

Оценка судами ухода от уплаты НДС

Несмотря на ужесточение налогового администрирования, налоговые "схемотехники" продолжают рекламировать различные, якобы безопасные и законные схемы ухода от НДС. Между тем они утаивают, что по большинству из них уже давно существует судебная практика, причем негативная для налогоплательщиков.

В письме ФНС РФ от 13.07.17 № ЕД-4-2/13650@ отмечено, что используемые схемы редко применяются в чистом виде. Чаще всего на практике встречается пересечение нескольких схем, что само по себе говорит о спланированных действиях налогоплательщика. В связи с этим усложняется и становится более трудоемким доказывание наличия субъективной стороны в действиях должностных лиц налогоплательщика.

Количество этих схем с каждым годом увеличивается, а их качество – усовершенствуется. Они становятся более многоступенчатыми, поскольку на стороне недобросовестных налогоплательщиков – огромный профессиональный ресурс экономистов, бухгалтеров, юристов. Это лишний раз обязывает правоохранительные и контролирурующие органы работать более сплоченно.

Классической схемой уклонения от уплаты налогов является применение фиктивных сделок либо с целью увеличения стоимости приобретенного товара (услуг) – завышения расходной части, либо с целью занижения доходной части, а именно продажи товара по заниженной стоимости (экономически не обоснованные сделки).

Фиктивные сделки могут быть заключены недобросовестными налогоплательщиками как с фирмой-"однодневкой", так и с аффилированной организацией. 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, а данный факт известен должностному лицу организации-налогоплательщика. Кроме того, необходимо

опровергнуть сведения, указанные в оправдательных документах к фиктивному договору, тем самым подтвердив отсутствие финансово-хозяйственной операции и необоснованность предоставленных налогоплательщиками в налоговый орган сведений.

"Незнание закона не освобождает от ответственности" – по аналогии с этим принципом директор любой организации должен знать о незаконности примененной схемы оптимизации налогообложения, поскольку судебная практика по вопросу о правомерности использования подобной схемы на протяжении длительного периода являлась устоявшейся и единообразной (Обзор судебной практики по вопросам, связанным с участием уполномоченных органов в делах о банкротстве и применяемых в этих делах процедурах банкротства, утвержденный Президиумом ВС РФ 20.12.16).

Контролирующие органы регулярно информирует налогоплательщиков о различных налоговых схемах (письмо ФНС РФ от 31.10.13 № СА-4-9/19592). Между тем налогоплательщиков приходится постоянно предупреждать об опасности применения тиражированных налоговых схем, которым суды уже дали соответствующую оценку. Налоговые органы в своей деятельности руководствуются сложившейся судебной-арбитражной практикой (письма Минфина России от 07.11.13 № 03-01-13/01/47571, ФНС РФ от 26.11.13 № ГД-4-3/21097, от 14.10.16 № ММВ-7-18/560@).

Чередование налоговых схем

Если налогоплательщик чередует применение различных налоговых схем, то уже одно это привлекает пристальное внимание налоговых органов. Обстоятельства подобного дела были рас-

смотрены в постановлении АС Московского округа от 05.02.19 по делу № А40-195593/2017.

Суды пришли к правомерному выводу о получении обществом необоснованной налоговой выгоды посредством двух сменяющих друг друга вариантов налоговых схем – в 2012–2014 гг. через организации, использующие труд инвалидов, а также в результате "дробления" бизнеса в 2014 г. посредством использования 18 взаимозависимых и подконтрольных обществу организаций. Иной деловой цели помимо налоговой экономии суды не установили.

После того, как схема уклонения от налогообложения с использованием организаций инвалидов была дискредитирована в Московском регионе (в том числе единообразной судебной практикой по данной схеме), обществом были учреждены 18 организаций, применяющих УСН с объектом налогообложения "доходы".

Таким образом, общество в лице его собственника отказалось от фиктивного использования труда инвалидов и применило новую схему по "дроблению" бизнеса через взаимозависимые организации, находящиеся на УСН.

Формальное применение налоговых льгот

Установленное подп. 2 п. 3 ст. 149 НК РФ освобождение от НДС для общественных организаций инвалидов при формальном применении не освобождает от НДС (постановления Президиума ВАС РФ от 14.09.10 № 1809/10, № 1812/10 и № 1814/10, ФАС Московского округа от 16.03.12 по делу № А40-21241/11-75-89 и др.).

Если общественная организация инвалидов не выполняет свои уставные цели, направленные на улучшение жизни своих членов, то она не имеет права на применение освобождения от НДС (постановления АС Северо-Западного округа от 03.05.15 по делу № А21-2312/2014, Поволжского округа от 21.06.16 № Ф06-9682/2016 по делу № А49-4250/2015 (определением ВС РФ от 15.09.16 № 306-КГ16-12713 оставлено без изменения).

Перенос бизнеса в другую организацию

Вопрос взаимозависимости организаций возникает в случае возложения неисполненных налоговых обязательств на фактического правопреемника. Например, в определении ВС РФ от 02.11.15 № 305-КГ15-13737 констатируется, что суд признал доказанным установленный налоговым органом факт взаимозависимости и аффилированности обществ, имеющих общего учредителя и генерального директора, один фактический адрес, контактные телефоны, информационный сайт и вид деятельности. Таким образом, инспекцией была доказана совокупность условий, при которых в соответствии с подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ взыскание налоговой задолженности производится с зависимого лица, получившего от должника весь бизнес, включая основные активы и рабочий персонал. Практика применения указанного подпункта обобщена в письме ФНС РФ от 19.12.16 № СА-4-7/24347@.

Имитация деятельности

Любая имитация деятельности рано или поздно получит соответствующую судебную оценку. Например, в постановлении АС Дальневосточного округа от 30.01.19 № Ф03-6025/2018 по делу № А73-21299/2017 изложены следующие обстоятельства.

Проверяя обстоятельства фактического осуществления четырьмя обществами самостоятельной хозяйственной деятельности, суды выявили признаки имитации хозяйственной деятельности указанных организаций силами одного общества и сочли, что они созданы без цели ведения фактической предпринимательской деятельности.

Коммерческие и финансовые условия рассматриваемой деятельности общества и взаимозависимых лиц отличаются от тех, которые характерны для отношений между не зависимыми друг от друга контрагентами, действующими самостоятельно и на строго предпринимательских началах, т. е. в своих собственных экономических интересах.

Все пять обществ выступали в качестве единого хозяйствующего субъекта, сложившийся между ними и взаимозависимыми лицами документооборот носил притворный характер и имел цель формального соблюдения установленных налоговым законодательством условий применения УСН.

Суд констатировал создание искусственной ситуации, при которой видимость действий нескольких налогоплательщиков прикрывала фактическую деятельность одного налогоплательщика.

Имитация деятельности, позволяющей избежать уплаты в бюджет НДС, упоминается также в определении ВС РФ от 15.03.19 № 308-ЭС19-1441 по делу № А53-39984/2017 и постановлении Пятнадцатого ААС от 17.03.19 № 15АП-2166/2019 по делу № А53-5933/2018.

Дробление бизнеса

Дробление бизнеса с целью сохранения УСН является самой распространенной налоговой схемой с целью избежать вынужденного перехода на общий режим налогообложения.

Если дробление бизнеса не имеет никакой деловой цели, кроме избежать применения общей системы налогообложения, то в результате происходит доначисление НДС и налога на прибыль (определение ВС РФ от 31.01.17 № 302-КГ16-19744 по делу № А33-16262/2015, АС Восточно-Сибирского округа от 21.01.19 по делу № А74-13176/2016 и др.).

Вместе с тем в дроблении бизнеса могут быть и вполне реальные деловые цели:

– оптимизация хозяйственной деятельности, обусловленная необходимостью расширения рынка сбыта, позволяющего привлечь большее количество покупателей (постановление АС Северо-Кавказского округа от 11.05.18 по делу № А53-2638/2017);

– производственная необходимость и оптимизация расчетов, поскольку количество конечных получателей продукции составляет более 2 600 (постановление Девятнадцатого ААС от 07.03.18 по делу № А35-9175/2016);

– планирование выхода на европейский рынок с прохождением процедуры FSC-сертификации, в связи с чем разделена производственная и торговая деятельность (постановление АС Уральского округа от 13.04.18 № Ф09-1512/18 по делу № А71-17006/2016).

Мнение по данной теме отражено в определении КС РФ от 04.07.17 № 1440-О, а в письме ФНС РФ от 11.08.17 № СА-4-7-/15895@ представлен обзор судебной практики по дроблению бизнеса.

В письме ФНС РФ от 13.07.17 № ЕД-4-2/13650@ также обращено внимание на дробление бизнеса с целью необоснованного применения специальных налоговых режимов для избежания применения НДС и налога на прибыль. В квалификации дробления бизнеса важным обстоятельством является самостоятельная предпринимательская деятельности каждой организации (постановления АС Центрального округа от 27.11.18 по делу № А36-12484/2017, Центрального округа от 28.11.18 по делу № А36-11686/2017).

Манипулирование ценами

С целью минимизации своих налоговых обязательств (как по НДС, так и по налогу на прибыль) налогоплательщики иногда занижают цены реализации и завышают цены приобретений. По этой схеме в п. 3 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и ст. 269 НК РФ, утвержденного Президиумом ВС РФ 16.02.17, разъяснено, что многократное отклонение цены сделки от рыночного уровня цен может учитываться в качестве одного из признаков получения необоснованной налоговой выгоды в совокупности и взаимосвязи с иными обстоятельствами, указывающими на несоответствие между оформлением сделки и содержанием финансово-хозяйственной операции.

Если цены приобретения завышены, то налоговые органы снимают вычеты НДС и расходы, которые были завышены: в 2,2 и 4,2 раза (постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 30.04.15 по делу № А46-11285/2014); в 3–5 раз (постановление Девя-

того арбитражного апелляционного суда от 04.10.18 по делу № А40-22971/2018); в 5 раз (постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 11.06.14 по делу № А46-8657/2013); в 6,2 раза (определение ВС РФ от 24.12.15 № 305-КГ15-16606), в 20 раз (апелляционное определение Московского городского суда от 15.04.15 по делу № 10-4640/15); в 100 раз (постановление АС Северо-Западного округа от 04.12.15 по делу № А56-79622/2014).

Доначисление налогов по сделкам между взаимозависимыми лицам возможно в случаях, когда такая взаимозависимость оказала существенное влияние на результаты сделок, которые были совершены с существенным занижением договорных цен относительно рыночных: в 21 и 39 раз (постановление АС Московского округа от 14.12.15 по делу № А40-193578/14 (оставлено без изменений определением ВС РФ от 29.03.16 № 305-КГ16-1821); в 103 раза (постановление АС Поволжского округа от 19.05.16. № Ф06-8512/2016 по делу № А57-4485/2015); в 30, 116 и 230 раз (определение ВС РФ от 22.07.16 № 305-КГ16-4920 по делу № А40-63374/2015).

Внесение имущества в уставный капитал с целью прикрытия реализации имущества

В постановлении АС Волго-Вятского округа от 16.05.17 по делу № А39-1826/2016 установлено, что внесение в уставный капитал дочерней организации имущества с последующей продажей долей в этом обществе преследовало цель неуплаты НДС.

Последовательность совершения сделок между взаимозависимыми лицами в течение непродолжительного периода свидетельствует о том, что действия налогоплательщика не имели целью в действительности принимать участие в управлении обществом, получать доходы от такого участия. Инвестиционная направленность со стороны налогоплательщика по внесению имущества в уставный капитал общества отсутствовала, а действия взаимозависимых лиц по реализации доли носили согласованный характер и были направлены на получение необоснованной налоговой выго-

ды в виде неуплаты НДС посредством освобождения от обложения под видом операций, предусмотренных подп. 12 п. 2 ст. 149 НК РФ.

Подобная схема прикрытия купли-продажи имущества взносом в уставный капитал общества имущества и с последующим продажей долей давно фигурирует в судебной практике, притом всегда – с отрицательным для налогоплательщиков результатом (постановления ФАС Уральского округа от 30.05.16 № Ф09-5069/16 по делу № А50-15467/2015, АС Волго-Вятского округа от 09.04.18 по делу № А11-2077/2017 и др.). Суды согласились, что форма "внесение в уставный капитал" прикрывает содержание "купли-продажи".

Реализация по заниженным ценам с последующей продажей по реальным рыночным ценам

Суть схемы заключается в том, что организация продает товар по заниженной (не многократно!) другому лицу (обычно – сомнительному, практически "однодневке"), который и реализует его по реальным рыночным ценам. В результате суды разоблачают формальность данной схемы и доначисляют неуплаченные налоги (постановления АС Московского округа от 05.07.17 по делу № А40-196261/2016, определение ВС РФ от 23.03.18 № 301-КГ18-1241 по делу № А28-13192/2016).

Прикрытие собственной деятельности посреднической

В письме ФНС РФ от 13.07.17 № ЕД-4-2/13650@ изложен подход к разоблачению подобных схем.

Если договор комиссии переквалифицировать в договор купли-продажи, то бывший комитент будет являться продавцом. Для него датой перехода права собственности и датой реализации товара будет считаться день его передачи покупателю. На эту дату бывший комитент должен отразить в налоговом учете выручку от реализации при исчислении налога на прибыль и НДС. Поскольку он этого не сделал, при проверке налоговый орган

должен начислить налог, штрафы и пени. Сумму вознаграждения, которое он выплатил посреднику, налоговый орган должен исключить из расходов, 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 (определение ВС РФ от 27.11.15 № 306-КГ15-7673 по делу № А12-24270/2014, постановления АС Северо-Западного округа от 17.04.17 по делу № А21-2133/2016, Волго-Вятского округа от 23.11.18 по делу № А29-5558/2017).

Замена аванса займом

Данная схема представлена в письме ФНС РФ от 13.07.17 № ЕД-4-2/13650@ в качестве примера подмены гражданско-правовых отношений с целью извлечения налоговой выгоды: чтобы избежать уплаты НДС с аванса, стороны заключают договор займа, а после отгрузки товара засчитывают заемные средств в счет его оплаты. Несмотря на то, что данная операция зачета займа в другое обязательство вполне легитимна с точки зрения Гражданского кодекса РФ, с точки зрения налоговых последствий это похоже на схему ухода от НДС, поскольку полученные по договору займа денежные средства данным налогом не облагаются (подп. 15 п. 3 ст. 149 НК РФ), в то время как любые авансовые платежи включаются в базу по НДС (ст. 162 НК РФ, подп. 2 п. 1 ст. 167 НК РФ).

Налоговые органы и суды квалифицируют подобную операцию как скрытый аванс и начисляют НДС на суммы, полученные по договору займа (постановления АС Северо-Западного округа от 24.05.17 по делу № А05-5917/2016, Западно-Сибирского округа от 01.08.17 № Ф04-2930/2017 по делу № А70-14066/2016 и др.).

Фирмы-"однодневки"

Внедрение автоматизированной системы контроля за сбором НДС "АСК НДС-2" позволило в автоматическом режиме выявить все разрывы в исчислении НДС. В письме ФНС РФ от 30.12.15 № ЕД-4-15/23207@ разъяснено, что использование АСК НДС-2 в камеральном контроле деклараций по НДС позволит в автоматизированном режиме выявлять налоговые разрывы, в отношении которых проводится комплекс контрольных мероприятий.

Так оно и произошло. Например, в постановлении Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 25.07.17 по делу № А41-74347/16 констатируется, что АСК НДС-2 была запущена с целью автоматизации камеральной проверки деклараций и выявления несоответствия сведений, заявленных покупателями в книгах покупок, сведениям, заявленным продавцами в книгах продаж.

Основное назначение системы "АСК НДС-2" – проверка зеркальности отражения сведений об отраженных счетах-фактурах в декларациях покупателя и поставщика. Автоматическая сверка книг покупок (продаж) в режиме "онлайн" призвана выявить расхождения в разрезе каждого счета-фактуры посредством проведения виртуальной встречной проверки налогоплательщика и его контрагентов.

Информационный ресурс "АСК НДС-2" является внутренним (непубличным) информационным ресурсом налоговых органов, созданным для автоматизации и систематизации процессов сбора, накопления, хранения и обработки определенных сведений об организациях, полученных налоговым органом законным путем в ходе выполнения своих функций.

Само по себе наличие расхождений между данными декларации налогоплательщика и данными декларации его контрагента не является признаком налогового правонарушения и не свидетельствует о факте поставки, которой в силу закона и по условиям заключенного сторонами договора должен подтверждаться другими надлежащими письменными доказательствами.

В результате данные АСК НДС-2 стали основанием для отказа налогоплательщикам в вычетах

НДС в рамках камеральных проверок в соответствии со ст. 88 НК РФ (постановления АС Поволжского округа от 24.05.17 № Ф06-19581/2017 по делу № А55-14414/2016, Московского округа от 07.06.17 по делу № А40-172067/16-75-1513 и др.).

Лжеэкспорт

Поскольку поставка товаров на экспорт облагается НДС по ставке в 0 % с возмещением из бюджета "входного" НДС по приобретению товаров, это также используется в различных налоговых схемах. В результате возможны выводы, присутствующие в постановлении АС Московского округа от 01.02.17 по делу № А40-69554/2016.

Налогоплательщик фактически при реализации товара (табачных изделий) на экспорт в Грузию заявлял освобождение от уплаты акциза и ставку 0 % по НДС при отсутствии реального вывоза товара на пределы таможенной территории Российской Федерации.

Таможенными органами было установлено, что ГТД не оформлялись, штампы и личные номерные печати на них являются поддельными и не принадлежат уполномоченным лицам таможенных органов.

Следовательно, поскольку организация являлась продавцом товара и грузоотправителем, а также заявителем при таможенном оформлении ГТД и международных перевозочных документов, налогоплательщик не мог не знать об отсутствии реального вывоза товара за пределы территории Российской Федерации и доставки его до покупателя в Грузии.

Это свидетельствует о получении им необоснованной налоговой выгоды в виде совершения совместно с грузинским покупателем незаконных действий, направленных на представление в налоговый орган фальсифицированных документов для подтверждения незаконного освобождения от уплаты акциза и возмещения НДС (с учетом применения ставки 0 %) при экспорте товара, в то время как фактически товар был реализован на территории Российской Федерации.

Аванс прикрыт собственным векселем

Поскольку авансы (в том числе и в неденежной форме) подлежат включению в базу по НДС (ст. 162 и 167 НК РФ), иногда аванс маскируют под куплю-продажу собственных векселей (реализация которых в соответствии с подп. 12 п. 2 ст. 149 НК РФ освобождена от НДС).

В постановлении ФАС Московского округа от 09.04.14 по делу № А40-88656/12 было признано, что это – скрытая форма получения аванса: продажа векселей, которые предназначались для оплаты за будущий построенный объект, признана предварительной оплатой за этот объект.

Основанием для доначислений явились выявленные в ходе налоговой проверки обстоятельства, которые свидетельствуют об умышленном создании организацией схемы, при которой получение авансов осуществлено путем заключения притворных сделок, оформленных как сделка купли-продажи векселей.

В ходе проверки налоговым органом были допрошены свидетели – приобретатели нежилых помещений (машино-мест), которые указали, что им в качестве необходимого и обязательного условия заключения предварительного договора купли-продажи недвижимости предлагалось приобрести вексель организации по цене, аналогичной стоимости приобретаемого нежилого помещения (машино-места). Впоследствии эти векселя приобретатели машино-мест передали продавцу, который не учитывал их в качестве аванса, включаемого в базу по НДС.

Таким образом, оплата (частичная оплата) в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), поступившая налогоплательщику в неденежной форме (например, вексель), подлежит включению в базу по НДС.

А. Н. Медведев,

аудитор,

кандидат экономических наук

Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть вторая: [принята Государственной Думой 19 июля 2000 г., № 117-ФЗ, с изм. и доп.] // Справочно-правовая система "Гарант": [Электронный ресурс] / Компания "Гарант".