

Тема:

Должная осмотрительность: Рекомендации для бухгалтера

Лектор:

Дыбов Антон Иванович – заместитель главного редактора электронного приложения «Бухгалтерские семинары» к журналу «Главная книга», ведущий эксперт по бухгалтерскому учету и налогообложению издательства «Главная книга».



В ПРОГРАММЕ ВЕБИНАРА:

Налоговая выгода получила прописку в НК РФ: последствия

- Суть поправок
- Существенные отличия норм НК РФ от выводов Постановления Пленума ВАС РФ № 53
- Легализован ценовой контроль ИФНС
- Методика доказывания необоснованности налоговой выгоды
- Проверка ИФНС контрагентов 1-го и последующих звеньев
- Информация о рисках в Личном кабинете организации на сайте ФНС России

Должная осмотрительность: что нужно сделать, а что не обязательно

- Открытые сведения обо всех компаниях РФ: хотели как лучше, а получилось как всегда
- Когда досье на контрагента понадобится ИФНС
- Пишем положение о проверках контрагентов: кто, что и в какие сроки делает
- Обосновываем выбор контрагента, в том числе если он – исполнитель маркетинговых, консалтинговых услуг либо посредник
- Проверяем полномочия руководителя или доверенного лица, доказываем контакты с ними
- Проверяем мощности, ресурсы и лицензии контрагента
- Интернет-сервисы для проверки
- Оформляем результаты проверки
- За что покупатель точно не в ответе

Методические рекомендации ФНС России и Следственного комитета РФ по умыслу в налоговых правонарушениях – учебник по неудачной оптимизации

- Умышленно или нет – вот в чем вопрос
- Псевдодолжная осмотрительность
- Какие документы исследуют, что и у кого спросят, как отвечать
- Как уживаются уголовное дело на директора и налоговая проверка организации
- Работа с «однодневками» и «карманными» фирмами:
 - суть схемы и предмет доказывания;
 - проверка исполнителей и «первички»;
 - что влекут подозрения в «однодневности» и «карманности»;
 - как устанавливают причастность к деятельности «однодневки» или «карманной» фирмы;
 - анализ договоров и их исполнения;
 - поиск реального производителя (поставщика) товара;
 - поиск реального исполнителя работ (услуг) или опровержение самого факта исполнения;
 - рискованные услуги: маркетинг, консалтинг и им подобные;
 - примеры схем
- Дробление бизнеса:
 - суть схемы и предмет доказывания;
 - особое мнение судьи Конституционного суда РФ о дроблении;
 - взаимные договоры поручения между продавцами на ОСН и спецрежиме при едином бизнесе;
 - искусственное создание арендодателем производственных мощностей на спецрежиме;
 - сеть фальшивых комитентов для реального продавца на ОСН;
 - регулирование численности персонала или выручки ради сохранения права на УСН через дробление
- Незаконное применение налоговых льгот:
 - аккумуляция производственных мощностей в фирме-резиденте особой экономической зоны;
 - аутсорсинг персонала организацией, формально являющейся «инвалидной»;
 - строительно-монтажные работы для собственных нужд силами формально «инвалидной» организации
- Подмена одних гражданско-правовых отношений другими:
 - суть схемы;
 - имитация перехода права собственности только после оплаты;

- подмена зарплаты безвозмездными поступлениями от формально независимого благотворительного фонда;
- подмена продажи комиссией;
- подмена продажи в рассрочку лизингом;
- подмена продажи уступкой доли в уставном капитале;
- подмена выручки займом с целью удержаться на УСН;
- подмена оптовой торговли розничной с целью применять ЕНВД

Должная осмотрительность: рекомендации для бухгалтера

Налоговая выгода получила прописку в НК: последствия

Суть поправок, действующих с 19.08.2017

Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53

3. Под налоговой выгодой для целей настоящего Постановления 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.

4. Налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

9. 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.

Письмо ФНС России от 31.10.2017 N ЕД-4-9/22123@

Статья 54.1 НК РФ не является кодификацией правил, сформулированных в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" (далее - Постановление Пленума N 53), а представляет собой новый подход к проблеме злоупотребления налогоплательщиком своими правами, учитывающий основные аспекты сформированной судебной практики.

Статья 54.1 НК РФ (действует с 19.08.2017)

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 и (или) сумму подлежащего уплате налога в соответствии с правилами соответствующей главы части второй настоящего Кодекса при соблюдении одновременно следующих условий:

1) основной целью совершения сделки (операции) не являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога;

2) обязательство по сделке (операции) исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону.

4. Положения, предусмотренные настоящей статьей, также применяются в отношении сборов и страховых взносов и распространяются на плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов и налоговых агентов.

Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете"

Статья 3

8) факт хозяйственной жизни - сделка, событие, операция, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств;

Статья 9

1. Каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом. Не допускается принятие к бухгалтерскому учету документов, которыми оформляются не имевшие места факты хозяйственной жизни, в том числе лежащие в основе мнимых и притворных сделок.

Статья 170 ГК РФ

1. Мнимая сделка, то есть сделка, совершенная лишь для вида, без намерения создать соответствующие ей правовые последствия, ничтожна.

2. Притворная сделка, то есть сделка, которая совершена с целью прикрыть другую сделку, в том числе сделку на иных условиях, ничтожна. К сделке, которую стороны действительно имели в виду, с учетом существа и содержания сделки применяются относящиеся к ней правила.

Статья 54.1 НК РФ

3. В целях пунктов 1 и 2 настоящей статьи подписание первичных учетных документов неустановленным или неуполномоченным лицом, нарушение контрагентом налогоплательщика законодательства о налогах и сборах, наличие возможности получения налогоплательщиком того же результата экономической деятельности при совершении иных не запрещенных законодательством сделок (операций) не могут рассматриваться в качестве самостоятельного основания для признания уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога неправомерным.

Чем новые нормы НК существенно отличаются от выводов ВАС и ВС

Письмо Минфина России от 20.10.2017 N 03-03-06/1/68944

...в случае заключения налогоплательщиком (заказчиком) сделки с исполнителем (подрядчиком) обязательство, предусмотренное такой сделкой за исполнителем (подрядчиком), должно быть исполнено в целях соблюдения условия, предусмотренного подпунктом 2 пункта 2 статьи 54.1 Кодекса, либо им непосредственно, либо иным исполнителем (субподрядчиком), которому передано на исполнение указанное обязательство по закону или в рамках договора с подрядчиком.

Письмо ФНС России от 31.10.2017 N ЕД-4-9/22123@

Подпунктом 1 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ установлен запрет для налогоплательщика уменьшать налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога в случае, когда основной целью совершения сделки (операции) являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога. В этой связи основной целью сделки должна быть конкретная разумная хозяйственная (деловая) цель, а не налоговая экономия. Примером такой сделки может служить бизнес-решение, не свойственное предпринимательскому обороту (присоединение компании с накопленным убытком без актива при отсутствии экономического обоснования и т.п.) и которое не может быть обосновано с точки зрения предпринимательского риска, фактически совершенное не в своем интересе, а в интересах иного лица с целью его скрытого финансирования.

В подпункте 2 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ законодатель фактически ограничил право учесть расходы и вычеты по сделке при исполнении ее лицом, не указанным в первичных документах.

Таким образом, в рамках применения положений подпунктов 1 и 2 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ налоговому органу следует доказывать, что основной целью заключения налогоплательщиком сделки (операции) являлось не получение результатов предпринимательской деятельности, а получение налоговой экономии (при выявлении фактов несоблюдения условий, указанных в подпункте 1 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ), и (или), что сделка (операция) не исполнена заявленным контрагентом, и налогоплательщик использовал формальный документооборот в целях неправомерного учета расходов и заявления налоговых вычетов по спорной сделке (операции) (при выявлении фактов несоблюдения условий, установленных в подпункте 2 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ).

При установлении обстоятельств, свидетельствующих, что основной целью заключения налогоплательщиком сделки (операции) являлось не получение результатов предпринимательской деятельности, а получение налоговой экономии, налоговые органы должны доказать, что такая сделка (операция) не имеет какого-либо разумного объяснения с позиции хозяйственной необходимости ее заключения и совершения, а имеет своей целью лишь уменьшение налоговых обязательств, и (или) является частью схемы, основной целью которой является уменьшение налоговых обязательств.

Определение Верховного Суда РФ от 29.11.2016 N 305-КГ16-10399

Установив, что... контрагент не имеет в своем распоряжении управленческого, технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений и транспортных средств, инспекция по результатам выездной налоговой проверки пришла к выводу о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды за счет уменьшения налогооблагаемой прибыли на расходы по приобретению угля у общества "Терминал", применения налоговых вычетов по операциям с данной организацией.

Представленные обществом документы в подтверждение приобретения угля признаны инспекцией

недостовверными, поскольку по результатам проведенной в ходе налоговой проверки почерковедческой экспертизы установлено, что подписи, выполненные на документах от имени генерального директора общества "Терминал", ему в действительности не принадлежат.

...протиторечия в доказательствах, подтверждающих последовательность товародвижения от изготовителя к налогоплательщику, но не опровергающих сам факт поступления товара налогоплательщику, равно как и факты неисполнения соответствующими участниками сделок (поставщиками первого, второго и более дальних звеньев по отношению к налогоплательщику) обязанности по уплате налогов сами по себе не могут являться основанием для возложения соответствующих негативных последствий на налогоплательщика, выступившего покупателем товаров.

Таким образом, установленные судами первой и апелляционной инстанций обстоятельства свидетельствуют о реальности спорных хозяйственных операций...

Легализован ценовой контроль ИФНС?

Статья 105.3 НК РФ

2. Определение в целях налогообложения доходов (прибыли, выручки) взаимозависимых лиц, являющихся сторонами сделки, которые могли бы быть получены этими лицами, но не были получены вследствие отличия коммерческих и (или) финансовых условий указанной сделки от коммерческих и (или) финансовых условий такой же сделки, сторонами которой являются лица, не признаваемые взаимозависимыми, производится федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, с применением методов, установленных главой 14.3 настоящего Кодекса.

Статья 105.14 НК РФ

2. Сделка между взаимозависимыми лицами, местом регистрации, либо местом жительства, либо местом налогового резидентства всех сторон и выгодоприобретателей по которой является Российская Федерация, признается контролируемой (если иное не предусмотрено пунктами 3, 4 и 6 настоящей статьи) при наличии хотя бы одного из следующих обстоятельств:

1) сумма доходов по сделкам (сумма цен сделок) между указанными лицами за соответствующий календарный год превышает 1 миллиард рублей;

3) хотя бы одна из сторон сделки является налогоплательщиком, применяющим один из следующих специальных налоговых режимов: систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) или систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (если соответствующая сделка заключена в рамках такой деятельности), при этом в числе других лиц, являющихся сторонами указанной сделки, есть лицо, не применяющее указанные специальные налоговые режимы;

4) хотя бы одна из сторон сделки освобождена от обязанностей налогоплательщика налога на прибыль организаций или применяет к налоговой базе по указанному налогу налоговую ставку 0 процентов в соответствии с пунктом 5.1 статьи 284 настоящего Кодекса, при этом другая сторона (стороны) сделки не освобождена (не освобождены) от этих обязанностей и не применяет (не применяют) налоговую ставку 0 процентов по указанным обстоятельствам;

3. Сделки, предусмотренные подпунктами 2, 4 - 8 пункта 2 настоящей статьи, признаются контролируемыми, если сумма доходов по сделкам между указанными лицами за соответствующий календарный год превышает 60 миллионов рублей.

Сделки, предусмотренные подпунктом 3 пункта 2 настоящей статьи, признаются контролируемыми, если сумма доходов по сделкам между указанными лицами за соответствующий календарный год превышает 100 миллионов рублей.

Определение Верховного Суда РФ от 22.07.2016 N 305-КГ16-4920

...существенность и выраженность отклонения примененной налогоплательщиком цены от рыночного уровня в совокупности с иными обстоятельствами совершения спорных операций, может иметь юридическое значение, если при проведении камеральной или выездной налоговой проверки установлены признаки получения необоснованной налоговой выгоды, в частности, указанные в пункте 3 постановления N 53.

Множественное отклонение указанной в договорах купли-продажи зданий цены от рыночного уровня цен (на основании договора от 05.04.2011 N 05/04/2011 - почти в 30 раз, по договору от 22.03.2012 N 01/03/2012 - более чем в 230 раз, по договору от 23.03.2012 N 02/03/2012 - более чем в 116 раз) ставит под сомнение саму возможность совершения операций по реализации дорогостоящего имущества на

таких условиях, что с учетом взаимозависимости участников сделок и отсутствия разумных экономических причин к установлению цены в столь заниженном размере, позволяет сделать вывод о том, что поведение налогоплательщика при определении условий сделок было продиктовано, прежде всего, целью получения налоговой экономии.

Следовательно, у налогового органа имелись основания для вывода о нарушении интересов казны фактом реализации имущества со стороны налогоплательщика по ценам, существенно отклоняющимся от рыночного уровня и для применения в связи с этим положений [п. 1 ст. 154 НК РФ]... при определении недоимки не только по налогу на прибыль организаций, но и также по [НДС]...

Поскольку операции по реализации имущества отражены... недостоверно, налоговый орган правомерно определил размер недоимки, исходя из суммы налога, которая подлежала бы уплате при реализации имущества аналогичными налогоплательщиками при совершении ими сделок с независимыми контрагентами.

Статья 82 НК РФ

5. Доказывание обстоятельств, предусмотренных пунктом 1 статьи 54.1... Кодекса... или... факта несоблюдения условий, предусмотренных пунктом 2 статьи 54.1... Кодекса, производится налоговым органом при проведении мероприятий налогового контроля в соответствии с разделами V, V.1, V.2... Кодекса.

К налоговым проверкам за какой период применяются поправки в НК

Письмо ФНС России от 05.10.2017 N СА-4-7/20116

В соответствии с пунктом 1 статьи 5 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) Федеральный закон N 163-ФЗ "О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации" (далее - Федеральный закон от 18.07.2017 N 163-ФЗ) вступает в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу.

Положениями Федерального закона N 163-ФЗ предусмотрено, что положения пункта 5 статьи 82 Кодекса применяются к камеральным налоговым проверкам налоговых деклараций (расчетов), представленных в налоговый орган после дня вступления в силу Федерального закона от 18.07.2017 N 163-ФЗ, а также выездным налоговым проверками и проверками полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, решения о назначении которых вынесены налоговыми органами после дня вступления в силу Федерального закона от 18.07.2017 N 163-ФЗ.

С учетом вышеизложенного Федеральная налоговая служба поручает не допускать случаев ссылок представителей налоговых органов на положения статьи 54.1 Кодекса в ходе судебных разбирательств, а также при подготовке процессуальных документов, при оспаривании решений налоговых органов по результатам камеральных и выездных налоговых проверок, начатых до вступления в силу Федерального закона от 18.07.2017 N 163-ФЗ.

В случаях, когда в ходе судебного разбирательства налогоплательщики самостоятельно приводят ссылки на положения статьи 54.1 Кодекса, налоговым органом необходимо доводить до суда (устно и письменно) позицию, в соответствии с которой положения статьи 54.1 Кодекса не применимы при рассмотрении результатов налоговых проверок, проведение которых начато до вступления в силу Федерального закона от 18.07.2017 N 163-ФЗ.

Письмо ФНС России от 31.10.2017 N ЕД-4-9/22123@

...понятия, отраженные в Постановлении Пленума N 53 и развитые в сложившейся судебной практике, сформированной до вступления в силу Закона N 163-ФЗ, не используются в рамках проведения камеральных налоговых проверок налоговых деклараций (расчетов) налогоплательщиков, представленных в налоговые органы после вступления в силу указанного закона, а также в рамках проведения выездных налоговых проверок и проверок полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, решения о назначении которых вынесены после дня вступления в силу указанного закона.

Должная осмотрительность: что нужно сделать, а что не обязательно

Открытые сведения обо всех компаниях РФ: хотели как лучше, а получилось как всегда

Статья 102 НК РФ

1. Налоговую тайну составляют любые полученные налоговым органом, органами внутренних дел, следственными органами, органом государственного внебюджетного фонда и таможенным органом сведения о налогоплательщике, плательщике страховых взносов, за исключением сведений:

1) являющихся общедоступными, в том числе ставших таковыми с согласия их обладателя - налогоплательщика (плательщика страховых взносов). Такое согласие представляется по выбору налогоплательщика (плательщика страховых взносов) в отношении всех сведений или их части, полученных налоговым органом, по форме, формату и в порядке, утверждаемым федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов;

3) о нарушениях законодательства о налогах и сборах (в том числе суммах недоимки и задолженности по пеням и штрафам при их наличии) и мерах ответственности за эти нарушения;

7) о специальных налоговых режимах, применяемых налогоплательщиками, а также об участии налогоплательщика в консолидированной группе налогоплательщиков;

9) о среднесписочной численности работников организации за календарный год, предшествующий году размещения указанных сведений в информационно-телекоммуникационной сети "Интернет" в соответствии с пунктом 1.1 настоящей статьи;

10) об уплаченных организацией в календарном году, предшествующем году размещения указанных сведений в информационно-телекоммуникационной сети "Интернет" в соответствии с пунктом 1.1 настоящей статьи, суммах налогов и сборов (по каждому налогу и сбору) без учета сумм налогов (сборов), уплаченных в связи с ввозом товаров на таможенную территорию Евразийского экономического союза, сумм налогов, уплаченных налоговым агентом, о суммах страховых взносов;

11) о суммах доходов и расходов по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности организации за год, предшествующий году размещения указанных сведений в информационно-телекоммуникационной сети "Интернет" в соответствии с пунктом 1.1 настоящей статьи;

1.1. Сведения об организации, указанные в подпункте 3 (в части сведений о суммах недоимки и задолженности по пеням и штрафам (по каждому налогу и сбору, страховому взносу), налоговых правонарушениях и мерах ответственности за их совершение) и в подпунктах 7, 9 - 11 пункта 1 настоящей статьи, размещаются в форме открытых данных на официальном сайте федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, в информационно-телекоммуникационной сети "Интернет", за исключением сведений об организации, составляющих государственную тайну. Сведения, подлежащие размещению, по запросам не представляются, за исключением случаев, предусмотренных федеральными законами.

Сроки и период размещения сведений, указанных в абзаце первом настоящего пункта, порядок их формирования и размещения утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

№ п/п	Вид сведений об организациях	Когда сведения опубликуют на сайте ФНС согласно Приказу от 29.12.2016 N ММВ-7-14/729@ (ред., действующая с 08.08.2017)	
		впервые	в дальнейшем
1	Недоимка: общая сумма и в разрезе по каждому налогу, сбору, страховому взносу по состоянию на 31 декабря предыдущего года и при условии, что недоимка не погашена к 1 мая года публикации сведений	01.06.2018*	Ежегодно, 1 июня**
2	Задолженность по пеням и штрафам: общая сумма и в разрезе по каждому налогу, сбору, страховому взносу по состоянию на 31 декабря предыдущего года и при условии, что задолженность не погашена к 1 мая года публикации сведений		
3	Сведения о налоговых правонарушениях, решения о привлечении к ответственности за которые вступили в силу		

	в предыдущем году, с указанием общей суммы штрафов, не погашенной к 1 мая года публикации сведений***		
4	Специальный налоговый режим, применяемый организацией по состоянию на 31 декабря предыдущего года		
5	Среднесписочная численность работников за предыдущий календарный год		
6	Суммы доходов и расходов по данным бухгалтерской отчетности за предыдущий календарный год		
7	Общая сумма каждого налога, сбора, страхового взноса уплаченная в предыдущем календарном году		

* Первоначально планировалось, что большинство сведений ФНС впервые разместит 25.07.2017, а данные об уплаченной сумме страховых взносов – 25.02.2018

** По прежней редакции Приказа ФНС от 29.12.2016 N ММВ-7-14/729@ сведения из строк 1 – 4 предполагалось обновлять 25-го числа каждого месяца; сведения из строк 5, 6 – ежегодно 25 июля, а сведения из строк 6, 7 – ежегодно 25 февраля. В строках 1 – 3 привязки к 31 декабря предыдущего года не было, планировалось, что данные будут учитывать и расчеты в текущем году

*** При первом размещении 01.06.2018 на сайте укажут сведения о проступках, решения о привлечении к ответственности по которым вступили в силу с 02.06.2016 по 31.12.2017, если штрафы не будут уплачены к 1 мая 2018 г.

Письмо ФНС России от 17.11.2016 N ГД-4-8/21768

...положениями статьи 102 НК РФ, изложенной с учетом положений Федерального закона от 01.05.2016 N 134-ФЗ "О внесении изменений в статью 102 части первой Налогового кодекса Российской Федерации", не предусмотрены порядок и срок размещения сведений, указанных в подпункте 3 пункта 1 статьи 102 НК РФ.

Вместе с тем сообщая, что сведения, указанные в подпункте 3 пункта 1 статьи 102 НК РФ, будут размещены на официальном сайте Федеральной налоговой службы в формате открытых данных не позднее 01.07.2017 за 2016 год.

Письмо ФНС России от 25.11.2016 N ГД-4-14/22483@

...законодательство Российской Федерации не предусматривает обязанность налоговых органов предоставлять по запросам физических и юридических лиц сведения, подлежащие размещению на сайте ФНС России в соответствии с пунктом 1.1 статьи 102 Кодекса.

Когда досье на контрагента понадобится ИФНС

Письмо ФНС России от 23.03.2017 N ЕД-5-9/547@

В целях оценки действий налогоплательщика необходимо оценивать обоснованность выбора контрагента проверяемым налогоплательщиком, исследовать вопросы, отличался ли выбор контрагента от условий делового оборота или установленной самим налогоплательщиком практики осуществления выбора контрагентов, каким образом оценивались условия сделки и их коммерческая привлекательность, деловая репутация, платежеспособность контрагента, риск неисполнения обязательств, наличие у контрагента необходимых ресурсов (производственных мощностей, технологического оборудования, квалифицированного персонала) и соответствующего опыта, заключались ли налогоплательщиком сделки преимущественно с контрагентами, не исполняющими своих налоговых обязательств.

Письмо ФНС России от 12.05.2017 N АС-4-2/8872

Понятие должной осмотрительности законодательно не урегулировано, потому и перечень необходимых действий и документов не может быть исчерпывающим.

Блиц-проверка контрагента с помощью интернет-сервисов

Что проверяем	Где находится сервис	Пояснения
<i>Сведения о руководителе (участнике, ином уполномоченном лице) фирмы – контрагента</i>		
Реестр дисквалифицированных лиц	https://www.nalog.ru -> сервис «Риски бизнеса: проверь себя и контрагента» Прямая ссылка: https://service.nalog.ru/disqualified.do	Если проверяемый человек (организация) есть в реестре, это очень плохо. Он не может представлять интересны фирмы-контрагента при заключении сделки
Реестр юридических лиц, в состав исполнительных органов которых входят дисквалифицированные лица	https://www.nalog.ru -> сервис «Риски бизнеса: проверь себя и контрагента» Прямая ссылка: https://service.nalog.ru/disfind.do	
Сведения о лицах, в отношении которых факт невозможности участия (осуществления руководства) в организации установлен (подтвержден) в судебном порядке	https://www.nalog.ru -> сервис «Риски бизнеса: проверь себя и контрагента» Прямая ссылка: https://service.nalog.ru/svl.do	Присутствие руководителя (участника) фирмы контрагента в перечне означает, что компания с высокой долей вероятности – однодневка
<i>Сведения о фирме – контрагенте</i>		
Сведения о государственной регистрации юридических лиц, индивидуальных предпринимателей, крестьянских (фермерских) хозяйств	https://www.nalog.ru -> сервис «Риски бизнеса: проверь себя и контрагента» Прямая ссылка: https://egrul.nalog.ru/	Если данные не совпадают с имеющимися у вас – это повод задуматься, нужен ли вам такой контрагент
Сведения из журнала «Вестник государственной регистрации» о принятых налоговыми инспекциями решениях о предстоящем исключении недействующих юр.лиц из ЕГРЮЛ	https://www.nalog.ru -> сервис «Риски бизнеса: проверь себя и контрагента» Прямая ссылка: http://www.vestnik-gosreg.ru/publ/fz83/	ИФНС вправе признать организацию недействующей, если: 1) фирма в течение 12 месяцев, предшествующих решению инспекции, не сдавала налоговую отчетность и не совершала операции по банковским счетам; 2) у фирмы и ее участников нет денег на ликвидацию по обычным основаниям 3) ИФНС внесла в ЕГРЮЛ запись о недостоверности каких-либо сведений о компании в реестре и та в течение более 6 месяцев ничего не предприняла в связи с этим
Сведения о юридических лицах, имеющих задолженность по уплате налогов и/или не представляющих налоговую отчетность более года	https://www.nalog.ru -> сервис «Риски бизнеса: проверь себя и контрагента» Прямая ссылка: https://service.nalog.ru/zd.do	Если просроченных долгов много или отчетность не сдается, учет ваших затрат в налоговых расходах и вычеты НДС будут под угрозой..
Адреса, указанные при государственной регистрации в качестве места нахождения несколькими юридическими лицами	https://www.nalog.ru -> сервис «Риски бизнеса: проверь себя и контрагента» Прямая ссылка: https://service.nalog.ru/addrfind.do	Даже если поставщик зарегистрирован по адресу массовой регистрации, это может быть объяснимо. К примеру, он расположен в крупном офисном центре. Если разумных объяснений нет, вы рискуете связаться с однодневкой.

Бухгалтерская отчетность за один или несколько предыдущих лет	http://www.e-disclosure.ru/ -> Поиск по компаниям Прямая ссылка: http://www.e-disclosure.ru/poisk-po-kompaniyam	Если на этом сайте бухгалтерской отчетности контрагента нет, можно запросить ее: - у самого контрагента; - в подразделении Росстата (Административный регламент, утв. Приказом Росстата от 20.05.2013 N 183)
Сведения о возможном банкротстве	https://bankrot.fedresurs.ru/	Связываться с потенциальным банкротом опасно не столько по налоговым, сколько по деловым соображениям
Банк решений арбитражных судов	http://www.arbitr.ru/ -> раздел «Картотека арбитражных дел» Прямые ссылки: http://kad.arbitr.ru/ http://ras.arbitr.ru/	Наличие споров само по себе еще ни о чем не говорит. Но крупные претензии со стороны налоговиков или покупателей – фактор риска
Банк данных исполнительных производств	http://fssprus.ru/ -> раздел «Сервисы» -> Банк данных исполнительных производств Прямая ссылка: http://fssprus.ru/iss/ip/	Имеющиеся значительные долги – тревожный знак.
Сведения о членстве в СРО, если это требуется для исполнения сделки (например, при строительстве, оценке и т.п.)	Сайт СРО, указанной в свидетельстве о членстве, допуске к выполнению определенных работ и т.п.	Без этого контрагент не вправе исполнять сделку. А если исполнит, гарантированы претензии ИФНС

Обосновываем выбор контрагента

Письмо ФНС России от 23.03.2017 N ЕД-5-9/547@

Необходимо запрашивать у налогоплательщика документы и информацию относительно действий... при [выборе]... контрагента: документы, фиксирующие результаты поиска, мониторинга и отбор контрагента; источник информации о контрагенте (сайт, рекламные материалы, предложение к сотрудничеству, информация о ранее выполняемых работах...); результаты мониторинга рынка... товаров (работ, услуг), изучения и оценки потенциальных контрагентов; документально оформленное обоснование выбора конкретного контрагента (закрепленный порядок контроля за отбором и оценкой рисков, порядок проведения тендера и др.); деловую переписку.

Проверяем правоспособность организации-контрагента

Письмо ФНС России от 14.07.2017 N ГД-4-14/13762

На официальном сайте ФНС России получить сведения из ЕГРЮЛ и ЕГРИП в электронном виде можно в сервисах:

"Предоставление сведений из ЕГРЮЛ/ЕГРИП о конкретном юридическом лице/индивидуальном предпринимателе в форме электронного документа" (<https://service.nalog.ru/vyp/>);

"Доступ к ЕГРЮЛ и ЕГРИП" (<https://www.nalog.ru/rn77/service/egrip2/>).

Письмо Минфина России от 10.08.2017 N 03-12-13/51750

В соответствии с пунктом 1 статьи 7 Федерального закона от 08.08.2001 N 129-ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей" (далее - Федеральный закон N 129-ФЗ) размер платы за предоставление содержащихся в Едином государственном реестре юридических лиц и Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей (далее - государственные реестры) сведений и документов, а также предусмотренной пунктом 6 статьи 6 указанного Федерального закона справки устанавливается Правительством Российской Федерации.

В целях реализации пункта 1 статьи 7 Федерального закона N 129-ФЗ Правительством

Российской Федерации издано постановление от 19.05.2014 N 462 "О размере платы за предоставление содержащихся в Едином государственном реестре юридических лиц и Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей сведений и документов и признании утратившими силу некоторых актов Правительства Российской Федерации" (далее - постановление).

Указанным постановлением установлена плата за предоставление содержащихся в государственных реестрах сведений о конкретном юридическом лице или индивидуальном предпринимателе на бумажном носителе. Размер платы составляет 200 рублей, а размер платы за срочное предоставление сведений - 400 рублей.

Одновременно обращаем внимание, что в соответствии с пунктом 1 статьи 7 Федерального закона N 129-ФЗ предоставление вышеуказанных сведений в форме электронного документа осуществляется бесплатно.

Для получения содержащихся в государственных реестрах сведений о конкретном юридическом лице или индивидуальном предпринимателе в форме электронного документа можно воспользоваться размещенным на сайте ФНС России сервисом "Предоставление сведений из ЕГРЮЛ/ЕГРИП о конкретном юридическом лице/индивидуальном предпринимателе в форме электронного документа" (далее - Сервис).

Сервис обеспечивает возможность бесплатно получить сведения из государственных реестров в виде выписки в форме электронного документа, подписанного усиленной квалифицированной электронной подписью. Для получения выписки сертификат ключа электронной подписи (СКП) заявителя не требуется. Выписка формируется в формате PDF, содержащем квалифицированную электронную подпись и ее визуализацию, в том числе при распечатывании выписки.

Необходимо также отметить, что исходя из положений пунктов 1 и 3 статьи 6 Федерального закона от 06.04.2011 N 63-ФЗ "Об электронной подписи" выписка из государственных реестров в форме электронного документа, подписанного квалифицированной электронной подписью, равнозначна выписке из государственных реестров на бумажном носителе, подписанной собственноручной подписью должностного лица налогового органа и заверенной печатью налогового органа.

Приказ ФНС России от 16.06.2006 N САЭ-3-09/355@

4. Установить, что представление сведений, содержащихся в ЕГРЮЛ, для публикации в журнале "Вестник государственной регистрации" осуществляется еженедельно Межрегиональной инспекцией ФНС России по централизованной обработке данных в электронном виде в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Поводы для проверки достоверности сведений в ЕГРЮЛ (Письма ФНС от 03.08.2016 № ГД-4-14/14126 и № ГД-4-14/14127)

1. Генеральный директор фирмы возглавляет 6 и более других организаций
2. Руководством фирмы ведает управляющая компания, которая занимается этим же в 21 и более других организаций
3. Участник фирмы имеет доли в уставных капиталах (акции) в 11 и более других организаций
4. По адресу фирмы зарегистрировано 11 и более других организаций
5. Стало известно о смерти человека, который указан в ЕГРЮЛ генеральным директором фирмы

Федеральный закон от 08.08.2001 N 129-ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей"

Статья 11

6. В случае, если по результатам проведения проверки достоверности сведений, включенных в единый государственный реестр юридических лиц, установлена недостоверность содержащихся в нем сведений о юридическом лице, предусмотренных подпунктами "в", "д" и (или) "л" пункта 1 статьи 5 настоящего Федерального закона, регистрирующий орган направляет юридическому лицу, недостоверность сведений о котором установлена, а также его учредителям (участникам) и лицу, имеющему право действовать без доверенности от имени указанного юридического лица (в том числе по адресу электронной почты указанного юридического лица при наличии таких сведений в едином государственном реестре юридических лиц), уведомление о необходимости представления в регистрирующий орган достоверных сведений (далее - уведомление о недостоверности).

В течение тридцати дней с момента направления уведомления о недостоверности юридическое лицо обязано сообщить в регистрирующий орган в порядке, установленном настоящим Федеральным законом, соответствующие сведения или представить документы, свидетельствующие о

достоверности сведений, в отношении которых регистрирующим органом направлено уведомление о недостоверности. В случае невыполнения юридическим лицом данной обязанности, а также в случае, если представленные юридическим лицом документы не свидетельствуют о достоверности сведений, в отношении которых регистрирующим органом направлено уведомление о недостоверности, регистрирующий орган вносит в единый государственный реестр юридических лиц запись о недостоверности содержащихся в едином государственном реестре юридических лиц сведений о юридическом лице.

Письмо ФНС РФ от 11.02.2010 N 3-7-07/84

...некоторые сведения не составляют коммерческую тайну, то есть хозяйствующий субъект не вправе ссылаться на режим коммерческой тайны, отказывая заинтересованным лицам в предоставлении им информации. К таким сведениям, например, могут относиться...

- содержащиеся в учредительных документах юридического лица, документах, подтверждающих факт внесения записей о юридических лицах и об индивидуальных предпринимателях в соответствующие государственные реестры;
- содержащиеся в документах, дающих право на осуществление предпринимательской деятельности;
- о нарушениях законодательства Российской Федерации и фактах привлечения к ответственности за совершение этих нарушений;
- о перечне лиц, имеющих право действовать без доверенности от имени юридического лица;
- информация из других официальных источников.

Следовательно, налогоплательщик может обратиться к своему контрагенту с просьбой представить копии учредительных документов, свидетельства о регистрации в ЕГРЮЛ, свидетельства о постановке на учет в налоговом органе, лицензий, приказов, подтверждающих право руководителя подписывать документы, информацию о том

Проверяем полномочия руководитель или доверенного лица, доказываем

контакты с ними

<p>Действительность внутреннего паспорта руководителя (иного уполномоченного лица) фирмы - контрагента</p>	<p>https://мвд.рф -> раздел «Для граждан» -> Сервисы по вопросам миграции -> Проверка по списку недействительных российских паспортов Прямая ссылка: http://сервисы.гувм.мвд.рф/info-service.htm?sid=2000</p>	<p>При недействительности паспорта выясните причину. Возможно, просто истёк срок действия и человек не успел обменять документ Иначе постарайтесь получить копию: - решения участников о назначении руководителя (доверенности уполномоченного лица) - разворота паспорта с основными данными</p>
--	--	---

Письмо ФНС России от 23.03.2017 N ЕД-5-9/547@

...необходимо обращать внимание на следующее: отсутствие личных контактов руководства (уполномоченных должностных лиц) компании - поставщика (подрядчика) и руководства (уполномоченных должностных лиц) компании покупателя (заказчика) при обсуждении условий поставок, а также при подписании договоров; отсутствие документального подтверждения полномочий руководителя компании - контрагента, копий документа, удостоверяющего его личность; отсутствие информации о способе получения сведений о контрагенте (отсутствуют реклама в средствах массовой информации, рекомендации партнеров или других лиц, сайт контрагента и т.п. При этом следует принимать во внимание наличие доступной информации 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;

Статья 186 ГК РФ

1. Если в доверенности не указан срок ее действия, она сохраняет силу в течение года со дня ее совершения.

Доверенность, в которой не указана дата ее совершения, ничтожна.

Статья 187 ГК РФ

3. Доверенность, выдаваемая в порядке передоверия, должна быть нотариально удостоверена.

Проверяем какие у контрагента мощности, ресурсы и лицензии

Письмо ФНС России от 23.03.2017 N ЕД-5-9/547@

...необходимо оценивать обоснованность выбора контрагента проверяемым налогоплательщиком, исследовать вопросы, отличался ли выбор контрагента от условий делового оборота или установленной самим налогоплательщиком практики осуществления выбора контрагентов, каким образом оценивались условия сделки и их коммерческая привлекательность, деловая репутация, платежеспособность контрагента, риск неисполнения обязательств, наличие у контрагента необходимых ресурсов (производственных мощностей, технологического оборудования, квалифицированного персонала) и соответствующего опыта, заключались ли налогоплательщиком сделки преимущественно с контрагентами, не исполняющими своих налоговых обязательств.

...необходимо обращать внимание на следующее: отсутствие информации о фактическом местонахождении контрагента, а также о местонахождении складских и (или) производственных и (или) торговых площадей;

Подводим итоги

Письмо Минфина РФ от 06.07.2009 N 03-02-07/1-340

...меры, включающие в себя получение... от контрагента копии свидетельства о постановке на учет в [ИФНС]... проверку... занесения сведений о контрагенте в [ЕГРЮЛ]... получение доверенности или иного документа, уполномочивающего то или иное лицо подписывать документы от лица контрагента, использование официальных источников информации, характеризующих деятельность контрагента... свидетельствуют [об]... осмотрительности и осторожности при выборе контрагента.

Письмо ФНС России от 23.03.2017 N ЕД-5-9/547@

Налоговым органам особое внимание необходимо уделять оценке достаточности и разумности принятых налогоплательщиком мер по проверке контрагента.

Пример. Карточка проверки контрагента

Сведения об ООО "Контраст" на 21.08.2017		
ОГРН	1157746690894	
ИНН	7706251424	
Предстоит исключение из ЕГРЮЛ	Да	<input checked="" type="checkbox"/> Нет
Представляет отчетность в ИФНС	<input checked="" type="checkbox"/> Да	Нет
Платит налоги	<input checked="" type="checkbox"/> Да	Нет
Выступает в суде:	Да	<input checked="" type="checkbox"/> Нет
	Да	<input checked="" type="checkbox"/> Нет

Исполнительные производства	Да	<input checked="" type="checkbox"/> Нет
Судом установлено, что лица, указанные в ЕГРЮЛ, не могли быть участниками организации или руководить ею	Да	<input checked="" type="checkbox"/> Нет
Документы на контрагента		
Выписка из ЕГРЮЛ	<input checked="" type="checkbox"/> Да	Нет
Устав	<input checked="" type="checkbox"/> Да	Нет
Свидетельство о госрегистрации	<input checked="" type="checkbox"/> Да	Нет
Свидетельство о постановке на учет в ИФНС	<input checked="" type="checkbox"/> Да	Нет
Решение об избрании / назначении руководителя	<input checked="" type="checkbox"/> Да	Нет
Паспорт руководителя	<input checked="" type="checkbox"/> Да	Нет
Бухгалтерская отчетность	<input checked="" type="checkbox"/> Да	Нет

Методические рекомендации ФНС и СК России по умыслу в налоговых правонарушениях – учебник по неудачной оптимизации

Умышленно или нет – вот в чём вопрос

Методические рекомендации, утв. ФНС России, СК России (Письмо ФНС от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@)

1. *Обстоятельства, свидетельствующие об умысле налогоплательщика на неуплату налогов (сборов) являются общими как для налогового, так и для следственного органа. Разница заключается лишь в процедуре, характере и виде действий, совершаемых для закрепления этих обстоятельств (для налогового органа - это действия по осуществлению налогового контроля, для следственного органа - это процессуальные действия при проверке сообщения о преступлении и следственные действия). Поэтому сотрудникам следственных органов Следственного комитета требуется в рамках представленных им полномочий проводить проверочные, следственные и иные процессуальные действия, направленные на закрепление доказательств, полученных налоговыми органами, и установление дополнительных. Налоговым органам при принятии по результатам налоговых проверок решений о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения необходимо наиболее взвешенно, а также с учетом рекомендаций сотрудников следственного органа по результатам предварительного ознакомления с материалами налоговых проверок подходить к вопросу квалификации действий налогоплательщиков по пункту 3 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс).*

В соответствии с пунктом 3 статьи 122 Кодекса умышленная неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия), если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных статьями 129.3 и 129.5 Кодекса, влечет взыскание штрафа в размере 40 процентов от неуплаченной суммы налога (сбора).

Методические рекомендации, утв. ФНС России, СК России (Письмо ФНС от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@)

1. ...необходимо учитывать, что неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) может быть результатом как виновных деяний (умышленных и по неосторожности), так и деяний, которые могут быть квалифицированы как невиновные.

Например, непреднамеренная арифметическая (техническая) ошибка при исчислении налога не имеет признака виновности.

Налоговое правонарушение признается совершенным по неосторожности, если лицо, его совершившее, не осознавало противоправного характера своих действий (бездействия) либо вредного характера последствий, возникших вследствие этих действий (бездействия), хотя должно было и могло это осознавать. Например, к налоговому правонарушению привела низкая квалификация либо временная нетрудоспособность бухгалтера организации, однако согласно сложившейся практике не могут быть правомерными основаниями невиновности организации личностные и профессиональные обстоятельства сотрудников организации, что в итоге влечет, например, налоговую ответственность в виде штрафа размером 20% от неуплаченных сумм, предусмотренную пунктом 1 статьи 122 Кодекса.

Методические рекомендации, утв. ФНС России, СК России (Письмо ФНС от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@)

1. Примером умышленности совершения налогового правонарушения, влекущей применение налоговой ответственности в виде штрафа 40% от неуплаченных сумм, предусмотренную пунктом 3 статьи 122 Кодекса, является совокупность действий налогоплательщика, направленных на построение искаженных, искусственных договорных отношений, имитация реальной экономической деятельности подставных лиц (фирмы-однодневки). Эти обстоятельства не позволяют усомниться в отсутствии элементов случайности происходящего. Так, схема уклонения от налогообложения, заключающаяся в искусственном "дроблении" бизнеса с целью сохранения или получения статуса плательщика налога по специальному налоговому режиму, может быть характеризована как элементарная имитация работы нескольких лиц, в то время в реальности все они действуют как одно лицо. Таким образом, первыми признаками умышленности являются имитационные. Поскольку при использовании подставного лица налогоплательщик несет некоторые расходы, его целью одновременно является стремление эти "непроизводительные" расходы сократить, в результате полноценной имитации не происходит, а налоговые и следственные органы должны эти признаки выявить и документально закрепить.

Методические рекомендации, утв. ФНС России, СК России (Письмо ФНС от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@)

1. Использование подставных лиц (фирмы-однодневки) происходит, как правило, умышленно, и задача налоговых и следственных органов это выявить и доказать. Например, между поставщиком и покупателем есть несколько посредников, и один из них имеет яркие и однозначные признаки фирмы-однодневки, в том числе не уплачивает налоги. Эта схема приведена на официальном сайте ФНС России в качестве одного из способов ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском и находится по адресу: https://www.nalog.ru/rn77/taxation/reference_work/conception_unpr/. В таких случаях налоговому органу необходимо установить принадлежность фирмы-однодневки (поставщику или покупателю) и доказать это..

Методические рекомендации, утв. ФНС России, СК России (Письмо ФНС от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@)

8. Практика свидетельствует, что, как правило, налоговые органы, достаточно полно и детально воссоздав в акте налоговой проверки картину совершения налогового правонарушения, доходчиво и наглядно описав методологию и факты уклонения от уплаты налогов, недостаточно уделяют внимание яркой и однозначной интерпретации и словесному комментированию деяния налогоплательщика как умышленного. Налоговым органам рекомендуется обращать самое пристальное внимание на такие случаи.

В части использования терминологии налоговым органам при доказывании умысла необходимо учитывать, что обычно используемые на практике слова "недобросовестность налогоплательщика" и "непроявление должной осмотрительности" по своей сути представляют собой нейтральные по смыслу и эмоциональной "нагрузке" описательные выражения для замены других, считающихся неуместными выражений, в частности умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налога

(сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия). Как правило, указанные словосочетания используются при использовании налогоплательщиками налоговых схем, имеющих видимость совокупности легальных действий, и фирм-однодневок (к деятельности которых налогоплательщик якобы не причастен). Вместе с тем использование указанных слов не коррелирует с задачей доказывания умышленности, более того, ей противоречит и может создать ложное представление о неосторожном или даже невиновном совершении налогового правонарушения.

В указанной связи при обнаружении умышленного совершения налогоплательщиком вышеуказанных деяний налоговым органам рекомендуется применять терминологию, используемую законодательством о налогах и сборах.

Данные рекомендации распространяются также на слова "агрессивное налоговое планирование".

Понятия мнимых и притворных сделок налоговым органам рекомендуется использовать исключительно и применительно к пункту 1 статьи 9 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете", согласно которому не допускается принятие к бухгалтерскому учету документов, которыми оформляются не имевшие места факты хозяйственной жизни, в том числе лежащие в основе указанных сделок

Псевдодолжная осмотрительность

Методические рекомендации, утв. ФНС России, СК России (Письмо ФНС от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@)

10. Налоговым органам также целесообразно обращать внимание на случаи заблаговременного направления проверяемым налогоплательщиком запросов в налоговые органы по вопросам "осмотрительности", особенно в отношении контрагентов, в ходе проверки квалифицированных как фирмы-однодневки, а также на случаи имитации налогоплательщиком "соблюдения осмотрительности".

Методические рекомендации, утв. ФНС России, СК России (Письмо ФНС от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@)

4. Пример 1. В подтверждение вины предпринимателя налоговым органом были представлены соответствующие доказательства: чеки незарегистрированных контрольно-кассовых аппаратов, авансовые отчеты за период, предшествовавший созданию организации, которая выдавалась налогоплательщиком в качестве контрагента; приобретение векселей у таких "контрагентов" с использованием наличных денежных средств в крупных размерах; указание во всех представленных предпринимателем копиях документов (договоров, актов приема-передачи векселей) руководителем "контрагента" одного физического лица, в то время как по учредительным документам и данным Единого государственного реестра юридических лиц руководителем созданного общества значится другое физическое лицо; отсутствие до момента создания юридического лица возможности получения из официальных источников сведений о его государственной регистрации. При этом заявленный налогоплательщиком довод о том, что им проявлена достаточная осмотрительность и осторожность в выборе контрагента (предварительное получение из официальных источников информации о его государственной регистрации), противоречит обстоятельствам дела, так как сделки по приобретению векселей у "контрагента" начались раньше, чем состоялась государственная регистрация общества. Отсутствие государственной регистрации юридического лица исключает возможность получения из официальных источников информации о его создании...

Какие документы исследуют, что и у кого спросят

Методические рекомендации, утв. ФНС России, СК России (Письмо ФНС от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@)

5. ...в рамках проводимых мероприятий налогового контроля подлежит обязательному исследованию вопрос о конкретных должностных лицах организации, в результате действий которых совершено налоговое правонарушение. К ним могут быть отнесены руководитель организации-налогоплательщика, главный бухгалтер (бухгалтер при отсутствии в штате должности главного бухгалтера), в обязанности которых входит подписание отчетной документации, представляемой в налоговые органы, обеспечение полной и своевременной уплаты налогов и сборов, а равно иные лица, если

они были специально уполномочены органом управления организации на совершение таких действий. С этой целью в ходе налоговой проверки исследуются:

- штатное расписание;
- приказы о назначении на должность лиц, ответственных за финансово-хозяйственную деятельность организации в проверяемом периоде, и материалы о привлечении их к административной ответственности (если привлекались);
- договор с управляющей организацией или управляющим (при наличии);
- доверенности на совершение отдельных действий, которые повлияли на совершение налогового правонарушения;
- должностные инструкции лиц, ответственных за финансово-хозяйственную деятельность организации в проверяемом периоде;
- пояснения должностных лиц организации по фактам налоговых правонарушений, выявленных в ходе проверки (при отсутствии письменных возражений по акту налоговой проверки).

Вышеуказанные материалы необходимы в совокупности с первичными документами, в том числе для выявления фактов "нетипичности" документооборота, отдельных договоров, проведение отдельных операций не в соответствии с внутренними правилами компании, оформление отдельных операций "доверенными" лицами руководства, отсутствие информации об отдельных операциях у лиц, обычно ответственных за их оформление.

Методические рекомендации, утв. ФНС России, СК России (Письмо ФНС от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@)

9. При доказывании налоговыми органами фактов умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия) налоговыми органам рекомендуется запрашивать пояснения налогоплательщиков. Учитывая, что зачастую имеет место обоюдное обвинение должностных лиц налогоплательщика-организации друг друга в совершении тех или иных действий, пояснения целесообразно проверять, в том числе допрашивать лиц, на которых указывает представитель налогоплательщика. В данном случае целесообразно сопоставлять противоречащие друг другу ("конкурирующие") показания различных лиц и проводить повторные опросы и допросы с учетом уже полученной информации. Например, согласно приговору Надымского городского суда Ямало-Ненецкого автономного округа от 04.03.2011 по уголовному делу N 1-48/2011 директор налогоплательщика выдвигал версию, что полностью доверял главному бухгалтеру, подписывал налоговую отчетность, не имея возможности ее проверить, не обладая необходимыми знаниями налогового законодательства. Главный бухгалтер версию директора опроверг и заявил, что о необходимости восстановить и уплатить налог на добавленную стоимость неоднократно информировал директора, что подтвердили другие лица.

Методические рекомендации, утв. ФНС России, СК России (Письмо ФНС от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@)

9. При этом необходимо учитывать следующие распространенные версии совершения правонарушения "от налогоплательщика":

- 1) наличие обстоятельств, исключающих вину в налоговом правонарушении (статья 111 Кодекса);
- 2) наличие обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения (пункт 1 статьи 112 Кодекса). Налоговым органам необходимо учитывать судебную практику, прямо отрицающую применение смягчающих обстоятельств одновременно с доказанным умыслом...
- 3) неосведомленность директора о фиктивном характере документов, использованных для уменьшения налоговой базы;
- 4) добросовестное заблуждение, обусловленное доверием главному бухгалтеру или иному лицу, ответственному за подготовку налоговых деклараций (расчетов);
- 5) исполнение роли номинального руководителя, введенного в заблуждение "теневым" руководителем, фактически контролирувавшим деятельность организации;
- 6) исполнение незаконного приказа или распоряжения руководителя организации.

Статья 111 НК РФ

1. Обстоятельствами, исключающими вину лица в совершении налогового правонарушения, признаются:

- 3) выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, плательщиком страховых взносов,

налоговым агентом) письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора, страховых взносов) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции (указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа этого органа, по смыслу и содержанию относящегося к налоговым (расчетным) периодам, в которых совершено налоговое правонарушение, независимо от даты издания такого документа), и (или) выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, плательщиком страховых взносов, налоговым агентом) мотивированного мнения налогового органа, направленного ему в ходе проведения налогового мониторинга.

Методические рекомендации, утв. ФНС России, СК России (Письмо ФНС от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@)

Приложение 1

Перечень вопросов, подлежащих обязательному выяснению у сотрудников (например, ООО "1"), по выбору контрагентов, процедуре подписания договоров, учету товарно-материальных ценностей (далее - ТМЦ)

Приложение 2

Перечень вопросов, подлежащих обязательному выяснению у руководителя (например, ООО "1"), по выбору контрагентов, процедуре подписания договоров, учету товарно-материальных ценностей (далее - ТМЦ)

1. Перечень вопросов, подлежащих обязательному выяснению у сотрудников (например, ООО "1"), по выбору контрагентов, процедуре подписания договоров, учету товарно-материальных ценностей (далее - ТМЦ)

1.1. Общие вопросы

Когда вы приступили к исполнению обязанностей в Вашей должности?

Ваше образование, специальность?

Что входит в Ваши должностные обязанности?

Вы исполняли аналогичные обязанности ранее?

Где и кем Вы работали до ООО "1"?

Кто занимается подбором поставщиков, субподрядчиков для ООО "1"?

Как происходит поиск контрагентов, какими источниками информации Вы пользуетесь при выборе контрагентов?

Кто выступает инициатором заключения договора с Поставщиками, от кого исходит предложение о работе с конкретным поставщиком?

Одобрение того или иного контрагента это Ваше единоличное решение или коллегиальное?

Есть в организации лица или отдел, которые несут ответственность за выбор того или иного контрагента? Укажите их.

Какая ответственность предусмотрена в вашей организации при установлении поставщика?

1.2. Вопросы для установления личности руководителя-контрагента и деловой репутации организации-контрагента.

Знаком ли Вам лично руководитель организации-контрагента, при каких обстоятельствах, когда Вы познакомились?

Какие взаимоотношения (дружеские, деловые) Вас объединяют?

Какие работы (услуги) выполняла организация-контрагент для вас, какие товары поставляла?

Ранее эта организация оказывала для вас подобные услуги, выполняла работы, поставляла товары?

Какие действия Вы предпринимали для установления деловой репутации организации-контрагента?

1.3. Вопросы по подписанию договора.

Кто дает указание для подготовки проектов договоров?

Кто в вашей организации отвечает за подготовку проекта договора, или вы используете типовые договоры?

Вы лично общаетесь с предполагаемыми партнерами, на чьей территории?

Какие вопросы задаете при встрече, с какими документами знакомитесь?

В случае, если контрагент находится не в г. Москве или Московской области, как вы взаимодействуете?

В случае необходимости у кого спрашиваете контактные данные партнера?

Кто согласовывает проекты договоров для последующего подписания Вами?

В организации существуют какие-либо регламентирующие документы по документообороту?

Кто несет ответственность за качество поставляемых ТМЦ (ГСМ, запчасти и др.), услуг (транспортных и др.), работ (субподряд)?

Назовите программу, которая используется для учета ТМЦ.

Как у Вас в Компании организован документооборот с момента поступления документа от поставщика до момента принятия товаров (работ, услуг) к бухгалтерскому учету и отражения в бухгалтерской программе?

Кто имеет доступ к базам 1С-Бухгалтерия, 1С Торговля, 1С-Склад?

У вас попадались недобросовестные поставщики товаров (работ, услуг), какие действия Вы предпринимали в подобных случаях?

Кто в ООО "1" отвечает за сохранность ТМЦ, кто ведет учет, какими внутренними документами происходит списание ТМЦ для своих подразделений для производства работ?

Есть ли склад и где он находится?

Кто контролирует качество и количество поставляемых товаров (работ, услуг)?

В случае выполнения работ субподрядчиками кто занимается бытовыми вопросами рабочих и ИТР на месте проведения работ?

Вы лично присутствуете при принятии работ от субподрядчика, какие документы подписываете?

В случае брака или нарушения технологии строительства по работам, выполненным субподрядчиком, кто несет ответственность за допущенные нарушения перед Заказчиком, перед ООО "1"?

Есть ли в ООО "1" служба безопасности или сотрудник, который занимается экономической безопасностью организации? Укажите ФИО, его обязанности и ответственность.

Укажите должностное лицо, визирующее документы, которые Вы оформляете.

Перечислите наименование документов, которые Вы оформляете.

2. Перечень вопросов, подлежащих обязательному выяснению у руководителя (например, ООО "1"), по выбору контрагентов, процедуре подписания договоров, учету товарно-материальных ценностей (далее - ТМЦ)

2.1. Общие вопросы

Кем, в какой должности Вы работаете в ООО "1"?

Когда вы приступили к исполнению обязанностей в Вашей должности?

Кто назначил Вас на эту должность?

Где и кем Вы работали до ООО "1"?

Вы исполняли аналогичные обязанности ранее или работа в ООО "1" - это новые профессиональные навыки?

Вмешиваются ли учредители непосредственно в финансово-хозяйственную деятельность ООО "1"?

Если учредители вмешиваются в финансово-хозяйственную деятельность ООО "1", то каким образом это происходит?

Вы представляете отчеты о результатах финансово-хозяйственной деятельности ООО "1" учредителям?

Вы согласовываете выбор контрагентов или расходы, которые необходимо произвести, с учредителями?

Кто в вашей организации отвечает за подготовку договоров к подписанию сторонами?

Кто занимается подбором поставщиков, субподрядчиков для ООО "1"?

Как происходит поиск контрагентов?

Какими источниками информации Вы пользуетесь при выборе контрагентов?

Сколько человек в Вашем отделе занимается поиском поставщиков?

Как обычно происходит общение с поставщиком, по почте, лично, через посредника?

Опишите процесс подготовки договора внутри организации при установлении поставщика.

Одобрение того или иного контрагента - это решение единоличное или коллегиальное?

Если решение коллегиальное, назовите лиц, принимающих решение.

Если решение принимается единолично, Вы выступаете инициатором заключения договора именно с этим поставщиком?

Есть в организации лица или отдел, которые несут ответственность за выбор того или иного контрагента? Укажите их.

Какая ответственность предусмотрена в вашей организации при установлении поставщика?

Кто определяет, кого из поставщиков выбрать?

Кто дает указание для подготовки проектов договоров?

Кто выступает инициатором заключения договора с поставщиками, от кого исходит предложение о работе с конкретным поставщиком?

2.2. Вопросы для установления личности руководителя-контрагента и деловой репутации организации-контрагента.

Знаком ли Вам лично руководитель организации-контрагента, при каких обстоятельствах, когда Вы познакомились?

Какие взаимоотношения (дружеские, деловые) Вас объединяют?

Какие работы (услуги) выполняла организация-контрагент для вас, какие товары поставляла?

Ранее эта организация оказывала для вас подобные услуги, выполняла работы, поставляла товары?

Какие действия Вы предпринимали для установления деловой репутации организации-контрагента?

2.3. Вопросы о подписании договора и учете товаров (работ, услуг).

В организации существуют какие либо регламентирующие документы по документообороту?

Кто несет ответственность за количество и качество поставляемых ТМЦ (ГСМ, запчасти и др.), услуг (транспортных и др.), работ (субподряд)?

Кто принимает первичные документы от поставщика (ТН, ТН, ТОРГ-12, Акты), кто подписывается в документе, где происходит принятие товаров (работ, услуг) по документу?

Кто должен присутствовать при принятии товаров (работ, услуг) в обязательном порядке?

У вас попадались недобросовестные поставщики товаров (работ, услуг), какие действия Вы предпринимали в подобных случаях?

Кто в ООО "1" отвечает за сохранность ТМЦ, кто ведет учет?

Есть ли склад и где он находится, кто является кладовщиком?

Если при принятии работ от субподрядчика присутствуют представители Заказчика, кто именно присутствует, какие документы подписывает?

В случае брака или нарушения технологии по работам, выполненным субподрядчиком, кто несет ответственность за допущенные нарушения перед Заказчиком, перед ООО "1"?

Кто составляет претензии от ООО "1" в адрес субподрядчика в случае выявления брака или нарушения технологии, кто подписывает такие документы?

Есть ли в ООО "1" служба безопасности или сотрудник, который занимается экономической безопасностью организации?

На компьютере какого должностного лица установлены базы 1С-Бухгалтерия, 1С-Торговля, 1С-Склад

Кто имеет доступ к базам 1С-Бухгалтерия, 1С-Торговля, 1С-Склад?

Как уживаются уголовное дело на директора и налоговая проверка организации

Методические рекомендации, утв. ФНС России, СК России (Письмо ФНС от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@)

6. Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в постановлении от 20.05.2008 N 15555/07 сделал вывод, что приговор в отношении генерального директора общества освобождает инспекцию от обязанности доказывания фактов совершения им действий, с которыми связано привлечение общества к налоговой ответственности. При указанных обстоятельствах налоговому органу рекомендуется в решении по результатам налоговой проверки в части обоснования наличия умысла ссылаться на соответствующий приговор.

Методические рекомендации, утв. ФНС России, СК России (Письмо ФНС от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@)

7. При отсутствии внешних источников сбор доказательств наличия умысла целесообразно проводить одновременно (по мере) со сбором доказательств совершения налогового правонарушения, предусмотренного статьей 122 Кодекса.

Таким образом, налоговым органам рекомендуется доказывать умысел также, когда отсутствуют основания для возбуждения уголовного дела в отношении должностных лиц компании. Для этого используются предусмотренные Кодексом мероприятия налогового контроля: получение пояснений налогоплательщика, допросы, истребование документов (информации), осмотры, выемка, направление запросов в банки. В качестве доказательств налоговые органы могут использовать вступившие в силу приговоры в отношении должностных лиц контрагентов (постановления федеральных арбитражных судов Поволжского от 27.07.2012 N А12-17683/2011, от 27.03.2012 N А12-10130/2011, Московского от 19.07.2011 N КА-А40/7341-11 округов, Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 05.05.2012 N А12-20000/2011).

При этом налоговым органам необходимо учитывать, что назначение экспертизы по вопросам виновности, в том числе наличия умысла, не допускается.

Работа с однодневками и «карманными» фирмами

Суть схемы и предмет доказывания

Способы ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском, утв. Приказом ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@

1. Использование в хозяйственной деятельности фирм-"однодневок" является одним из самых распространенных способов получения необоснованной налоговой выгоды. Концептуально суть схемы сводится к включению в цепочку хозяйственных связей лиц, не исполняющих свои налоговые обязательства.

Методические рекомендации, утв. ФНС России, СК России (Письмо ФНС от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@)

13.1. Классической схемой уклонения от уплаты налогов является применение фиктивных сделок, с целью увеличения стоимости приобретенного товара (услуг) - завышения расходной части либо с целью занижения доходной части, а именно продажа товара по заниженной стоимости (экономически необоснованные сделки). Фиктивные сделки могут быть заключены недобросовестными налогоплательщиками как с фирмой-однодневкой, так и с аффилированной организацией.

Способы ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском, утв. Приказом ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@

1.1. Использование фирм-"однодневок" для создания фиктивных расходов и получения вычетов по косвенным налогам без соответствующего движения товара (работ, услуг). В данном случае организация (желающая получить необоснованную налоговую выгоду) заключает хозяйственные договоры с лицом, не исполняющим свои налоговые обязательства, причем деятельность фирмы-"однодневки", как правило, прямо или косвенно подконтрольна получателю необоснованной налоговой выгоды, перечисляет ему определенную договором сумму (в том числе сумму косвенных налогов). Со стороны контрагента условия договора фактически не исполняются, представляются только необходимые первичные документы, подтверждающие совершение операций. То есть соблюдаются формальные требования к документальному подтверждению произведенных расходов и принятию к вычету сумм косвенных налогов.

Способы ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском, утв. Приказом ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@

1.2. Использование фирм-"однодневок" с целью увеличения добавленной стоимости товара, уменьшения налоговой нагрузки на производственные подразделения. Данная схема... характерна при реализации товаров, имеющих низкую себестоимость. Производитель (импортер) реализует продукцию по цене, близкой к себестоимости, лицу, не исполняющему свои налоговые обязательства. Далее фирма-"однодневка" реализует тот же товар с существенной наценкой лицу, осуществляющему сбыт конечным потребителям. ... основная налоговая нагрузка приходится на фирму-"однодневку", в то время как производитель и конечный продавец имеют минимальную налоговую нагрузку.

В описанном случае получателем необоснованной налоговой выгоды может выступать, в зависимости от фактически сложившихся экономических условий, как производитель, так и конечный продавец.

Методические рекомендации, утв. ФНС России, СК России (Письмо ФНС от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@)

13.1. В рамках проверки необходимо доказать, что организацией-налогоплательщиком и ее контрагентами создан фиктивный документооборот, направленный на необоснованное получение налоговой выгоды. В связи с этим необходимо доказать, что контрагент налогоплательщика является фирмой-однодневкой или аффилированной организацией, что данный факт известен должностному лицу организации-налогоплательщика, а также опровергнуть сведения, указанные в оправдательных документах к фиктивному договору, тем самым подтвердить отсутствие финансово-хозяйственной операции, подтвердив, что предоставленные налогоплательщиками в налоговый орган сведения являются ложными.

Проверка исполнителей и первички

Методические рекомендации, утв. ФНС России, СК России (Письмо ФНС от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@)

13.1. На стадии налоговой проверки целесообразно проведение следующих мероприятий:

- установить и опросить руководителей, лиц, ответственных за исполнение и принимающих товары (работы, услуги), а также бухгалтеров организации-налогоплательщика и его контрагентов об обстоятельствах заключения и исполнения сомнительного договора, истребовать документы, подтверждающие сомнительные финансово-хозяйственные операции, в том числе и не обязательные для ведения (переписка, заявки, протоколы совещаний, складские книги, журналы въезда и выезда, журналы выдачи пропусков и др.), провести их анализ. Сопоставив между собой оправдательные документы налогоплательщика можно установить несоответствия, например: в договоре (либо приложениях к нему) количество товара может быть указано в штуках, тогда как в счетах-фактурах и товарных накладных - в тоннах. Сверить идентичность первичных бухгалтерских документов экземпляров поставщика и покупателя (зачастую встречаются расхождения в нумерации, в единицах измерения, в суммах и иных основных условиях), при необходимости назначить и провести почерковедческую экспертизу;

Что влекут подозрения в «однодневности» и «карманности»

Методические рекомендации, утв. ФНС России, СК России (Письмо ФНС от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@)

13.1. На стадии налоговой проверки целесообразно проведение следующих мероприятий:

- в случае установления в числе контрагентов налогоплательщика организаций, относящихся к группе риска (фирмы-однодневки, аффилированной организации), необходимо провести комплекс мероприятий, направленных на связь указанных организаций (лиц, причастных к их деятельности) с должностными лицами организации-налогоплательщика.

С этой целью необходимо проанализировать сведения, имеющиеся в информационных ресурсах (ЕГРЮЛ, ЕГРН, Налоговая отчетность, Банковские счета и др.), а также в ЕГРП, ГИБДД, Гостехнадзор, ГИМС, Роспатент и иных регистрирующих органах для установления единых лиц, адресов, интернет-сайтов, сотрудников, имущества, наличие обременения имущества (движимого и недвижимого) теми или иными физическими и юридическими лицами, при возможности установить пользователей выявленного имущества, представителей интересующих юридических лиц по доверенности и иную информацию. При сборе доказательств аффилированности и осведомленности об этом должностных лиц организации-налогоплательщика необходимо акцентировать внимание на установление реальной схемы организации бизнеса (понять, какие функции выполняет каждая из аффилированных организаций на бумаге), построив указанную структуру, выяснить, кем фактически оказываются услуги (выполняются работы) (как правило, это лица из числа работников организации-налогоплательщика, которые формально трудоустроены в аффилированной организации). В данном случае целесообразно допросить лиц из числа сотрудников аффилированной организации. Практика показывает, что указанные лица вообще не осведомлены о том, что являются работниками аффилированной организации, а если и осведомлены, то заявляют, что непосредственным их руководителем является руководитель организации-налогоплательщика. Такой же анализ следует провести относительно использованных основных средств (например, лесопилка, транспортные средства, производственные помещения). Как показывает практика, такие средства находятся в аренде у аффилированной организации (собственник-бенефициар). В этом случае необходимо запросить и проанализировать сведения органов учета таких объектов, историю перехода права собственности. В практике расследования уголовных дел имели место случаи, когда имущество, находящееся в собственности учредителя (руководителя) проверяемого налогоплательщика, реализовывалось по мнимой сделке аффилированной организацией, у которой не имелось собственных средств для его приобретения. Получив займ (как это отражено в учете) от собственника, аффилированная организация приобретала формально указанное имущество. В действительности движение денежных средств фактически места не имело, сделка являлась мнимой без целей получения какого-либо экономического эффекта, его перемещения в пространстве не было, оставался неизменным персонал, его обслуживающий. Доказав факт фиктивности сделки по реализации активов, с учетом анализа сведений о его использовании при оказании услуг для организации-налогоплательщика аффилированной организацией, легко констатировать факт осведомленности должностных лиц организации о

фиктивности отношений с аффилированной организацией и нереальности затрат, отраженных в учете.

Как устанавливают причастность к деятельности однодневки или «карманной» фирме

Методические рекомендации, утв. ФНС России, СК России (Письмо ФНС от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@)

13.1. На стадии налоговой проверки целесообразно проведение следующих мероприятий:

- установить и допросить лиц, причастных к деятельности фирмы-однодневки (как правило, руководитель организации является лицом номинальным), включая лиц, фактически оказывающих бухгалтерские услуги, в том числе путем проведения анализа движения денежных средств, перечисленных на расчетные счета контрагентов (как правило, это те же лица, которые оказывают услуги для проверяемого налогоплательщика), направить запросы и истребовать сведения об IP-адресах по месту выхода в сеть для направления налоговой отчетности и распоряжения расчетным счетом по системе удаленного электронного доступа. Установить и допросить лиц, фактически распоряжавшихся расчетным счетом организации, отношения с которой носили фиктивный характер. Характер расчетов между налогоплательщиком и его контрагентами может свидетельствовать о том, что расчетные счета поставщиков фактически использованы как транзитные;

Методические рекомендации, утв. ФНС России, СК России (Письмо ФНС от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@)

13.1. На стадии налоговой проверки целесообразно проведение следующих мероприятий:

- об умысле может свидетельствовать наличие в помещении организации-налогоплательщика печатей фирмы-однодневки, бланков аффилированных организаций и другие следы создания фиктивного документооборота, в связи с чем необходимо провести осмотр помещения с привлечением и специалистов в области IT-технологий (для исключения самоуничтожения либо блокировки цифровой информации), при этом при себе необходимо иметь постановление о выемке документов и предметов, в соответствии со статьей 94 Кодекса с целью изъятия оригиналов оправдательных и иных документов, интересующих проверяющего, для исключения их уничтожения и замены возможных вещественных доказательств. В случае установления лиц, причастных к деятельности фирмы-однодневки, необходимо ориентировать орган дознания на проведение оперативно-розыскных мероприятий (как правило, наиболее результативным является обследование помещений) по месту возможного нахождения первичной документации фирмы-однодневки; полученные результаты оперативно-розыскных мероприятий подлежат анализу, включая проведение почерковедческих исследований достоверности подписи руководителей на документах первичного учета; при установлении в период проведения проверки, что бухгалтерский и налоговый учет фирм-однодневок ведут бухгалтера проверяемой организации, изъять необходимую документацию и предметы (печати, бланки, флешнакопители, серверы, токены, рутокены и т.д.) в порядке статьи 94 Кодекса.

В помещении организации-налогоплательщика либо его контрагентов могут быть обнаружены пластиковые банковские карты физических лиц, что также указывает на обналичивание денежных средств, и в свою очередь позволит установить факт возврата обналиченных денежных средств должностным лицам проверяемого налогоплательщика. Указанное также свидетельствует о том, что должностным лицам известно об отсутствии реальных взаимоотношений с фирмой-однодневкой либо аффилированной организацией;

Анализ договоров и их исполнения

Методические рекомендации, утв. ФНС России, СК России (Письмо ФНС от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@)

13.1. На стадии налоговой проверки целесообразно проведение следующих мероприятий:

- анализ сопутствующих договоров (аренда складского помещения, перевозка грузов и иные), в результате чего можно установить невозможность перевозки товара в указанном объеме и в сроки согласно договору поставки, при этом следует проводить не только допрос водителей, перевозчиков товара, арендодателя, но и делать расчет объемов и массы товара с целью установления действительных его объемов и сопоставление данных объемов с объемами грузовых автомобилей, а также объемами склада, где хранился данный товар. При необходимости также нужно определять

соответствие условий содержания товара с условиями его хранения на складах, обеспечивающими сохранность товара и его потребительских свойств;

Поиск реального производителя (поставщика) товара

Методические рекомендации, утв. ФНС России, СК России (Письмо ФНС от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@)

13.1. На стадии налоговой проверки целесообразно проведение следующих мероприятий:

- установить реального производителя товара или поставщика товара. Это возможно, например, путем анализа сертификатов на товар, где в обязательном порядке указывается производитель товара, путем запроса сертифицирующего органа с целью выяснения вопроса, кому из производителей товара выдавался сертификат (в случае если речь идет о такой категории товара, который подлежит обязательной сертификации, путем проведения мониторинга рынка аналогичных товаров, через отслеживание движения товара, а также движения денежных средств по всей цепочке контрагентов). Производители товара могут подтвердить (либо опровергнуть) реальность сертификатов, взаимоотношения либо отсутствие таковых с налогоплательщиком, а также возможный (либо невозможный) объем выпуска продукции у производителя;

Немаловажное значение имеет проведение анализа отражения в учете предприятия налогоплательщика движения материалов по счетам бухгалтерского учета. При этом в случае отражения в учете фиктивного движения товаров (поступление, списание в производство) необходимо опросить бухгалтера на основании чего (каких документов, кем представленных) осуществлялось отражение товаров в учете, контрольные функции руководителя по факту отражения таких товаров в учете, дача отдельных поручений об их учете.

Поиск реального исполнителя работ (услуг) или опровержение самого факта исполнения

Методические рекомендации, утв. ФНС России, СК России (Письмо ФНС от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@)

13.1. На стадии налоговой проверки целесообразно проведение следующих мероприятий:

- установить лиц, фактически выполнявших работы (оказывавших услуги), либо установление факта того, что работы (услуги) вообще не выполнялись (не оказывались). С этой целью налоговому органу целесообразно провести анализ объектов, на которых якобы выполнялись работы, опросить лиц из числа заказчиков, а также работников организации-налогоплательщика, выполнявших трудовую деятельность в проверяемом налоговом органе. Первоначально проверив лиц из числа сотрудников, не работающих в настоящее время в организации, что позволит снизить риск дачи ими неправдивых показаний налоговому органу. В ходе допросов выяснять, кто конкретно выполнял работы (оказывал услуги), кто контролировал процесс выполнения работ, что лицу известно об осведомленности руководителя организации о лицах, которые фактически выполняли работы (чем это подтверждается, например, проведение планерок, на которых обсуждались вопросы выполнения работ, постановка конкретных задач, обсуждение проблем исполнения, шла ли речь о выполнении работ субподрядными организациями, включая спорного контрагента; непосредственное осуществление контроля выполнения работ руководителем организации на объекте, пр.). Также необходимо проанализировать условия допуска рабочих на объект, проверить наличие списков сотрудников, допускаемых на объект в тот или иной период, журналы инструктажа на рабочем месте, общие журналы работ, допуски к осуществлению работ отдельных категорий (бетонные, электромонтажные и т.д.).

Методические рекомендации, утв. ФНС России, СК России (Письмо ФНС от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@)

13.1. В случае оказания услуг, например поставка материалов, налоговому органу необходимо выяснить, кем принимался товар из числа работников проверяемого налогоплательщика (как правило, подпись указанного лица имеется на товарно-транспортных накладных), установив указанное лицо, опросить его (его ли подпись имеется в документах первичного учета, куда помещался товар, кем привозился, роль руководителя организации в контроле за поставками). Если товар реально был (об этом свидетельствует, например, факт расходования материала при строительстве), необходимо установить, у кого он приобретался. Это возможно установить путем проведения оперативно-розыскных мероприятий, установления и допроса лиц, которым в указанном периоде выдавались в

подотчет большие суммы денежных средств (как правило, денежные средства или на оплату товара за наличный расчет у лиц, которые не являются плательщиками НДС), опросив указанных лиц, выяснить, кто контролировал их работу, исполнение поручения о закупке товаров, процесс поставки и осведомленность руководителя о надлежащем исполнении поручения о приобретении и поставке товара на объект;

Рисковые услуг: маркетинг, консалтинг и им подобные

Методические рекомендации, утв. ФНС России, СК России (Письмо ФНС от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@)

13.1. На стадии налоговой проверки целесообразно проведение следующих мероприятий:

- установление факта нереальности затрат, понесенных организацией якобы по факту оказания услуг фирмой-однодневкой (относительно специфических услуг маркетинговых, консалтинговых, пр. подобных). Отражение в учете предприятия затрат данной категории, как правило, свидетельствует об их фиктивности, в связи с чем их реальное осуществление должно подвергаться особой проверке. С субъективной стороны доказать осведомленность руководителя об их отсутствии не представляет особого труда, поскольку оценка результатов оказания таких услуг, связанных с необходимостью корректировки стратегии деятельности предприятия, является предметом непосредственной деятельности руководителя. В связи с этим акцент следует делать на доказательстве отсутствия услуг, о чем могут свидетельствовать отсутствие оценок (в части маркетинговых услуг - конъюнктуры рынка, в части консалтинговых - предложений оптимизации бизнеса), отсутствие достаточного уровня квалификации у специалистов, которые якобы проводили такой анализ, либо вообще отсутствие таких специалистов; отсутствие сведений об оказанных услугах в учете фирмы-однодневки).

Примеры: классика жанра

Методические рекомендации, утв. ФНС России, СК России (Письмо ФНС от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@)

4. Пример 2. Представленные обществом в инспекцию документы от имени контрагентов фактически оформлялись представителями самого общества (учредитель и руководитель организации-налогоплательщика одновременно являлся учредителем и руководителем фирм-однодневок, работник налогоплательщика одновременно являлся руководителем фирмы-однодневки, при этом в ходе допроса оба показали, что фактически руководство фирмами-однодневками не осуществляли, ставили подписи на документах), что свидетельствует о создании формального документооборота между участниками оспариваемых сделок, в целях получения необоснованной налоговой выгоды, в связи с этим, с учетом положений пунктов 2, 4 статьи 110 Кодекса, как сказал суд, инспекция правомерно квалифицировала действия общества в соответствии с пунктом 3 статьи 122 Кодекса...

Методические рекомендации, утв. ФНС России, СК России (Письмо ФНС от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@)

4. Пример 3. Установлены обстоятельства, свидетельствующие о согласованности действий предпринимателя и его контрагентов, направленных на создание видимости соблюдения требований Кодекса, с целью предъявления к вычету налога на добавленную стоимость (далее - НДС) и отнесения затрат в состав профессиональных налоговых вычетов: отсутствие реальной возможности поставки товара, отсутствие подтверждения доставки товара, отсутствие участия контрагентов в движении товара, транзитный характер расчетов, обналичивание денежных средств. Участником контрагентов является сам предприниматель. Занижая налоговую базу по спорным налогам, предприниматель осознавал противоправный характер своих действий и желал наступления вредных последствий таких действий в виде неуплаты НДС, налога на доходы физических лиц... При таких обстоятельствах инспекция правомерно привлекла предпринимателя к налоговой ответственности по пункту 3 статьи 122 Кодекса...

Методические рекомендации, утв. ФНС России, СК России (Письмо ФНС от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@)

4. Пример 5. Документооборот, созданный между контрагентами и обществом, носит формальный характер, создан с целью получения необоснованной налоговой выгоды, денежные

средства, перечисленные за строительно-монтажные работы, частично перечислены под видом оплаты субподрядных работ на счета организаций, фактически не осуществляющих финансово-хозяйственную деятельность, с целью обналичивания денежных средств, посредством их перевода на счета подконтрольных физических лиц...

Схема с недвижимостью

Методические рекомендации, утв. ФНС России, СК России (Письмо ФНС от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@)

4. Пример 7. Установленные фактические обстоятельства свидетельствуют о том, что являясь собственником спорных объектов недвижимости и обладая сведениями об их реальной рыночной стоимости, заключая сделки с взаимозависимыми организациями по отчуждению объектов недвижимости, общество умышленно занизило цену этого имущества, а также имитировало деятельность по выполнению текущего ремонта объектов недвижимости с привлечением подрядчиков в отсутствие реального совершения этих хозяйственных операций, и названные действия общество совершало в целях получения необоснованной налоговой выгоды по налогу на прибыль и НДС...

Липовые посредники

Способы ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском, утв. Приказом ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@

5. Лицами, участвующими в схеме, являются:

Принципал - российский налогоплательщик, от имени и за счет которого действует Агент;

Агент - лицо, формально действующее в интересах Принципала в рамках агентского или иного аналогичного договора;

Покупатель - лицо, приобретающее товары, работы, услуги Принципала.

Схема получения необоснованной налоговой выгоды в этом случае может выглядеть следующим образом.

Принципал в рамках осуществления своей основной деятельности номинально привлекает Агента для выполнения определенных задач, в частности, для поиска клиентов. Агентское вознаграждение связано с доходом, полученным в связи с выполнением контрактов с найденными Агентом заказчиками. При этом фактический поиск заказчиков, подготовка контрактов, ведение переговоров с заказчиком осуществляют должностные лица Принципала. Функция Агента фактически сводится к созданию документооборота, подтверждающего фиктивные затраты по выплате агентского вознаграждения. Представленная схема приводит к получению Принципалом необоснованной налоговой выгоды в виде необоснованного включения в расходы затрат по фиктивным агентским договорам и снижению налога на прибыль организаций.

Обзор, утв. Письмом ФНС России от 17.07.2015 N СА-4-7/12693@

Необоснованная налоговая выгода

Налогоплательщик, имея дилерское соглашение с заводом-изготовителем оборудования, фактически контролировало движение товара с момента его изготовления до конечного покупателя, выступая поставщиком в правоотношениях с конечными покупателями оборудования, организовало фиктивную схему движения и вывода из оборота денежных средств путем привлечения фирм-однодневок, а также путем использования агентских договоров, которые не возлагали на стороны каких-либо прав и обязанностей.

Отказывая обществу в удовлетворении заявленных требований, суд исходил из того, что инспекцией доказано, что заявитель фактически участвовал во взаимоотношениях с конечными покупателями как реальный поставщик оборудования (товара), используя агентскую схему при реализации оборудования конечным покупателям с целью незаконного получения налоговой выгоды.

Судом установлено, что заявитель, входя в группу компаний, осуществлял на территории РФ реализацию трансформаторного оборудования производства ОАО "Запорожтрансформатор" (Украина). ОАО "Запорожтрансформатор" изготавливало и через Заявителя поставляло продукцию в соответствии с техническими спецификациями под конкретного покупателя, так как каждая поставка являлась индивидуально-определенной. Транспортировка поставляемого оборудования производилась железнодорожным транспортом от станции завода-изготовителя до станции конечного грузополучателя с соблюдением правил техники безопасности в демонтированном виде.

Удержаться на спецрежиме любой ценой

Методические рекомендации, утв. ФНС России, СК России (Письмо ФНС от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@)

4. Пример 6. Налогоплательщиком совместно с взаимозависимым контрагентом, лишенным самостоятельности, путем злоупотребления правом создана схема, направленная на недопущение превышения предельного лимита выручки, для получения и сохранения права на применение упрощенной системы налогообложения с целью уменьшения налоговых платежей и получения необоснованной налоговой выгоды в виде неуплаты налогов по общей системе налогообложения.

Обзор, утв. Письмом ФНС России от 17.07.2015 N СА-4-7/12693@

Необоснованная налоговая выгода

При создании налогоплательщиком филиала и переходе на этом основании с упрощенной системы налогообложения на общую систему налогообложения налоговый орган должен установить, является ли формально созданный филиал таким фактически, отвечает ли признакам филиала.

Основанием принятия указанных решений послужил вывод инспекции о неправомерном, вопреки требованиям пункта 3 статьи 346.13 Налогового кодекса, переходе общества с упрощенной системы налогообложения на общую систему, поскольку регистрация его филиала носила формальный характер, а общество фактически осуществляло деятельность, подпадающую под применение специального налогового режима в виде упрощенной системы налогообложения.

При рассмотрении настоящего спора суды изучили представленные в материалы дела доказательства в совокупности с показаниями свидетелей и установили, что созданный обществом филиал не отвечает признакам филиала, указанным в статье 55 Гражданского кодекса Российской Федерации, а именно: головной офис и филиал находятся в пределах одной административно-территориальной единицы и отсутствуют доказательства надления обществом указанного филиала соответствующим имуществом.

Дробление бизнеса

Суть схемы и предмет доказывания

Методические рекомендации, утв. ФНС России, СК России (Письмо ФНС от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@)

13.2. Дробление бизнеса с целью необоснованного применения специальных налоговых режимов

Для того чтобы минимизировать налоговую нагрузку, многие налогоплательщики свою деятельность, имеющую определенные ограничения, препятствующие переходу на упрощенную систему налогообложения, делят на ряд более мелких, подпадающих под упрощенную систему налогообложения (далее - УСН) или систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход по отдельным видам деятельности (далее - ЕНВД). Например, один магазин с большой площадью делят на несколько отделов площадью менее 150 кв. м. Управляющие отделами регистрируются в качестве предпринимателей и оформляют свою торговлю через ЕНВД, получив свою площадь в аренду и заключив, например, договор поручительства, реализуют товар.

Обзор, утв. Письмом ФНС России от 11.08.2017 N СА-4-7/15895@

1. ...в качестве доказательств, свидетельствующих о применении схемы дробления бизнеса, могут выступать следующие установленные в ходе налоговой проверки обстоятельства:

- дробление одного бизнеса (производственного процесса) происходит между несколькими лицами, применяющими специальные системы налогообложения (систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (далее - ЕНВД) или упрощенную систему налогообложения (далее - УСН)) вместо исчисления и уплаты НДС, налога на прибыль организаций и налога на имущество организаций основным участником, осуществляющим реальную деятельность;
- применение схемы дробления бизнеса оказало влияние на условия и экономические результаты деятельности всех участников данной схемы, в том числе на их налоговые обязательства, которые уменьшились или практически не изменились при расширении в целом всей хозяйственной деятельности;
- налогоплательщик, его участники, должностные лица или лица, осуществляющие фактическое управление деятельностью схемы, являются выгодоприобретателями от использования схемы

дробления бизнеса;

- участники схемы осуществляют аналогичный вид экономической деятельности;
- создание участников схемы в течение небольшого промежутка времени непосредственно перед расширением производственных мощностей и/или увеличением численности персонала;
- несение расходов участниками схемы друг за друга;
- прямая или косвенная взаимозависимость (аффилированность) участников схемы дробления бизнеса (родственные отношения, участие в органах управления, служебная подконтрольность и т.п.);
- формальное перераспределение между участниками схемы персонала без изменения их должностных обязанностей;
- отсутствие у подконтрольных лиц, принадлежащих им основных и оборотных средств, кадровых ресурсов;
- использование участниками схемы одних и тех же вывесок, обозначений, контактов, сайта в сети "Интернет", адресов фактического местонахождения, помещений (офисов, складских и производственных баз и т.п.), банков, в которых открываются и обслуживаются расчетные счета, контрольно-кассовой техники, терминалов и т.п.;
- единственным поставщиком или покупателем для одного участника схемы дробления бизнеса может являться другой ее участник, либо поставщики и покупатели у всех участников схемы являются общими;
- фактическое управление деятельностью участников схемы одними лицами;
- единые для участников схемы службы, осуществляющие: ведение бухгалтерского учета, кадрового делопроизводства, подбор персонала, поиск и работу с поставщиками и покупателями, юридическое сопровождение, логистику и т.д.;
- представление интересов по взаимоотношениям с государственными органами и иными контрагентами (не входящими в схему дробления бизнеса) осуществляется одними и теми же лицами;
- показатели деятельности, такие как численность персонала, занимаемая площадь и размер получаемого дохода, близки к предельным значениям, ограничивающим право на применение специальной системы налогообложения;
- данные бухгалтерского учета налогоплательщика с учетом вновь созданных организаций могут указывать на снижение рентабельности производства и прибыли;
- распределение между участниками схемы поставщиков и покупателей, исходя из применяемой ими системы налогообложения.

Методические рекомендации, утв. ФНС России, СК России (Письмо ФНС от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@)

13.2. С целью установления данных обстоятельств необходимо проверить взаимозависимость юридических лиц, установив выгодоприобретателя, с этой целью необходимо проанализировать информационные ресурсы, провести осмотры помещения, допросить сотрудников всех звеньев, а также их контрагентов.

В случае применения схемы дробления путем вывода активов с целью снижения их величины, предельной для налогоплательщика, позволяющей применять упрощенную систему налогообложения, необходимо проведение оценки реальности расчетов по сделке, период, в котором сделки заключались, лицо, ответственное за принятие решения о приобретении актива, допросить установленных лиц на предмет причастности к принятию такого решения.

Обзор, утв. Письмом ФНС России от 11.08.2017 N СА-4-7/15895@

2.1. ...с целью исключения необоснованных выводов о применении схемы дробления бизнеса, необходимо обратить внимание на то, что вне зависимости от сферы предпринимательской деятельности проверяемого налогоплательщика (реализация товаров через магазины розничной сети, оказание услуг общественного питания, сдача помещений в аренду (субаренду), выполнение подрядных (субподрядных) работ, услуг и т.п.), при доказывании наличия схемы дробления бизнеса налоговым органам необходимо не только устанавливать обстоятельства ведения налогоплательщиком и связанными с ним субъектами одного и того же вида деятельности, но также выявлять обстоятельства отсутствия реального участия таких субъектов в деятельности осуществляемой самим налогоплательщиком, а также обстоятельства подконтрольности субъектов проверяемому налогоплательщику, что исключает наличие у формальных участников самостоятельных доходов по сделкам.

Взаимные договоры поручения между продавцами на ОСН и спецрежиме при едином бизнесе

Обзор, утв. Письмом ФНС России от 11.08.2017 N СА-4-7/15895@

2.1. ВС РФ пришел к выводу о том, что целью таких действий является уклонение от уплаты налога на прибыль организаций и НДС путем формального заключения с указанным лицом взаимных договоров поручения, по условиям которых Общество и предприниматель от имени друг друга могли совершать действия по оформлению сделок купли-продажи с покупателями товаров, что позволяло им распределять между собой полученную выручку в целях минимизации своих налоговых обязательств и получения необоснованной налоговой выгоды.

В частности, ВС РФ учел, что реализация товаров предпринимателя осуществлялась преимущественно в пределах торговых площадей, используемых Обществом, при этом арендованные предпринимателем у Общества торговые площади фактически не представляли собой самостоятельную торговую точку с автономной системой торговли, отдельной кассовой линией, не обособлены от торговых площадей, занимаемых товарами Общества, имели общие входы, общие торговые залы, оформленные в едином фирменном стиле сети магазинов Общества, в которых находились как товары, принадлежащие Обществу, так и товары предпринимателя.

Выручка, полученная от продажи товаров Общества и предпринимателя, учитывалась через единое программное обеспечение кассовой техники, производилось совместное инкассирование выручки Общества и предпринимателя. Товары приобретались Обществом и предпринимателем по заявке предпринимателя у одних и тех же поставщиков, которые преследовали своей целью сотрудничество с Обществом и реализацию товаров именно через магазины Общества, при этом товары для Общества и товары для предпринимателя поступали на склад и в магазины Общества, доставка, разгрузка товара и его хранение осуществлялись силами Общества ввиду отсутствия соответствующих работников у предпринимателя. Также инспекцией установлено, что у предпринимателя и Общества трудовую деятельность фактически осуществляли одни и те же сотрудники, которые воспринимали Общество и предпринимателя как единый субъект предпринимательской деятельности. Кроме того, финансово-хозяйственные отношения Общества и предпринимателя свидетельствуют о косвенной подконтрольности предпринимателя Обществу, при том, что Общество являлось единственным источником доходов предпринимателя и осуществления им соответствующей предпринимательской деятельности.

ВС РФ поддержал выводы суда апелляционной инстанции о том, что, создав фиктивный документооборот, Общество путем согласованных действий с предпринимателем имитировало хозяйственную деятельность предпринимателя по реализации товаров предпринимателя в рамках договора поручения, фактически осуществляя реализацию собственного товара, что позволило распределить полученную выручку между Обществом и предпринимателем в целях минимизации налоговых обязательств Общества и получения необоснованной налоговой выгоды.

Искусственное создание арендодателей производственных мощностей на спецрежиме

Обзор, утв. Письмом ФНС России от 17.04.2017 N СА-4-7/7288@

7. Суды пришли к выводу о доказанности налоговым органом использования обществом, применяющим общую систему налогообложения, схемы ухода от налогообложения посредством приобретения и регистрации используемого в деятельности имущества на взаимозависимых лиц, применяющих упрощенную систему налогообложения.

Судами установлено, что в проверяемом периоде общество осуществляло деятельность по розничной реализации моторного топлива и имело 39 обособленных подразделений (автозаправочных станций). Часть автозаправочных станций, используемых в указанной деятельности, получена обществом в аренду от ряда организаций, имеющих признаки взаимозависимости с обществом.

При этом налогоплательщик в рассматриваемом периоде применял общую систему налогообложения, единственным его учредителем (участником) являлось лицо, являющееся учредителем применяющих упрощенную систему налогообложения арендодателей с долей участия 25,5%, он же являлся руководителем и единственным их работником, а также сдавал отчетность указанных обществ.

Также судами установлено, что общество до заключения договоров аренды автозаправочных станций с указанными организациями ранее пользовалось данным имуществом на основании договоров

аренды, заключенных с иными лицами, не являющимися взаимозависимыми. Источником денежных средств для приобретения автозаправочных станций являлись заемные средства, предоставленные ООО "Управляющая компания Перекресток", руководителем и единственным учредителем которого также является учредитель проверяемого общества. После приобретения рассматриваемыми организациями автозаправочных станций и сдачи их в аренду обществу существенно увеличился размер арендной платы, несмотря на то, что остальные условия договоров аренды АЗС не изменились, при этом обществом в 2013 году перечислена арендная плата частично - в размере 20,3% от общей суммы платы, подлежащей уплате в соответствии с договорами аренды.

Установив указанные обстоятельства, суды поддержали налоговый орган в том, что налогоплательщик создал схему, направленную на получение необоснованной налоговой выгоды.

Сеть подконтрольных комитентов для реального продавца на ОСН

Обзор, утв. Письмом ФНС России от 29.06.2017 N СА-4-7/12540@

б. Суд кассационной инстанции пришел к выводу о доказанности налоговым органом создания обществом схемы, направленной на уклонение от уплаты налога на добавленную стоимость путем заключения в качестве комиссионера формальных договоров комиссии с контрагентами, которые находились на упрощенной системе налогообложения и не имели необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности.

Налогоплательщик, находясь на общей системе налогообложения и осуществляя реальную деятельность по продаже третьим лицам закупленного им у сельхозпроизводителей молока, с целью сокрытия оборота по реализации от обложения налогом на добавленную стоимость заключал в качестве комиссионера формальные договоры комиссии с лицами, которые находились на упрощенной системе налогообложения и не имели необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств.

При этом налоговый орган исходил из того, что вся выручка, полученная взаимозависимыми лицами за реализованное молоко, перечислялась налогоплательщику, который после оформления документов по предъявлению комиссионного вознаграждения перечислял часть средств на расчетные счета комитентов, а часть средств выдавал наличными средствами через кассу общества в конце года после подведения итогов предпринимательской деятельности; комитенты не несли расходов по закупке и реализации молока; указанные расходы, в том числе по оплате услуг контрагента по подготовке молока к отгрузке покупателям, транспортные расходы по доставке молока, несло общество; комиссионное вознаграждение в размере 0,1% от суммы закупленного молока не покрывало расходы общества по сделкам с взаимозависимыми лицами, деятельность налогоплательщика по данным сделкам являлась убыточной; все имеющиеся у взаимозависимых лиц расходы связаны с обязательными затратами на оформление пакета документов по реализации молока конечным покупателям и обслуживанием транзитных расчетных счетов; у взаимозависимых лиц отсутствуют расходы, связанные с осуществлением реальной хозяйственной деятельности.

Регулирование численности персонала ради сохранения права на УСН через дробление

Обзор, утв. Письмом ФНС России от 17.07.2015 N СА-4-7/12693@

Необоснованная налоговая выгода

Целенаправленное, формальное дробление бизнеса с целью занижения численности работников путем распределения их на несколько организаций для целей применения специального налогового режима свидетельствует о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Из материалов дела следует, что из организации-Налогоплательщика в иные подконтрольные организации были переведены работники, заявления на увольнения путем перевода написаны одной датой. Согласно свидетельским показаниям бывших работников Налогоплательщика после перехода в указанные выше организации за работниками сохранились те же должность и заработная плата, обязанности, адрес места работы не изменились, работники также подчинялись лицам. Причиной перевода их в указанные общества послужило увеличение штата работников Предприятия.

По результатам исследования и оценки представленных в материалы дела доказательств и доводов сторон в совокупности и взаимной связи в соответствии со статьями 65, 71 АПК РФ суды первой и апелляционной инстанций подтвердили выводы Инспекции о том, что действия Предприятия

направлены на получение необоснованной налоговой выгоды путем неуплаты налогов по общей системе налогообложения через применение специального налогового режима взаимозависимыми организациями.

Регулирование выручки ради сохранения права на УСН через дробление

Обзор, утв. Письмом ФНС России от 29.06.2017 N СА-4-7/12540@

7. ...при финансово-хозяйственных взаимоотношениях с заказчиками, в случае приближения получаемых доходов в одной из организаций группы взаимозависимых лиц к предельно допустимому размеру для применения упрощенной системы налогообложения, договоры с заказчиками либо расторгались, либо заключались дополнительные договоры с другой взаимозависимой организацией на тех же условиях. Отказывая в удовлетворении заявленных требований, суды первой и апелляционной инстанций, установив, что фактически все три организации функционировали как единый бизнес в сфере оказания услуг по вывозу мусора при отсутствии самостоятельности взаимозависимых с обществом лиц, исходили из доказанности получения обществом необоснованной налоговой выгоды в связи с минимизацией своих налоговых обязательств.

Особое мнение судьи КС о дроблении

Определение Конституционного Суда РФ от 04.07.2017 N 1440-О [мотивировочная часть]

3.2. Контроль за полнотой и своевременностью уплаты налогов и сборов, включающий мероприятия по пресечению злоупотреблений налогоплательщиков, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды, осуществляется налоговыми органами в рамках полномочий, предоставленных им федеральным законодателем.

Из этого же исходит и правоприменительная практика, которая с учетом всего многообразия хозяйственных отношений в сфере осуществления предпринимательской деятельности ориентируется на признание налоговой выгоды 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); это, в свою очередь, предполагает доначисление суммы налогов и сборов, подлежащих уплате в бюджет так, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом, на основании соответствующих положений Налогового кодекса Российской Федерации, регулирующих порядок исчисления и уплаты конкретного налога и сбора (постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 года N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды").

3.3. Статьи 146, 153, 154, 247 - 249 и 274 Налогового кодекса Российской Федерации, определяющие объект налогообложения и налоговую базу по налогам на добавленную стоимость и на прибыль организаций, направлены на создание надлежащей нормативной основы для исполнения налогоплательщиками конституционной обязанности по уплате указанных налогов. Они содержат все необходимые положения для определения таких существенных элементов налогов, как объект налогообложения и налоговая база, не предполагают их произвольного применения и распространяются в равной мере на всех плательщиков данных налогов.

Сами по себе оспариваемые законоположения не допускают возможности доначисления налогоплательщику сумм налогов в размере большем, чем это установлено законом, поскольку сами определяют размер налоговой обязанности исходя из фактических показателей хозяйственной деятельности налогоплательщика. Такое законодательное регулирование согласуется с конституционными предписаниями, правовыми позициями Конституционного Суда Российской Федерации и Европейского Суда по правам человека и не может рассматриваться как нарушающее конституционные права налогоплательщиков в указанном в жалобе аспекте.

Проверка же соблюдения налоговыми органами закона, а также проверка законности и обоснованности решений правоприменительных органов, в том числе определение действительного размера налоговой обязанности налогоплательщика, как связанная с изучением и оценкой фактических обстоятельств конкретного дела, не относится к полномочиям Конституционного Суда Российской Федерации (статья 125 Конституции Российской Федерации и статья 3 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации").

Определение Конституционного Суда РФ от 04.07.2017 N 1440-О

Мнение судьи Конституционного Суда К.В. Арановского

Налоговое обязательство возможно лишь на законных основаниях, а необоснованной может быть лишь выгода, которая получена в нарушение закона. Не бывает необоснованных налоговых выгод иначе как в составе правонарушения, которое должно быть формально предусмотрено законом. Желание уплатить налогов больше, чем это следует по закону на основе формально состоявшихся сделок, выглядело бы странно и, во всяком случае, не входит в обязанности налогоплательщика. Он ничего не нарушает, если решает платить налоги лишь по законным (оформленным) основаниям, не выдумывая налоговые обязательства с превышением, чтобы упредить налоговую службу в ее суждениях о "необоснованной выгоде". Законные же основания к исчислению и уплате, в частности, налогов на добавленную стоимость и на прибыль образуют операции по сделкам, которые лица вправе законно совершать и оформлять в тех видах и в том содержании, которое считают правильными. Такая возможность им обеспечена свободой договора, которую защищает Конституционный Суд Российской Федерации во многих своих решениях.

Применение специальных и любых других законных режимов налогообложения тем более не влечет ответственности ни само по себе, ни в тех случаях, когда их применяют взаимозависимые лица. Законные налоговые режимы и применение таковых нельзя ставить под сомнение до тех пор, пока формально не доказано налоговое правонарушение.

Имея в виду изложенное, полагаю, что правоприменительный случай заявителя, даже если считать его единичным или редким, дает основания к проверке конституционности законоположений, получивших применение в деле ООО "Мастер-Инструмент". В правоприменительной интерпретации они позволяют предположить нарушение конституционных установлений, не только поименованных в жалобе, но и конституционно охраняемой свободы договора, принципов правовой определенности, поддержания доверия к закону и действиям властей и даже разделения властей.

Вместе с тем полагаю, что отказ заявителю в рассмотрении жалобы не дает оснований считать, что Конституционный Суд Российской Федерации дал положительную оценку применению оспариваемых законоположений и признал их конституционными в том истолковании, в каком их поняли и применили по делу ООО "Мастер-Инструмент".

Незаконное применение налоговых льгот

Аккумулятивное применение производственных мощностей в фирме-резиденте особой экономической зоны

Методические рекомендации, утв. ФНС России, СК России (Письмо ФНС от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@)

13.3. Необоснованное применение налоговых льгот, льготных налоговых ставок

...налогоплательщик и иные организации, входящие в группу компаний "А", создали схему взаимоотношений по аренде производственных мощностей таким образом, чтобы здания, сооружения, земельные участки, машины и оборудование, необходимые для производства автомобилей, находились в собственности резидента ОЭЗ, уплачивающего налог на прибыль по ставке 0%. ООО "Б" было создано как единый подконтрольный имущественный центр с целью аккумуляции на счетах этой организации значительных денежных средств в виде арендной платы для последующего их вывода за границу в виде дивидендов. Такая организация финансово-хозяйственной деятельности обеспечивала арендаторам возможность отражать в составе расходов по налогу на прибыль затраты в виде арендных платежей в завышенных размерах и минимизировать налоговые поступления в бюджет.

Как и в схемах с экономически необоснованными сделками в данном случае налоговому органу необходимо установить, что арендатор и арендодатели являются взаимозависимыми организациями, и их отношения влияют на результаты заключенных ими сделок и свидетельствуют о существовании между ними согласованных действий, направленных на уклонение от уплаты налогов.

Аутсорсинг персонала организацией, формально являющейся «инвалидной»

Способы ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском, утв. Приказом ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@

4. Схема получения необоснованной налоговой выгоды с использованием инвалидов.

Лицами, участвующими в схеме, являются:

Налогоплательщик - организация, численность инвалидов в которой составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда составляет не менее 25%;

Фирма-аутсорсер - организация, предоставляющая квалифицированный персонал.

Организация, формально соответствующая требованиям, предъявляемым для освобождения от уплаты НДС, как организация, в состав которой входят инвалиды, занимается производством продукции силами персонала, привлеченного по договорам аутсорсинга. Находящиеся в штате сотрудники не в состоянии (по причине состояния здоровья и (или) квалификации) обеспечить производство реализуемой продукции. При этом льгота по НДС применяется в отношении всего объема производимой налогоплательщиком продукции.

Налогоплательщик искусственно создает условия для применения вышеуказанной льготы по продукции, произведенной с привлечением персонала третьих лиц, так как привлеченный персонал не учитывается при определении средней численности работников предприятия и фонда оплаты труда.

Таким образом, налогоплательщик злоупотребляет правом на применение льготы, предусмотренной подпунктом 2 пункта 3 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации.

СМР для собственных нужд силами формально «инвалидной» организации

Методические рекомендации, утв. ФНС России, СК России (Письмо ФНС от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@)

13.3. Часто встречающимся способом необоснованного получения налоговых льгот является фиктивное привлечение в качестве подрядчика общественной организации инвалидов...

Хозяйствующий субъект, фактически выполняя строительно-монтажные и проектные работы для собственных нужд самостоятельно, привлекает в качестве подрядчика общественную организацию инвалидов. Она привлекает следующих субподрядчиков: хозяйствующих субъектов, являющихся фирмами-однодневками, и временные трудовые коллективы, члены которых фактически являются работниками заказчика. Налогоплательщиком - общественной организацией инвалидов неправомерно заявляется льгота по НДС, предусмотренная статьей 149 Кодекса, со стоимости строительно-монтажных и проектных работ, производимых и реализуемых организациями, члены которых являются инвалидами и их законными представителями.

Обстоятельство, которое необходимо установить в ходе налоговой проверки, это фиктивность сделки (договора подряда) - отсутствие выполнения работ на объектах налогоплательщика сотрудниками общественной организации.

Подмена одних гражданско-правовых отношений другими

Суть схемы

Методические рекомендации, утв. ФНС России, СК России (Письмо ФНС от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@)

13.4. Подмена гражданско-правовых отношений с целью извлечения налоговой выгоды

С целью снизить налогооблагаемую базу многие налогоплательщики документально заменяют одни правоотношения другими, в связи с чем при проведении проверок необходимо проводить анализ условий договора, включающий в себя две взаимосвязанные и взаимообусловленные процедуры - анализ с точки зрения норм гражданского и налогового права, выявив сделку, которая имела место в действительности, исходя из фактических обстоятельств.

Например, чтобы избежать уплаты НДС с аванса, стороны заключают договор займа, а после отгрузки товара засчитывают заемные средства в счет его оплаты. Или заключают с контрагентом договоры комиссии, хотя реально осуществляют сделки по купле-продаже товаров.

На практике чаще всего встречается подмена договора купли-продажи, который в зависимости от обстоятельств преподносится как договор комиссии, как договор лизинга либо как договор реализации

долей в уставном капитале.

Подмена продажи комиссией

Методические рекомендации, утв. ФНС России, СК России (Письмо ФНС от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@)

13.4. По договору комиссии одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитента) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента (п. 1 ст. 990 ГК РФ).

Налогообложение по договору комиссии происходит следующим образом. Комитент передает товар комиссионеру. При этом право собственности на товар к комиссионеру не переходит, а потому на основании статьи 39 Кодекса у комитента не возникает доходов от реализации товаров, облагаемых НДС и налогом на прибыль. Комитент списывает в расходы сумму вознаграждения, уплачиваемую комиссионеру, и принимает к вычету НДС с этой суммы. А комиссионер рассчитывает налог на прибыль и НДС только с комиссионного вознаграждения.

Если договор комиссии перекалфицировать в договор купли-продажи, то бывший комитент будет являться продавцом. Для него датой перехода права собственности и датой реализации товара будет считаться день передачи товара покупателю. На эту дату бывший комитент должен отразить в налоговом учете выручку от реализации при исчислении налога на прибыль и НДС, так как он этого не сделал, при проверке налоговый орган должен начислить налог, штрафы и пени. Сумму вознаграждения, которое он выплатил посреднику, налоговый орган из расходов должен исключить, в вычетах по НДС с этой суммы отказать.

Бывший комиссионер становится покупателем и в дальнейшем продавцом. При проведении проверки налоговому органу необходимо затребовать и проанализировать следующие документы и условия сделки: отчет комиссионера (агента), дату перечисления денежных средств, изменение цены по условиям договора, условие об оплате товара не позднее определенного срока, условие о перечислении оплаты за товар частями независимо от его реализации.

При посреднических договорах... обязательно составляется отчет комиссионера (или агента - при агентском договоре). ...договор комиссии должен исполняться за счет комитента. Установление в ходе анализа движения денежных средств на расчетных счетах налогоплательщика перечисления денежных средств до реализации товара свидетельствует о том, что договор исполняется за счет комиссионера, что противоречит правовой природе посреднических отношений.

Наличие в договоре условия об оплате товара не позднее определенного срока также противоречит понятию посреднической сделки. По договору комиссии посредник перечисляет деньги за товар после его реализации. Принимая на себя обязанность оплатить товар не позднее определенной даты, комиссионер согласился нести риск невозможности дальнейшей продажи товара, что соответствует договорам купли-продажи, а не договорам комиссии (п. 1 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 17.11.2004 N 85 "Обзор практики разрешения споров по договору комиссии", далее - Письмо ВАС РФ N 85);

Подмена продажи в рассрочку лизингом

Методические рекомендации, утв. ФНС России, СК России (Письмо ФНС от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@)

13.4. По договору финансовой аренды (договору лизинга) арендодатель обязуется приобрести в собственность указанное арендатором имущество у определенного им продавца и предоставить арендатору это имущество за плату во временное владение и пользование. В случаях, когда договоры купли-продажи заменяются договорами лизинга, оплата фактически производится в рассрочку и обозначается как лизинговые платежи.

Основная выгода договора лизинга состоит в том, что его применение позволяет налогоплательщику использовать ускоренную амортизацию, а это значит, стоимость основного средства будет списываться в расходы по налогу на прибыль в три раза быстрее.

При проведении проверки необходимо обратить внимание на следующие условия договора лизинга:

- договор лизинга заключен на срок значительно меньший, чем срок полной амортизации имущества;
- в договоре отсутствуют условия, свойственные именно договору лизинга. Все компоненты и условия (предмет, продавец, срок, плата, условия) должны быть отражены в договоре лизинга. Кроме того, в договоре должно быть указано, на чьем балансе будет учитываться имущество.

При наличии таких обстоятельств договор лизинга может быть переквалифицирован в договор купли-продажи на условиях рассрочки платежа.

Подмена продажи уступкой доли в уставном капитале

Методические рекомендации, утв. ФНС России, СК России (Письмо ФНС от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@)

13.4. Реализация долей в уставном капитале - данная сделка не облагается НДС (п. п. 12 п. 2 ст. 149 Кодекса). Поэтому, чтобы избежать уплаты НДС, налогоплательщики продажу недвижимости или оборудования иногда оформляют как реализацию доли в уставном капитале.

Например. Налогоплательщик-"продавец" договорился с покупателем о продаже объекта недвижимости. Для этого создал Общество с минимальным уставным капиталом (10 000 рублей), а затем через договор займа внес в учредительный капитал общества 65 млн рублей. На эти заемные деньги подконтрольное вновь созданное Общество купило у налогоплательщика-"продавца" объект недвижимости. После чего покупатель приобрел долю в этом Обществе. В данном случае сделка по приобретению доли прикрыла сделку по купле-продаже недвижимости.

При проведении проверки необходимо обратить внимание на совокупность обстоятельств совершения сделки, а именно:

- осуществление созданным ООО реальной финансово-хозяйственной деятельности до и после указанной сделки, предоставление нулевой отчетности в налоговый орган;
- наличие имущества для ведения деятельности;
- взаимозависимость контрагентов;
- движение денежных средств (проведение расчетов в короткий срок, через один банк, фактическое использование одной и той же суммы);
- наличие отчета оценщика о рыночной стоимости имущества, цель проведения оценки.

Подмена выручки займом с целью удержаться на УСН

Постановление Президиума ВАС от 09.07.2009 № 1510/09

[Налоговая проверка]... установила, что общество [М]... (принципал) заключило с обществом [ТДХ]... (агентом) агентский договор... согласно которому первое поручает, а второе принимает на себя обязанности по реализации муки и сбору платежей за товар...

Однако общество [ТДХ]... не перечисляло обществу [М деньги]... от реализации муки, а предоставляло их в заем как самому принципалу, так и иным организациям: обществу [ТДК]... и... обществу [Р]... которые находились по одному адресу с обществом [М]...

Поскольку [деньги]... не поступали на расчетный счет общества [М]... оно... не учитывало [их]... при определении предельной величины дохода, позволяющей... применять [УСНО]...

При упомянутых обстоятельствах инспекция сделала [правильный] вывод о том, что агентский договор заключен обществом [М]... с целью получения необоснованной налоговой выгоды в виде права на применение [УСНО]...

Подмена выручки «инвестициями» при уступке прав на жилые помещения продавцом на УСН

Постановление Президиума ВАС от 15.02.2011 № 13295/10

...уступка имущественных требований к застройщикам на предоставление квартир по обязательствам, возникшим из договоров долевого участия в строительстве, совершалась обществом не в целях передачи этих прав как инвестиций или вкладов, а в рамках исполнения сделок по их продаже физическим лицам. Данные операции, направленные на реализацию принадлежащих обществу имущественных прав (требований), не могут быть квалифицированы как имеющие инвестиционный характер [(подп. 4 п. 3 ст. 39 НК РФ)]...

[Следовательно]... при разрешении вопроса о соблюдении обществом условий применения [УСНО]... учету подлежала вся выручка, полученная обществом от физических лиц за уступленные имущественные права, а не только лишь положительная разница между стоимостью данных прав и расходами, понесенными в связи с их приобретением...

Подмена оптовой торговли розничной с целью применять ЕНВД

Постановление Президиума ВАС от 01.11.2011 № 3312/11

Инспекция неоднократно ссылалась на то, что часть производственного цеха огорожена, является [офисом]... где располагались [8]... рабочих мест... на которых находились телефоны и компьютеры, над одним [столе стоит]... витрина с образцами товаров и [ККТ]... Офисное помещение использовалось для демонстрации товаров, приема заявок на товар по телефону и для расчетов с покупателями.

Из имеющихся [материалов дела]... следует, что продукция предлагалась торговыми представителями предпринимателя... непосредственно на месте нахождения торговых мест предпринимателей, приобретавших продукцию для дальнейшей реализации, доставка молочных изделий до этих торговых мест осуществлялась в том числе транспортом предпринимателя...

...предпринимателю при совершении сделок был известен правовой статус покупателей - индивидуальных предпринимателей.

...согласно... фискальным отчетам около 90 процентов... кассовых чеков секции N 1 (розничная торговля) исполнены в ночное время - с 23 часов до 6 часов [с периодичностью в]... одну минуту.

При названных обстоятельствах оспариваемые судебные акты... подлежат отмене.

Дело подлежит направлению на новое рассмотрение...

Постановление Президиума ВАС РФ от 15.02.2011 N 12364/10

Пункт 2 статьи 346.26 Кодекса, определяя стационарную торговую сеть как торговые объекты, расположенные в предназначенных для ведения торговли зданиях, строениях, сооружениях, относит к числу данных объектов магазины, павильоны, крытые рынки (ярмарки), торговые комплексы и другие аналогичные объекты.

Исходя из указанного определения и приводимого при этом перечня объектов, относящихся к торговым объектам стационарной торговой сети, Президиум полагает, что судами был сделан обоснованный вывод о неправомерности квалификации предпринимателем офисного помещения, в котором заключались договоры купли-продажи строительных материалов, как торгового места, расположенного в объекте стационарной торговой сети.

Из протокола осмотра от 29.10.2008 N 18/26, представленного в материалы дела, следует, что арендуемая предпринимателем комната находилась в не предназначенном для торговли административном здании, в котором расположены служебные помещения.

При названных обстоятельствах арендуемое предпринимателем офисное помещение не является объектом стационарной торговой сети. Деятельность по продаже строительных материалов, осуществлявшаяся предпринимателем с использованием указанного объекта, не относится к деятельности, в отношении которой с учетом содержащегося в абзаце двенадцатом статьи 346.27 Кодекса определения розничной торговли подлежит применению специальный налоговый режим в виде единого налога на вмененный доход.

Имитация перехода права собственности только после оплаты

Обзор, утв. Информационным письмом Президиума ВАС от 22.12.2005 № 98

7. ...общество представило налоговому органу дополнительное соглашение к договору купли-продажи, согласно которому право собственности на товар переходит к покупателю с момента его полной оплаты (статья 491 ГК РФ).

...при применении метода начисления датой получения доходов от реализации товаров [признается]... дата перехода права собственности на товар.

Статья 491 ГК РФ предусматривает право продавца потребовать от покупателя возврата [неоплаченного]... товара... Обеспечением [этого]... является установление... запрета для покупателя отчуждать товар или распоряжаться им... до... перехода к нему права собственности... В рассматриваемом деле... Стороны не приняли мер по индивидуализации переданного товара (отграничению от иного товара покупателя), общество не [контролировало сохранность]... товара и его [наличие]... у покупателя.

[Тем самым]... стороны не обеспечили выполнение условия договора о сохранении права собственности на товар за продавцом. Указанная договоренность сторон, не отражая их фактические отношения... не может учитываться для целей налогообложения. ...это означает, что при учете дохода от реализации товара... не должны приниматься во внимание положения договора о сохранении права собственности за обществом до момента полной оплаты...

...суд... согласился с [выводом]... налогового органа... о необходимости учета дохода в том периоде, в котором общество сдало товар перевозчику для доставки покупателю.

Постановление Президиума ВАС от 08.11.2011 N 15726/10

Наличие залогового обременения как права кредитора требовать удовлетворения из стоимости заложенной вещи не изменяет момента перехода права собственности на предмет залога к покупателю, который... связан с моментом государственной регистрации перехода права собственности на реализуемые объекты недвижимости.

В настоящем деле переход права собственности на упомянутые объекты недвижимости к покупателю удостоверен свидетельствами о регистрации права, выданными [05.09.2007]...

Последующее (01.10.2007) внесение сторонами сделки дополнений в договор купли-продажи от 29.03.2007, предусматривающих иной порядок перехода права собственности на недвижимость - в процентном соотношении от произведенного покупателем платежа, не основан на положениях [ГК РФ]... и не может изменять налоговых последствий состоявшейся хозяйственной операции.

Подмена зарплаты безвозмездными поступлениями от формально независимого благотворительного фонда

Постановление Президиума ВАС от 11.05.2010 № 18172/09

Выплаты, осуществляемые работникам... общества [благотворительным] фондом, носили систематический (ежемесячный) характер...

...из показаний более чем [400]... сотрудников общества... следует, что [они]... никому не сообщали реквизиты своих банковских карт. Между тем перечисление [денег]... от фонда производилось [только]... на эти... карты.

Большинство сотрудников общества... сообщили... что о выплатах от фонда им ничего не известно, с заявлениями лично в фонд они не обращались.

[Следовательно]... инспекцией представлены доказательства, свидетельствующие о том, что перечисляемые фондом на счета... работников общества [деньги]... фактически являлись выплатой [зарплаты]...