

**Налоговые споры:
дробление бизнеса,
технические контрагенты,
риски уголовного преследования**

Мы подготовили для ВАС информацию по двум острым и очень сложным налоговым темам:

- обвинение в незаконном дроблении бизнеса,
- обвинение в использовании технических контрагентов

«Дробление бизнеса» и «Технические контрагенты»

- таких терминов в Налоговом кодексе РФ *как это ни странно* до сих пор нет, и их официальное понимание в НК РФ никак не раскрыто;
- однако их реально применяют и налоговые органы и суды;

Следовательно применение этих терминов свидетельствует о субъективной оценке специалистами налоговых органов действий налогоплательщиков, приводящих к получению «необоснованной налоговой выгоды»

Как трактуют термин «**дробление бизнеса**» налоговики?

- Как искусственное создание условий для применения специальных налоговых режимов;
- Как разделение бизнеса на части по какому-либо признаку для достижения определенных целей (*очень размытая и потому очень опасная трактовка поскольку объявляет дроблением любое структурирование бизнеса*)

С правовой точки зрения и налоговики и суды в спорах и по дроблению бизнеса опираются на:

- **постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006г. №53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»** – введены термины «необоснованная налоговая выгода», «деловая цель», «должная осмотрительность».
- **Ст.54.1 НК РФ «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, СВ»** - ввела термин «искажение сведений о фактах хозяйственной жизни» и описывает условия при которых ИФНС имеет право лишить налогоплательщика налоговых вычетов, даже подтвержденных документально - вступила в действие в августе 2017 года

Обратите внимание что правовая формула статьи 54.1 НК РФ созвучна аналогичной норме из гражданского права - (см. п.1 ст.10 ГК РФ «**Пределы осуществления гражданских прав**»).

(цитата) «*Не допускаются осуществление гражданских прав исключительно с намерением причинить вред другому лицу, действия в обход закона с противоправной целью, а так же иное заведомо недобросовестное осуществление осуществления гражданских прав (**злоупотребление правом**)*».

Вышеназванные документы ... означают собой введение действие в РФ **двух-уровневого налогового контроля**, который дает право налоговикам пересчитывать налоговую базу вопреки имеющимся у налогоплательщика первичным документам, подтверждающим совершение хозяйственных операций.

- **Первый уровень налогового контроля** – это контроль правил, описанных в соответствующих главах второй части НК РФ, посвященных конкретным налогам.
- **Второй уровень налогового контроля** – это контроль за **злоупотреблением налогоплательщиками их правами осуществление налоговых вычетов**, которые уже получены налогоплательщиком после выполнения условий первого уровня контроля.

Позиция судов на споры по дроблению бизнеса следующая:

- Налогообложение является весьма гибкой отраслью права, призванной искать баланс между желанием государства собирать как можно больше налогов и позицией налогоплательщиков, платить как можно меньше налогов;

При таких «рыхлых» (неконкретных) правовых условиях, одни и те же обстоятельства, связанные с расширением структуры действующего бизнеса вполне можно рассматривать двояко:

- **или как незаконное дробление бизнеса**, направленное исключительно или в основном на снижение налогового бремени – это считается недопустимым и преследуется;
- или как **нормальное структурирование бизнеса**, направленное на достижение деловых целей, не связанных исключительно с экономией на налогах, хотя и создающее условия на налоговой экономии (как побочный положительный эффект) – это считается допустимым и приемлемым;

По вышеназванным причинам буквально все споры по теме дробления бизнеса сводятся к выявлению в спорной ситуации неких признаков, по мнению налоговиков сопутствующих дроблению бизнеса, и наличие этих признаков считается как бы доказательством незаконного дробления бизнеса.

Чем больше этих признаков находит ИФНС, тем больше вероятность того что это именно дробление и наоборот, чем меньше признаков, тем больше шансов доказать, что это не дробление, а обычное структурирование бизнеса;

Как правило суть споров про дробление решается на этапе предпроверочного анализа, проводимого ИФНС, в ходе которого налоговиками решается вопрос:

- включать налогоплательщика в План выездных налоговых проверок?

- или не включать?

Поэтому убеждать налоговиков в отсутствии дробления лучше всего до того, как они начали налоговую проверку...в ходе предпроверочного анализа

А если уже начали проверку, то необходимо приложить все силы что бы отбиться от обвинений в дроблении на досудебном этапе спора, поскольку победить налоговиков в суде будет еще сложнее – 90% судов по теме дробления бизнеса выигрывают налоговики.

Основными признаками дробления являются:

- фактически единое руководство всеми бизнес-структурами;
- единая бухгалтерия (*порой даже при аутсорсинге*).
- совпадение IP адресов при подаче отчетности и проведении платежей;
- один и тот же банк;
- единая служба закупок товаров (материалов);
- единая служба продаж;
- один товарный знак;
- отсутствие необходимых материальных ресурсов;
- отсутствие собственного штата сотрудников;
- единственный поставщик;
- наличие длящейся непогашенной внутригрупповой задолженности

- единая складская служба;
- наличие виртуальных (нереальных) остатков в запасах;
- централизованное регулирование наценки одновременно у всех участников бизнес-структуры;
- наценка в бизнес-структуре искусственно смещена в сектор льготного налогообложения (ЕНВД, УСН, патент и т.п.);
- все ККМ участников бизнес-структуры зарегистрированы на один и тот же адрес;
- один и тот же адрес места нахождения офисов;
- ошибки в заключенных договорах (*предмет договора, даты, сроки, адреса, не те лица подписали договор, перепутаны стороны договора и т.п.*)
 - «плохие» протоколы допросов сотрудников;
- фактическая безденежность деловых взаимоотношений между участниками структуры;

- вовлечение в бизнес-структуры родственников, друзей, бывших работников «заслуживших доверие» (*факторы взаимозависимости*);
- создание новых бизнес-структур каждый раз при «подходе» к предельному размеру выручки или численности персонала, ограниченных на льготном режиме налогообложения;
- и другие.

Но главными признаками «дробления» являются:

- взаимозависимость и подконтрольность участников бизнес-структуры одному бенефициару;
- отсутствие самостоятельности участников бизнес-структуры;
- наличие обратных денежных потоков к бенефициару;

*В итоге ИФНС утверждает, что ими собрана **СОВОКУПНОСТЬ** доказательств, подтверждающая наличие незаконного дробления.*

И очень один очень важный аспект:

ИФНС при обвинениях в дроблении бизнеса как правило обвиняет налогоплательщика в **умышленности** его действий – это самый опасный аспект споров такого рода.

В этой ситуации налогоплательщики естественно пытаются опровергать наличие всех перечисленных признаков дробления, пытаясь чисто механически опровергнуть каждый из них:

- *или доказывая что таких признаков в реальности нет;*
- *или что наличие признака вовсе не свидетельствует о дроблении, а объясняется совсем иными причинами;*
- *и стараются отбиваться от обвинений в **умышленности** их действий (мол уж если и было дробление, то оно допущено по неосторожности, по неопытности)*

Главными аргументами налогоплательщика в борьбе с обвинением в дроблении бизнеса является доказывание наличия в его действиях признаков нормального (законного) структурирования его бизнеса, направленного на достижение иных деловых целей, не связанных с налоговой экономией.

Как налогоплательщики подтверждают наличие в своих действиях деловых целей?

- территориальной (географической) обособленностью структурных бизнес-единиц (хороший рабочий аргумент);
- сложившейся деловой практикой на рынке (так сложилось на этом рынке);
- **необходимостью разделения покупательских денежных потоков: выручка с НДС и выручка без НДС (это очень плохой аргумент - приравнивается к явке с повинной);**
- самостоятельностью несения расходов каждой бизнес-структурой;
- лицензированием видов деятельности;
- наличием внешних объективных причин (*официальная просьба властей, требование жены и т.п.*);

- свой штат сотрудников;
- корпоративная история развития бизнеса (*присоединение, продажа/покупка бизнеса и т.п.*);
- положительные допросы свидетелей (*если получится*);
- наличие сторонних контрагентов (поставщиков и покупателей);
- реальностью договоров между частниками структуры;
- **необходимостью разделения разных видов деятельности** (*это самый надежный и хороший аргумент*);
- **использованием договоров коммерческой концессии (франчайзинга)**

- тем что налоговой выгоды нет (реально она не получена)
например ЕНВД можно было использовать и в нераздробленном виде;
- полученная налоговая выгода незначительна по масштабу (*ради этого не стоило и заморачиваться с созданием такой структуры*);
- налогоплательщик приводит экономические расчеты, показывающие, что при применении ОСН (*с использованием НДС*) его бизнес неизбежно теряет рентабельность, становится убыточным и идет к банкротству – избежание банкротства как раз является его деловой целью;

В этой связи, совет – всегда собирайте и храните первичные документы, даже если они ВАМ при применении ЕНВД или УСН или ПАТЕНТА, вроде ка и не нужны.

- Потому что если «грянет гром» то эти документы позволят ВАМ значительно уменьшить размер налоговых доначислений, за счет включения их в расходы на ОСН и за счет учета «входного» НДС к вычету из бюджета.

Какие еще аргументы используют налоговики?

Что льготные режимы налогообложения (ЕНВД, патенты, УСН) действуют и созданы только для «**малышей**».

В этом и кроется вся суть проблемы, поскольку «**малышом**» можно назвать только самостоятельный бизнес, поэтому даже формально «**маленькая**» компания или ИП, но входящая в БОЛЬШУЮ разветвленную бизнес-структуру для ИФНС уже не является «**малышом**».

Что лежит в основе позиции налоговиков, что ими движет?

Их позиция сводится к тому, что созданная налогоплательщиком бизнес-структура приводит к ущемлению интересов бюджета **за счет незаконной налоговой экономии.**

Следовательно.

Главным средством защиты от обвинений в дроблении бизнеса становятся подбор (*собираение и создание*) доказательств, свидетельствующих о самостоятельности компаний, входящих в бизнес-структуру и о наличии деловой цели, не имеющей основной целью достижение исключительно налоговой экономии.

Только при таких условиях порой удастся убедить ИФНС или суды, что это не дробление, а законное структурирование бизнеса, имеющее деловую цель, в основе которой лежит не только уменьшение налогового бремени, хотя экономия налогов и имеет место быть.

Технические контрагенты

- такого термина в НК РФ тоже нет и его содержание не раскрывается;
- с правовой точки зрения обвинения в использовании «технических» контрагентов тоже опираются:
 - *на постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006г. №53;*
 - *на ст.54.1 НК РФ «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога»;*

Кто такие технические контрагенты с точки зрения ИФНС?

Это компании или ИП, которые по мнению ИФНС реально не выполняли для налогоплательщика тех продаж товаров (работ, услуг), которые оформлены документально в соответствии с требованиями НК РФ (*счета-фактуры, накладные, акты и т.п.*), и которые формально дают налогоплательщику право на использование налоговых вычетов при исчислении налоговой базы.

В связи с вышеизложенным использование налогоплательщиком **«технических»** контрагентов доказываемается налоговыми органами путем поиска признаков использования **«технических»** контрагентов.

Принцип тот же – чем больше признаков, тем больше доказательств использования налогоплательщиком **«технических»** контрагентов.

Примеры использования «**технических**» контрагентов налогоплательщиками:

- налогоплательщик сам создает подконтрольную ему «**техническую**» **компанию**. *Официально деньги уходят в нее якобы как оплата за товары (услуги), а не официально возвращаются обратно. Иногда эти деньги возвращаются легально в виде займов (но как правило безвозвратно).*

- налогоплательщик пользуется уже созданной кем-то «**технической**» **компанией**... *схема та же, деньги от нее тоже возвращаются к налогоплательщику, но уже с уплатой некоторого % владельцу «**технической**» компании.*

Эти примеры объединяет то, что реально никакой сделки (поставки, закупки) между этими компаниями и налогоплательщиком не происходит – имеют место противоправные действия налогоплательщика.

- налогоплательщик закупает товары (работы, услуги) у независимой компании или ИП, которые реально поставляют ему закупаемые товары (работы, услуг), но ... затем выясняется, что у этой компании или ИП «подмоченная» налоговая репутация ... и налоговики объявляют их **«техническими»** контрагентами.

*Это самый опасный (самый плохой) вариант спора про использование **«технических»** контрагентов, поскольку реально противоправных действий со стороны налогоплательщика здесь нет, однако последствия спора такие же тяжелые как и при виновных действиях налогоплательщика.*

Какие признаки ИФНС приводит в качестве доказательств использования «**технических**» контрагентов?

- признаки подконтрольности «технического» контрагента:

- факторы взаимозависимости (*ст. 105,1 НК РФ, родственные отношения до седьмого колена, дружеские отношения, любовные отношения, создание ИП бывшим работником и т.п.*);
- совпадение IP-адресов;
- взаимная согласованность действий налогоплательщика и «технической» компании;
- отсутствие разумных (технологических) обоснований для таких закупок (операций);
- осведомленность налогоплательщика о том, что поставщик является «технической» компанией;
- безденежные деловые отношения (*договоры есть, но по ним не производится оплата*);

- наличие «зависших» денежных займов;
- несоблюдение мер должной осмотрительности при выборе контрагента (*как налогоплательщик проверил возможность контрагента исполнить его обязательства, его регистрацию в ЕГРЮЛ?*)
- у «**технического**» контрагента отсутствуют какие-либо расходы, связанные с закупками товаров (работ, услуг), реализованных по спорной сделке;

- **признаки невозможности (нереальности) продажи (поставок) товаров (работ, услуг) со стороны «технического» контрагента:**
 - отсутствие сведений о наличии у «технического» контрагента материальных ресурсов (*недвижимости, транспортных средств, грузоподъемных механизмов, карьеров, складов и т.п.*);
 - отсутствие у «технического» контрагента трудовых ресурсов или соответствующих специалистов (*отсутствие отчетности по НДФЛ*);
 - наличие налоговых разрывов в цепочке продаж «до седьмого» колена, отсчитывая назад от спорной сделки (благодаря использованию налоговиками системы АСК НДС-2);
 - отсутствие «технического» контрагента по месту его государственной регистрации (акт осмотра помещений);
 - отсутствие у «технического» контрагента специальных разрешений (лицензий) на продажу отдельных видов товаров (работ, услуг);
 - закупаемые товары (работы, услуги) не были необходимы для работы налогоплательщика;

**- наличие транзитных банковских операций по
обналичиванию денежных средств «ТЕХНИЧЕСКИМ»
контрагентом:**

- оплата поступившая «техническому» контрагенту сразу обналичивается на личные счета работников или зависимых лиц;
- оплата поступившая «техническому» контрагенту сразу прогоняется через цепочку иных «подконтрольных технических» контрагентов;
- протоколы допросов лиц, получавших денежные средства от «технического» контрагента, подтверждают передачу ДС обратно руководству налогоплательщика;

- косвенные (иные) доказательства нереальности продаж товаров (работ, услуг) со стороны «технического» контрагента:

- наличие факторов взаимозависимости (любых);
- отсутствуют иные документы кроме счет-фактуры и накладной (акта приемки-передачи работ, услуг (отсутствуют записи в различных «неналоговых» Журналах учета производства работ», которые налогоплательщик обязан заполнять);
- отсутствует деловая переписка с «техническим» контрагентом;
- отсутствуют информация о контактах с представителями «технического» контрагента на разных стадиях развития деловых отношений:
 - как нашли этого контрагента?
 - как и где происходило подписание договора?
 - как выглядел руководитель контрагента?
 - какие службы согласовали заключение договора (юристы, механики и т.п.)?
 - как производилась доставка товара? Где складировался товар? Как был списан товар?
- отсутствие информации или наличие опровергающей информации из ГИБДД;
- отсутствие подтверждающей информации в системе ПЛАТОН (платежи за использование автодорог грузовыми автомобилями);
- отсутствие информации по системе ДоПОГ (допуск к перевозке опасных грузов)

Сильным аргументом ИФНС являются «**плохие**» протоколы допросов руководителей «**технических**» контрагентов, которые:

- отрицают свою причастность к «техническому» контрагенту;
- частично признают свою причастность к созданию «технического» контрагента, но называют себя «номинальным» руководителем и отрицают свое руководство им;
- не отрицают свою работу и свое руководство «техническим» контрагентом, но заявляют что не знают такого налогоплательщика, с его руководителем не знакомы, спорных товаров (работ, услуг) не ему поставляли;

Также сильным аргументом ИФНС являются сведения, полученные от ЗАКАЗЧИКОВ налогоплательщика:

- отрицающие или не подтверждающие присутствие «технических» контрагентов на их объектах, если налогоплательщик работал на подряде у крупного заказчика и обязан был согласовывать участие своих субподрядчиков при выполнении подрядных работ.

И очень один очень-очень важный аспект:

ИФНС при обвинениях в использовании «технических» контрагентов часто **обвиняет налогоплательщика в умышленности его действий** – это самый опасный аспект споров такого рода.

Как налогоплательщики борются с обвинениями в использовании «технических» контрагентов?

- отрицают все без исключения признаки использования «технических» контрагентов на которые ссылаются налоговики;
- или объясняют ряд этих признаков иными причинами, не связанными с нереальностью поставок;
- категорически отрицают **умышленность** в своих действия (мол если даже и оказалось, что контрагент является «техническим», то это произошло по неосторожности, неопытности, в силу отсутствия информации и т.п.)

Поэтому главной задачей налогоплательщика в таком споре с ИФНС являются:

- **любые доказательства РЕАЛЬНОСТИ** спорных закупок (и прямые, и косвенные);
- **доказательства (расчеты) показывающие, что без спорных поставок, полученных от «технических» контрагентов налогоплательщик не смог бы выполнить те объемы реализации, которые не оспариваются налоговиками;**
- **отрицание факторов взаимозависимости и подконтрольности**, или пояснения что наличие взаимозависимости, не является достаточным основанием такого обвинения;
- **наличие деловой цели** для взаимоотношений именно с этим контрагентом – *его цена была ниже, качество товара выше, сроки поставки быстрее, условия оплаты более выгодные, репутация на рынке, советы деловых партнеров и т.п.);*
- **ссылки на ошибки налоговиков** в применении статьи 54.1 НК РФ *«Пределы осуществления прав при исчислении налоговой базы и (или) суммы налога»*

Спасибо за внимание.

Удачи всем нам.