

# НАЛОГОВЫЕ РЕКОМЕНДАЦИИ: взвешиваем риски

**ЕВГЕНИЙ ТИМОФЕЕВ**

Управляющий Партнер «Залесов, Тимофеев, Гусев и Партнеры»,  
Руководитель налоговой практики, Адвокат  
Член научно-экспертного совета Союза «ПНК»

## Толкование и применение налогового законодательства

### Статья 54.1 НК РФ

#### Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов

1. Не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате **искажения** сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.
2. При отсутствии обстоятельств, предусмотренных пунктом 1 настоящей статьи, по имевшим место сделкам (операциям) налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу [...] при соблюдении одновременно следующих условий:
  - **основной целью** совершения сделки не является неуплата суммы налога;
  - обязательство по сделке исполнено надлежащим лицом.

## **Искажение сведений о фактах хозяйственной жизни**

«Искажение сведений об операциях может быть произведено путем отражения в учете фактов, не имевших место в действительности, а также путем ложного отражения отдельных показателей операций, ведущих к уменьшению налоговой обязанности, или, напротив, посредством сокрытия (неотражения) фактов и (или) занижения показателей операций, в силу которых налоговая обязанность возникает, увеличивается или наступает ранее.

Применение указанных критериев означает, в частности, что нереальная операция в целях налогообложения не учитывается, иные критерии в отношении нее не оцениваются и доказыванию не подлежат.»

***( п. 2 Письма ФНС России от 10.03.2021 «О применении ст. 54.1 НК РФ» )***

## Принципы оценки действий налогоплательщиков

### Приоритет существа над формой: переквалификация

«Если суд на основании оценки представленных налоговым органом и налогоплательщиком доказательств придет к выводу о том, что налогоплательщик для целей налогообложения учел операции **не в соответствии с их действительным экономическим смыслом**, суд определяет объем прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции..»

*( п. 7 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 «О необоснованной налоговой выгоде» )*

«Установление должной правовой квалификации операций производится исходя из их **подлинного экономического содержания** с учетом информации, имеющейся у налогового органа, а также информации, документов и возражений, представленных налогоплательщиком в ходе мероприятий налогового контроля и при рассмотрении материалов проверки.»

*( п. 23 Письма ФНС России от 10.03.2021 «О применении ст. 54.1 НК РФ» )*

## Принципы оценки действий налогоплательщиков

Приоритет существа над формой: преодоление правосубъектности

Принцип приоритета существа над формой позволяет в соответствующих ситуациях **игнорировать** и отдельную правосубъектность участников тех или иных операций, а также и переqualифицировать целый комплекс различных операций налогоплательщиков.

### Например:

- При дроблении бизнеса;
- При деквалификации торговых цепочек;
- При продаже активов.

## Принципы оценки действий налогоплательщиков

### Принцип наличия деловой цели (1/2)

«Налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные **разумными экономическими или иными** причинами (целями делового характера).»

***( п. 3 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 «О необоснованной налоговой выгоде» )***

«При разрешении вопроса о том, что именно являлось основной целью операции (достижение деловой цели, получение экономического эффекта или уменьшение налоговой обязанности), необходимо оценивать, совершил бы налогоплательщик эту операцию исключительно по мотивам делового характера **в отсутствие налоговых преимуществ.**»

***( п. 25 Письма ФНС России от 10.03.2021 «О применении ст. 54.1 НК РФ» )***

## Принципы оценки действий налогоплательщиков

### Принцип наличия деловой цели (2/2)

«Установление судом наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели) в действиях налогоплательщика осуществляется с учетом оценки обстоятельств, свидетельствующих о его **намерениях** получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.»

*( п. 9 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 «О необоснованной налоговой выгоде» )*

«**Недопустимо установление ответственности** за такие действия налогоплательщика, которые, хотя и имеют своим следствием неуплату налога либо уменьшение его суммы, но заключаются в **использовании предоставленных налогоплательщику законом** прав, связанных с освобождением на законном основании от уплаты налога или с выбором наиболее выгодных для него форм предпринимательской деятельности.»

*( Постановление Конституционного Суда РФ от 27.05.2003 № 9-П )*

# Примеры рекомендаций: внедрение производственного кооператива

## Было:



## Стало:

Строители организовали производственный кооператив и стали его пайщиками. После этого они стали получать не зарплату от Компании, а выплаты от производственного кооператива по своим паям.

Кооператив выполняет строительные работы в адрес Компании.

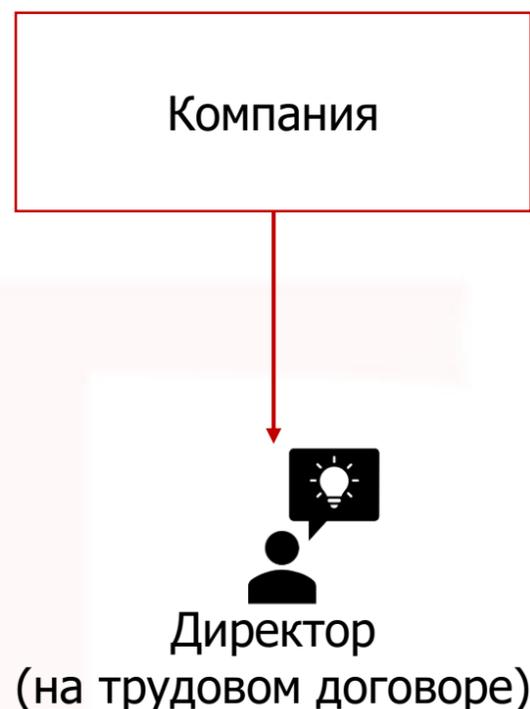
Внедрение кооператива позволяет **снизить размер страховых взносов по указанным работникам до 0**, так как, в отличие от зарплаты, выплаты пайщикам кооператива не облагаются страховыми взносами.

## Потенциальная атака налоговых органов:

- Обвинение в отсутствии деловой цели создания производственного кооператива и искусственном переводе работников в кооператив (подтверждение через допросы сотрудников);
- Доначисление страховых взносов на всю сумму выплат от производственного кооператива, штраф в размере 40% от налоговой недоимки, пеня (~20% годовых), риск уголовной ответственности;
- Наличие судебной практики, подтверждающей правомерность доначислений при использовании производственного кооператива для экономии на страховых взносах (например, дела А43-42071/21, А71-95/2021).

# Примеры рекомендаций: внедрение ИП-управляющего

## Было:



## Стало:

Вместо оформления правоотношений с директором по трудовому договору **в целях получения экономии по уплате НДС и страховых взносов** директор зарегистрировался в качестве ИП и заключил с Компанией договор об оказании услуг управления.

ИП применял УСН, что позволило сэкономить на НДС и страховых взносах.

## Потенциальная атака налоговых органов:

- Обвинение в отсутствии деловой цели сотрудничества с директором через договор об оказании услуг управления;
- Доначисление НДС (с учетом уплаченного ИП-управляющим УСН) и страховых взносов на всю сумму выплат от Компании, штраф в размере 40% от налоговой недоимки, пеня (~20% годовых), риск уголовной ответственности;
- Существенный массив судебной практики, подтверждающей незаконность подобной схемы сотрудничества с директором (например, дела А55-3254/2023, А29-10013/2022, А03-3804/21, А53-15452/20, А27-9043/2020).

# Примеры рекомендаций:

## договор концессии как панацея от дробления бизнеса

### Факты:

Компания (УСН)

Компании (УСН)

ИП (УСН)

Стандартные признаки дробления:

- Общие товарные знаки и бренд;
- Общие работники;
- Общие контрагенты.

### Суть рекомендации:

«Защита от дробления с помощью одной бумажки» – внедрение договора коммерческой концессии.

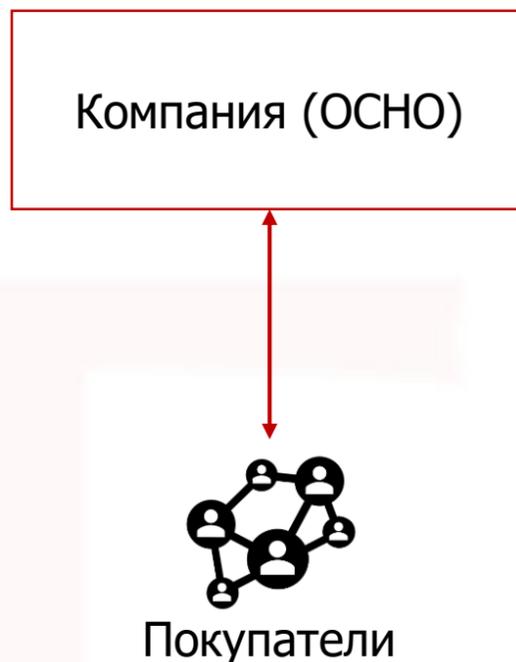
Указывается, что договор коммерческой концессии является **гарантией отсутствия претензий** налоговых органов к дроблению бизнеса.

### Потенциальная атака налоговых органов:

- Обвинение в отсутствии деловой цели разделения бизнеса между несамостоятельными лицами и признание договора коммерческой концессии (самого по себе) недостаточным доказательством для оспаривания налоговых претензий;
- Объединение доходов и доначисление налога на прибыль и НДС (с учетом уплаченного УСН), штраф в размере 70% от налоговой недоимки (п. 1 ст. 119 и п. 3 ст. 122 НК РФ) пеня (~20% годовых), риск уголовной ответственности;
- Судебная практика, подтверждающая, что само по себе наличие договора коммерческой концессии в отсутствие действительных фактов, подтверждающих деловую цель разделения бизнеса, не является основанием для признания доначислений необоснованными (дело А32-46644/2017).

# Примеры рекомендаций: оплата пая вместо оплаты товара

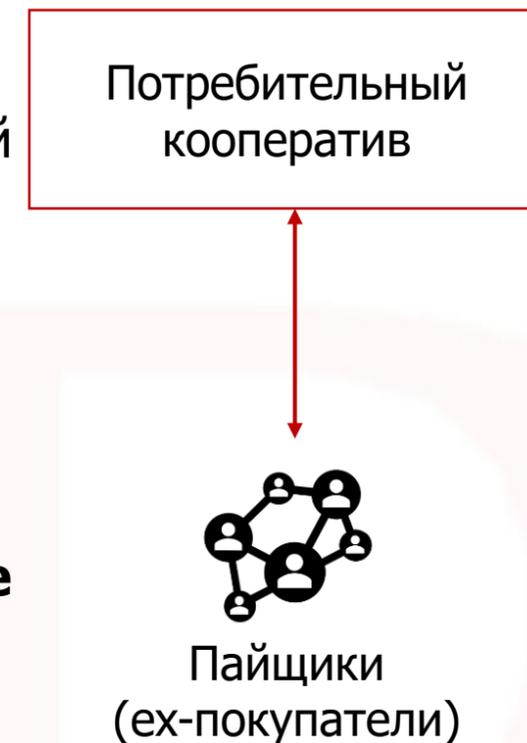
## Было:



## Стало:

Предлагается создать потребительский кооператив и избежать реализации товаров, так как она будет прикрываться взносом пайщика (покупателя) в обмен на товары.

В связи с отсутствием реализации **отсутствует обязанность по уплате налогов.**



## Потенциальная атака налоговых органов:

- Обвинение в искажении фактов хозяйственной жизни;
- Доначисление налога на прибыль и НДС на всю сумму реализации товаров, штраф в размере 40% от налоговой недоимки, пеня (~20% годовых), риск уголовной ответственности.

## Негативные факторы «рекомендаций»: направления структурирования

Искусственный перевод выручки



искажение фактов хозяйственной жизни

Выведение штатных сотрудников (директор, бухгалтер, юристы, отдел закупок и т.п.) в отдельные компании / ИП / производственные кооперативы с целью экономии на НДФЛ, страховых взносах и НДС



искажение фактов хозяйственной жизни и отсутствие деловой цели

Искусственное оформление гражданско-правовых договоров (например, рекомендация по внедрению договора коммерческой концессии в качестве 100% гарантии устранения риска дробления бизнеса)



искажение фактов хозяйственной жизни

## Негативные факторы «рекомендаций»: риски

**!** Большинство из презентуемых «рекомендаций» неоднократно оспаривались налоговыми органами как незаконные схемы налоговой оптимизации.

### Налоговые риски:

Налоговая недоимка + штраф 40% от налоговой недоимки (п. 3 ст. 122 НК РФ) + штраф за непредставление декларации в размере 30% от налоговой недоимки при обвинении в дроблении бизнеса (п. 1 ст. 119 НК РФ) + пеня (~20% годовых).

### Уголовные риски (налоговые преступления):

Лишение свободы на срок до 5 лет (ч. 2 ст. 199, ч. 2 ст. 199.1 УК РФ)



## **ЕВГЕНИЙ ТИМОФЕЕВ**

Управляющий Партнер, Руководитель налоговой практики, Адвокат

**T:** +7 (916) 222-14-14

**E:** [Evgeny.Timofeev@tgplaw.ru](mailto:Evgeny.Timofeev@tgplaw.ru)