



# НАЛОГОВАЯ ВЫГОДА - ПЕРЕЗАГРУЗКА

# УСТАНОВЛЕНИЕ ОБСТОЯТЕЛЬСТВ, СВИДЕТЕЛЬСТВУЮЩИХ ОБ УМЫСЛЕ В ДЕЙСТВИЯХ ДОЛЖНОСТНЫХ ЛИЦ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА, НАПРАВЛЕННОМ НА НЕУПЛАТУ НАЛОГОВ (СБОРОВ):

Налоговый орган должен выявить и доказать:

## 1) обстоятельства, которые не позволяют усомниться в отсутствии элементов случайности происходящего:

- в схеме «искусственное дробление бизнеса» - имитация работы нескольких лиц, когда в реальности работает 1 лицо (имитационный признак);

- в случае использования фирм- «однодневок» - принадлежность такой фирмы (поставщику или покупателю).

## 2) Отсутствие обстоятельств, исключающих вину лица в налоговом правонарушении (статья 111 НК РФ)

3) Наличие умысла. При его наличии информация должна быть отражена в акте проверки. НО: руководитель (заместитель руководителя) налогового органа не связан квалификацией налогового правонарушения, данной проверяющим в акте налоговой проверки. Он вправе квалифицировать деяние налогоплательщика не по п. 1 ст.122, а по п. 3 ст. 122 НК РФ.

4) Обоснование виновности лица (пункт 2 статьи 110 НК РФ), т.е. лицо, совершившее налоговое правонарушение, осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия). Для этого:

- сформулировать цели и мотивы, которые преследовались конкретным лицом при совершении противоправных действий;
- выявление и документальное закрепление обстоятельств, как прямо, так и косвенно указывающих на то, что лицо осознавало противоправный характер своих действий:
  - прямые доказательства: показания свидетелей, изъятые документы, раскрывающие фактически намерения лица и их реализацию (записи, документы и (или) файлы "черной бухгалтерии"), видео- и аудиозаписи, результаты прослушивания телефонных и иных переговоров
  - косвенные доказательства: отсутствие случайностей в ряде (цепи) событий и действий, имеющих отношение к обстоятельствам совершенного правонарушения, которые должны быть подчинены единой воле и приводить к противоправному результату
- 5) установление и закрепление фактов совершения налоговых правонарушений по ст.122 НК РФ

## Алгоритм закрепления в материалах проверки фактов наличия умысла по статье 122 НК РФ:

- определить должностных лиц организации, в результате действий которых совершено налоговое правонарушение. Это могут быть руководитель, главный бухгалтер (бухгалтер), иные уполномоченные на то лица, в обязанности которых входит подписание налоговой отчетности, обеспечение полной и своевременной уплаты налогов и сборов. Для этого исследовать
  - 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).

**!** Рядовые работники не являются должностными лицами, если не обладают соответствующими полномочиями, т.е. через их вину не может быть доказана вина и умысел налогоплательщика-организации. Пример: Постановление ФАС ПО от 01.06.12 N А12-16620/2011 - суд принял во внимание, что директор общества был обманут и введен в заблуждение менеджером организации.

- выявить факты "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.
- проверить, имеются ли внешние источники, из которых следует наличие умысла конкретных лиц (приговор суда).

Президиум ВАС РФ Постановление от 20.05.2008 N 15555/07: приговор в отношении генерального директора общества освобождает инспекцию от обязанности доказывания фактов совершения им действий, с которыми связано привлечение общества к налоговой ответственности.

- мероприятия налогового контроля: получение пояснений налогоплательщика, допросы, истребование документов (информации), осмотры, выемка, направление запросов в банки.
- вступившие в силу приговоры в отношении должностных лиц контрагентов (постановления ФАС ПО от 27.07.2012 N А12-17683/2011, от 27.03.2012 N А12-10130/2011, ФАС МО от 19.07.2011 N КА-А40/7341-11 округов, 12 ААС от 05.05.2012 N А12-20000/2011).

! назначение экспертизы по вопросам виновности, в том числе наличия умысла, не допускается.

- сопоставление противоречащих друг другу ("конкурирующих") показаний различных лиц и проведение повторных опросов и допросов с учетом уже полученной информации.

- 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".
- Выявлять согласованность действий группы лиц, нацеленную на минимизацию налоговых обязательств и обналичивание денежных средств, доказывать фиктивность конкретных хозяйственных операций компании.
- Выявить и доказать факты подконтрольности фирмы-однодневки, в том числе выполнение ряда функций, операций, действий якобы силами и средствами фирмы-однодневки с использованием техники, средств, рабочей силы, имущества проверяемого налогоплательщика, в т.я. материально-технических средств, сотрудников бухгалтерии, средств связи, договоров с провайдерами, IP-адресов и т.д.;
- Выявить и доказать факты имитации налогоплательщиками хозяйственных связей с фирмами-однодневками.

- сложный и запутанный, продолжающийся во времени, повторяющийся характер действий налогоплательщика в рамках налоговой схемы, исключающий их совершение в рамках обычной деятельности или по неосторожности;
- прямые улики противоправной деятельности: наличие "черной бухгалтерии", обнаружение печатей и документации фирм-однодневок на территории (в помещении) проверяемого налогоплательщика, факты обналичивания денежных средств вместе с установленными фактами их расходования на те или иные нужды налогоплательщика-организации, ее должностных лиц и учредителей (участников).
- Поведение, имеющее доказательственное значение (такое поведение, которое направлено на уклонение от ответственности, а также поведение, свидетельствующее о "виновной осведомленности", об использовании "плодов" правонарушения и о косвенном признании своей вины). Например, сведения о попытках уничтожить следы правонарушения, наличие достаточных оснований полагать, что подлинники документов могут быть уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены, также являются свидетельствами о поведении, имеющем доказательственное значение.

## **Схемы, применяемые для уклонения от уплаты налогов**

### **1. Фиктивный документооборот, направленный на необоснованное получение налоговой выгоды, с фирмой-однодневкой, или с аффилированной организацией.**

необходимо доказать, что:

- контрагент налогоплательщика является фирмой-однодневкой или аффилированной организацией,
- что данный факт известен должностному лицу организации-налогоплательщика,
- 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.



## Мероприятия на стадии налоговой проверки:

- установить и опросить руководителей, лиц, ответственных за исполнение и принимающих товары (работы, услуги), 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. Сопоставить между собой оправдательные документы налогоплательщика, установить несоответствия. Сверить идентичность первичных бухгалтерских документов экземпляров поставщика и покупателя (могут быть расхождения в нумерации, в единицах измерения, в суммах и иных основных условиях), при необходимости назначить и провести почерковедческую экспертизу;
- провести комплекс мероприятий, направленных на связь фирм-однодневок или аффилированных лиц с должностными лицами организации-налогоплательщика (ЕГРЮЛ, ЕГРН, Налоговая отчетность, Банковские счета, ЕГРП, ГИБДД, Ростехнадзор, ГИМС, Роспатент и т.д.)
- установление реальной схемы организации бизнеса, выяснить, кем фактически оказываются услуги (выполняются работы) (как правило, это лица из числа работников организации-налогоплательщика, которые формально трудоустроены в аффилированной организации).
- допросить лиц из числа сотрудников аффилированной организации.
- анализ относительно использованных основных средств: запросить и проанализировать сведения органов учета таких объектов, историю перехода права собственности,- возможны фиктивные сделки по реализации активов аффилированной организацией,

- установить и допросить лиц, причастных к деятельности фирмы-однодневки, включая лиц, фактически оказывающих бухгалтерские услуги, в том числе путем проведения анализа движения денежных средств, перечисленных на расчетные счета контрагентов
- 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;
- провести осмотр помещения с привлечением и специалистов в области IT-технологий (для исключения самоуничтожения либо блокировки цифровой информации) (наличие в помещении организации-налогоплательщика печатей фирмы-однодневки, бланков аффилированных организаций и другие следы создания фиктивного документооборота),
- Анализ полученных результатов оперативно-розыскных мероприятий, в т.ч. почерковедческих исследований достоверности подписи руководителей на документах первичного учета;
- изъять необходимую документацию и предметы (печати, бланки, флешнакопители, серверы, токены, рутокены и т.д. могут быть пластиковые банковские карты физических лиц) в порядке статьи 94 НК РФ у организаций, если установлено, что бухгалтерский и налоговый учет фирм-однодневок ведут бухгалтера налогоплательщика

- 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,
- допрос водителей, перевозчиков товара, арендодателя, 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;
- -установить реального производителя товара или поставщика товара, например, путем анализа сертификатов на товар, где в обязательном порядке указывается производитель товара, путем запроса сертифицирующего органа, 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;

- -установить лиц, фактически выполнявших работы (оказывавших услуги), либо установление факта того, что работы (услуги) вообще не выполнялись (не оказывались):

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.).

- выяснить, кем из работников принимался товар, опросить его (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, путем проведения оперативно-розыскных мероприятий,

установления и допроса лиц, которым в указанном периоде выдавались в подотчет большие суммы денежных средств (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;

- - установление факта нереальности затрат, понесенных организацией якобы по факту оказания услуг фирмой-однодневкой (относительно специфических услуг маркетинговых, консалтинговых, пр. подобных). Доказательства отсутствия услуг:

отсутствие отчетов оценки (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.

- Анализ отражения в учете движения материалов по счетам бухучета. в случае отражения фиктивного движения товаров - опросить бухгалтера на основании чего осуществлялось отражение товаров в учете, контрольные функции руководителя по факту отражения таких товаров в учете, дача отдельных поручений об их учете.

Установление и подтверждение доказательствами следующих обстоятельств, известных должностным лицам организации-налогоплательщика:

- - невозможность реального осуществления налогоплательщиком указанных операций с учетом времени, место нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг;
- - отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств, а также денежных ресурсов;
- - учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды, если для данного вида деятельности также требуется совершение и учет иных хозяйственных операций;
- - совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета.

Действия налогоплательщика в период проведения проверки, свидетельствующие о наличии умысла:

искажение учета, замена фиктивных контрагентов аффилированными организациями, должностные лица, которые ориентированы на подтверждение фиктивных отношений с налогоплательщиком (при расхождении данных предпроверочного анализа с данными, представленными налогоплательщиком в ходе налоговой проверки). В этом случае:

истребование регистров бухгалтерского и налогового учета как налогоплательщика, так и аффилированных к нему организаций, на которые произведены замены; допросить представителей вновь введенных организаций о взаимоотношениях с налогоплательщиком; проанализировать расчеты между лицами по факту якобы выполненных работ (оказанных услуг), который наглядно демонстрирует факт отсутствия расчетов по счетам, при этом исполнение обязанностей прикрывается фиктивными взаимными зачетами встречных требований

- **2. Дробление бизнеса с целью необоснованного применения специальных налоговых режимов**

(схема: 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).

Обстоятельства, свидетельствующие об умышленных действиях налогоплательщика:

- реализация товара в пределах торговых площадей, используемых налогоплательщиком, при этом арендованные предпринимателем у налогоплательщика торговые площади фактически не представляют собой самостоятельную торговую точку с автономной системой торговли, имели общие входы, общие торговые залы, оформленные в едином фирменном стиле сети магазинов общества, в которых находились и товары, принадлежащие обществу, и товары предпринимателя;
- - не обособлены от торговых площадей, занимаемых товарами налогоплательщика, единые складские помещения;
- - получение денежных средств от покупателей товаров общества и предпринимателя осуществлялось через единые кассовые линии (кассовые терминалы), расчеты с покупателями осуществляются работниками налогоплательщика на всех кассах, в том числе принадлежащих предпринимателю. Выручка, полученная от продажи товаров, учитывается через единое программное обеспечение кассовой техники, производится совместное инкассирование выручки налогоплательщика и предпринимателя;
- - товары приобретаются налогоплательщиком и предпринимателем по заявке предпринимателя у одних и тех же поставщиков, при этом товары для общества и товары для предпринимателя поступают на склад и в магазины общества, доставка, разгрузка товара и его хранение осуществляется силами общества ввиду отсутствия соответствующих работников у предпринимателя;
- - трудовую деятельность фактически осуществляли одни и те же сотрудники, которые воспринимают общество и предпринимателя как единый субъект предпринимательской деятельности.

## (схема: формальное деление бизнеса с целью подпадания под УСН)

Обстоятельства, свидетельствующие об умышленных действиях налогоплательщика:

- разделенные организации осуществляют один вид деятельности, находятся по одному юридическому адресу, используют одни и те же помещения, кадровый персонал, имеют единую материально-техническую базу, одних заказчиков, представляют собой единый комплекс, вовлеченный в единый производственный процесс;
- - ведение налоговой и бухгалтерской отчетности одними лицами, оказание услуг одним заказчиком; сотрудники данных организаций выполняют одну и ту же работу в соответствии с должностными обязанностями, у сотрудников может быть одежда с единым логотипом;
- - организации совместно хранят бухгалтерские документы и документы по ведению финансово-хозяйственной деятельности, используют единый IP-адрес, расчетные счета обществ открыты одними и теми же лицами в одних банках, товарно-материальным обеспечением занимается один менеджер по снабжению;
- - в случае приближения получаемых доходов в одной из организаций группы взаимозависимых лиц к предельно допустимому размеру для применения УСН договоры с заказчиками либо расторгаются, либо заключаются дополнительные договоры с другой взаимозависимой организацией на тех же условиях.

Мероприятия по доказыванию:

- 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.



### • 3. Необоснованное применение налоговых льгот, льготных налоговых ставок

- **Пример:** 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 аккумулирования 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.

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.
- **Пример:** фиктивное привлечение в качестве подрядчика общественной организации инвалидов с целью уклонения от начисления НДС по строительным работам для собственных нужд.

Налоговому органу необходимо установить

- фиктивность сделки (например, договора подряда) - отсутствие выполнения работ на объектах налогоплательщика сотрудниками общественной организации.
- доказать осведомленность высших должностных лиц организации о фиктивности отношений бывает затруднительным. Делегирование функций предполагает размывание ответственности. В результате допросу должны подвергаться представители всех служб (подразделений), принявших участие в оформлении отношений со спорным контрагентом и якобы принявших его работы (услуги).

#### • **4. Подмена гражданско-правовых отношений с целью извлечения налоговой выгоды**

- необходим анализ условий договора, включающий в себя две взаимосвязанные и взаимообусловленные процедуры - 1) анализ с точки зрения норм гражданского и налогового права, 2) выявив сделку, которая имела место в действительности, исходя из фактических обстоятельств.

**Пример:** чтобы избежать уплаты НДС с аванса, стороны заключают договор займа, а после отгрузки товара засчитывают заемные средства в счет его оплаты.

**Пример:** подмена договора купли-продажи договором комиссии,

- 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);

**Пример:** подмена договора купли-продажи договором лизинга (что позволяет использовать ускоренную амортизацию, 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.

- **Пример:** реализация долей в уставном капитале - данная сделка не облагается НДС (п. п. 12 п. 2 ст. 149 НК РФ). Поэтому, чтобы избежать уплаты НДС, налогоплательщики продажу недвижимости или оборудования иногда оформляют как реализацию доли в уставном капитале.

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.