотренные договорные конструкции: как традиционные договоры поставки, аренды, подряда, так и договоры простого товарищества, управления и передачи функций единоличного исполнительного органа, услуг склада и др.

Каждый раз тщательному обсуждению подлежит применение таких инструментов как создание дочерних и зависимых компаний, перекрестное владение долями в компаниях, передача функций единоличного исполнительного органа в управляющую компанию, регистрация компаний в низконалоговых юрисдикциях и т.п.

Немаловажный момент при моделировании и дальнейшем функционировании Группы компаний - обеспечение соответствия информации во вне желаемой ситуации. Это относится прежде всего к информации на официальных сайтах предприятий и доведению до сотрудников компании информации о целях

трансформации в необходимом и достаточном объеме. Так, на сайте предприятия, которое является переработчиком по договору переработки давальческого сырья, не должна быть размещена информация, что это предприятие изготавливает и поставляет свою продукцию по всей стране. Пусть даже раньше оно этим занималось. Информация должна быть актуальной, что служит дополнительной гарантией для всего бизнеса.

И только после построения этого каркаса модели Группы компаний можно приступить к проработке механизма ее воплощения...

¹ Подробнее о жизненных циклах организации см.: Ицхак К. Адизес. Управление жизненным циклом корпорации. СПб., 2007; Г.В. Широкова. Жизненный цикл организации. СПб, 2008.

² Подробнее о концепции «атомизации» см.: Камрасс Роджер, Фарнкомб Мартин. Алхимия корпорации. Как реформировать структуру бизнеса в соответствии с реалиями завтрашнего дня. М., 2005.

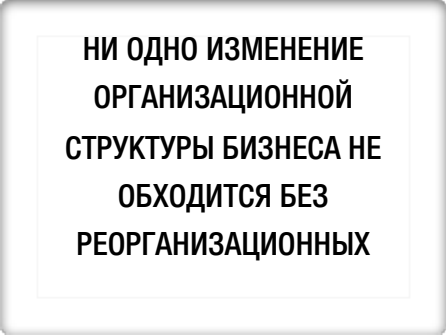
**ВАЖНЫЙ МОМЕНТ - ИНФОРМАЦИЯ О ГРУППЕ КОМПАНИЙ ВО
ВНЕ ДОЛЖНА СООТВЕТСТВОВАТЬ ЖЕЛАЕМОЙ СИТУАЦИИ.**



Реорганизационные процедуры и их комбинации. Снова о векселе

Ни одно изменение организационной структуры бизнеса не обходится без реорганизационных процедур, а чаще без их последовательной либо параллельной комбинации, направленной на создание (изменение) группы компаний.

Подобные модели построения холдинга отвечают на вопрос «КАК?» и представляют из себя оптимальный вариант перехода от исторически сложившегося состояния бизнеса, включающего в себя не одну и даже не две компании, создававшиеся, как правило, без какой-либо логики и четкого протраивания внутренних и внешних функциональных связей, к новой, прозрачной для собственников и легко управляемой организационной структуре.



**НИ ОДНО ИЗМЕНЕНИЕ
ОРГАНИЗАЦИОННОЙ
СТРУКТУРЫ БИЗНЕСА НЕ
ОБХОДИТСЯ БЕЗ
РЕОРГАНИЗАЦИОННЫХ**

На помощь в данном случае приходят различные формы реорганизации существующих юридических лиц (§1 гл.4 ГК РФ): слияние, присоединение, разделение, выделение и преобразование, а также процедура ликвидации, о которой будет сказано особо.

Основные проблемы, требующие решения в процессе создания новой структуры холдинга, носят типовой характер и различаются лишь степенью бессистемности распределения активов и долей участия, что сказывается на количестве стадий, или, как мы их называем, фаз реорганизации. Такие фазы реализуются либо последовательно (когда несколькими преобразованиям подвергается одно и то же юридическое лицо), либо параллельно (когда несколько юридических лиц в той или иной форме преобразуются одновременно). Соответственно, длительность реорганизационных процедур в каждом случае сугубо индивидуальна и может занимать от 1 месяца до нескольких лет.

Итак, к числу вопросов, разрешаемых посредством реорганизационных процедур (помимо собственно создания необходимого числа юридических лиц) относятся следующие:

1) необходимость урегулирования отношений владения собственностью посредством участия в компаниях.

Применительно к отношениям владения встречаются две ситуации: когда компании зарегистрированы на номинальных доверенных лиц и когда юридически закрепленные доли участия собственников не соответствуют их фактическим взаимоотношениям.

Соответственно, в первой ситуации требуется вывести из числа юридических собственников «номиналов» и ввести фактических владельцев бизнеса, а во

Реорганизационные процедуры с момента принятия соответствующего решения до момента внесения необходимой записи в ЕГРЮЛ в среднем занимают от 2,5 до 4 месяцев. Особая сложность, как ни странно, возникает с Управлением Пенсионного фонда, от которого необходимо получить справку об отсутствии у организации задолженности по взносам и по предоставлению отчетности. В этой ситуации, как правило, Управление начинает проводить проверку, срок которой может составлять 3 месяца. Несмотря на то, что согласно измененной статье 14 Закона «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» эта справка предоставляется непосредственно УПФР по запросу наоговой, мы настоятельно рекомендуем заранее самостоятельно получить данный документ, чтобы исключить любую возможность отказа в государственной регистрации завершающего этапа реорганизации.

второй - перераспределить доли участия в соответствии с соглашением собственников;

2) необходимость перераспределения имущества с целью его защиты от притязаний третьих лиц и государственных органов.

Наиболее типичными являются ситуации, когда все имущество либо сосредоточено в рамках одной компании, ведущей основную операционную деятельность, либо распределено между субъектами группы компаний вне связи с

их функциональную ролью в холдинге и перекрестно сдается в аренду «своим» компаниям.

Как следствие, модели перераспределения имущества направлены на вывод наиболее значимых активов в компанию-хранитель активов, а также на наделение отдельным имуществом субъектов, которым такое имущество необходимо в силу их роли в холдинге.

Например, логично сосредоточить транспорт в компании, которая оказывает транспортные услуги, а производственное оборудование, имеющее небольшую стоимость либо небольшой срок полезного использования, - в производственной компании. В частности, в одном из холдингов станки были переданы хранителю активов, а пресс-формы для литья пластмасс, являющиеся дорогостоящими, но все же расходными материалами, - в производственную компанию.

3) дополнительным бонусом реорганизации может стать освобождение от кредиторской задолженности, в том числе от налоговых долгов.

Речь в данном случае идет не об уклонении от исполнения обязательств перед контрагентами и государством (что, как известно, влечет наступление уголовной ответственности), а исключительно об обеспечении возможности продолжать хозяйственную деятельность.

Например, если у старой компании по любым основаниям заблокированы расчетные счета либо ей необходимо принять участие в государственных (муниципальных) торгах, где обязательно предоставление справки об отсутствии задолженности перед бюджетом, перевод основной деятельности на новое общество предоставит собственникам возможность получить заказ, выполнить его и направить полученные средства на погашение задолженности реорганизованной компании.

Давайте рассмотрим каждую из ранее обозначенных реорганизационных процедур, их плюсы и минусы.

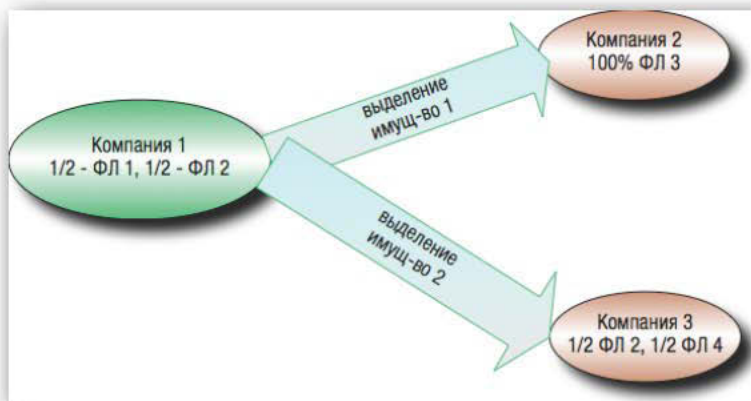
1. Выделение

Выделением признается создание одного или нескольких юридических лиц с передачей каждому из них по разделительному балансу части прав и обязанностей реорганизованного юридического лица без прекращения последнего.

Иными словами, наряду с уже имеющейся компанией возникают одно или несколько новых юридических лиц, которые можно наделить необходимым имуществом, при этом налогового правопреемства не возникает (п.8 ст.50 НК РФ), равно как не возникает и налоговых последствий у передающей и принимающей стороны (подп.2 п.3 ст.39 НК РФ).

**ПРИ ВЫДЕЛЕНИИ
НАЛОГОВОГО
ПРАВООПРЕЕМСТВА
НЕ ВОЗНИКАЕТ**

Кроме того, выделение позволяет в один прием привести соотношение долей участия в соответствии с соглашением собственников, поскольку в обществах с ограниченной ответственностью возможно включение в состав собственников выделяемого общества любых лиц с любыми долями участия (подробно см. параграф «Безналоговая передача имущества и его консолидация»).



В сравнении с акционерным обществом, при реорганизации которого в форме выделения акционерами «новой» компании в обязательном порядке могут быть либо эти же акционеры, либо само реорганизуемое общество, у ООО есть существенное преимущество: новую компанию можно «выделить» абсолютно на любое третье лицо, что неоднократно подтверждено нашим опытом.

Что касается акционерных обществ, то в них перераспределение числа акций с использованием любых реорганизационных процедур крайне затруднительно, прежде всего в силу нормативно закрепленных гарантий прав миноритарных акционеров на принудительный выкуп принадлежащих им акций и на обязательное включение их в состав акционеров выделяемого общества, если распределение акций нового общества происходит посредством конвертации акций либо распределения акций среди акционеров реорганизуемого общества (ст.19 ФЗ «Об акционерных обществах», Стандарты эмиссии ценных бумаг).

Между тем, реорганизация акционерных обществ позволяет успешно решить задачу перераспределения активов, если мажоритариям удастся набрать три четверти голосов за принятие такого решения.

2. Разделение

При выделении из акционерного общества новой компании, единственным акционером которой будет само реорганизованное лицо, следует помнить, что такое распределение акций требует проведения тщательной организационной подготовки, поскольку это единственный способ устранения миноритарных акционеров от принятия ряда решений на сколько это возможно, а следовательно, может вызвать недовольство.

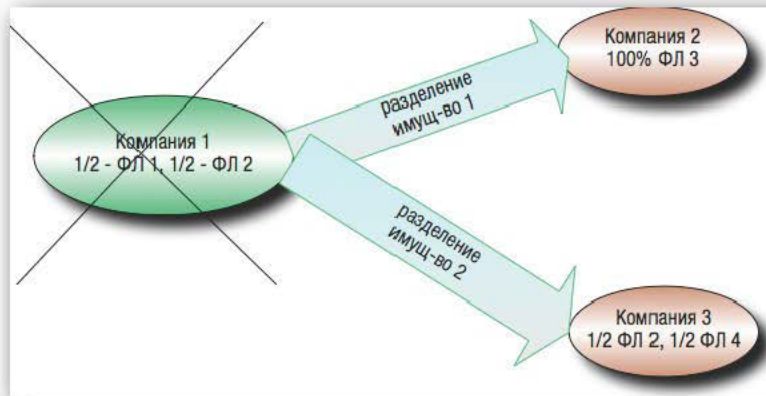
Разделение предполагает создание на базе реорганизуемого общества двух и более новых обществ и передачу им его прав и обязанностей по разделительному балансу. При этом само реорганизуемое общество прекращает свое существование.

В отличие от выделения, при разделении возникает налоговое правопреемство (пп. 6 и 7 ст.50 НК РФ), хотя в соответствии с разделительным балансом задолженность перед бюджетом может быть передана только одному из создаваемых обществ.

Представляется, что разделение, так же как и выделение, позволяет перераспределить доли участия в уставном капитале обществ с ограниченной ответственностью, поскольку общее собрание участников реорганизуемого ООО определяет порядок и условия выделения, а общее собрание участников каждого нового общества утверждает устав и избирает органы общества (ст.54 ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»).

**В ОТЛИЧИЕ ОТ ВЫДЕЛЕНИЯ,
ПРИ РАЗДЕЛЕНИИ ВОЗНИКАЕТ
НАЛОГОВОЕ ПРАВОПРЕЕМСТВО**

В связи с тем, что данные процедуры носят самостоятельный характер, в число участников ООО, создаваемых в результате разделения, могут быть включены любые лица.



Поскольку выделение и разделение очень похожи между собой, выбор между этими двумя процедурами часто бывает трудным. Алгоритмом, позволяющим остановиться на конкретной форме реорганизации, может послужить следующая последовательность утверждений:

- если принципиально сохранение в составе холдинга реорганизуемой компании, нужно выбирать выделение, независимо от состава участников;

- если сохранение реорганизуемой компании не принципиально, но нужно срочно вывести из числа собственников «номиналов», выбираем разделение с включением в число участников реальных собственников в необходимой пропорции.

3. Присоединение

Присоединение представляет собой процедуру прекращения одного или нескольких обществ с передачей всех их прав и обязанностей другому обществу.

Иными словами, при присоединении все активы реорганизуемых обществ оказываются в одном «котле».

Важным является вопрос выбора присоединяющего общества, которое останется функционировать по завершении реорганизации. Вероятнее всего, это должна быть компания, чье сохранение будет предпочтительным для владельцев бизнеса (в силу наработанной деловой репутации, обладания нематериальными активами - брендом, патентами, а также по иным, принципиальным для собственников, причинам).

**ПРИ ПРИСОЕДИНЕНИИ
ВСЕ АКТИВЫ
РЕОРГАНИЗУЕМЫХ
ОБЩЕСТВ ОКАЗЫВАЮТСЯ
В ОДНОМ «КОТЛЕ»**

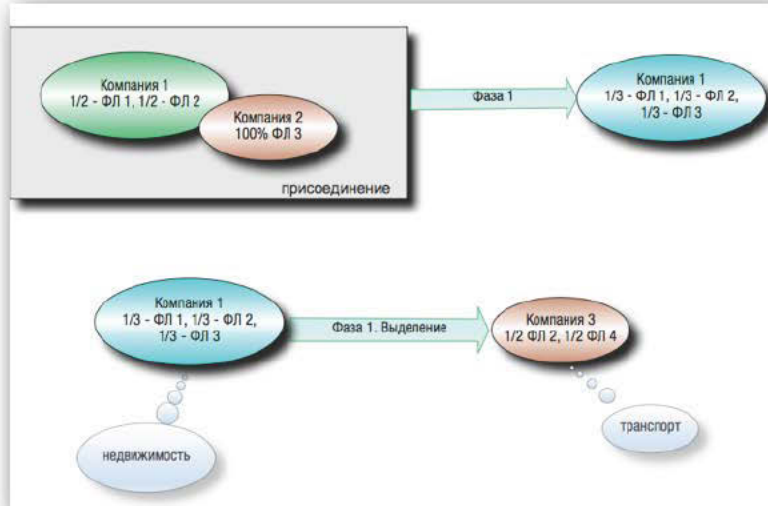
При присоединении возможна, но не обязательна, смена персонального состава участников присоединяющего общества, поскольку ст.53 ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» никаких специальных правил и ограничений в данной части не содержит. В результате присоединения участниками присоединяющего общества могут стать все или несколько участников присоединяемого общества, состав участников присоединяющего общества

может остаться прежним, а также может быть полностью измениться путем замены старых участников на участников присоединяемого общества.

Правда, столь значительные перестановки не позволяют ввести в состав участников присоединяющего общества третьих лиц, поскольку решение вопроса о внесении в устав присоединяющего общества изменений отнесено к компетенции

совместного собрания участников обществ, участвующих в присоединении (ч.3 ст. 53 ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»).

Важным моментом такой реорганизации является необходимость заключения договора о присоединении. Качественная подготовка такого договора не только снимет сомнения налоговых органов относительно законности целей такой реорганизации, но и сможет помочь компании самостоятельно осуществить все необходимые процедуры: так, подготовленный нами договор на 13 листах позволил нашему клиенту, расположенному в другом регионе, провести реорганизацию легко и безболезненно.



Поскольку присоединение как форма реорганизации не способствует диверсификации предпринимательских рисков и повышению уровня имущественной безопасности, оно в подавляющем большинстве случаев может использоваться как первоначальная ступень для последующего выделения или разделения, что и отражено на рисунке.

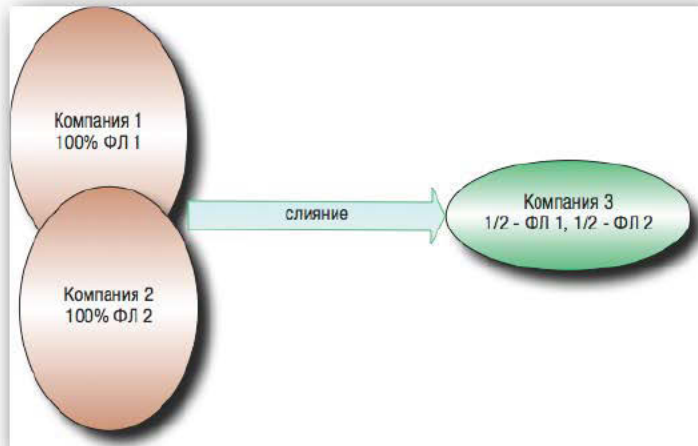
В частности, присоединение необходимо, если в разных компаниях сосредоточено имущество, которое необходимо перераспределить в несколько

юридических лиц (например, транспорт и станки одновременно являются собственностью двух компаний, тогда как модель организации бизнеса предполагает передачу станков хранителю активов, а транспорта - транспортной компании).

Очень часто присоединение используется для решения ряда иных бизнес-вопросов: для «ликвидации» компании путем ее присоединения либо для экономии при налогообложении прибыли в случае присоединения убыточной компании. В последнем случае следует помнить, что правопреемник должен сначала исполнить обязанность своего правопреемника путем подачи налоговой декларации за последний налоговый период, и, если по результатам таковой будет получен убыток, общество в силу положений статьи 283 НК РФ вправе будет учесть его в последующих налоговых периодах, а не рассчитывать налоговое бремя сразу с учетом показателей присоединенной компании (См. Определение ВАС РФ от 29 июля 2011 №ВАС-9198/11).

4. Слияние

Под слиянием понимают создание нового общества с передачей ему всех прав и обязанностей двух или нескольких обществ и прекращением последних.



Данная форма реорганизации еще менее востребована, чем присоединение, поскольку она предполагает создание совершенно нового общества. Пожалуй, единственным вариантом, связанным с необходимостью слияния, является потребность собственников в прекращении деятельности всех юридических лиц, участвующих в реорганизации (что, заметим, не означает прекращения долговых обязательств в силу наличия правопреемства).

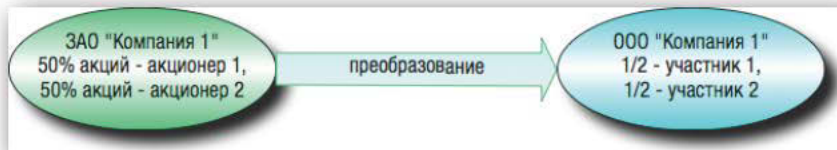
Кроме того, слияние не позволяет исключить из состава участников нового общества одного или нескольких участников сливаемых компаний, поскольку частью 3 ст. 52 ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» установлено обязательное включение в договор о слиянии порядка обмена долей в уставном капитале каждого реорганизуемого общества на доли в уставном капитале нового общества.

Как следствие, на практике данная форма реорганизации чаще всего оказывается непривлекательной и бесполезной для структурирования бизнеса.

**ЧАЩЕ ВСЕГО
ПРЕОБРАЗОВАНИЕ
ПРЕСЛЕДУЕТ ЦЕЛЬ
СМЕНЫ «НЕУДОБНОЙ»
ОРГАНИЗАЦИОННО-
ПРАВОВОЙ ФОРМЫ**

5. Преобразование

Преобразование представляет собой такую форму реорганизации, при которой происходит смена организационно-правовой формы юридического лица.



Чаще всего в процессе структурирования бизнеса преобразование преследует цель смены «неудобной», с точки зрения перераспределения имущества и долей участия, организационно-правовой формы. В частности, закон об акционерных обществах предусматривает значительное число условий для реализации тех или иных процедур (совершение крупных сделок, сделок с заинтересованностью,

определение состава акционеров выделяемого акционерного общества и др.), преодоление которых зачастую невозможно.

В этой связи на первоначальном этапе организационных преобразований акционерное общество преобразуется в ООО, а затем применяются иные реорганизационные процедуры, направленные на формирование искомой структуры холдинга.

6. Ликвидация

Не спешите возражать и закидывать нас помидорами. Бесспорно, с точки зрения цивилистики ликвидация есть форма прекращения юридического лица, но никак не форма его реорганизации.

Вместе с тем, для целей структурирования бизнеса ликвидация есть ни что иное, как одна из реорганизационных процедур. Судите сами.

Завершение ликвидационной процедуры означает прекращение существования компании с исключением ее из ЕГРЮЛ, однако при этом имущество, оставшееся после ликвидации, поступает в собственность участников юридического лица.

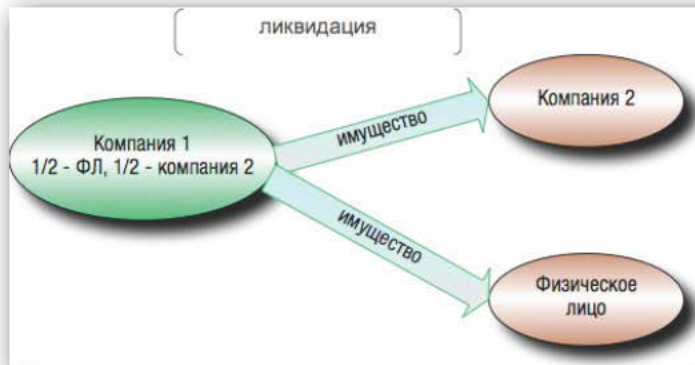
Более того, иногда такая передача имущества участникам-физическим (или юридическим) лицам является единственной целью ликвидации. Попробуем проиллюстрировать свою мысль конкретным примером.

Имеется компания 1 с большим по величине уставным капиталом, участниками которой являются физическое лицо и компания 2. Компания 1 владеет определенным имуществом, часть которого необходимо передать в компанию 2. Однако размер доли участия компании 2 в компании 1 не позволяет передать имущество без налоговых последствий (льгота по налогу на прибыль, предусмотренная подп.1 п.11 ст.251 НК РФ).

**ОСТАВШЕЕСЯ ПОСЛЕ
ЛИКВИДАЦИИ
ИМУЩЕСТВО ПОСТУПАЕТ
В СОБСТВЕННОСТЬ
УЧАСТНИКОВ
ЮРИДИЧЕСКОГО ЛИЦА**

С другой стороны, остальное имущество не может использоваться самой компанией 1 ввиду отсутствия у нее соответствующего вида деятельности, равно как и не может сдаваться в аренду, поскольку это будет противоречить функциональной структуре холдинга.

Процедура ликвидации компании 1 позволит, с одной стороны, передать имущество в компанию 2 с минимальными налоговыми последствиями, а с другой - избавиться от непрофильного имущества.



Так, компании 2 необходимо будет заплатить налог на прибыль с разницы между стоимостью получаемого имущества и расходами на приобретение доли в уставном капитале компании 1 (напомним, что УК компании 1 имеет значительный размер), а физическому лицу - НДФЛ с разницы между стоимостью получаемого имущества и расходами на приобретение доли в УК компании 1.

В итоге физическое лицо сможет либо сдавать имущество в аренду (самостоятельно либо через доверительного управляющего), либо внести его в новую компанию (в качестве оплаты доли в УК либо в качестве вклада в имущество ООО).

7. Снова о векселе

Затевая разговор о векселе в канве реорганизационных процедур, мы вновь предвидим немые вопросы: а вексель-то ту при чем? Ответаем: вексель сослужит нам отличную службу и позволит избежать расходов на уплату налогов в ситуации, когда необходима простая смена участников юридического лица.

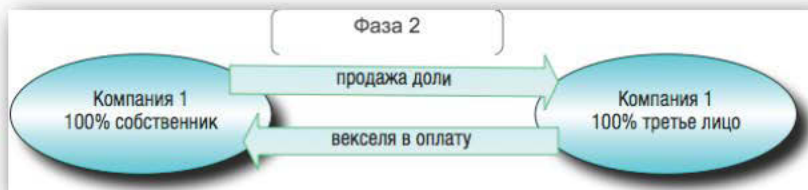
Например, собственником бизнеса принято решение продать одну из принадлежащих ему компаний (назовем ее компания 1). Однако компания 1 обладает дорогостоящими активами, поэтому за бесценок ее продать не удастся. Единственным участником компании 1 является близкий родственник фактического собственника бизнеса, но покупатели выдвинули условие: сделка должна быть заключена самим собственником.

Искомый результат, не влекущий для собственника необходимости уплатить НДФЛ, достигается в 2 этапа:

- 1) дарение близким родственником доли в компании 1 фактическому собственнику - НДФЛ не возникает в силу абз.2 п.18.1 ст.217 НК РФ;



- 2) расчеты по договору купли-продажи доли в УК компании 1 производятся путем передачи собственнику векселей. При этом доход, подлежащий налогообложению НДФЛ, в момент получения векселей не возникает, поскольку вексель используется в качестве средства платежа (доход возникнет только в случае оплаты векселя векселедателем). В дальнейшем собственник сможет использовать полученные векселя в расчетах за приобретаемое имущество.



Хотя число реорганизационных процедур как инструментов организационных преобразований ограничено, многообразие их комбинаций зависит лишь от потребностей конкретного бизнеса и уникальности задач, которые ставятся перед

консультантами. Поэтому бесполезная на первый взгляд форма реорганизации может являться единственно возможной в канве той или модели реорганизации бизнеса.

В этой связи призываем читателей безусловно не отвергать те или иные реорганизационные процедуры, а тщательно анализировать, насколько они, самостоятельно или в совокупности с другими инструментами, позволяют решать конкретные задачи организационного проектирования.



Безналоговая передача имущества и его консолидация

Вариантов передачи имущества без налоговых последствий не так уж много - всего четыре:

- 1) взнос имущества в уставный капитал;
- 2) внесение взноса в имущество ООО;
- 3) реорганизация в форме выделения;
- 4) внесение имущества для пополнения чистых активов.

Причем каждый из перечисленных способов имеет свои особенности и ограничения, что и понятно - освобождение от налогообложения всегда сопряжено с необходимостью соответствовать тем или иным жестким условиям.

Применительно к **взносу имущества в уставный капитал** имеется ограничение по субъекту - данную операцию может осуществить только участник (акционер) компании; иные лица, по общему правилу, такого права не имеют.

Вместе с тем, при определенных условиях взнос в уставный капитал может сделать и третье лицо.

Так, например, третье лицо может вступить в качестве участника в ООО, если его заявление о вступлении в общество будет единогласно одобрено всеми участниками общества, а также если вступление в общество третьих лиц не запрещено уставом общества (абз.1 ч.2 ст.19 ФЗ «Об ООО»).

Оплата доли третьего лица в увеличенном уставном капитале ООО будет равнозначна взносу в уставный капитал.

Оплата долей в уставном капитале общества может осуществляться деньгами, ценными бумагами, другими вещами или имущественными правами либо иными имеющими денежную оценку правами (ст.15 Закона об ООО). Оплатив долю в уставном капитале новой компании долей в уставном капитале другой компании, можно легко осуществить один из этапов трансформации бизнеса - создание компании «Хранителя активов», владеющей компанией «Производство».

В открытых акционерных обществах или в закрытых обществах, круг потенциальных акционеров которого, согласно устава, шире круга учредителей такого общества, третьи лица могут приобрести акции и осуществить тем самым взнос в уставный капитал в случае его увеличения путем выпуска дополнительных акций (ст.28 ФЗ «Об АО»).

Стоимость имущества, а также имущественных и неимущественных прав, внесенных в уставный капитал, не учитывается при налогообложении прибыли у принимающей стороны (подп.3 п.1 ст.251 НК РФ).

Что касается налога на добавленную стоимость, необходимо отметить следующее.

Несмотря на то, что передающая сторона обязана восстановить ранее принятый к вычету НДС (п.3 ст.170 НК РФ), принимающая сторона учитывает ту же сумму налога в составе вычетов после принятия имущества на учет (п.8 ст.172, п.11 ст.171 НК РФ). Как следствие, сохраняется баланс уплаченных и принятых к вычету сумм НДС, что фактически означает отсутствие налоговых последствий передачи имущества в уставный капитал для собственника бизнеса.

К сожалению, не все так радужно в случае, если передающая сторона применяет ОСН, а принимающая - специальный налоговый режим, поскольку в этом случае восстановленный НДС не сможет быть учтен принимающей стороной в составе расходов. Данное обстоятельство следует учитывать при разработке модели перераспределения имущества.

**ВЗНОС ИМУЩЕСТВА В УСТАВНЫЙ
КАПИТАЛ ИМЕЕТ ОДИН МИНУС -
МИНИМАЛЬНЫЙ РАЗМЕР
ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЮРИДИЧЕСКОГО
ЛИЦА ПО ЕГО ОБЯЗАТЕЛЬСТВАМ РАВЕН
ВЕЛИЧИНЕ УСТАВНОГО КАПИТАЛА**

При всей своей привлекательности и простоте, взнос имущества в уставный капитал имеет один минус - минимальный размер ответственности юридического лица по его обязательствам равен величине уставного капитала. Поскольку вывести имущество из уставного

капитала чрезвычайно трудно (хотя и возможно), его чрезмерная «раздутость» влечет за собой дополнительный риск обращения взыскания на имущество, внесенное в уставный капитал.

Вторым способом безналоговой передачи имущества является **взнос в имущество общества**, принципиальное отличие которого от взноса в уставный капитал состоит в том, что он не влечет за собой увеличения размера уставного капитала.

Данная форма передачи имущества может использоваться только в ООО (ст.27 ФЗ «Об ООО»); законом об акционерных обществах она не предусмотрена.

Однако чтобы получить льготу по налогу на прибыль (подп.11 п.1 ст.251 НК), необходимо обеспечить соответствие установленному в законе условию о том, что доля участия передающей (принимающей) стороны в уставном капитале принимающей (передающей) стороны должна составлять более 50%.

Кроме того, переданное имущество (за исключением денежных средств) не может быть никому передано в течение года с момента получения; в противном случае налоговая льгота теряется.

Данное ограничение необходимо учитывать, если модель трансформации бизнеса предполагает многоступенчатую схему консолидации имущества: следует либо заранее заложить в общий срок преобразования бизнеса период, в котором любое отчуждение имущества «заморожено», либо разработать альтернативный вариант вывода активов (например, реорганизация в форме выделения с последующим взносом в имущество ООО).

К сожалению, юридическое лицо не сможет без налоговых последствий сделать взнос в имущество «упрощенца» - его доля в уставном капитале не может превышать 25%, иначе утратится право на применение УСН.

В подобных ситуациях следует на первом этапе осуществить взнос в имущество, на втором - уменьшить долю участия юридического лица до разрешенных законом 25%, и лишь после этого переходить на УСН.

При осуществлении вноса в имущество не возникает также и объекта налогообложения НДС (ст.146 НК РФ), поскольку в данном случае имеет место передача имущества в инвестиционных целях, которая не является реализацией (ст.39 НК РФ).

Реорганизация в форме выделения является единственной формой реорганизации юридического лица, позволяющей передать имущество без налоговых последствий. Выделение, пожалуй, самый универсальный способ передачи имущества, не имеющий организационно-правовых ограничений (применим как к АО, так и к ООО) и вызывающий наименьшее количество вопросов у налоговых органов.

Самое главное, что нужно помнить, - выделение должно отвечать критериям концепции деловой цели (перевод части активов для организации нового направления деятельности, реструктуризация бизнеса с целью создания на базе бывших подразделений несколько самостоятельных бизнес-единиц и т.п.).

**ДОЛЯ УЧАСТИЯ
ПЕРЕДАЮЩЕЙ
(ПРИНИМАЮЩЕЙ)
СТОРОНЫ В УСТАВНОМ
КАПИТАЛЕ ПРИНИМАЮЩЕЙ
(ПЕРЕДАЮЩЕЙ) СТОРОНЫ
ДОЛЖНА СОСТАВЛЯТЬ
БОЛЕЕ 50%**

На практике нередко попытки признать реорганизацию недействительной предпринимают конкурсные управляющие реорганизованного лица, ссылаясь на нарушение при составлении разделительного баланса принципа справедливости распределения активов и обязательств. Однако это им удается крайне редко (См. Постановление ФАС Уральского округа от 6 октября 2009 г. №Ф09-7453/09-С4 (Дело N А47-8042/2008-10ГК).

Напомним, что при выделении образуется второе юридическое лицо, которое не является правопреемником реорганизованного юридического лица в части его налоговых обязательств, за исключением случаев, когда будет доказано, что единственной целью выделения было уклонение от погашения задолженности перед бюджетом (п.8 ст.50 НК).

Следует иметь в виду, что из ООО можно выделить только ООО, а из АО - только АО.

Участниками создаваемого общества могут быть:

уч а с т н и к и (а к ц и о н е р ы)
реорганизуемого общества.

**ВЫДЕЛЕНИЕ ДОЛЖНО
ОТВЕЧАТЬ КРИТЕРИЯМ
КОНЦЕПЦИИ ДЕЛОВОЙ ЦЕЛИ**

В зависимости от того, какое решение примет общее собрание, доля участия в уставном капитале (доля акций) каждого участника может остаться такой же, как раньше, либо измениться.

само реорганизуемое общество - речь здесь, по сути, идет о специфическом способе создания дочернего общества, когда материнская компания не только формирует уставный капитал, но и наделяет «дочку» имуществом без налоговых последствий;

третьи лица - любые физические и юридические лица, ранее не являвшиеся участниками ООО.

Возможность такого выделения «на третье лицо» хотя прямо и не предусмотрена действующим законодательством, но фактически разрешена ч.2 ст. 55 ФЗ «Об ООО» (учитывая принцип диспозитивности гражданского права), поскольку в ней содержится лишь общая фраза о том, что общее собрание участников общества принимает решение «о порядке и об условиях выделения».

Кроме того, наш опыт сопровождения реорганизационных процедур показывает, что налоговые органы спокойно воспринимают подобную «смену собственников» посредством выделения.

Между тем, применительно к акционерным обществам выделение «на третье лицо» невозможно, поскольку п.3 ч.3 ст.19 ФЗ «Об АО» предусмотрены три способа размещения акций выделяемого общества: конвертация акций реорганизуемого общества в акции создаваемого общества, распределение акций создаваемого общества среди акционеров реорганизуемого общества и приобретение акций самим обществом. Данный перечень является закрытым, не содержит оговорки, подобной «и др.», а потому представляется, что иных способов распределения акций выделяемого АО быть не может.

Выделение может быть использовано как промежуточный этап в процедуре безналогового отчуждения активов третьим лицам (например, когда прямое выделение на третье лицо неинтересно покупателю ввиду отсутствия расходной части, либо в ситуации отчуждения имущества акционерным обществом).

Реализация данного механизма происходит в два этапа:

создание в результате выделения дочернего общества, единственным участником (акционером) которого является реорганизуемое общество.

В этом случае на балансе ООО или АО появится доля в уставном капитале нового общества, стоимость которой будет определена оценщиком, поскольку оплата долей (акций) произведена неденежными средствами (ч.2 ст.15 ФЗ «Об ООО», ч.3 ст.35 ФЗ «Об АО»).

При этом очевидно, что оценщик применит не балансовую стоимость имущества, по которой оно учитывалось у реорганизуемого общества, а стоимость рыночную, т.е. на момент создания выделяемого общества стоимость его чистых активов будет равна рыночной цене имущества;

продажа доли в созданном обществе третьим лицам по рыночной цене, равной балансовой стоимости имущества.

В результате данной операции расходы компании-продавца будут равны его доходам, т.е. налоговой базы по налогу на прибыль не возникнет, равно как будет отсутствовать объект налогообложения НДС (подп.12 п.2 ст.149 НК РФ).

С 1 января 2011 года появился еще один инструмент передачи имущества без налоговых последствий. А если точнее - появился он еще 1 января 2007 года, но вот известно стало о нем только теперь. [1]

Это так называемая **передача имущества в целях увеличения чистых активов общества**.

В соответствии с подп.3.4 п.1 ст.251 Налогового кодекса РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются доходы в виде имущества, имущественных прав или неимущественных прав в размере их денежной оценки, которые переданы хозяйственному обществу или товариществу в целях увеличения чистых активов, в том числе путем формирования добавочного капитала и (или) фондов, соответствующими акционерами или участниками.

Из этого можно выделить характерные особенности этого способа:

- 1) Не происходит увеличения уставного капитала общества;
- 2) Передаваться может имущество, имущественные и неимущественные права, имеющие денежную оценку;
- 3) Применима как для ООО, так и для акционерных обществ;
- 4) Передать имущество, имущественные и неимущественные права может любой участник общества: юридическое и физическое лицо независимо от размера доли в уставном капитале общества.

Это делает этот способ передачи имущества более гибким и универсальным, по сравнению с взносом в имущество (подп.11 п.1 ст.251 Налогового кодекса РФ).

Если речь идет о необходимости передачи имущества от одной организации другой, первая должна стать участником (акционером) второй, после чего соответствующая передача может состояться.

**ВАРИАНТОВ КОНСОЛИДАЦИИ
ИМУЩЕСТВА ВЕЛИКОЕ
МНОЖЕСТВО**

Безусловно, реальную жизнь далеко не всегда можно «впихнуть» в рамки вышеописанных способов передачи имущества, поэтому вариантов консолидации имущества великое множество. Чаще всего они представляют из себя комбинации безналоговых и низконалоговых вариантов перераспределения имущества, набор которых всегда уникален.

Налоговые последствия «безналоговой» реорганизации

Реорганизацию в форме выделения принято считать безналоговым способом передачи имущества. Это действительно так: передача в этом случае не образует объекта обложения налогом на прибыль, НДС либо единым налогом по УСН (п.3 ст. 251, ст.162.1, п.1.1 ст.346.15 НК РФ).

Вместе с тем, законодательством предусмотрены особенности распределения налоговых обязательств между реорганизуемой и новой (образованной в результате выделения) компаниями.

Ситуация 1: Выделение происходит из компании, применяющей ОСН, и новая компания также применяет ОСН:



Такая передача не признается реализацией, в связи с чем отсутствует объект обложения НДС.

Переданное новой организации имущество не образует объекта обложения налогом на прибыль (п.3 ст.251 НК РФ) и также не учитывается в составе расходов у передающей стороны

Вновь созданная компания учитывает у себя имущество по остаточной стоимости, продолжает начислять амортизацию.

Ситуация 2. Реорганизуемая компания применяет ОСН, а вновь образующаяся компания применяет УСН:



При реорганизации в форме выделения в отношении недоамортизированного имущества, передаваемого от компании, применяющей ОСН, вновь созданной компании на УСН обязанности по восстановлению сумм НДС, ранее принятых к вычету, не возникает ни у передающей, ни у принимающей стороны.

По правилу п. 8 ст. 162.1 НК РФ при передаче правопреемнику товаров (работ, услуг, имущественных прав), в том числе основных средств и нематериальных активов, при приобретении (ввозе) которых суммы налога были приняты реорганизованной (реорганизуемой) организацией к вычету, соответствующие суммы налога не подлежат восстановлению и уплате в бюджет реорганизованной (реорганизуемой) организацией.

Аналогичное правило содержится в ст.170 НК РФ, в которой перечислен исчерпывающий перечень случаев для восстановления НДС: при передаче имущества правопреемнику (правопреемникам) при реорганизации суммы НДС не подлежат восстановлению.

Вместе с тем, нельзя упускать из внимания официальную позицию Минфина РФ по этому вопросу. Она изложена в письме Минфина РФ от 30.07.2010 №03-07-11/323 и расходится с прямым указанием НК РФ: по мнению налоговиков в такой ситуации вычеты реорганизованной организации подлежат восстановлению правопреемником, поскольку это недоамортизированное имущество будет использоваться для операций, не подлежащих налогообложению НДС.

Однако данная позиция не находит поддержки арбитражных судов. В Постановлении от 26.01.2010 №Ф09-11294/09-С2 по делу №А60-23767/2009-С8 ФАС Уральского округа, в частности, указал, что в соответствии с подп. 2 п.3 ст. 170 НК РФ суммы налога, принятые к вычету, подлежат восстановлению в случаях дальнейшего использования таких товаров для осуществления операций, не облагаемых НДС, за исключением передачи основных средств, нематериальных

активов и (или) иного имущества, имущественных прав правопреемнику (правопреемникам) при реорганизации юридических лиц.

При проведении реорганизации по этой модели изменяется порядок учета затрат на их приобретение (строительство). Здесь будет действовать правило по аналогии с ситуациями, когда одна компания переходит с ОСН на УСН с начала налогового периода. В соответствии с п.2.1 ст.346.25 НК РФ на дату окончания реорганизации в форме выделения новая организация учтет у себя переданное ей имущество по остаточной стоимости (остаточная стоимость = цена приобретения минус начисленная реорганизуемой организацией амортизация).

В дальнейшем стоимость имущества включается в состав расходов уже новой организации в порядке подп.3 п.3 ст.346.16 НК РФ:

- в отношении основных средств и нематериальных активов со сроком полезного использования до трех лет включительно - в течение первого календарного года применения упрощенной системы налогообложения;
- в отношении основных средств и нематериальных активов со сроком полезного использования от трех до 15 лет включительно в течение первого календарного года применения упрощенной системы налогообложения - 50 процентов стоимости, второго календарного года - 30 процентов стоимости и третьего календарного года - 20 процентов стоимости;
- в отношении основных средств и нематериальных активов со сроком полезного использования свыше 15 лет - в течение первых 10 лет применения упрощенной системы налогообложения равными долями стоимости основных средств.

[1] Федеральный закон № 409-ФЗ от 28.12.2010, которым внесены соответствующие изменения в Налоговый кодекс РФ, распространил действие этой нормы на отношения, возникшие с 01 января 2007 года.



Выплата дивидендов имуществом: какие налоги платить

В соответствии со ст.43 НК РФ дивидендом признается любой доход, полученный акционером (участником) от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения.

Дивиденды могут выплачиваться денежными средствами, а в случаях, предусмотренных уставом, - иным имуществом.

С налогообложением дивидендов, выплаченных денежными средствами, все достаточно подробно урегулировано в НК РФ:

Общая ставка НДФЛ, налога на прибыль и налога при УСН - 9 %.

Кроме того, с 01.01.2011 доходы российской компании в виде дивидендов от другой российской компании, в которой доля участия получающей компании составляет более 50 % непрерывно в течение 365 дней, не облагаются налогом на прибыль и единым налогом по УСН (ставка 0 %) (подп.1 п.3 ст.284, подп.2 п.1.1 ст. 346.15 Налогового кодекса РФ).

Практика выплаты дивидендов иным имуществом не так распространена, во-первых, из-за обязательного указания в уставе компании видов имущества, которое может быть передано в счет дивидендов, во-вторых, из-за позиции Министерства финансов и налоговых органов о том, что в данном случае возникает реализация и, соответственно, обязанность уплатить НДС и налог на прибыль (единый налог при УСН).

Такая позиция отражена в письме Министерства финансов РФ от 17.12.2009 № 03-11-09/405: поскольку при выплате дивидендов в виде имущества право собственности на это имущество, ранее принадлежавшее организации, переходит к ее участникам, такая передача имущества признается реализацией. Соответственно, выплата дивидендов имуществом влечет возникновение реализационного дохода у компании, принявшей решение о выплате дивидендов таким способом.

В итоге вырисовывалась ситуация не то что двойного, а тройного (!) налогообложения! Компания сначала уплачивает налог на прибыль по своей основной деятельности, затем уплачивает налоги при выплате дивидендов, а также у участника общества возникает обязанность уплаты НДФЛ.

Особняком на этом фоне стоят судебные акты по делу ЗАО «Фармленд». Три судебные инстанции, в том числе ФАС Уральского округа (Постановление от 23.05.2011 № Ф09-1246/11-С2), поддержали налогоплательщика в споре с

налоговым органом по вопросу начисления НДС и налога на прибыль при выплате дивидендов недвижимым имуществом.

Суды указали, что выплата дивидендов недвижимым имуществом не является реализацией этого имущества, а образует объект налогообложения налогом на доходы физических лиц.

В качестве необходимых условий выплаты дивидендов имуществом суды указали следующие:

- 1) Указание в уставе компании на возможность выплаты дивидендов имуществом;
- 2) Наличие нераспределенной прибыли после налогообложения.

Необходимость выплаты дивидендов имуществом может быть обусловлена ситуацией, при которой нераспределенная прибыль вроде есть (в бухгалтерском балансе), но изъять денежные средства из текущего оборота не представляется возможным.

Давайте сравним на примере условного расчета.

Фиксированные показатели: сумма выручки, сумма расходов по основной деятельности, сумма расходов на приобретение имущества (при этом мы в целях расчета одновременно принимаем понесенные затраты к учету), размер чистой прибыли и выплачиваемых дивидендов.

Исходные данные

Условная выручка с НДС 18 %	354 000
произведено расходов по основной деятельности (с НДС 18 %)	177 000
приобретено имущество (НДС к вычету, все расходы учтем сразу)	59 000
Прибыль до налогообложения	100 000
НДС к уплате	18 000
Налог на прибыль	20 000
Прибыль после налогообложения	80 000

Сравнение налоговой нагрузки при выплате дивидендов в размере 50 000 руб.

	Способ выплаты дивидендов (в размере 50000 руб.)		
	Деньгами	Имуществом	
		Позиция ИФНС	Позиция судов
НДФЛ у получателя дивидендов (общая ставка 9 %)	4500	4500	4500
НДС с выплаты дивидендов		9000	
Налог на прибыль		10000	
Итого:	4500	23500	4500

Приведенный расчет, конечно, является условным, но позволяет оценить, что налогообложение при выплате дивидендов денежными средствами и имуществом в трактовке судов одинаково. И это вполне справедливо - способ выплаты дивидендов не должен влиять на налогообложение.

Следуя судебной логике, при выплате дивидендов участнику - юридическому лицу также не будет объекта налогообложения НДС и налогом на прибыль, а при соблюдении условий подп.1 п.3 ст.284 НК РФ (доля более 50 % в течение более 365 дней) - налоговая ставка у получателя дивидендов будет 0 %.



Таким образом, выплата дивидендов имуществом является легальным способом передачи имущества (в том числе недвижимого) участнику общества -

физическому или юридическому лицу. При этом такая передача не является реализацией, в связи с чем не влечет возникновение налогооблагаемой базы НДС и налогом на прибыль у компании, выплачивающей дивиденды.



ПРИЛОЖЕНИЯ

Размышления о судебном прецеденте Изучаем судебные акты, вынесенные по схожим делам...

Сегодня, обращаясь за судебной защитой своих прав либо выступая ответчиком по делу, каждый изучает судебные акты, вынесенные по аналогичному вопросу. Выяснение позиции того или иного суда по схожему делу помогает определиться с перспективой разрешения спора в ту или иную пользу.

Реакция суда на представленную ему судебную практику может быть разной: как правило, постановления Высшего Арбитражного Суда РФ и кассационных инстанций суд может приобщить к материалам дела и при изложении мотивировочной части решения сослаться на мнение вышестоящих судов (1).

Более того, по ряду вопросов арбитражные суды обязаны принимать решения с учетом позиции по конкретному вопросу ВАС РФ. Так, в соответствии с положениями Федерального конституционного закона «Об арбитражных судах в Российской Федерации» (2) по вопросам своего ведения Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации принимает постановления, обязательные для арбитражных судов в Российской Федерации.

Однако возможны ситуации, когда суд, указывая на то, что «у нас не прецедентное право», отклоняет доводы стороны, основанные на позиции других судов.

В этой связи вопрос о существовании в России судебного прецедента и, в принципе, о возможности ссылаться на постановления вышестоящих инстанций для усиления своей позиции по делу является весьма актуальным.

Здесь следует отметить, что роль судебного прецедента в Российском праве и необходимость законодательного закрепления порядка его формирования и применения имели большой общественный и научный резонанс в начале 2010 года. Причиной этому послужил, как нам представляется, следующий ряд событий.

21 января 2010 года Конституционный суд Российской Федерации вынес Постановление по делу о проверке конституционности положений ч.4 ст.170, п.1 ст. 311 и ч.1 ст.312 АПК РФ.

Предыстория этого дела такова. В 2006-2007 годах арбитражные суды удовлетворили иски ряда компаний, взыскав с ОАО «Мосэнергосбыт» по несколько миллионов рублей переплаты за электроэнергию. Но в марте-апреле 2008 года

судьи ВАС определили, что дела должны быть пересмотрены по вновь открывшимся обстоятельствам, поскольку 29 мая 2007 года президиум ВАС решил аналогичное дело в пользу Мосэнергосбыта. При новом рассмотрении дел в удовлетворении требований компаний-потребителей было отказано.

АПК РФ относит к основаниям пересмотра судебных актов по вновь открывшимся обстоятельствам существенные для дела обстоятельства, которые не были и не могли быть известны заявителю (пункт 1 статьи 311).

При этом ВАС РФ толкует указанную норму так: судебный акт, оспариваемый заявителем в порядке надзора и основанный на положениях законодательства, практика применения которых после его принятия определена ВАС РФ в Постановлении Пленума или в Постановлении Президиума, в том числе принятом по результатам рассмотрения другого дела в порядке надзора, может быть пересмотрен по вновь открывшимся обстоятельствам (3).

Установив данные обстоятельства при рассмотрении заявления о пересмотре судебного акта в порядке надзора, ВАС РФ выносит определение об отказе в передаче дела в Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, в котором указывает на возможность пересмотра оспариваемого судебного акта по вновь открывшимся обстоятельствам.

Отказывая таким образом в передаче в Президиум ВАС РФ для пересмотра в порядке надзора судебных актов, которыми в 2006-2007 годах были удовлетворены требования ряда компаний о взыскании с ОАО «Мосэнергосбыт» неосновательного обогащения, Высший Арбитражный Суд Российской Федерации (4) сослался на то, что практика применения положений законодательства, на которых основаны эти судебные акты, была изменена Постановлением Президиума ВАС РФ от 29 мая 2007 года №16260/06, в связи с чем ОАО «Мосэнергосбыт» имеет возможность обратиться с заявлениями об их пересмотре по вновь открывшимся обстоятельствам. Арбитражные суды удовлетворили соответствующие заявления ОАО «Мосэнергосбыт» и при новом рассмотрении дел в удовлетворении требований истцов о взыскании неосновательного обогащения отказали.

Конституционный суд (далее - КС РФ) положения п.1 ст.311 и ч.1 ст.312 АПК РФ признал не противоречащими Конституции РФ, вместе с тем, разъяснил их конституционно-правовой смысл, в соответствии с которым данные положения, в том числе:

- не предполагают придание обратной силы правовым позициям, выраженным ВАС РФ, без учета характера спорных правоотношений и установленных для этих случаев конституционных рамок действия правовых норм с обратной силой;

- допускают пересмотр по вновь открывшимся обстоятельствам только при условии, что в соответствующем постановлении ВАС РФ содержится прямое указание на это;

- не предполагают, что наличие в определении ВАС РФ об отказе в передаче дела в порядке надзора в Президиум указания на возможность пересмотра оспариваемого судебного акта по вновь открывшимся обстоятельствам выступает в качестве обязательного требования такого пересмотра.

Указанным Постановлением Конституционный суд практически признал соответствующим Конституции РФ возможность пересмотра судебных актов в связи с изменением судебного толкования правовых норм, то есть в связи с изменением либо в связи с формированием Высшим Арбитражным Судом РФ судебного прецедента.

19 марта 2010 года на третьих Сенатских чтениях в Конституционном Суде РФ в Санкт-Петербурге Председатель ВАС РФ А. А. Иванов выступил с докладом «Речь о прецеденте». Именно тема данного доклада, выбранная, по всей видимости, в связи с указанным Постановлением Конституционного суда, и послужила основанием дальнейшего усиления и без того жарких дискуссий вокруг этого вопроса.

Самое главное, что в рассмотренном постановлении Конституционный суд обязал федерального законодателя в течение полугода внести изменения в арбитражное процессуальное законодательство, урегулировав процедуру с учетом позиции КС РФ.

В соответствии с этим Постановлением ВАС РФ подготовил законопроект о внесении изменений в ст.311 АПК РФ, которым предлагается разделить основания для пересмотра дела на «новые» и «вновь открывшиеся обстоятельства», при этом в измененной редакции ст.311 АПК будет перечисляться, что является вновь открывшимся, а что новым обстоятельством.

Новым обстоятельством для пересмотра станет, в том числе, «определение (изменение) ВАС практики применения правовой нормы, примененной арбитражным судом в конкретном деле, в связи с принятием судебного акта, по которому подано заявление о пересмотре дела в порядке надзора, в постановлениях либо пленума, либо президиума ВАС, вынесенном по результатам рассмотрения другого дела в порядке надзора».

Указанный законопроект назначен к рассмотрению нижней палаты Федерального собрания во втором чтении на 23 ноября 2010 г.

В качестве итога следует отметить, что для усиления своей позиции по делу всегда следует представлять судебную практику по аналогичным делам, причем не только в виде Постановлений Пленума или Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, но и в виде Постановлений кассационной и апелляционной инстанций, поскольку на сегодняшний день действительность такова, что главным мотивом принятия решения для суда первой инстанции порой является минимизация его отмены вышестоящим судом и улучшение статистических показателей работы конкретного судьи.

¹ Частью 4 статьи 170 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее – АПК РФ) предусмотрена возможность ссылок в мотивировочной части решения суда на постановления Пленума ВАС РФ по вопросам судебной практики.

² См. ч.2 ст.13 Федерального конституционного закона от 28.04.1995 № 1-ФКЗ «Об арбитражных судах в Российской Федерации»

³ См. п.5.1. Постановления Пленума ВАС РФ от 12 марта 2007 года №17 «О применении Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации при пересмотре вступивших в законную силу судебных актов по вновь открывшимся обстоятельствам»

⁴ См. Определения ВАС РФ от 28 марта 2008 года №3497/08, от 9 апреля 2008 года №3969/08, №3884/08, №618/07



«Дочерний подарок»

Налоговым кодексом предусмотрена льгота по налогу на прибыль в отношении имущества, безвозмездно полученного Обществом от своего участника (акционера), размер вклада (доли) которого в уставном капитале этого Общества составляет более 50 процентов (абз.2, 4 п.п.11 п.1 ст. 251 НК РФ).

Аналогичное правило действует и в случае передачи имущества от организации, уставный капитал которой более чем на 50 процентов состоит из вклада (доли) получающей организации (абз. 3 пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ), то есть от дочерней компании материнской.

Правовые основания для безвозмездной передачи имущества от материнской компании дочерней предусмотрены законодательством - внесение вклада в имущество Общества (ст.27 Закона об ООО). Однако нормативная регламентация оснований обратной передачи имущества - от дочерней компании материнской - отсутствует. При таких обстоятельствах безвозмездная передача имущества формально отвечает признакам договора дарения, заключение которого между коммерческими организациями запрещено в соответствии со ст. 575 ГК РФ (за исключением обычных подарков, стоимость которых не превышает трех тысяч рублей).

Выходит, что безвозмездная передача от дочерней компании материнской имущества стоимостью более 3000 рублей невозможна в силу закона? В арбитражной практике имели место судебные акты, указывающие, что «применение положений пункта 11 статьи 251 НК РФ возможно при условии передачи имущества безвозмездно с соблюдением норм действующего законодательства, в частности, требований статьи 575 ГК РФ» (Постановление ФАС Московского округа от 30.06.2005 №КА-А40/3222-05). Однако в основной своей массе суды придерживаются иной точки зрения. Так, ФАС Поволжского округа в Постановлении от 06.12.2007 по делу №А65-5602/2007-СА1-7 указал, что «передача имущества учредителю не противоречит положениям статьи 575 ГК РФ, поскольку указанная статья в данном случае не подлежит применению».

Гражданское законодательство регулирует имущественные и личные неимущественные отношения, основанные на равенстве обеих сторон. К имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим

финансовым и административным отношениям, гражданское законодательство не применяется (п.3 ст.2 ГК РФ).

Учитывая, что отношения материнской и дочерней компаний выстраиваются в вертикальной плоскости власти и подчинения, нормы о запрете дарения к ним неприменимы. К данному выводу пришел, в том числе, и Девятый арбитражный апелляционный суд в Постановлении от 14.09.2007 №09АП-10525/2007-АК.

Таким образом, передача имущества от дочерней компании материнской соответствует требованиям действующего законодательства и не влечет возникновения налога на прибыль у принимающей стороны.

Используя данную льготу при осуществлении хозяйственных операций между материнской и дочерней компанией, не стоит забывать, что существует риск квалификации безвозмездной передачи имущества в качестве схемы ухода от налога.

Во-первых, безвозмездное перечисление денежных средств увеличивает вероятность претензий контролирующих органов. До недавнего времени была широко распространена практика признания налоговой факта перечисления денег материнской компании в качестве выплаты налогооблагаемых дивидендов, однако, отметим, что такие попытки переквалификации не находили поддержки у арбитражных судов [1]. Учитывая, что с 2011 года ставка по доходам, полученным российскими организациями, владеющими непрерывно в течение года более чем 50-процентным вкладом (долей), в сумме, превышающей половину общей суммы выплачиваемых дивидендов, установлена равной 0, полагаем, что таких судебных споров будет меньше.

Во-вторых, хуже признания полученных денег в качестве дивидендов может быть признание этих сумм доходом, облагаемым по ставке 20%. Так, например, перечисление денежных средств в цепочке материнских и дочерних компаний было квалифицировано налоговым органом в качестве схемы, поскольку деньги, поступившие налогоплательщику от его материнской компании, этой компании не принадлежали ввиду полного отсутствия у нее какой-либо деятельности, а следовательно, и прибыли. Фактически такая схема «дочки-матери» была использована для безналогового транзита денежных средств, что и было установлено судом (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 27.03.2006 по делу №Ф04-1460/2006(20949-А75-35)).

При возникновении схожих вопросов претензии налоговых органов могут быть опровергнуты доводами налогоплательщика о том, что, например, денежные средства перечислены на конкретные цели, при этом в сумме, превышающей размер чистой прибыли. В принципе, передача имущества безопаснее перечисления денег. Поэтому для финансирования покупки вещи, лучше приобрести эту вещь организацией, имеющей деньги, с последующей безналоговой передачей этой вещи «родственной» компании. При этом следует помнить, что такое получение не признается доходом для целей налогообложения только в том случае, если в течение одного года это имущество (за исключением денежных средств) не передается третьим лицам. Использование описанной льготы при налоговом планировании требует не только учета установленных ограничений, но и анализа того, насколько безвозмездная передача имущества и денежных средств соответствует критерию деловой цели хозяйственной операции.

[1] См. Постановление ФАС Московского округа от 24.09.2008 №КА-А40/8110-08 по делу №А40-7876/08-90-16, Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 23.09.2008 №Ф08-5236/2008 по делу NN№A53-12810/2007-С5-34, Постановление ФАС Уральского округа от 24.03.2010 №Ф09-1861/10-С3 по делу №А60-33426/2009-С8



Обзор судебной практики по вопросу порядка определения размера необоснованной налоговой выгоды по делам, связанным с «проблемными» поставщиками

При судебном оспаривании решений налоговых органов о доначислении налогоплательщику налога на прибыль и НДС по причине признания инспекцией налоговой выгоды, полученной при взаимоотношениях с «проблемными» поставщиками, необоснованной, возникает вопрос о правомерности заявленного инспекцией размера этой самой необоснованной выгоды («проблемные» поставщики – юридические лица, обладающие признаками анонимных структур: имеют номинальных директоров, по адресу регистрации не находятся, налоговую отчетность не сдают, необходимыми производственными ресурсами для выполнения договорных обязательств не обладают, и т.д., и т.п.).

Признавая неправомочность заявленных налогоплательщиком расходов по налогу на прибыль и/или вычетов по НДС по договорам поставки, в которых фигурируют «проблемные» поставщики, купившие поставленный товар в свою очередь от других, как правило, реальных поставщиков (изготовителей), налоговые органы, определяя величину необоснованной налоговой выгоды, не принимают к учету всю сумму заявленных расходов. Однако, как правило, купленный товар имеется в наличии, оприходован, возможно, уже реализован либо использован в производстве.

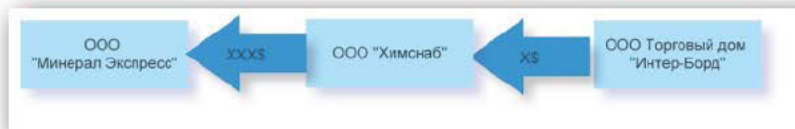
Иными словами, доход от последующей реализации (использования) поставленного товара налоговый орган принимает к учету, а расходы на приобретение этого товара, которые все равно есть, не принимает.

Подобный порядок определения величины необоснованной выгоды характерен, как показал проведенный анализ, для большинства федеральных судебных округов, за исключением единичных случаев, в основном имеющих место в Западно-сибирском федеральном округе.

Для ясности момента, рассмотрим конкретный пример.

По результатам выездной налоговой проверки ООО «Минерал Экспресс», налоговым органом доначислен обществу, в том числе, налог на прибыль, уменьшен предъявленный к возмещению из бюджета в завышенных размерах НДС.

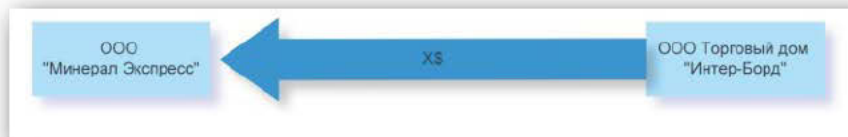
Согласно обстоятельствам дела, ООО «Минерал Экспресс» приобрело товар у ООО «Химснаб», который в свою очередь купил его у ООО «Торговый дом «Интер-Борд».



По мнению Инспекции ФНС, фактически товар приобретался налогоплательщиком по завышенным ценам; учредителем и руководителем ООО "Химснаб" значится лицо, которое фактически никакого отношения к деятельности организации-поставщика не имеет; реальным поставщиком общества являлось ООО "Торговый дом "Интер-Борд", а ООО "Химснаб" было привлечено к участию в сделке с использованием налогового органа в качестве фактора для контроля за формированием цен.

При этом налоговый орган, определяя величину необоснованной выгоды, исходил из того, что общество необоснованно приняло к вычету НДС и неправомерно включило в расходы при определении налоговой базы по налогу на прибыль разницу в ценах между ценой, по которой был приобретен товар у ООО "Химснаб" и ценой по которой товар приобретался обществом "Химснаб" у общества "Торговый дом "Интер-Борд" (См. Постановление Федерального арбитражного суда Западно-сибирского округа от 9 сентября 2009 г. №Ф04-5482/2009(19397-А45-42)).

Таким образом, налоговый орган принял к учету расходы налогоплательщика и вычеты по НДС исходя из стоимости этого товара у первоначального поставщика.



Аналогичным образом размер необоснованной выгоды определялся изначально налоговыми органами в единичных случаях (См. Постановления ФАС Центрального округа от 2 июля 2010 г. по делу №А09-3061/2009; ФАС Северо-западного округа от

09.02.2010 по делу №А42-5222/2008; ФАС Западно - сибирского округа от 17.08.2010 №Ф04-4895/2009; ФАС Западно - сибирского округа от 26.10.2009 по делу №А56-15244/2007; ФАС Северо-Кавказского округа от 29.10.2009 по делу №А53-2486/2000; ФАС Центрального округа от 19.11.2009 по делу №А48-2694/08-6).

Однако судебные акты по данным делам приняты в пользу налогоплательщиков. То есть решения налоговых органов, в которых доначислены налоги с учетом разницы между ценами поставщиков, отменены, поэтому утверждать, что в этих постановлениях Федеральных арбитражных судов описанный порядок определения величины необоснованной налоговой выгоды признан судебными органами правомерным, не приходится.

Проведенный обзор, охвативший период с 01.07.2009 по октябрь 2010 года, показал, что в основной своей массе вопрос о порядке определения налоговым органом величины необоснованной выгоды с достаточной аргументацией не принятия расходов и вычетов по реально существующему товару, судебными постановлениями не отражен.

Вместе с тем, примером судебного подтверждения правомерности доначисления налогов на разницу цен между реальным и «проблемным» поставщиками может служить Постановление ФАС Западно - сибирского округа от 09.06.2010 по делу №А27-14428/2008, в котором суд указал, что «...Учитывая отсутствие реальных операций по приобретению обществом товаров у ООО «Инстра», **налоговым органом правомерно доначислен НДС на разницу между ценой, указанной в договоре общества с ООО «Инстра», и ценой производителя товара - ООО "Урал-Гипс", от которого фактически получена продукция.** Также из расходов общества при исчислении налога на прибыль обоснованно исключена вышеуказанная разница в ценах...».

Анализируя причины непринятия всей суммы расходов (вычетов) по реально приобретенному товару Инспекциями ФНС, в том числе и в Уральском Федеральном округе, мы пришли к предположению об отсутствии, по мнению арбитражных судов, соответствующих полномочий у налоговых органов, прямо позволяющих им осуществлять принятие заявленных сумм в части. Иными словами, действующее законодательство не позволяет налоговикам проявлять инициативу в данном вопросе: если не принимать, так не принимать все.

Для примера, Постановление ФАС Западно - сибирского округа от 17.08.2010 №Ф04-4895/2009: «...не принимая понесенные затраты и вычеты по НДС, Инспекция, проанализировав разницу между ценой посредника (ООО «Редут») и отпускной ценой производителя (ООО «Группа Магnezит»), пришла к выводу о неправомерности заявленных расходов в сумме 1 597 403 рублей, поскольку при отсутствии документального подтверждения на расходы от реализации за 2005 год отнесены стоимости запчастей в сумме 1 060 876 рублей, которые фактически не поставлялись ООО «Редут».

Отклоняя указанные доводы, арбитражные суды правомерно указали, что согласно пункту 1 статьи 40 Налогового кодекса Российской Федерации, если иное не предусмотрено настоящей статьей для целей налогообложения принимается цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки, пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен.

Возможность установления цены на товар по соглашению сторон (как необходимого условия договора) установлена статьей 485 Гражданского кодекса Российской Федерации.

Между тем из решения налогового органа следует, что несоответствие примененной сторонами цены договора поставки продукции в порядке статьи 40 Налогового кодекса Российской Федерации не использовалось налоговым органом в качестве фактора для контроля за формированием цен. Материалы выездной налоговой проверки не содержат выводов о несоответствии предъявленных к оплате по договорам поставки огнеупорной продукции сумм фактически поставленным товарам с учетом дальнейшего их использования в производстве сырья и материалов, приходящихся на произведенные товары, либо о несоответствии примененных цен условиям договора.

Кроме того, **сама по себе разница между ценой посредника и ценой производителя товара, при неустановлении отклонений в сторону повышения или понижения от уровня рыночных цен, неустановления уровня рыночных цен на идентичные товары, не является основанием для применения иной цены сделки, чем определена соглашением сторон».**

Аналогичная позиция изложена и в Постановлении Федерального арбитражного суда Западно-сибирского округа от 9 сентября 2009 г. №Ф04-5482/2009(19397-А45-42).

Заявляя о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, налоговый орган в первую очередь должен привести мотивированный расчет размера этой выгоды.

При этом налогоплательщику следует в усиление логичности своей позиции представлять все возможные доказательства не только несения расходов на приобретение товара от «проблемного» поставщика, но и доказательства дальнейшего использования этого товара и, как следствие, получения дохода. Дохода, который, в нарушение всякой логики, налоговый орган принимает к учету, не принимая расходы на этот товар.

Утверждение, что доходы не возможны без расходов, должно быть основополагающим при построении позиции по делу.

Отсутствие полномочий у налоговых органов на определение величины необоснованной налоговой выгоды на разницу в ценах «проблемного» и реального поставщиков, не исключает права налогоплательщика заявлять о необходимости такого определения в суде и в обязательном порядке требовать судебного обоснования не принятия его доводов.

О правомерности утверждения об обязательном определении величины необоснованной выгоды с учетом разницы цен между реальным поставщиком и «проблемным» свидетельствуют не только мнения судов и изначальные позиции по данному вопросу налоговых органов в приведенных выше судебных актах, но и аналогичный подход к определению размера необоснованной налоговой выгоды по делам, связанным с применением схем «аутсорсинга», исследование и анализ которых станет следующей темой нашего обзора.



Обзор судебной практики по делам об «аутсорсинге»

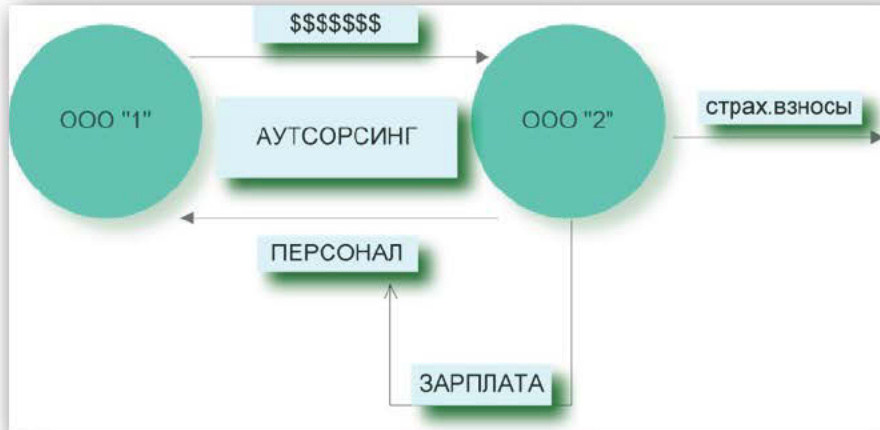
В продолжение темы о порядке определения налоговыми органами величины необоснованной налоговой выгоды по делам, связанным с «проблемными» поставщиками, предлагаем вниманию читателей обзор судебной практики по делам об «аутсорсинге».

Приоритетной целью настоящего обзора являлось выяснение позиции судов относительно порядка определения величины налогового обязательства по единому социальному налогу в случае квалификации действий налогоплательщика в рамках заключенных договоров аутсорсинга (договор найма персонала) в качестве действий, направленных исключительно на получение необоснованной налоговой выгоды.

Аутсорсинг (от англ. outsourcing (outer-source-using) - использование внешнего источника/ресурса) - передача организацией на основании договора определённых бизнес-процессов или производственных функций на обслуживание другой компании, специализирующейся в соответствующей области (1).

Зачастую договор аутсорсинга является предметом рассмотрения в арбитражных судах в связи с использованием его в целях уменьшения налогового бремени по ЕСН.

Суть в следующем: одна организация (как правило, находящаяся на общей системе налогообложения) заключает с другой организацией (как правило, находящейся на упрощенной системе налогообложения) договор о предоставлении персонала в аренду (договор найма персонала). Затраты на оплату услуг в рамках этого договора «арендатор» персонала ставит себе в расходы по налогу на прибыль, при этом ни ЕСН, ни страховых взносов с выплат работникам он не платит. В тоже время, аутсорсер («арендодатель») также не платит ЕСН, находясь на упрощенной системе налогообложения.



Проведенный анализ показал, что в основной своей массе дела о признании недействительными решений налоговых органов, в соответствии с которыми применение договора аутсорсинга признано экономически необоснованным, направленным исключительно на получение налоговой выгоды и, как следствие, налогоплательщикам доначислен ЕСН, разрешаются не в пользу заявителей. В процентном соотношении от общего числа рассмотренных дел, дошедших до кассационной инстанции, эти дела составляют около 42%, причем 29% аналогичных дел отправляются федеральными арбитражными судами округов на новое рассмотрение с формулировкой «несоответствие выводов судов фактическим обстоятельствам дела» (См. Постановление ФАС Уральского округа от 2 февраля 2010 г. N Ф09-128/10-СЗ).

В целом, рассмотрение таких дел осуществляется судами сквозь призму положений Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 №53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды", а также положений постановлений Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 25.02.2009 №12418/08, от 28.04.2009 №17643/08, от 30.06.2009 №1229/09.

Как отметил ФАС Уральского округа, из приведенных постановлений следует, что при рассмотрении подобных споров следует исходить из выяснения экономического обоснования (деловой цели) привлечения сторонней организации, и, кроме того, из анализа хозяйственной деятельности организации-упрощенца, а

именно доходной и расходной части организации-упрощенца и наличия или отсутствия у нее специализированной деятельности и иной деловой активности (наличие взаимоотношений с иными, не связанными с налогоплательщиком, контрагентами и т.д.). С учетом данных обстоятельств оценивается обоснованность получения налоговой выгоды (Постановление ФАС Уральского округа от 2 февраля 2010 г. №Ф09-128/10-С3).

Решающим фактором для положительного (для налогоплательщика) разрешения налогового спора данной категории дел является доказанность заявителем экономической обоснованности заключенного договора найма персонала.

Так, ВАС РФ Определением от 05.05.2010 №ВАС-2810/10 отказал в передаче в Президиум аналогичного дела, разрешенного нижестоящими инстанциями в пользу налогоплательщика, поскольку: «применение налогоплательщиком договоров аутсорсинга привело не только к налоговой выгоде, но и к планируемому экономическому результату: увеличению выручки, что позволило увеличить оплату труда привлеченных работников. Следовательно, это привело к увеличению фонда оплаты труда и совокупному увеличению поступления налогов с фонда оплаты труда (единого социального налога, налога на доходы физических лиц, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование)...

В то же время увеличение дохода общества за проверяемый период, в том числе благодаря новым методам организации труда, в десятки раз превысило налоговую выгоду».

Примерами положительного разрешения налоговых споров по таким делам, являются, в том числе, Постановления ФАС Уральского округа от 1 июня 2009 г. N Ф09-3407/09-С2, от 29 декабря 2009 г. N Ф09-10515/09-С2, ФАС Поволжского округа от 22 октября 2009 г. по делу N А49-1429/2009, ФАС Поволжского округа от 29 июля 2010 года №А55-27439/2009. В последнем из упомянутых судебных актов, кассационная инстанция, оставляя без изменения постановление апелляции, отменившее решение суда первой инстанции, принятое в пользу налогового органа, в мотивировочной части указала следующее: «О реальности осуществления работниками своих трудовых обязанностей в ООО «Кадровик-С» также свидетельствуют ведомости по заработной плате, документальные сведения о выплате пособий и об оплате больничных листов. Из материалов дела усматривается, что ООО «Кадровик-С» оплачивало медицинские осмотры своих

работников, предоставляло им льготные путевки в санатории за счет средств Фонда социального страхования Российской Федерации, обеспечивало работников спецодеждой.

Как установлено судом апелляционной инстанции, продукция, производимая ООО «ПКФ «Зима» (замороженные полуфабрикаты продуктов питания), является продукцией сезонного потребления, а, значит, пользуется непостоянным спросом. Следовательно, наличие в штате общества работников, осуществляющих свои трудовые обязанности по трудовым договорам, влечет необходимость оплаты им времени простоя или нахождения в вынужденных отпусках в период низкого спроса на производимую продукцию. Вместе с тем, в период интенсивного производства отсутствие работников по уважительным или неуважительным причинам приводит к невыполнению внутреннего производственного плана и к возможному неисполнению обществом своих обязательств перед покупателями. Заключение ООО «ПКФ «Зима» договора о предоставлении персонала, которое, к тому же, производится по заявкам, позволило обществу обеспечивать соответствие количества работников потребностям производства, что, в свою очередь, повлекло значительную экономию.

Оценив таблицу выпуска продукции, суд апелляционной инстанции установил, что увеличение производительности труда и сокращение затрат на производство привели к появлению у ООО «ПКФ «Зима» свободных оборотных средств, что позволило обществу расширить ассортимент выпускаемой продукции с апреля 2007 года по декабрь 2007 года с 39 наименований до 48 наименований, а по декабрь 2008 года - до 58 наименований. В суммовом выражении рост производства составил 5 965 000 руб.

Как верно указал суд апелляционной инстанции, изложенное свидетельствует о наличии положительного экономического эффекта найма ООО «ПКФ «Зима» персонала по договору с ООО «Кадровик-С», а вывод суда первой инстанции об обратном является ошибочным и противоречит материалам дела».

Положительным для налогоплательщика примером может быть Постановление ФАС Поволжского округа от 11 июня 2010 г. по делу №А72-15333/2009, в котором перечислены факторы, сыгравшие в пользу заявителя в конкретном деле: «Исследовав и оценив в соответствии с требованиями статей 71, 162 АПК РФ имеющиеся в деле доказательства в их совокупности и взаимосвязи, суды первой и апелляционной инстанций правомерно признали необоснованным вывод

Инспекции о создании Обществом схемы, направленной на уклонение от уплаты ЕСН путем заключения с УГООИ «Легионер» договора на предоставление персонала, поскольку суды установили, что УГООИ «Легионер» является самостоятельным хозяйствующим субъектом, учредители и органы управления УГООИ «Легионер» и Общества разные, взаимозависимость организаций не установлена; договор на оказание услуг по предоставлению персонала соответствует действующему гражданскому законодательству и не является для ООО «Остров Джус» убыточным; факт выполнения услуг по предоставлению персонала подтверждается имеющимися в материалах дела заявками, актами выполненных работ, счетами-фактурами; привлеченный персонал состоит в трудовых отношениях с УГООИ «Легионер», в штатное расписание Общества не вводился и ранее не был связан трудовыми отношениями с Обществом; наличие трудовых отношений Сайковой М.Ю. с заявителем документально не подтверждено; Общество во исполнение договора аутсорсинга осуществляло оплату услуг по предоставлению персонала непосредственно УГООИ «Легионер» и не выплачивало заработную плату работникам УГООИ «Легионер»; наличие деловой цели УГООИ «Легионер» - получение прибыли, направляемой на нужды инвалидов, при сотрудничестве с заявителем подтверждено материалами дела; совместительство Мангушевой Д.Г. должностей в УГООИ «Легионер» и в ООО «Остров Джус», совпадение юридических адресов организаций и места осуществления их производственной деятельности не противоречат действующему законодательству».

Примером успешного разрешения аналогичного налогового спора с участием экспертов Центра структурирования бизнеса и налоговой безопасности, является дело №А60-32607/2007, разрешенное Арбитражным судом Свердловской области в пользу налогоплательщика, устоявшее в апелляции и кассации и дошедшее до ВАС РФ, который в Определении от 22 декабря 2008 г. N 16600/08 об отказе в передаче дела в Президиум указал, что: «применение налогоплательщиком методов по оптимизации функционирования общества, наличие между ним и обществом «Г» фактических взаимоотношений по оказанию услуг по договорам аутсорсинга, при отсутствии со стороны налогового органа доказательств об учете налогоплательщиком хозяйственных операций вне связи с их действительным экономическим смыслом и отсутствии реальной предпринимательской деятельности не может свидетельствовать о создании обществом схемы ухода от налогообложения».

Вместе с тем, как отмечалось выше, большая часть налоговых споров по делам об аутсорсинге разрешается не в пользу налогоплательщиков.

Основным фактором, играющим против налогоплательщиков, является очевидность фиктивности отношений в рамках договора аутсорсинга. Обстоятельствами, свидетельствующими об этом, как следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 30 июня 2009 г. №1229/09 и Постановления ФАС Северо-западного округа от 15 июня 2009 г. по делу №А44-3292/2008, являются: «наличие в деле доказательств взаимозависимости организаций и общества; наличие одних и тех же лиц на руководящих должностях организаций; нахождение всех организаций по одному адресу; формальность трудовых отношений работников и созданных организаций, а также фактическое исполнение работниками организаций трудовых обязанностей в обществе; ограниченность среднесписочной численности рабочих мест в каждой создаваемой организации для возможности применения особого налогового режима; отсутствие специализированной деятельности и иной деловой активности организаций позволяют сделать вывод о том, что имеет место создание условий для целенаправленного уклонения от уплаты ЕСН. Деятельность общества, связанная с заключением с организациями, созданными им же и применяющими УСН, договоров найма персонала, который, находясь в трудовых отношениях с организациями, фактически выполняет свои трудовые обязанности в обществе, квалифицируется как направленная на получение необоснованной налоговой выгоды путем уменьшения размера налоговой обязанности вследствие уменьшения налоговой базы по ЕСН». (Также см. Постановление Президиума ВАС РФ от 22 июня 2010 г. №1997/10, Постановления ФАС Уральского округа от 2 февраля 2010 г. №Ф09-128/10-СЗ, от 24 марта 2010 г. №Ф09-1792/10-С2).

Однако, отказывая налогоплательщику в удовлетворении требований о признании начисления ЕСН неправомерным, суды должны удостовериться, что налоговый орган при исчислении единого социального налога проверил факт исчисления и перечисления организациями-аутсорсерами страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и применил налоговый вычет.

Это позиция ВАС РФ изложена, в том числе, в Постановлении от 22 июня 2010 г. №1997/10, которым суд, признавая в целом правомерность выводов суда кассационной инстанции, все же отменил Постановление ФАС Уральского округа по делу, поскольку: «В соответствии с положениями пункта 2 статьи 243 НК РФ сумма единого социального налога, подлежащая уплате в федеральный бюджет,

уменьшается на сумму начисленных за этот же период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (налоговый вычет).

То обстоятельство, что страховые взносы на обязательное пенсионное страхование исчислялись и перечислялись не обществом «М», а организацией - аутсорсером, значения не имеет, поскольку в рассматриваемом случае объектом обложения единым социальным налогом явились выплаты, произведенные данным обществом через эту организацию.

В соответствии с пунктом 2 статьи 10 Федерального закона от 15.12.2001 №167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» (в редакции, действовавшей в спорный период) объектом обложения страховыми взносами и базой для начисления страховых взносов являются объект налогообложения и налоговая база по единому социальному налогу, установленные главой 24 НК РФ «Единый социальный налог», с особенностями, предусмотренными пунктом 3 указанной статьи.

Инспекция при исчислении единого социального налога должна была применить налоговый вычет в сумме страховых взносов, начисленных с выплат, произведенных обществом «М» через организацию-аутсорсера...

Кроме того, суд кассационной инстанции не учел, что от размера доначисленного единого социального налога зависит размер начисленных обществу «М» пеней и штрафа за его неуплату».

Таким образом, отменяя постановление кассации, ВАС РФ исходил из неправильного определения налоговым органом налоговой базы по ЕСН.

В этой связи (в продолжение темы о порядке определения размера необоснованной налоговой выгоды по делам с «проблемными» поставщиками) полагаем, что признавая заявленные налогоплательщиком расходы по «проблемным» поставщикам необоснованными, и, как следствие, не включая в состав расходов всей суммы стоимости приобретенного товара, налоговым органом неправильно определяется налоговая база по налогу на прибыль, поскольку доходы, полученные, в том числе, от последующей реализации спорного товара, налоговой приняты к учету в то время как расходы, необходимые для определения величины полученной прибыли, приняты лишь в части (за минусом расходов на приобретение спорного товара, доход от реализации которого налоговой учтен).

(1) См. <http://ru.wikipedia.org>



Не будем голословными: подбор судебной практики о рассматриваемых инструментах налоговой оптимизации

АГЕНТИРОВАНИЕ, ДОГОВОР КОМИССИИ

Постановления судов, принятые в пользу налогоплательщиков:

Постановление ФАС Уральского округа от 15 июля 2010 г. N Ф09-5552/10-С2 (Дело N А60-56504/2009-С8).

Обстоятельства дела: предпринимателю, находящемуся на упрощенной системе налогообложения, Инспекцией ФНС начислены единый налог по УСН, ЕСН, НДС.

Позиция ИФНС: налогоплательщик утратил возможность применения УСН, поскольку при определении налогооблагаемого дохода ему следовало учитывать не только фактически полученные суммы дохода, но и суммы агентского вознаграждения фактически не полученные, но право на которые возникло на дату окончания налогового периода.

Позиция суда: Сумма дохода не превысила установленную НК РФ величину предельного размера доходов для УСН. Договором предусмотрено лишь право агента на удержание вознаграждения, но не обязанность. Налогоплательщик не оспаривал факт перечисления принципалом агентского вознаграждения с нарушением сроков, установленных договором, однако судами установлено, что контрагентами периодически составлялись акты сверки расчетов, в которых учитывалась задолженность по агентскому вознаграждению.

Выводы taxCOACH: в налогооблагаемый доход агента на УСН включаются только реально поступившие в его распоряжение суммы.



Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 22 апреля 2010 г. N 17АП-3256/2010-АК по делу № А50-43215/2010 (Оставлено ФАС УрО без изменения от 02.08.2010 №Ф09-5946/10-С3).

Обстоятельства дела: Общество выступало принципалом по двум агентским договорам. По итогам налоговой проверки ему доначислен налог на прибыль, НДС.

Позиция ИФНС: Налогоплательщик не проявил должной осмотрительности при выборе контрагентов. Представленные договоры, счета-фактуры, акты, акты-отчеты не отвечают признаку достоверности, поскольку: 1. на момент составления перечисленных документов сведения об одном агенте в ЕГРЮЛ отсутствовали, 2. документы от другого агента подписаны лицом, которое на момент их составления не являлось законным представителем общества.

Позиция суда: По первому агенту - Общество действительно учреждено и зарегистрировано в качестве юридического лица после заключения агентского договора. Однако документы, представленные во исполнение агентского договора, свидетельствуют о том, что принятие и оплата оказанных услуг произведены после регистрации Общества. Следовательно, понесенные налогоплательщиком расходы произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода и обоснованно учтены в составе расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль. Факт указания в договоре даты подписания ранее регистрации Общества-агента не является достаточным доказательством обоснованности доначисления налогов, с учетом того, что первичные документы, подтверждающие расходы налогоплательщика составлены в период, когда организация осуществляла свою деятельность.

По второму агенту – в материалы дела представлена выданная директором Общества-агента и заверенная печатью организации доверенность на подписание соответствующих документов лицу, их подписавшему. Показания директора Общества о том, что доверенность от имени общества она не выдавала, не могут быть положены в основу выводов налогового органа. Доказательств однозначно свидетельствующих о том, что подпись в указанной доверенности не принадлежит директору, налоговый орган не представил, почерковедческая экспертиза не проводилась. Также не представлено доказательств выбытия печати из владения общества.

Выводы taxCOACH: судя по всему, налогоплательщику выигрыш этого дела стоил больших усилий, чего можно было бы избежать при более грамотном оформлении агентских отношений и предварительной подготовке доказательств проявления должной осмотрительности в выборе контрагентов.



Постановление ФАС Поволжского округа от 12.05.2010 по делу №А65-20469/2009. Определением ВАС РФ от 01.11.2010 №ВАС-12126/10 отказано в передаче дела в Президиум ВАС РФ.

Позиция ИФНС: налоговый орган указал неправомерное отнесение налогоплательщиком на расходы сумм процентов (1 272 865 руб.), уплаченных обществом комиссионеру по договорам комиссии, поскольку обязанность по выплате процентов законом на комитента не возложена, в связи с чем расходы общества на эти выплаты являются необоснованными.

Позиция суда: Налогоплательщик правомерно отнес на расходы, уменьшающие налогооблагаемую прибыль, суммы процентов, уплаченных комиссионеру, поскольку в заключенных налогоплательщиком договорах комиссии, содержащих в себе элементы агентского договора, оговорен порядок расчета вознаграждения за оказание агентских услуг - в процентах от перечисленных за налогоплательщика сумм за определенный промежуток времени. Такой расчетный порядок определения вознаграждения не запрещен гражданским законодательством.

Выводы taxCOACH: участники агентских отношений свободны в выборе порядка определения стоимости услуг.



Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 18.10.2010 по делу №А27-25958/2009.

Обстоятельства дела: Обществу доначислены налоги по ОСН в связи с утратой возможности применения УСН (объект – доходы).

Позиция ИФНС: налогоплательщик неправильно определил налогооблагаемую базу по УСН, в связи с неправомерным исключением из состава облагаемых доходов принципа сумм агентского вознаграждения.

Позиция ФАС: законом и договором агенту предоставлено право присваивать часть денежных средств, поступивших за счет реализации продукции третьим лицам, сумма агентского вознаграждения с момента поступления на счет агента становится его собственностью. Следовательно, поступление денежных средств на расчетный счет комиссионера (агента) от покупателей в оплату проданного по поручению комитента (принципала) товара в части вознаграждения комиссионера (агента) не должно учитываться в качестве выручки от реализации данных товаров у комитента (принципала).

Выводы taxCOACH: в налогооблагаемый доход принципала включается выручка, «облегченная» вознаграждением агента.



Постановления судов, принятые в пользу налоговых органов

Постановление ФАС Уральского округа от 29 января 2010 г. №Ф09-11373/09-С2 (Дело №А76-10476/2009-38-139).

Обстоятельства дела: Обществу доначислен НДС.

Позиция ИФНС: Агентский договор, в котором налогоплательщик выступал принципалом, носил формальный характер. Расходы по агентскому договору экономически необоснованны и документально не подтверждены. Указанные обстоятельства повлекли выводы налогового органа о необоснованном принятии к вычету НДС в сумме 401 185 руб.

Позиция суда: расходы по данной сделке не являются экономически обоснованными, так как реально договор не исполнялся, что не отрицается обществом.

Выводы taxCOACH: не стоит отягощать хозяйственные отношения договорными надстройками, если не понятно для чего это необходимо.



РЕОРГАНИЗАЦИЯ, СОЗДАНИЕ ГРУППЫ КОМПАНИЙ

Постановления судов, принятые в пользу организаций:

Постановление ФАС Уральского округа от 6 октября 2009 г. №Ф09-7453/09-С4 (Дело N А47-8042/2008-10ГК).

Обстоятельства дела: ЗАО «О» реорганизовано в форме выделения ЗАО «С», которому перешло все значимое имущество. ЗАО «О» признано банкротом, в отношении него введено конкурсное производство. Конкурсный управляющий обратился с иском ЗАО «С» о признании реорганизации недействительной в части совершения сделки по передаче имущества и обязательств.

Решением суда 1 инстанции требования удовлетворены, поскольку разделительный баланс утвержден с нарушением принципа справедливости разделения активов и обязательств, действия по реорганизации были направлены на уклонение от погашения долгов, что явилось основанием к прекращению хозяйственной деятельности истца

Постановлением апелляции решение отменено, в удовлетворении требований отказано. Постановлением кассации постановление апелляционной инстанции оставлено без изменения.

Позиция суда кассационной инстанции: доказательств того, что реорганизация общества в части совершения сделки по передаче имущества и обязательств была направлена на нарушение прав и законных интересов кредиторов заявителем в данном деле не представлено.

Выводы taxCOACH: составляя разделительный баланс не стоит забывать о принципе справедливого распределения активов и обязательств при его составлении. В целом, хороший пример эффективного вывода имущества «выделением».



Постановление ФАС Уральского округа от 09.11.2010 №Ф09-8617/10-С2 по делу №А76-5690/2010-38-176.

Обстоятельства дела: ООО, занимающееся лесозаготовками и применяющее УСН, создало еще 2 юридических лица (УСН). Налогоплательщик осуществлял лесозаготовку и уход за арендуемым лесным участком, общество «1» - обработку и распиловку древесины, изготовление доски, ООО «2» реализовало пиломатериалы, дрова, оказывало услуги по доставке. При этом все три организации созданы одной группой физических лиц-учредителей, находятся на одной территории, руководство осуществляют одни и те же лица, расчетные счета открыты в одном банке.

Позиция налогового органа: единственной целью такого «дробления» ООО является уклонение от уплаты налогов по общей системе налогообложения.

Позиция судов: Между контрагентами производились расчеты по поводу поставленной древесины и оказанных услуг. Все операции оформлялись соответствующими документами (договорами, накладными, счетами-фактурами).

Представленные налоговым органом доказательства о совпадении состава учредителей, юридического адреса обществ, единой бухгалтерии, об отсутствии у контрагентов налогоплательщика сырья, основных средств, офисных помещений не подтверждают отсутствие у общества разумной деловой цели при совершении мероприятий по реорганизации юридического лица. Взаимозависимость вновь созданных юридических лиц не привела к получению налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Выводы taxCOACH: «взаимозависимость» еще не доказательство отсутствия деловой цели хозяйственных отношений и необоснованности налоговой выгоды.



Определение ВАС РФ от 17.01.2011 №ВАС-17866/10 по делу №А27-19778/2009.

Позиция налогового органа: ИФНС насчитала налоги по ОСН, утверждая, что создание не одного юридического лица, находящегося на общем режиме налогообложения, а трех на УСН, - ООО «ПК1», ООО «ПК2» и ООО «ПК3», носило формальный характер, не было обусловлено реальными экономическими причинами.

Позиция судов: требования налогоплательщика удовлетворены, поскольку доказана необходимость именно такого варианта организации бизнеса, несмотря на попытки ИФНС обосновать свою позицию взаимозависимостью лиц,

периодическим выполнением сотрудниками одного юридического лица действий в пользу другого общества, совместного использования имущества всеми обществами; использования единого ключа системы «Клиент-Банк».

Выводы taxCOACH: реальная деловая цель конкретного построения группы компаний не оставит налоговой шансы для доначислений.



Постановление ФАС Западно-сибирского округа от 25.02.2011 по делу №А03-6168/2010.

Позиция ИФНС: ООО использовало схему «дробления бизнеса» путем регистрации четырех ИП (родственников директора Общества) и оформления с ними договоров комиссии для сохранения права на УСН. Общество фактически распоряжалось трудовыми ресурсами индивидуальных предпринимателей, осуществляя их силами финансово-хозяйственную деятельность, связанную с получением дохода, не исполняло обязанность по ЕСН с выплат в пользу работников, формально устроенных у указанных предпринимателей. Реальных правоотношений, вытекающих из договора комиссии, не возникло. Инспекция включила в доходы Общества доходы ИП и доначислила налоги.

Позиция судов: Выбор наиболее выгодных форм предпринимательской деятельности и оптимального вида обязательного платежа в бюджет не является признаком недобросовестности налогоплательщика, а является правом субъектов предпринимательской деятельности. Инспекцией не добыто достаточных доказательств использования Обществом схемы «дробления бизнеса», поскольку доводы о притворности договоров комиссии носят предположительный характер, договоры являлись возмездными, во исполнение договоров реально передавался и реализовывался товар; участие Общества в регистрации указанных индивидуальных предпринимателей документально не подтверждается; вывод Инспекции о необходимости применения общего режима налогообложения к Обществу сделан без решения вопроса о возврате налогов, уплаченных индивидуальными предпринимателями. (НО!) Налоговый орган пришел к выводу о необходимости применения ОСН, не решив вопроса о возврате уплаченных индивидуальными предпринимателями налогов. Доначисление налогов по всем объектам налогообложения только Обществу было бы правомерным в том случае,

если бы налоговым органом было установлено и доказано, что ИП не имели самостоятельных объектов налогообложения; объекты налогообложения предпринимателей во всех случаях совпадали бы с объектами налогообложения Общества. Выводы о суммах полученных предпринимателями доходов не обоснованы ссылками на первичные документы, определить правильность выводов налогового органа о размере налогооблагаемой базы не представляется возможным. При отсутствии у налогового органа первичных документов неправомерно исчислять налоги на основании отчетов комиссионеров.

Выводы taxCOACH: риски налоговых доначислений при такой системе ведения дел достаточны высоки и суд, скорее всего, внутренне согласился с инспекцией, по сути, формально удовлетворив требования налогоплательщика.



Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 11.03.2010 по делу №Дело № А81-2224/2009.

Обстоятельства дела: Общество «П» в 2006 году реорганизовано в форме выделения ООО «Т», которому перешел объект недвижимости. В 2008 году ООО «П» признано банкротом. Конкурсный управляющий подал иск о признании сделки по передаче объекта недвижимости недействительной, полагая, что акт передачи является сделкой по отчуждению имущества, совершенной заинтересованным лицом, в результате чего кредиторам и должнику причинены убытки в виде утраты имущества.

Позиция суда: ООО «Т» стало собственником имущества, переданного от ООО «П» в рамках универсального правопреемства, в связи с чем оспариваемый акт передачи основных средств в процессе реорганизации общества не может быть рассмотрен как самостоятельная сделка и не может быть признан недействительным.

Выводы taxCOACH: «вернуть» имущество, переданное при реорганизации всегда достаточно сложно.



Постановления судов, принятые НЕ в пользу организаций

Постановление ФАС Уральского округа от 17.01.2011 N Ф09-10132/10-С2 по делу N А50-8571/2010.

Обстоятельства дела: Общество «1» создало ООО «2» и внесло в качестве вклада в уставный капитал здание и земельный участок. Затем свою долю в ООО «2» оно реализовало ЗАО, которое в последующем реорганизовалось в ООО и присоединило к себе ООО «2».

Позиция ИФНС: договор уступки доли в уставном капитале является притворной сделкой, поскольку фактически была совершена купля-продажа налогоплательщиком принадлежащего ему имущества. Начислила ООО «1» НДС.

Позиция судов: Первая инстанция и апелляция признали вывод ИФНС правомерным, но отказали, так как примененный ИФНС порядок расчета не предусмотрен ст. 40 НК РФ.

ФАС УрО отменил в этой части решение и постановление, также признал вывод инспекции обоснованным и отправил в этой части дело на новое рассмотрение для определения размера налоговых обязательств ООО «1».

Выводы taxCOACH: примененная схема безналоговой продажи имущества оказалась слишком очевидной. Всегда стоит детально прорабатывать «легенду» таких «преобразований» и не торопиться.



Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 21 июля 2011 г. по делу №А31-2808/2009.

Общество, имевшее задолженность перед подрядчиком в 24 млн. реорганизовалось в форме выделения, передав все основные средства новым компаниям. В последующем объявило себя банкротом. Суд привлек все «выделенные» компании к солидарной ответственности перед подрядчиком, посчитав, что при составлении разделительного баланса нарушен принцип справедливого распределения активов и обязательств.

Выводы taxCOACH: доказательством соблюдения при составлении разделительного баланса принципа справедливости распределения активов и

обязательств может стать обоснованная деловая цель реорганизации, которой здесь, судя по всему, не было.



Определение ВАС от 29.07.2011 №ВАС-9198/11.

Определениями ВАС отказано в передачи в Президиум трех похожих дел: Общество на протяжении трех лет ежегодно присоединило по одной «убыточной» компании. Затем, включив в свои доходы и расходы данные присоединенных компаний, подало уточненную декларацию по прибыли.

Позиция налоговой: ИФНС доначислила Обществу многомиллионный налог на прибыль на том основании, что «являясь правопреемником реорганизованного лица, общество должно было исполнить обязанность своего правопреемника путем подачи налоговой декларации за последний налоговый период деятельности данной организации, и, если по результатам таковой будет получен убыток, общество в силу положений статьи 283 НК РФ вправе учесть его в последующих налоговых периодах».

Позиция судов: Суды поддержали налоговую. Их мотивировка: «Положениями статьи 55 Кодекса определена продолжительность налогового периода как элемента налогообложения при реорганизации (ликвидации) юридических лиц в целях определения налоговой обязанности реорганизуемого лица. При реорганизации последним налоговым периодом для реорганизуемого юридического лица является период времени от начала года до дня завершения реорганизации. При этом в силу статьи 50 Кодекса на организацию - правопреемника возложена обязанность по уплате налогов реорганизованного лица, при исполнении которой данная организация пользуется всеми правами и исполняет все обязанности в порядке, предусмотренном Кодексом для налогоплательщиков (к числу указанных обязанностей отнесена и обязанность по декларированию). Применительно к налогу на прибыль при исчислении налоговой базы реорганизованного лица и получении отрицательного финансового результата (убытка) общество как правопреемник в силу пункта 5 статьи 283 Кодекса вправе учесть данный убыток путем переноса его на будущие налоговые периоды. Таким образом, из системного толкования указанных норм следует, что **общество, как правопреемник присоединенной к нему организации, обязано было определять размер налоговых обязательств указанной**

организации путем подачи отдельной декларации, и при получении положительного финансового результата - исчислить и уплатить налог на прибыль, исполнив обязанность реорганизованного лица, при отрицательном - учесть убыток в порядке, предусмотренном пунктом 5 статьи 283 Кодекса».

Выводы taxCOACH: лучше еще раз перечитать и запомнить: как делать не надо.



ДОГОВОР ПРОСТОГО ТОВАРИЩЕСТВА

Постановления судов, принятые в пользу налогоплательщиков

Постановление ФАС Уральского округа от 19 мая 2010 г. №Ф09-3589/10-С2.

Определением ВАС РФ от 17.09.2010 N ВАС-12645/10 отказано в передаче этого дела в Президиум для пересмотра в порядке надзора данного постановления.

Обстоятельства дела: ИП применяет упрощенную систему налогообложения. Между налогоплательщиком и индивидуальным предпринимателем – супругой налогоплательщика - заключены договоры простого товарищества в целях осуществления розничной и оптовой торговли мебелью, получения прибыли.

По итогам налоговой проверки ему доначислен, в том числе, НДС, ЕСН, пени и штрафы.

Позиция ИФНС: Отношения по договору простого товарищества формальны и, как следствие, ИП утратил возможность применять упрощенную систему налогообложения в результате превышения предельного размера выручки, который определен ИФНС без учета распределения дохода по договору простого товарищества.

Позиция суда: Необоснованность налоговой выгоды предпринимателя в виде применения упрощенной системы налогообложения налоговым органом не доказана. При этом суд отклонил довод налогового органа о формальности заключения упомянутых выше договоров простого товарищества.

Доказательств того, что предприниматель (супруга налогоплательщика) не осуществляла предпринимательскую деятельность (допросы продавцов, бухгалтера и т.д.), инспекцией не представлено.

Выводы taxCOACH: договор простого товарищества позволяет использовать льготные режимы налогообложения.



Постановление ФАС Уральского округа от 14 января 2010 г. №Ф09-10855/09-С2 (Дело N А60-18549/2009-С10).

Обстоятельства дела: Общество – участник договора простого товариществ, заемные средства внесло в качестве вклада товарища, при этом проценты за пользование заемными средствами поставило себе в расходы по налогу на прибыль.

Позиция ИФНС: спорные расходы не формируют налогооблагаемую базу самого общества, так как займы взяты во исполнение обязательств по договору простого товарищества.

Позиция суда: Поскольку заемные средства использованы обществом в целях получения доходов, налоговым органом неправомерно исключены из внереализационных расходов проценты по полученным займам.

Выводы taxCOACH: проценты по займам, внесенным в качестве вклада в простое товарищество, включаются в состав внереализационных расходов товарища-заемщика.



Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 22 июня 2010 г. N 2196/10.

Обстоятельства дела: Общество приобрело объекты недвижимости, заявило к возмещению НДС по этой сделке, а затем передало недвижимость в качестве вклада по договору простого товарищества. По итогам налоговой проверки обществу доначислен НДС.

Позиция ИФНС: Инспекция пришла к выводу о необходимости восстановления налога на добавленную стоимость, заявленного ранее к вычету по факту приобретения не завершенных строительством объектов недвижимости, в связи с последующей передачей этих объектов в качестве вклада по договору простого товарищества.

Решением суда 1 инстанции, оставленным без изменения постановлением апелляционной и кассационной инстанций, в удовлетворении требования налогоплательщика отказано.

Позиция ВАС РФ: К рассматриваемой ситуации в части разрешения вопроса о наличии обязанности по восстановлению налога на добавленную стоимость положения статей 39 и 146 НК РФ неприменимы, поскольку круг лиц, на которых возложена обязанность по восстановлению ранее заявленного к вычету налога, установлен статьей 170 НК РФ и не подлежит расширительному толкованию. То обстоятельство, что согласно пункту 3 статьи 39 Кодекса вклада по договору простого товарищества не признаются реализацией, свидетельствует лишь о том, что такая передача не образует объекта обложения налогом на добавленную стоимость.

Выводы taxCOACH: при внесении вклада в простое товарищество обязанности по восстановлению НДС нет.



Постановление ФАС Московского округа от 02.11.2010 №КА-А41/13110-10 по делу №А41-34889/09.

Обстоятельства дела: при расторжении договора простого товарищества (заключенного в целях строительства и эксплуатации на земельном участке) Общество выплатило второму товарищу сумму отступного, значительно превышающую сумму вклада.

Позиция ИФНС: Общество должно уплатить НДС с суммы отступного, поскольку фактически «произошла продажа участником своей доли».

Позиция суда: Поскольку в качестве отступного Общество не передавало второму товарищу какое-либо имущество, а выплатило денежные средства, оснований для начисления и уплаты в бюджет НДС с данной операции у Общества

не возникло. Каких-либо доказательств того, что в результате представления отступного Товарищ 1 или Товарищ 2 приобрели права на недвижимое имущество (незаконченным строительством), налоговым органом не представлено.

Выводы taxCOACH: с помощью договора простого товарищества можно решать различные бизнес-задачи...



Постановление ФАС Дальневосточного округа от 20 февраля 2007 года №Ф03-А24/06-1/5392.

Обстоятельства дела: Между ООО «К», имеющим квоты на вылов рыбы и ООО «Л» заключен договор простого товарищества. В рамках указанного договора ООО «К» приняло на себя обязательства произвести оплату сбора за пользование биоресурсами, а также предоставить ресурсное обеспечение лимитами на вылов рыбопродукции.

В свою очередь, ООО «Л» обязалось предоставить для ведения промысла и переработки улова СРТМ «ЮМИР»; укомплектовать судно экипажем; осуществлять решение вопросов по эксплуатации судна и ведению промысла; обеспечивать снабжение судна; нести расходы, связанные с эксплуатацией судна, освоением лимитов, выпуском и реализацией продукции и др.

Инспекция обратилась в суд с иском о признании договора недействительным.

Позиция ИФНС: Договор о совместной деятельности является притворной сделкой, прикрывающей договор купли-продажи квот, выделенных ООО «К», и преследует противную основам правопорядка и нравственности цель уклонения от уплаты налогов.

Позиция суда: Основания для признания того факта, что оспариваемая сделка носила притворный характер, отсутствуют, поскольку истцом не доказано, что воля сторон при заключении договора о совместной деятельности не была направлена на возникновение вытекающих из нее правовых последствий, а также того, что эта сделка прикрывала иную волю участников сделки.

Выводы taxCOACH: ...покупка квот...



Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 19 октября 2009 г. по делу N А32-16522/2008. Определением ВАС РФ от 15.02.2010 N ВАС-1445/10 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ для пересмотра в порядке надзора.

Обстоятельства дела: в рамках договора простого товарищества осуществлен переход права собственности на объект недвижимости от одного товарища другому.

В арбитражный суд обратился конкурсный кредитор товарища – бывшего собственника имущества. По его мнению, договор о совместной деятельности является притворной сделкой, прикрывающей дарение.

Позиция суда: договор о совместной деятельности не содержит признаки притворности.

Выводы taxCOACH: ...передача недвижимости...



Постановление ФАС Дальневосточного округа от 15 октября 2009 г. №Ф03-4684/2009.

Обстоятельства дела: Фактически в рамках договора простого товарищества осуществлен вывод имущества лица, в отношении которого впоследствии введено наблюдение.

Позиция истца: Договор простого товарищества прикрывает сделку купли-продажи.

Позиция суда: Оспаривая договор как притворную сделку, истец не доказал факт заключения его сторонами с намерением прикрыть сделку, направленную на выведение имущества из владения истца, а не с целью совместной деятельности. Договор в части внесения вкладов исполнен каждой из сторон и доказательств, подтверждающих передачу истцом имущества другим участникам сделки в собственность или безвозмездное пользование при отсутствии какого-либо предоставления с их стороны, в деле нет.

Аналогичное дело - Постановление Третьего Арбитражного апелляционного суда от 15 июня 2010 г. по делу №А33-19411/2009 (фактически купля - продажа).

Выводы taxCOACH: ...вывод активов.



ДОГОВОР ПЕРЕРАБОТКИ ДАВАЛЬЧЕСКОГО СЫРЬЯ

Постановления судов, принятые в пользу налогоплательщиков

Постановление ФАС УО от 07.02.2011 №Ф09-46/11-СЗ (Дело №А71-6396/2010-А24).

Обстоятельства дела: Обществом (исполнитель, УСН) с двумя ИП (заказчики) заключены договоры переработки давальческого сырья, согласно которым исполнитель обязуется оказать услуги по переработке давальческого сырья и изготовлению готовой продукции (изготовить мясной фарш). Кроме того, с другим обществом - «Морозко» налогоплательщиком заключены: договор аренды, в соответствии с которым налогоплательщик передает арендатору во временное владение и пользование здание пельменного цеха, договор аренды оборудования; договор коммерческой концессии (франчайзинга), по которому правообладатель (налогоплательщик) предоставляет пользователю за вознаграждение право использовать комплекс принадлежащих правообладателю исключительных прав, а именно: право на фирменное наименование и на товарный знак, знак обслуживания и иных прав, принадлежащих правообладателю в производстве и реализации пищевых продуктов; договор поставки, в соответствии с которым налогоплательщик контрагенту поставяляет сырье (мясной фарш).

Позиция ИФНС: Обществом занижен доход от реализации собственной продукции в целях сохранения права на применение УСН. Заключение договоров на переработку давальческого сырья и изготовление готовой продукции носило формальный характер. Фактически контрагенты общества хозяйственной деятельности не вели, сырье на переработку не передавали, реализуемая от их имени продукция являлась результатом деятельности налогоплательщика. Получение обществом налоговой выгоды посредством уплаты единого налога, а не

налогов по общей системе налогообложения необоснованно, поскольку оно являлось единственной целью заключения договоров.

Позиция судов: взаимоотношения между обществом и контрагентами оформлены договорами, которые реально исполнены, недействительными не признаны. Заключение и исполнение указанных сделок было направлено на получение экономического эффекта, увеличение объемов переработки продукции после заключения договоров с контрагентами также оценено судами как доказательство реальности и экономической обоснованности сделок. Каждый из контрагентов самостоятельно распоряжался своими денежными средствами, в том числе используя их для закупки сырья, материалов, уплаты налогов, иных расчетных операций, связанных с осуществлением предпринимательской деятельности. «Морозко» инвестировало денежные средства в развитие производства, закупая новое оборудование. Расходы по оплате эксплуатационных расходов включены в состав арендной платы. Предприниматели вели деятельность самостоятельно. Перевод работников из общества в «Морозко» не был формальным, что подтверждается представленными налогоплательщиком хозяйственными договорами, заключенными «Морозко», в том числе с Центром занятости населения и с поставщиками оборудования, актами приемки работ, накладными, проведением сертификации продукции, платежными поручениями, штатным расписанием, оборотно-сальдовыми ведомостями, ассортиментом выпускаемой продукции. Кроме того, неизменность места работы с учетом договоров аренды не доказывает формальность перевода.

Выводы taxCOACH: хороший пример организации группы компаний.



ДОГОВОР ЛИЗИНГА, ВОЗВРАТНЫЙ ЛИЗИНГ

Постановления судов, принятые в пользу налогоплательщиков.

Постановление ФАС Западно - Сибирского округа от 02.04.2010 по делу №А45-14627/2009.

Обстоятельства дела: Общество заявило о вычете НДС, уплаченного лизингодателю, который представил в лизинг имущество, ранее купленное у

Общества (возвратный лизинг). Налоговым органом в возмещении НДС Обществу отказано.

Позиция ИФНС: наличие первичных документов у налогоплательщика не является достаточным основанием для получения налоговой выгоды; продажа недвижимого имущества и в последующем приобретение этого имущества в лизинг не обусловлена разумными экономическими причинами.

Позиция судов: налоговым органом не представлено доказательств, подтверждающих, что налогоплательщик действовал с целью получения необоснованной налоговой выгоды, а сделки купли-продажи и финансовой аренды не обусловлены разумными экономическими причинами.

Возможность применения возвратного лизинга, по условиям которого приобретаемое лизингодателем имущество передается лизингополучателю, одновременно выступающему в качестве продавца, предусмотрена статьей 4 Закона N 164-ФЗ и имеет разумные хозяйственные цели для обеих сторон данной сделки, не влекущие необоснованной налоговой экономии.

Аналогичное дело-Постановление ФАС Северо-западного округа от 27 августа 2009 г. по делу №А05-14636/2008

Выводы taxCOACH: возвратный лизинг нередко вызывает подозрения налоговых органов, однако суды зачастую поддерживают налогоплательщика.



КОНТРОЛЬ ЦЕН ПО АРЕНДЕ

Постановления судов, принятые в пользу налогоплательщиков.

Постановление ФАС Уральского округа от 16 июня 2010 г. №Ф09-4392/10-С2 (Дело N А47-6414/2009).

Обстоятельства дела: Налоговый орган вынес решение о привлечении налогоплательщика к ответственности по пункту 2 ст. 119 НК РФ, начислил налог на прибыль и НДС, полагая, что налогоплательщик занизил доходы, полученные от сдачи в аренду сельскохозяйственной техники. Стоимость прав аренды, на

основании которой исчислен налог, определена оценщиком. Оценка осуществлялась с использованием «доходного подхода с применением модифицированного метода капитализации по норме отдачи на капитал».

Позиция ИФНС: Кроме сдачи в аренду сельскохозяйственной техники, организация другими видами деятельности не занималась. При этом доходов при передаче в аренду сельскохозяйственной техники общество не получало, деятельность являлась убыточной.

Позиция суда: Инспекцией при определении рыночной цены нарушены положения ст. 40 НК РФ и не доказаны обоснованность и правомерность начисления спорных налогов, поскольку законодательством о налогах и сборах не предусмотрен названный способ определения рыночной цены товаров, работ и услуг.

Налоговым органом не доказана невозможность последовательного применения методов определения рыночной цены, указанных в НК РФ.

Выводы taxCOACH: несмотря на то, что налоговым органам редко удается результативно использовать положения ст. 40 НК РФ, при определении цены в договоре все же не стоит сильно отклоняться от её рыночного уровня, чтобы исключить излишнее внимание проверяющих.



Постановление ФАС Уральского округа от 15 января 2010 г. №Ф09-10887/09-С2 (Дело №А47-2278/09).

Обстоятельства дела: инспекцией с использованием затратного метода определения цены сделаны выводы о занижении налогоплательщиком арендной платы, полученной от сдачи в аренду оборудования, т.о. налогоплательщик занизил налоговую базу по НДС что привело к неуплате налога в бюджет.

Позиция суда: Инспекцией нарушен порядок определения рыночной цены, предусмотренный ст. 174.1 Кодекса.

Методы ст. 40 могут применяться последовательно при отсутствии на соответствующем рынке товаров, работ или услуг сделок по идентичным (однородным) товарам (работам или услугам) и при отсутствии других условий,

делающих невозможным определение рыночной цены в порядке, предусмотренном пунктами 4 - 11 статьи 40 Кодекса. Налоговой не исследован вопрос об уровне отклонения цены сделки от рыночных цен, не учтены прямые и косвенные затраты, не представлен расчет арендной платы.

Выводы taxCOACH: Методы ст. 40 НК РФ должны применяться налоговой последовательно.



ВКСЕЛЬНАЯ СХЕМА

Постановления судов, принятые в пользу налогоплательщиков

Постановление ФАС Уральского округа от 6 октября 2009 г. №Ф09-7548/09-С2 (Дело №А07-3708/2009).

Обстоятельства дела: предприниматель осуществлял финансовые операции, связанные с приобретением и погашением векселей от своего имени в расчетно-кредитном учреждении. За предъявленные к оплате векселя, банк выплатил налогоплательщику денежные средства в суммах, учитывая которые, налоговый орган пришел к выводу об утрате ИП возможности применения УСН в следствие превышения допустимого уровня доходов. ИП доначислены единый налог, НДС, ЕСН.

Позиция ИФНС: предприниматель, осуществляя деятельность на рынке ценных бумаг, получила доход от реализации векселей

Позиция суда: инспекцией не учтено, что предприниматель, полученные по договору купли-продажи векселя в дальнейшем предъявлял к оплате векселедателю, поэтому выплата банком сумм по предъявленным к оплате векселям не образует объекта налогообложения по указанным налогам.

Выводы taxCOACH: в соответствии со ст. 815 ГК РФ предъявление векселя к оплате не является реализацией ценной бумаги, поскольку вексель удостоверяет обязательство займа.



Постановления судов, принятые в пользу налоговых органов

Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 17462/09 от 8 июня 2010 г.

Обстоятельства дела: инспекций в ходе выездной налоговой проверки налога на прибыль обнаружен факт неотражения в составе внереализационных доходов кредиторской задолженности по простым векселям сроком по предъявлении, срок давности по требованиям об оплате которых истек.

Позиция ИФНС: Поскольку векселя не были предъявлены обществу к платежу, и срок давности по требованиям об их оплате истек, общество обязано было списать сумму вексельного долга и включить ее в состав внереализационных доходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Позиция суда: задолженность по простым векселям сроком по предъявлении, считается погашенной по истечении четырех лет с момента составления векселей и сумма погашенного вексельного обязательства подлежит включению обществом в состав внереализационных доходов в соответствии с п. 18 ст. 250 НК РФ при исчислении налога на прибыль за спорный период.

Выводы taxCOACH: передавая деньги дружественной компании в виде займа следует помнить, что любой заем должен быть рано или поздно возвращен.



Постановление ФАС Уральского округа от 16.12.2009 N Ф09-9957/09-С3 по делу N А71-5260/2009-А19.

Обстоятельства дела: Налоговый орган, полагая, что налогоплательщик необоснованно отнес на расходы, учитываемые при определении налоговой базы по операциям с ценными бумагами, стоимость векселей, организации-векселедатели которых на момент приобретения векселей прекратили свою деятельность, доначислил налог на прибыль и пени.

Позиция суда: налоговый орган доказал, что действия налогоплательщика были направлены на получение необоснованной налоговой выгоды в виде увеличения расходов при исчислении налога на прибыль.

Выводы taxCOACH: без комментариев.



НДС С НЕУСТОЙКИ

Постановления судов, принятые в пользу налогоплательщиков.

Определение Высшего Арбитражного Суда Свердловской области от 3 декабря 2009 г. №ВАС-15861/09 Об отказе в передаче дела в Президиум ВАС РФ.

Позиция суда: В части доначисления налога на добавленную стоимость на сумму оплаченной дебиторской задолженности по пеням, начисленным за нарушение контрагентами договорных обязательств, суды указали, что согласно подпункту 1 пункта 1 статьи 146 НК РФ объектом обложения налогом на добавленную стоимость признаются операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации.

Исходя из определения понятия неустойки (штрафа, пени) данной в статье 330 ГК РФ, неустойка не является частью стоимости товара (работ, услуг) и, следовательно, суммы санкций, полученных налогоплательщиком за невыполнение контрагентами условий договорных обязательств нельзя рассматривать как суммы связанные с оплатой товара, увеличивающие налогооблагаемую базу по налогу на добавленную стоимость. Из смысла статьи 162 НК РФ следует, что налоговая база по налогу на добавленную стоимость подлежит увеличению на суммы, связанные с оплатой товара.

Выводы taxCOACH: Такой способ экономии на НДС, несмотря на его кажущуюся безопасность в связи с позицией ВАС РФ, все же следует применять с осторожностью (как, в принципе, и любой другой) При более тщательном обосновании наличия признаков схемы суд, возможно, встанет на сторону инспекции.

подп. 11 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса РФ

Постановления судов, принятые в пользу налогоплательщиков

Постановление ФАС Московского округа от 07.04.2011 № КА-А41/2465-11 по делу № А41-598/10.

Обстоятельства дела: Налоговым органом в том числе доначислены: недоимка по налогу на прибыль в размере 269 588 520 руб., соответствующие пени, и штрафы по статье 122 НК РФ, в связи с получением Заявителем денежных средств в размере 45 000 000 долларов США (1 123 285 500 руб.) от компании Alcomb Enterprises LTD. Поступившие денежные средства не учитывались Заявителем при определении налогооблагаемой базы.

Позиция ИФНС: сведения, содержащиеся в документах, представленных ЗАО, неполны, недостоверны и (или) противоречивы.

Позиция суда: Согласно пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде имущества, полученного российской организацией безвозмездно от организации, если уставный капитал получающей стороны более чем на 50 % состоит из (вклада) доли передающей организации. При этом полученное имущество не признается доходом для целей налогообложения только в том случае, если в течение одного года со дня его получения указанное имущество (за исключением денежных средств) не передается третьим лицам. Согласно разделу 6 Устава Заявителя Компания Alcomb Enterprises LTD является единственным акционером Заявителя. Таким образом, денежные средства, полученные от Компании Alcomb Enterprises LTD не подлежат обложению налогом на прибыль, поскольку уставный капитал получающей стороны более чем на 50 % состоит из (вклада) доли передающей организации (пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ).

Выводы taxCOACH: аналогичная ситуация и при передаче имущества от «дочерней» компании «материнской».



Аутсорсинг НЕ ключевой компетенции

Постановления судов, принятые в пользу налогоплательщиков.

Постановление ФАС Московского округа от 08.11.2010 №КА-А40/13656-10 по делу №А40-167733/09-4-1350.

Обстоятельства дела: Между ООО «Торговый Дом «ЕХ» и ООО «ЕХ» заключен договор оказания услуг по банковскому, бухгалтерскому, юридическому, консультационно-справочному, программному, информационному обслуживанию и прочим услугам.

Позиция ИФНС: отсутствует экономическая целесообразность заключения договора; расходы по прибыли не приняты, как следствие, доначислен налог.

Позиция судов: Предметом договора являются: ведение бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности заказчика; консультационно-справочное обслуживание финансово-хозяйственной и внешнеэкономической деятельности заказчика; консультационно-справочное и информационное обслуживание по правовым и управленческим аспектам финансово-хозяйственной деятельности заказчика.

Экономическая целесообразность предпринимаемых налогоплательщиком расходов не относится к сфере налогового и судебного контроля, поэтому доводы инспекции о том, что обществом не представлено должное экономическое обоснование потребности в услугах ООО «ЕХ» в конкретной ситуации, обоснование, поясняющее выгоду для общества от применения полученных услуг, не могут быть приняты в качестве основания для вывода об отсутствии у заявителя права на получение налоговой выгоды.

Кроме того, наличие взаимозависимости не свидетельствует о получении необоснованной налоговой выгоды, исходя из самостоятельного добросовестного исполнения каждым из участников договора своих налоговых обязанностей и отсутствия данных о фиктивности заключенного договора.

Выводы taxCOACH: на аутсорсинг может быть передана только НЕ ключевая компетенция. При наличии деловой цели такого договора взаимозависимость не будет расцениваться с негативной стороны.



Постановление ФАС Уральского округа от 2 февраля 2011 г. №Ф09-11445/10-С2 по делу №А47-2106/2010.

Обстоятельства дела: Между налогоплательщиком и ООО «С» заключены договоры возмездного оказания услуг: агентский договор на осуществление

комплекса действий, необходимых для реализации товара, договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета и договор об оказании комплекса услуг в области информационных технологий.

Позиция ИФНС: налогоплательщик занизил налоговую базу по ЕНН в связи с созданием схемы выплаты начисленной заработной платы своим работникам через ООО «С», применяющее упрощенную систему налогообложения.

Позиция судов: по состоянию на момент заключения договора ООО «С», созданное за год до установления договорных отношений с налогоплательщиком, имело сформированный штат сотрудников в числе 55 человек, из них - 31 человек торговых представителей, транспортные средства, разработанные маршруты по территории, налаженные деловые отношения с магазинами города и области, специализированное программное обеспечение и оказывало аналогичные услуги другим предприятиям, в том числе: услуги по ведению бухгалтерского учета, услуги в области информационных технологий, агентские услуги в сфере оптовой торговли пищевыми продуктами, маркетинговые услуги, услуги по исследованию конъюнктуры рынка и другие.

Налогоплательщик не являлся фактическим работодателем по отношению к работникам, которые состояли в трудовых отношениях с ООО «С», факты оказания услуг налогоплательщику организацией ООО «С» подтверждены материалами дела, налоговый орган не представил доказательства, подтверждающие, что сделки по предоставлению персонала не соответствуют действующему законодательству, оформлены не в соответствии с их действительным (реальным) экономическим смыслом и не обусловлены разумными экономическими или иными причинами, целями делового характера.

Доказательства ведения самостоятельной предпринимательской деятельности организацией ООО «С» - приказы о приеме на работу в ООО «С» лиц, не являющихся работниками налогоплательщика, инструктажи по технике безопасности, доказательства размещения рекламы ООО «С», материалы расследования несчастных случаев с работниками ООО «С», кадровые приказы по организации ООО «С». Кроме того, отсутствуют доказательства, что оплата по договору с налогоплательщиком является единственным источником дохода ООО «С».

Выводы taxCOACH: опять же хороший пример грамотного использования нелюбимого налоговыми договора аутсорсинга.



ИНОСТРАННЫЕ ЮРИСДИКЦИИ

Постановления судов, принятые в пользу налогоплательщиков

Постановление ФАС Московского округа от 14.12.2010 №КА-А40/15642-10 по делу №А40-144495/09-108-1067.

Обстоятельства дела: Общество (РФ) перечисляло кипрским компаниям проценты по договору займа.

Позиция ИФНС: Общество должно уплатить недоимку по налогу на доходы, полученные иностранными организациями, так как иностранные граждане, подписавшие договоры займа от имени юридических лиц, являющихся налоговыми резидентами Республики Кипр, являются «зависимыми агентами» компаний и ввиду своих полномочий вовлекают представляемую ими компанию в коммерческую деятельность на территории другого государства (образуется постоянное представительство этих компаний на территории России).

Позиция суда: Требования налогоплательщика удовлетворены, поскольку доверенные не осуществляли предпринимательской деятельности от имени кипрских заимодавцев на территории РФ, их действия сводились к функции подписания договоров.

Выводы taxCOACH: В данном случае речь шла не о постоянном месте деятельности в виде офиса или конторы, а о пребывающих на визовом режиме в России физических лиц.



ДОГОВОР ТРАНСПОРТНОЙ ЭКСПЕДИЦИИ

Постановления судов, принятые в пользу налогоплательщиков

Постановление ФАС Поволжского округа от 28 марта 2011 г. по делу №А55-13299/2010.

Обстоятельства дела: ИФНС исключила из состава расходов стоимость транспортных услуг сторонних организаций, поскольку товарно-транспортные накладные по форме 1-Т у Общества отсутствуют, кроме того, сделки совершены с фиктивными контрагентами, не исполняющими своих обязанностей, в органах ГИБДД за указанными контрагентами транспортные средства не зарегистрированы.

Позиция судов: Заключенные заявителем договоры являются не договорами перевозки, а договорами транспортной экспедиции, когда не является обязательным составление сторонами договора транспортной экспедиции товарно-транспортных накладных.

Взаимосвязь затрат на транспортные услуги по доставке сырья и материалов подтверждается документами, на основании которых перевозимые товары были приняты к бухгалтерскому учету: товарными накладными (форма №ТОРГ-12), приходными ордерами (форма №М-4).

Выводы taxCOACH: Для исключения таких претензий налоговых лучше заранее готовить обоснование своей добросовестности и осмотрительности при выборе контрагентов.

