КАК ОБЕСПЕЧИТЬ

налоговую, имущественную и управленческую

БЕЗОПАСНОСТЬ,

ВЛАДЕЯ

СРЕДНИМ БИЗНЕСОМ

практическое ПОСОБИЕ

Содержание

Глава 1 7
Архитектура налоговой безопасности: понятия и элементы 7
Обеспечение безопасности бизнеса: о необходимости комплексного подхода 8
Три круга: налоговая, имущественная и управленческая безопасность бизнеса. Синергетический эффект. 10
Управленческая безопасность: выясняя границы дозволенного 15
Управленческая безопасность: шесть важных аспектов 20
Имущественная безопасность: все люди братья? Риски: родственные и наследственные, партнерские, рейдерские 25
Имущественная безопасность: принадлежность, территории и структура собственности. 29
Налоговая безопасность: рухнувшие надежды. 33
Новый вызовы: раскрытие бенефициарных владельцев 34
Более 50% владельцев среднего бизнеса рискуют в 2015 году потерять его целиком или в значительной части 37
Скрытое владение бизнесом в России: полное руководство 44

Глава 2 65
контекст и уровни налоговой безопасности 65
Правовой контекст I. Деловая цель, необоснованная налоговая выгода, признаки неблагонадежности. 66
Правовой контекст II. Взаимозависимость, контроль цен и трансфертное ценообразование по новым правилам. 70
Налоговые риски: кто предупрежден - вооружен. 94
Самостоятельная проверка контрагентов 97
IT-безопасность - залог "спокойного сна" налогоплательщика 101
Планирование выездных проверок. 105
Планирование выездных проверок. Как попасть в топ-200 самых «проверяемых» 107
Что ищет инспектор? 117
Что ищет налоговый инспектор, если ваш покупатель оказался "фирмой-однодневкой"? 121
Из цикла откровений налогового инспектора: выездная налоговая проверка на «страже» процветания вашего бизнеса 126
Из цикла откровений налогового инспектора: выездная налоговая проверка на «страже» процветания вашего бизнеса (продолжение) 131
Разведка боем: что влечет за собой для налогоплательщика вызов на комиссию по легализации налоговой базы 136
Сбор доказательств и подготовка к судебным заседаниям по налоговым спорам (глазами инспекции) 139
Об уголовной ответственности за налоговые преступления 143
Бизнесмены добились для себя ужесточения уголовного преследования за налоговые преступления 150

Основания для прекращения преследования по уголовному делу 155
Обеспечительные меры арбитражного суда, как средство
от возбуждения уголовного дела по налоговой проверке 156
Влияние решений арбитражного суда на ход уголовного процесса по налоговым преступлениям 160
Полицейские проверки: правила поведения 163
Финансовый контроль бизнеса: банки хуже налоговиков 167
И сам тонет, и других топит... Взыскание налоговой задолженности с компании-двойника 171
«Официальные расходы». О контроле расходов собственника
бизнеса со стороны налогового органа 176
Минфин оцифровывает надзор за теневым оборотом наличности 179
Отказ компании в банковском обслуживании: свежая судебная практика 182
Когда налоговая тайна становится явной: прогноз taxCOACH 188

Глава 3 191
Риски при экономии на НДС и использовании 191
фирм-однодневок 191
К «выезду готов»: эффективность налоговых проверок достигла 99%
за счет специальных технических средств 192
Схемы с «однодневками» как приглашение на выездную проверку (3 ключевых признака) 194
Креатив в действии или чем грозит реализация товара через фирму-»однодневку» 198
Налог на добавленную стоимость (НДС) в 2015 году: к чему готовимся? 202
Как принять НДС к вычету, если ваш контрагент - «проблемный»? Тайна золотого ключика 206
Слышим звон, разберемся где он: декларации по НДС в 2015 - 2016 году 210

Глава 4. 216
Проектирование группы компаний: 216
что за чем? 216
Приступая к проектированию: понятие организации и ее окружения. А при чем тут налоги? 217
С чего начать? Клиенты и их потребности, жизненный цикл организации (по Гейнеру и Адизесу) 223
Структура организации: операционное ядро (ключевая компетенция),
центр принятия решений, вспомогательный персонал,
планово-контролирующий персонал (технократия) 228
Выстраиваем Группу компаний: взаимосвязь организационной структуры с юридической 233
Разработка шаблона группы компаний 237
Строительный материал для Группы компаний: выбираем организационно-правовые формы 242
Налоговое бремя: оптимизация без рисков 251
Стартап в законе! Как "упаковать" новый проект? 256
Арбитражные суды подтверждают: при построении Группы компаний надо учитывать
бизнес-процессы (по материалам судебной практики) 263
Осуществление бизнесом деятельности не по месту регистрации: риски резко возросли 269
Изменения в корпоративном законодательстве: чего ожидаем от поправок в Гражданский кодекс? 272
Решаем дилемму... Передать реестр акционеров реестродержателю
или преобразовывать акционерное общество в ООО 279

Как обойтись без нотариуса на общем собрании: подсказываем! 283
Каждому ООО грозит штраф в 500 тыс. руб. за нарушение порядка собраний 287
Еще раз подробнее: ИП в Группе компаний - все юридические возможности 291
Патентная система налогообложения: мягко застелили, да, порой, жестко спать 295
Юридическая упаковка бизнес-проекта с партнерами-инвесторами: новая практика taxCOACH 300
Лимит по выручке на УСН: так ли все ограничено? 304
Подсластить пилюлю: как уменьшить налог на имущество? Подсказываем 306
Под микроскопом: преодолеваем недостатки большого уставного капитала 312
Заочные собрания участников: еще один способ избежать лишних глаз в жизни общества 315
Поворот на 180 градусов: на какую сумму страховых взносов ИП могут уменьшить налог 318
Регистрация компании по фиктивному адресу влечет дисквалификацию директора 320
Действует ли в отношении индивидуального предпринимателя ограничение стоимости основных средств для возможности применения УСН? 322

Глава 5. 325
внутренние связи в группе компаний 325
От теории к практике: описание договорных инструментов налоговой оптимизации и построения группы компаний 326
Нюансы, связанные с обособлением производства 331
Агентский договор: просто о сложном 336
Управляющая компания: сила притяжения 341
Хранитель активов - имущественный базис бизнеса 346
Договорные инструменты построения имущественной безопасности в группе компаний 351
Лизинг: от чего зависит выбор системы налогообложения? 359
О восстановлении НДС при передаче имущества в доверительное управление 365
Разбираем особо: простое товарищество. Дополнительные возможности. 367
Непростые убытки в простом товариществе 379
Нестандартные случаи использования договора совместной деятельности (простого товарищества) (кейсы из практики taxCOACH®) 382
Налоговая проверка Простого товарищества: возможны ли преимущества? 386
Особенности уплаты НДС в Простом товариществе 388
Вопросы владения бизнесом: чем может помочь договор инвестиционного товарищества? 394
Апгрейд инвестиционного товарищества: вступили в силу значимые изменения 398
Апгрейд норм по интеллектуальной собственности: внесены изменения в четвертую часть ГК 406
Мы делили Апельсин®: как закрепить совместное владение интеллектуальной собственностью? 410
Возможности ведения бизнеса через производственный кооператив 414
Производственный кооператив: без иллюзий (кейс из практики taxCOACH) 416
Производственный кооператив под прицелом ПФР: быть или не быть страховым взносам? 420
Хозяйственное партнерство (примеры из практики taxCOACH) 423
Транспортные услуги в Группе компаний (примеры из практики taxCOACH®) 426
Заметки: старый добрый вексель 430
Рекламные расходы в Группе компаний: учитываем полностью! 437
Экономия на страховых взносах: современный способ поддерживаемый судом 440

Аутсорсинг персонала: запрет или легализация? 444
Об использовании льгот на обязательное пенсионное страхование 449
Независимая гарантия: новый инструмент для Среднего бизнеса 451
Договор безвозмездного пользования имуществом как инструмент управления собственностью в группе компаний 454
Участие Группы компаний в тендерах применимые договорные конструкции 457
Инвестиционное товарищество: налоговая оптимизация, скрытое владение и рефинансирование в группе компаний 462
Оптимизация торговой деятельности: кейсы из практики taxCOACH 467
Простое товарищество и пониженные ставки УСН и страховых взносов: как совместить? 471
Синхронизируем НДС и Простое товарищество: учет счетов-фактур в совместной деятельности 474
ИП-Управляющий под прицелом: как не нарваться на претензии ФНС и ПФР? 479
Обходим ловушки УСН: обособление имущества упрощенцем без переплаты налогов 483

Глава 6. 490
финансирование в группе компаний 490
О займе как способе финансирования в группе компаний 491
Право на вычет НДС с аванса при новации договорных обязательств в займ 495
Порядок учета процентов по займам 498
Практика переквалификации процентов по займам от иностранного учредителя в дивиденды 506
Концепция фактического права на доход в практике международного налогового планирования 509
Финансирование бизнеса с участием иностранной компании 515
Иностранные инвестор в строительстве: каковы налоговые последствия? 517
Новый виток налоговых претензий к займам от иностранных компаний 521
Тратим кредиты правильно: об учете процентов по кредиту в составе расходов 525

Глава 7. 530
Партнеры в бизнесе. Владельческий 530
контроль 530
Фиксируем договоренности собственников бизнеса: какие вопросы прежде всего требуют ответа 531
Соглашения акционеров и другие способы бесконфликтного сосуществования собственников 535
Нестандартные способы регулирования отношений сособственников (практические примеры) 539
Совет директоров в ООО: уникальный инструмент решения проблем собственников 543
«Теперь командовать парадом буду я»... Расширение компетенции Совета директоров 548
Смена участника ООО: способы и процедуры 552
Право на исключение участника из Общества: основания и возможность реализации на практике 557
Устранение миноритариев в ООО: как сделать и как предотвратить (практический кейс) 562
Покупатель не расплатился за долю в ООО. Как же быть? 565
Дополнительные права участников Общества как возможность отражения особенностей управления и взаимоотношений сособственников 569
Типовой Устав? Нет, спасибо! Или идеальный Устав на двух страницах.. 572
Владелец бизнеса под прикрытием 577
Перекрестное владение в ООО - способ обеспечения владельческого контроля 581

Лед тронулся. Суды стали признавать Договор об осуществлении прав участников в ООО 584
Об ответственности директора перед Обществом 586
Субсидиарная ответственность руководителей и учредителей должника 589
ЗАО как инструмент обеспечения скрытого владения бизнесом 595
Ликвидация через суд: новый способ разрешения конфликта между собственниками бизнеса 598
Корпоративный договор: и все-таки он живой 600
Суд на перепутье: взыскание убытков компании с ее директора - новинки практики 602
Исключение нерадивого участника из Общества: основания и перспективы 607
Без вины виноватые: взыскание неустойки из-за неоднозначности корпоративного договора 613
Если вашему бизнесу нужны чужие деньги: базовый рецепт приготовления инвестиционного проекта 617
Совет директоров и несколько директоров в компании: просим не путать 623
Латаем рубаху на ходу: о применении опциона на продажу доли в бизнесе 627

Глава 8. 632
Немного об особенностях использования 632
иностранных юрисдикций 632
Механизмы защиты собственности с использованием иностранных
юрисдикций и их совместимость с налоговой оптимизацией 633
Сообщать ли о своих активах за границей до 31 декабря 2015 года?
Раскрываем подвохи закона об амнистии капитала 640
На понятном языке: кому и чем грозят правила о контролируемых иностранных компаниях 649
Кипр: быть или не быть? Об изменениях в соглашении об избежании двойного налогообложения 653
Минфин рождает новые коллизии в толковании Соглашения 654
с Кипром 654
Китай - новая налоговая гавань? Новое соглашение России и КНР
об избежании двойного налогообложения ждет ратификации и вступления в силу 658
Бухгалтерская отчетность на оффшорах теперь и правда обязательна 664
Определяем налоговые обязательства при перечислении дохода иностранной компании 666
Контроль цен по неконтролируемым сделкам или невозможное возможно 670
Суд против роялти как способа выплаты дохода от бизнеса за пределы России 674
Учите матчасть: неустойка по договору не может быть похожа на займ 677
Риски при раскрытии зарубежных счетов в декларации об амнистии капитала 679

Глава 9. 684
Трансформация бизнеса: 684
как получить искомое 684
От «чего» к «чему»: прокладываем путь. 685
Реорганизационные процедуры и их комбинации. Снова о векселе. 689
Безналоговая передача имущества и его консолидация 700
Налоговые особенности при выходе участника из ООО 704
Арбитражные суды еще раз подтвердили: НДС при реорганизации в форме
выделения новой организации не подлежит восстановлению 708
Безналоговое финансирование «дочки»: куй железо, пока горячо! 711

«Дочки-матери»: передача имущества внутри группы компаний без налогов 714
Налоговые последствия реализации имущества, полученного «безналоговым» способом 716
Выплата дивидендов имуществом: какие налоги платить? 719
Присоединение убыточной компании без налоговых рисков 722
Реорганизация «на грани фола»: оценка судами принципа справедливого распределения имущества и обязательств 725
Передача имущества внутри Группы компаний: свежий аналитический срез taxCOACH и особенности применения на практике 730
Налоговики срывают маску: проблемы отчуждения имущества с помощью продажи доли в бизнесе 734
Дробить нельзя наказывать: свежая подборка дел от taxCOACH по дроблению бизнеса 737
Передача права пользования в чистые активы: быть или не быть? 740
«Жадность фраера сгубила» или Как правопреемнику избежать восстановления НДС при реорганизации в форме выделения? 743
Глава 10. 747
Имущественная безопасность бизнеса: 747
угроза банкротства 747
Закон о банкротстве физлиц: что нужно поменять собственникам бизнеса? 748
Привлечение к ответственности контролирующих лиц: чем банкротство компании грозит реальным бенефициарам? 752
Защита кредиторов при банкротстве: какие сделки легко развернуть на 180 градусов? 755
Проценты за просрочку по-новому! Изменения в ст. 395 ГК РФ 759
Платить или не платить это не вопрос: о взыскании налогов компании с ее собственника 762
Законные проценты по ст. 317.1 ГК РФ: право или обязанность 765
«Тонкая капитализация»: до и после дела «Северного Кузбасса» (анализ судебной практики) 769
Найден общий знаменатель в отношениях поставщиков с ритейлерами! 777
«Дочерний подарок» 779
«Тонкая капитализация»: до и после дела «Северного Кузбасса» (анализ судебной практики) 782
«Тонкая капитализация»: до и после дела «Северного Кузбасса» (анализ судебной практики) 790

ГЛАВА 1
АРХИТЕКТУРА НАЛОГОВОЙ БЕЗОПАСНОСТИ: ПОНЯТИЯ И ЭЛЕМЕНТЫ

Обеспечение безопасности бизнеса: о необходимости комплексного подхода

Поскольку прибыль есть не что иное, как плата за риск, очевидно, что последний есть. Причем всегда. Чем риск меньше, тем меньше прибыль, и наоборот.

Таким образом, любой владелец или руководитель бизнеса нацелен на достижение управляемости и достаточной доходности принадлежащего ему бизнеса, с одновременной минимизацией и диверсификацией имущественных рисков, неизбежно возникающих в процессе ведения предпринимательской деятельности. Постоянное балансирование.

При этом ни один современный бизнес не обходится без инструментов «оптимизации», направленных, в том числе, на снижение уровня налоговой нагрузки. Рассуждения о всеобщей справедливости в ее налоговом преломлении оставим в стороне. При текущем положении дел в сфере налогового контроля инструментарий такой оптимизации является секретом Полишинеля: написано и издано множество брошюр и пособий, подробно освещающих те или иные приемы ведения низконалоговой деятельности.

Довольно активно предприниматели внедряют и элементы структурирования своего бизнеса - построения на базе 1-2 компаний холдинга, призванного обеспечить безопасность имеющихся активов, снизить имущественные риски в случае предъявления претензий по какому-то одному направлению деятельности, а также достичь оптимального уровня налоговой нагрузки.

Однако, как показывает практика, чаще всего речь идет о каких-то точечных изменениях, без учета специфики функционирования конкретного бизнеса (хотя кому, как не его собственнику, лучше всего известны все нюансы?) и в отсутствие системного подхода к реорганизационным процедурам.

При этом под системным подходом авторы подразумевают симбиоз налоговой, имущественной и управленческой безопасности - то уникальное (исходя из особенностей конкретного бизнеса) сочетание элементов каждого из перечисленных видов безопасности, когда все они взаимно дополняют и усиливают друг друга, обеспечивая предпринимателю не только достаточный уровень дохода, возможности для дальнейшего роста и развития бизнеса, но также и спокойствие в части любых притязаний: как со стороны третьих лиц, так и со стороны государственных органов.

Как показывает многократно проводимый нами опрос собственников и руководителей бизнеса, о том, какое место налоги занимают в их голове, вопрос налоговой оптимизации стоит далеко не на первом месте. В первую очередь владельцы бизнеса задумываются о предпринимательстве в широком смысле этого слова, то есть о способности изменять мир вокруг себя и извлекать из этих изменений прибыль; во вторую - о личной безопасности (ставя жизнь и здоровье выше, чем собственно зарабатывание денег); в третью - об имущественной безопасности; в четвертую об имидже; и только в пятую о налогах. Причем налоги, как и сотрудники (шестое место) традиционно воспринимаются как управляемые издержки.

Таким образом, налоговая оптимизация традиционно воспринимается как элемент управления налоговыми издержками. При этом, как видно из результатов опроса, обеспечение имущественной безопасности ставится выше, чем налоговая оптимизация, а вопросы построения налоговой и управленческой безопасности волнуют предпринимателей примерно одинаково (пятое и шестое места - налоги и сотрудники).

Мы ежедневно сталкиваемся с проблемами и дилеммами, стоящими перед собственниками бизнеса. За 7 лет, в течение которых мы оказывали услугу «построение системы налоговой, имущественной и управленческой безопасности», мы пришли к статистически подтвержденному выводу о том, что ошибки и просчеты, совершаемые предпринимателями, как правило, связаны либо с выбором неподходящего для конкретного случая инструментария, либо с неправильным применением верно подобранных инструментов.

В настоящем таксБУКе авторы расскажут о некоторых значимых вещах, которые, как им кажется, дадут возможность профессионально подойти к структурированию бизнеса как самим предпринимателям, так и их пособникам - бухгалтерам, юристам и финансистам. Поверьте, ни один консультант не в состоянии (при всем своем упорстве и желании) проникнуть в существо бизнеса. Авторы поделятся с читателями опытом практического построения Моделей эффективного функционирования бизнеса, однако помните - тайны золотого ключика не существует. Как и самого ключика.

Три круга: налоговая, имущественная и управленческая безопасность бизнеса. Синергетический эффект.

Итак, вы задумались о совершенствовании системы (или как мы ее называем - архитектуры) налоговой безопасности. Сначала определимся, что мы вкладываем в это понятие и чем оно отличается от традиционной налоговой оптимизации.

Все очень просто. Налоговая безопасность - это налоговая оптимизация с управляемыми рисками. А что значит «управляемыми»? Это еще проще!

Мысленно представьте две группы людей, одна из которых по странному стечению обстоятельств (жизнь - непредсказуемая штука!) убегает, а вторая - ее догоняет. Причем угрожая первым тяжелыми предметами. Спрашивается: кому достанется больше всего? Конечно последним! То же самое и с налоговыми рисками: бежать первым (совсем не рисковать) опасно тем, что рынок вас выдавит, а последним - тем, что система государственного контроля при пособничестве конкурентов вас «подрежет». Правильным решением будет держаться в «золотой середине».

Итого: управляемые риски - это когда не первый и не последний.

Основной инструмент налоговой оптимизации, позволяющий получить комфортные налоговые последствия при контролируемом уровне налоговых, имущественных рисков и угроз личной безопасности, является построение группы компаний на основе уникальной комбинации договорных инструментов и налоговых режимов в рамках такой группы компаний. Кроме того, вероятно, нам не избежать и выбора адекватных организационно-правовых форм для каждого субъекта и определения состава их собственников (акционеров, участников), что в конечном счете также влияет и на возможность применения специальных налоговых режимов.

Любые договорные конструкции, в свою очередь, опосредуют основные бизнес-процессы, создающие добавленную стоимость, то есть то, что в результате предоставляет возможность получения прибыли. Свои коррективы вносят отношения с внешней средой (мы обязаны учесть как ее возможности, так и изменчивость и агрессивность), а также сотрудники и клиенты (с их возможностями и потребностями). Совершенно очевидно, что бизнес-процессы требуют управления, точнее принятия управленческих решений и последующего контроля.

Поскольку это - прерогатива (а также обязанность) топ-менеджмента, постольку процесс этот носит ярко выраженный субъективный характер. Таким образом, нас будет интересовать степень централизованности / децентрализованности системы управления, как одна из ключевых характеристик для определения степени самостоятельности каждого субъекта в группе компаний.

В этих трех постулатах кроется главный минус традиционного подхода к налоговой оптимизации, когда для внешнего наблюдателя «рисуется» некая схема, а в жизни все происходит иначе. Здесь топ-менеджмент и собственник объективно утрачивают часть контроля ввиду того, что не только официальная отчетность, но и весь первичный документооборот не отражают реальных процессов в бизнесе. Это в свою очередь систему контроля превращает в систему «доверия» менеджменту среднего уровня, а тот все более комфортно чувствует себя в «мутной воде», в которой расцветают такие водоросли как работа на сторону (иногда и на конкурентов), открытие параллельного бизнеса, бесконечные откаты в отношениях с контрагентами.

Но и это еще не все. Не хватает такого компонента как «интерес собственника». В конечном счете он меняет свое время и энергию на нечто, представляющее для него ценность. Это обуславливает связь между фигурой собственника (и его интересами) и теми бизнес-процессами, которые порождают налоговые последствия.

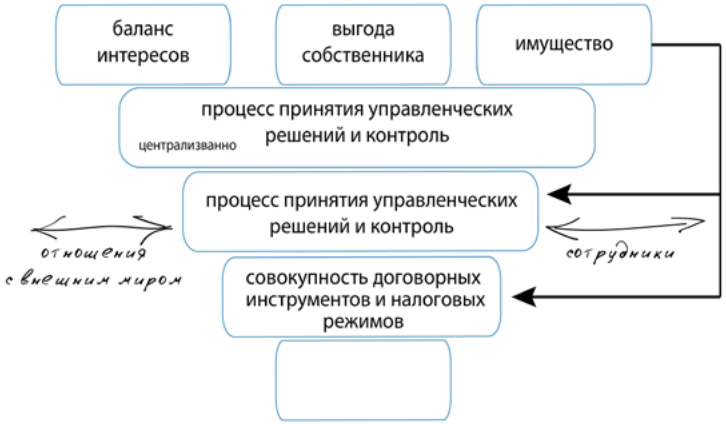
Два финальных компонента:

1) необходимость обеспечения безопасного и одновременно удобного использования имущества, задействованного в процессе создания добавленной стоимости;

2) а также обеспечение баланса интересов между:

А) Собственником и руководителем бизнеса (управленцем);

Б) Между бизнесом и внешними агрессорами (контролирующие органы, «административный ресурс», захватчики, конкуренты).
Все вышеперечисленное вот так выглядит схематично. Ткните пальчиком в ключевой элемент! Правильно, главное - это бизнес-процессы. Все остальное - следствие. Здесь есть смысл напомнить о непременном условии развития



любого бизнеса: сбалансированность между собой трех составляющих - структуры, стратегии и внешней среды.

Стратегия бизнеса (то есть та глобальная цель, ради которой бизнес создан и существует...и это, между прочим, не извлечение прибыли) должна быть согласована с внешней средой (то есть теми возможностями и угрозами, которые она несет с собой). И все это подкрепляется структурой бизнеса (состоящей из людей, финансовых ресурсов и информации), адекватной как стратегии, так и внешней среде.

И вот в рамках определения этого баланса, в рамках формирования адекватной структуры бизнеса мы можем подложить те правовые средства, договорные конструкции и инструменты, которые, ко всему прочему, определят также максимально комфортные налоговые последствия, с учетом вопросов, которые касаются непосредственно уже не налогов, а имущественной и управленческой безопасности.



Если за основу взять средний бизнес (оборот от 100 млн. руб. до 1,5 млрд. руб. в год), то к типичным вопросам управленческой безопасности, которые возможно решить при структурировании и построении
новой модели бизнеса мы относим:

1) Желание собственника абстрагироваться от операционной деятельности и выйти на «стратегический уровень»;

2) Любая степень децентрализации (часто как следствие выхода на «стратегический уровень» и возрастающей потребности в делегировании полномочий с сохранением управляемости бизнеса);

3) Прозрачность бизнеса (опять же, чем дальше собственник от принятия непосредственных рутинных решений, тем менее прозрачен для него бизнес);

4) Лаконичность структуры как условие управляемости бизнесом;

5) Ликвидация номинальности в структуре управленцев (не те номиналы, конечно, кто паспорта теряют... имеется ввиду ликвидация номинальных директоров, которые образуются вследствие непродуманного дробления бизнеса с одновременным желанием скрыть взаимозависимость новых субъектов);

6) Вход в бизнес новых людей или комфортный выход из него;

7) Слияние с другими бизнесами и перераспределение долей при изменении состава собственников;

8) Гарантии наследников.

Говоря об имущественной безопасности бизнеса, необходимо отметить следующие взаимоувязанные с налоговой безопасностью проблемы, с которыми может столкнуться собственник:

1) Административное давление, сопряженное с попыткой повлиять на отчуждение имущества (известная проблема в России, особенно при смене руководителя субъекта области, края или республики);

2) Ликвидация угрозы захвата;

3) Владение и использование имущества накопленного совместно несколькими партнерами;

4) Преодоление вопросов, связанных с родственными и семейными отношениями (бракоразводный процесс, скажем, и так малоприятное мероприятие, а если еще в этот момент возникнет необходимость в отчуждении доли в бизнесе или бизнес-имущества, которое попало в разряд спорного?);

5) Обеспечение целостности ключевого имущественного комплекса при агрессивной внешней среде (например возможное давление кредиторов);

6) Желание привлечь инвестора или стороннее финансирование;

7) Обеспечение возможности реинвестирования (включая параллельные новые бизнес-проекты).

Кроме того, структура бизнеса должна позволять максимально безопасным образом удовлетворять финансовый интерес собственника (-ов), а также должна учитывать следующие обстоятельства:

1) Функциональное разделение собственников (из серии кто и за что в бизнесе отвечает);

2) Совместное принятие решений без ущерба бизнес-процессам (бесконечная «рулежка» несогласных между собой со-собственников может парализовать бизнес);

3) Совместный контроль за бизнесом и друг другом на паритетных и «джентельменских» началах (и желательно с юридическим закреплением этих «начал»);

4) Безопасное получение доходов.

Для наглядности приводим и перечень причин для конфликтов, с которыми мы сталкивались чаще всего:

1) Желание одного из собственников (которые могут быть и близкими родственниками) получить больший контроль над бизнесом;

2) Разногласия по поводу будущего развития компании;

3) Особенности личных отношений;

4) Неадекватная угроза кого-либо из партнеров на внешние угрозы.

Надеемся, что теперь для Вас очевидно: увязка всех вышеперечисленных обстоятельств управленческой и имущественной безопасности с инструментами налоговой оптимизации будет иметь своим результатом эффект синергии - лаконичную структуру бизнеса с потенциалом для дальнейшего развития и управляемыми налоговыми рисками. Заманчиво, не правда ли?

Управленческая безопасность: выясняя границы дозволенного

Когда мы говорим об управленческой безопасности бизнеса, мы прежде всего имеем в виду следующие аспекты, касающиеся как прозрачности и понятности организационной структуры, так и эффективности системы управления.

Поскольку любой бизнес - это динамическая система, постоянно находящаяся в движении и развитии, организационная структура также должна видоизменяться, чтобы отвечать текущим потребностям бизнеса.

Если говорить о бизнесе с историей, то он, как правило, зародился и развивался в рамках одной компании. Однако, со временем становится очевидным, что такой подход утрачивает свою эффективность: организация приобретает громоздкость, повышается ее инертность, значительно увеличиваются сроки принятия решений, отсутствуют возможности быстрого видоизменения и оперативного реагирования на потребности рынка.

Примером организационной структуры, явно требующей существенных изменений, служит один из наших проектов. В момент обращения бизнес являл собой одно юридическое лицо, занимавшееся одновременно производством, проектированием и монтажом фасадных систем для крупных заказчиков посредством совместного выполнения проекта.

При этом, по полученной от клиента информации, каждое из перечисленных направлений (производство, монтаж, проектный отдел) не всегда были полностью загружены работой и имели потенциал для самостоятельного выполнения мелких заказов, однако, в рамках существующей организационной структуры и системы управления, были лишены такой возможности.

Кроме того, ввиду длительности существования основной компании на рынке, она стала носителем брэнда, поэтому данную компанию необходимо было сохранить, чтобы сотрудничать с крупными заказчиками.

В результате проведенного структурирования описанного бизнеса, компания клиента была преобразована в группу компаний, разделенных по функциональному признаку.

Разработанная модель позволила не только обособить монтажное, проектное и производственное направление бизнеса, но и одновременно сохранить возможность совместного выполнения крупных заказов - проектное управление на уровне группы компаний.

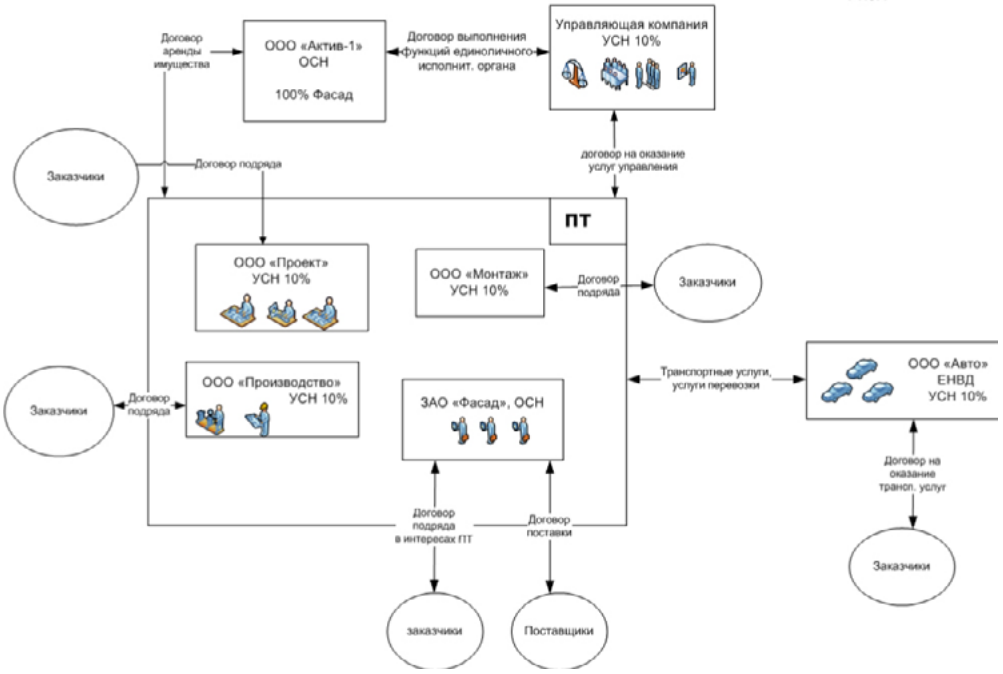
Административные инструменты (в смысле прямых указаний) в новоявленном небольшом холдинге уже не сработают, даже если вам по прежнему кажется это возможным. Яркий пример - анекдот про четверых обезьян, закрытых в клетке с бананами. Как только одна из них начинает тянуться к бананам - всех обливают ледяной водой. И так несколько раз. Постепенная замена обезьян на новых сохраняет эффект - как только новая тянется к бананам, ей бьют по лапам. Более того, когда в клетке остались четыре новых обезьяны (те, которых никогда не обливали водой), как только одна начинала тянуться к бананам, остальные по-прежнему били по лапам. Почему? Потому что тут так принято.

И все же. Имейте в виду - со временем у вас будут работать сотрудники, которые никогда не были единой компанией. Поэтому вам нужен цемент в виде гражданско-правового механизма договорного регулирования. В данном случае было выбрано «простое товарищество».
Компания «Фасад» осталась лицом, представляющим группу компаний во внешних связях с крупными заказчиками. При этом очень важным является то обстоятельство, что были сохранены абсолютно все внутренние регламенты и процедуры, позволяющие четко, с надлежащим качеством и в установленные сроки, реализовывать крупные проекты, только данные регламенты стали носить не административный, а договорный характер, преобразовавшись в права и обязанности четырех сторон договора простого товарищества.

Раз уж мы упомянули о договоре простого товарищества, следует обратить внимание читателей на важность проработки внешних и, особенно, внутренних договорных связей группы компаний, поскольку наличие нескольких самостоятельных юридических лиц само по себе еще не означает, что хозяйственная деятельность, действительно, ведется группой компаний, а не одним лицом,

формально оформляющим документы от разных компаний.

Рис.1



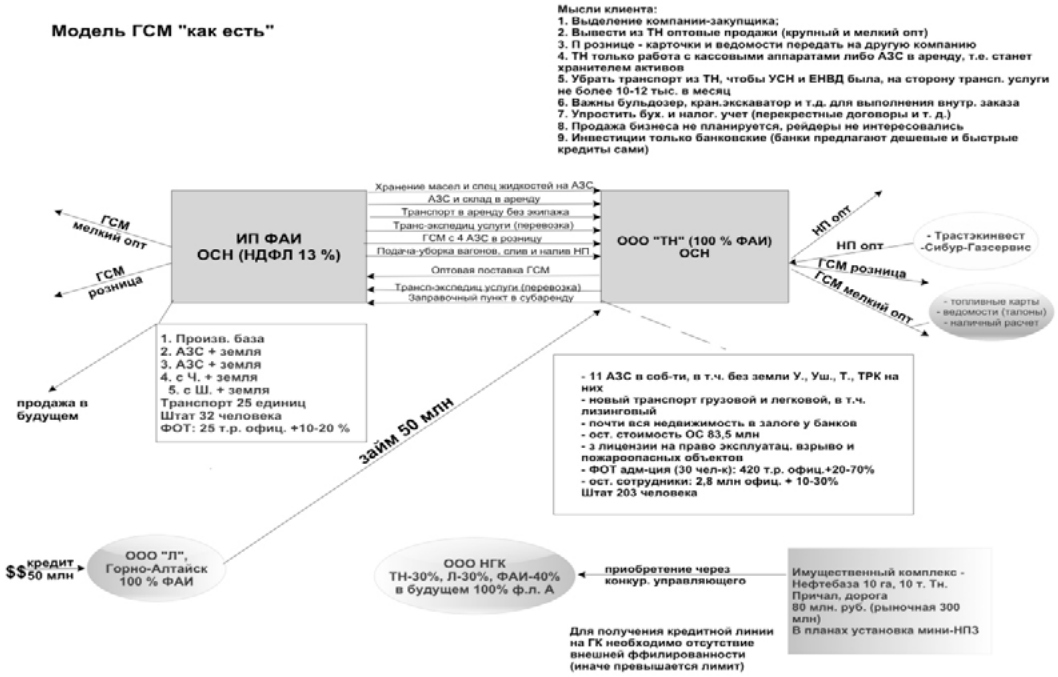
Налоговые органы всегда пытаются указывать на взаимозависимость компаний как на доказательство необоснованности полученной организацией налоговой выгоды. К счастью, арбитражные суды более объективны в этом вопросе. Так, ВАС РФ в одном из своих Определений указал, что «разграничение производственной и сбытовой деятельности между самостоятельными юридическими лицами соответствует хозяйственной практике» (Определение от 28.02.2011 №ВАС-15093/10).

В данном случае речь идет, прежде всего, о наличии реальной деловой цели разделения на несколько субъектов, а также о реальности такого разделения, подтверждением чему должны стать подробные, реально исполняемые договоры между юридическими лицами, входящими в холдинг, отсутствие дублирующих функций, а также распределение по компаниям персонала, соответствующее трудовой функции каждого работника.

Только при выполнении всех перечисленных условий можно будет говорить о том, что разработанная организационная структура отвечает критериям безопасности.

В качестве иллюстрации данного тезиса приведем организационную структуру бизнеса по продаже ГСМ «до» и «после» структурирования.

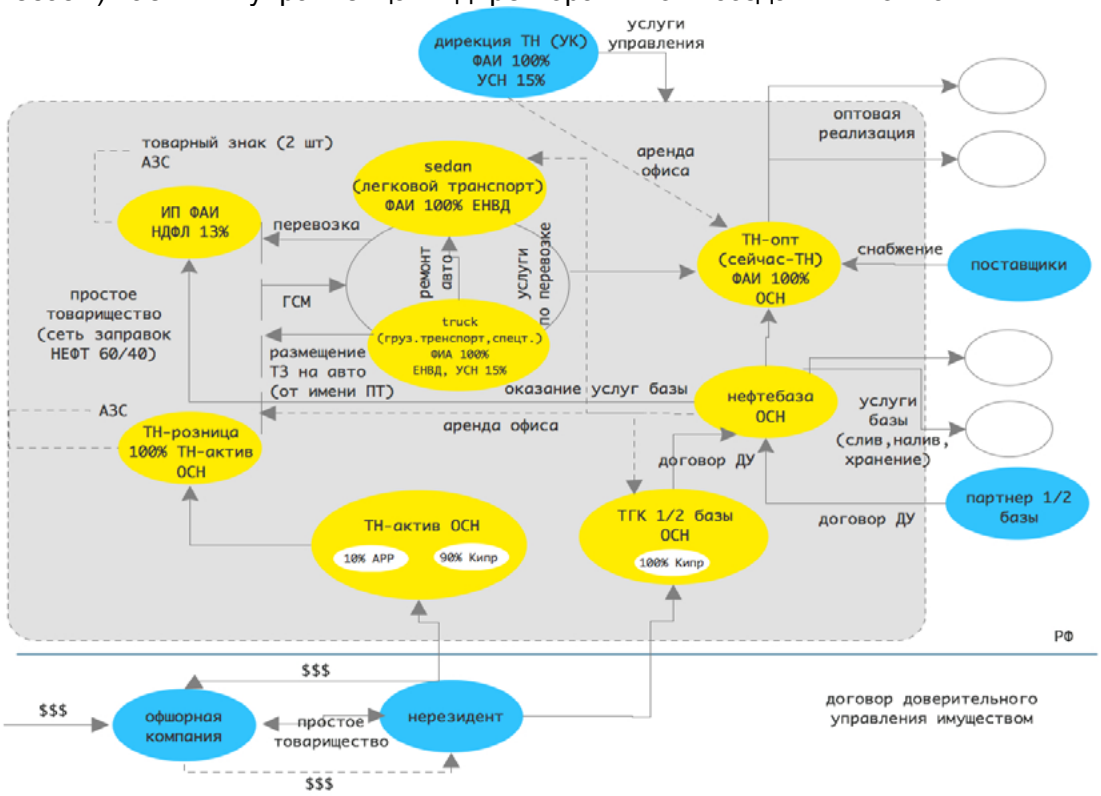
Состояние «до» представлено на рисунке: наличие перекрестных договоров, дублирование функции розничной продажи ГСМ, приобретение нефтебазы на новую компанию, трудоустройство работников в ООО «ГСМ» при фактическом выполнении своих обязанностей у ИП. Состояние бизнеса «после» выглядит следующим образом: розничная реализация ГСМ осуществляется под одним брендом двумя субъектами в рамках договора простого товарищества, приобретенная нефтебаза передана в доверительное управление специально созданному субъекту, который оказывает комплексные услуги базы компании ГСМ-опт и третьим лицам, отсутствуют какие-либо перекрестные договоры, персонал трудится в компаниях в зависимости от его реальной трудовой функции.



Рассматриваемая модель бизнеса является ярким примером второго аспекта управленческой безопасности - поддержка эффективности системы управления бизнесом, поскольку исторически, а также в силу особенностей личности единственного собственника, управление носило ярко выраженный единоличный

характер.

Получившаяся в результате структурирования Модель позволила трансформировать существующую систему управления, передав функцию высшего менеджмента по вспомогательным направлениям (транспортные услуги, услуги нефтебазы) наемным управленцам - директорам вновь созданных компаний.



Управленческая безопасность: шесть важных аспектов

Как известно, предметом управленческой деятельности является принятие управленческих решений (а не зарабатывание прибыли, как иногда полагают). Собственно накапливание и обработка информации с последующим принятием решения, кратчайшим путем двигающего организацию к намеченной цели, - это то, за что управленцу и платят (управленческая эффективность).
На выбор наиболее эффективного решения (кратчайший путь к цели) влияние оказывает огромное количество факторов - ограничений. Используемые «схемы» и инструменты налоговой оптимизации относятся к наиболее существенным из них. Больше того. Именно эти ограничители Вы накладываете на себя добровольно.
Необходимость считаться с факторами-ограничителями мы назвали «управленческой безопасностью», несколько наиболее очевидных (но не единственных) аспектов которой мы и разберем. Для начала просто перечислим их:
- информационные потоки;
- финансы;
- стратегические и оперативные цели;
- конфликты и конкуренты;
- обеспечение самостоятельности и взаимозаменяемости.

Информационные потоки

Так, в части информационных потоков в первую очередь поговорим об осведомленности сотрудников о тех или иных фактах, связанных с исчислением и уплатой налогов.
Если в вопросы уплаты НДС и налога на прибыль посвящены, помимо руководителя, главный бухгалтер и/или финансовый директор, то об «оптимизации» социальных налогов и взносов будут знают все сотрудники организации. Основываясь только на опросах 15 бывших работников, Инспекция начислила Обществу НДФЛ и ЕСН. Снять претензии налоговой удалось только в суде (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 19.05.2011 №А56-41271/2010).
Эта тема вновь приобретает особую актуальность в связи с повышением с 1 января 2011 года страховых взносов на обязательное пенсионное страхование для всех категорий налогоплательщиков. Прямым следствием этого станет желание предпринимателей занизить размер «социальных» отчислений. При этом работникам предлагаются различные варианты: от вполне легальных гражданско-правовых договоров оказания услуг и регистрации в качестве индивидуальных предпринимателей до увеличения доли «серой» заработной платы.

Очевидно, что при применении таких схем каждому работнику известно о том, что их работодатель «что-то оптимизирует». Это может стать причиной различного рода шантажа, когда работник в обмен на свое молчание требует себе каких-либо выгод. Такие случаи, к сожалению, не редки.

В качестве стимула «не выносить сор из избы» есть смысл напомнить своим сотрудникам, что не исчисленный и не удержанный работодателем НДФЛ является в конечном счете налогом работника (это же все таки налог на доходы физических лиц) и в любом случае подлежит взысканию с него. Организация же «отделается» штрафом и последующим пристальным вниманием налоговиков. Кстати сказать, нам известны случаи, когда налоговый орган действительно взыскивал с физических лиц НДФЛ, своевременно не перечисленный их работодателем. Понимания и доверия это между работодателем и работником явно не добавило.

Мы искренне считаем и неоднократно убеждались в своей правоте на деле, что найти способ эффективной налоговой экономии можно законными, а следовательно, безопасными способами. Так, всего лишь тщательный анализ условий труда одного работодателя, которому мы готовили Экспертное заключение, позволил найти абсолютно законные способы увеличения уровня заработной платы его работников более чем на 50% без (!) увеличения бремени по страховым взносам.

Ситуации «непонимания» или иного рода нестабильности возможны и во взаимоотношениях с «партнерами» организации, так называемыми «сервисными» компаниями, которые используются налогоплательщиками.

Несомненно, такие отношения во многом строятся на доверии, ведь налогоплательщик лишен какой-либо возможности влиять на своего «партнера». А партнер может залечь на дно, исчезнуть, подвергнуться внеплановой проверке, «слить» информацию.... Да мало ли что может произойти.

Например, налоговые органы в отношении явных транзитных «сервисных» компаний применяют такую меру как приостановление операций по банковскому счету по надуманному основанию - якобы за несдачу налоговой отчетности. После этого налоговики просто ждут, кто же прийдет в качестве представителя этой организации. Естественно, ваши партнеры - компании, предоставляющие соответствующий «сервис» будут разбираться и доказывать неправомерность действий налоговой инспекции. Вместе с тем, если Вы сотрудничаете с такой организацией, блокирование ее счетов станет и для вас неприятной новостью, на которую Вы влиять не можете.

Еще один пример. Индивидуальный предприниматель, применяющий упрощенную систему налогообложения, реализует бытовую технику в магазине, принадлежащем ему на праве собственности. Со временем бизнес развивается, обороты растут, и предприниматель перестает укладываться в сумму 60 млн

реализации в год для применения УСН. Какой выход был найден пытливым российским умом? Очень простой - договор комиссии: собственник бизнеса выступает лишь как агент, реализующий в своем магазине товары, принадлежащие другому лицу (принципалу). В качестве такого принципала был выбран сотрудник собственника бизнеса. Это позволило распределить между двумя субъектами объемы выручки и продолжить применять УСН. Со временем и этого становиться недостаточным. В результате каждый квартал собственник берет на реализацию аналогичные группы товаров только уже у разных принципалов (все тех же работников).

И эта ситуация грозит не только доначислением налогов, поскольку налоговым инспекторам будет достаточно легко доказать мнимость договоров комиссии (для этого будет достаточно опросить хотя бы нескольких из «принципалов», которые естественно не смогут пояснить где и на каких условиях они покупали товар, каким образом выбирали поставщиков). Собственник бизнеса в данном случае попадает в ситуацию управленческой неопределенности: юридически он не имеет права собственности на реализуемый товар, не может полностью предсказать поведение лиц, в зависимость от которых по своей воле попал. Любой конфликт с такими лицами может привести к имущественным потерям.

Угрозу управленческой безопасности может представлять даже временное отсутствие доверенного лица руководителя, например, все того же главного бухгалтера (отпуск, командировка и т.п.). Не говоря уже про увольнение... Как вновь принятому человеку сразу доверить решение таких вопросов?! Все знают, что незаменимых людей нет, однако каждый раз исключение одного звена из цепочки информированных сотрудников создает угрозу, пусть и временную, адекватному и своевременному принятию управленческих решений.

В рамках структурирования бизнеса может ставиться задача наделения оперативной самостоятельностью отдельных функциональных звеньев, что повлечет необходимость определить лицо, которое возглавит соответствующее (чаще вновь образованное) юридическое лицо. Не всегда им может стать человек, который являлся руководителем структурного подразделения в рамках единой организации.

Например, принимается решение о выделении службы сбыта в самостоятельный Торговый дом, который будет реализовать не только продукцию собственного производственного подразделения, но и товары смежных групп для удовлетворения потребностей потребителей. Не всегда руководитель службы сбыта может стать директором Торгового дома, поскольку помимо руководство собственно функцией сбыта это предполагает существенный объем полномочий в качестве единоличного исполнительного оргага (об этом подробнее в разделе «Управляющая компания: сила притяжения»).

Финансы

С точки зрения финансов на управленческую безопасность могут влиять следующие факторы: потребность в наличных денежных средствах, способ аккумулирования денежных средств (ведь мы говорим о группе компаний) и демонстрация реального финансового результата.
При ведении предпринимательской деятельности в любом случае возникает закономерный вопрос, где и сколько сконцентрировать денежных средств. Это вопрос о том, где будет так называемый «кошелечек», который станет местом сосредоточения финансового результата и источником удовлетворения потребностей собственника бизнеса. Кроме того, этот источник должен позволять с минимальными потерями извлекать накопленный доход. Ответ на этот вопрос строго индивидуален и решается в зависимости от потребностей конкретных лиц. Например, при желании инвестировать в недвижимость за рубежом весьма удобно иметь источник в виде иностранной компании - операции по приобретению имуществу, его продаже будут не видны в России, что служит своеобразным информационным щитом для владельца.

Конфликты и конкуренты

Конфликты и конкуренты - две смежные темы, которые нужно учитывать при оценке уровня управленческой безопасности. Начиная те или иные организационные изменения, крайне важно оценить потенциальных противников проводимых мероприятий. Например, опыт сопровождения трансформации бизнеса показывает, что в 97 % случаев среди работников Заказчика выявляются особо заинтересованные причинами и процессом проведения каких-либо реорганизационных процедур. Учитывая, что в большинстве случаев неизбежно «передвижение» работников, необходимо заранее определить объем информации о причинах происходящего, который должен быть доведен до сотрудников. Эта в любом случае должна быть убедительная версия неизбежности преобразований. Кроме того, некоторая часть работников может попытаться предъявить свои требования к собственникам бизнеса, даже под угрозой прекращения в будущем отношений. Такие случаи не исключены даже в самых дружных коллективах.
Наш опыт сопровождения трансформации бизнеса показывает, что в 97% случаев среди работников Заказчика выявляются особо заинтересованные причинами и процессом проведения каких-либо реорганизационных процедур. Учитывая, что в большинстве случаев неизбежно «передвижение» работников, необходимо заранее определить объем информации о причинах происходящего, который должен быть доведен до сотрудников. Это в любом случае

должна быть убедительная версия неизбежности преобразований. Кроме того, некоторая часть работников может попытаться предъявить свои требования к собственникам бизнеса, даже под угрозой прекращения в будущем отношений. Такие случаи не исключены даже в самых дружных коллективах.
Отсутствие у сотрудников убедительной информации лишь усиливает деструктивный вектор, порождая так называемый «когнитивный диссонанс». Давно замечено, что если мы чего-то не знаем, то обязательно додумываем. Причем в отрицательном (негативном) аспекте. Размышления типа: «опять химичат», «а вдруг меня под эту дудочку уволят», «что за всем этим стоит?», «сколько мне еще осталось на прежнем месте?» - вполне ожидаемы. Еще раз: создайте убедительное и контролируемое информационное поле, пока этого не сделали за вас.
Необходимо важное отступление: речь идет о хорошо известном явлении - сопротивлении переменам. Поскольку все мы приходим в организации для удовлетворения собственных потребностей, то любое изменение обстановки (реорганизация, перевод персонала, изменение схемы принятия решений и координации) ставит под сомнение возможность лица и в будущем удовлетворять свои потребности (в его же собственных глазах). Наиболее неуверенные в своей значимости сотрудники не выдерживают, что и выливается в ультиматумы руководству. Включая налоговые. В некоторых случаях это свойственно и партнерам по бизнесу.

Согласование элементов налоговой безопасности со стратегическими и оперативными целями организации.

Следующий аспект управленческой безопасности обусловлен необходимостью согласования элементов налоговой безопасности со стратегическими и оперативными целями организации. Между тем большинство самостоятельно разработанных и реализуемых налогоплательщиками моделей не проходят тест на ту самую «деловую цель», поскольку обычно инструменты налоговой оптимизации накладываются «сверху» на реальную деятельность (создавая видимость), а не подкладываются под нее. Между тем, они должны не мешать, а содействовать развитию организации.

Имущественная безопасность: все люди братья? Риски: родственные и наследственные, партнерские, рейдерские

Ваш бизнес успешен? Вас любят клиенты? Ваш бренд обладает узнаваемостью? Поздравляем - Вы в зоне особого риска, если не проводили мероприятий, направленных на защиту своего бизнеса, и прежде всего имеющихся ликвидных активов, от притязаний третьих лиц и государственных органов.

Каждая компания проходит собственный путь развития. Очень часто имущество приобретается не по заранее разработанному плану (серьезный выбор собственника и способа приобретения), а «как Бог на душу положит»: сегодня покупателем выступает тот, у кого есть деньги, завтра это будет другое лицо, послезавтра - третье.

Если же группы компаний не существует вовсе, то все имущество сосредоточивается в том юридическом лице, которое, собственно, и ведет хозяйственную деятельность.

Очевидно, что такая компания является лакомым кусочком для рейдеров: для захвата всего бизнеса достаточно получить контроль только над одной компанией. Способы захвата известны - скупка контрольного пакета акций, выкуп дебиторской задолженности, возбуждение «липовых» уголовных дел в отношении собственников и управленцев высшего звена... Или просто блокирование хозяйственной деятельности любым доступным способом...

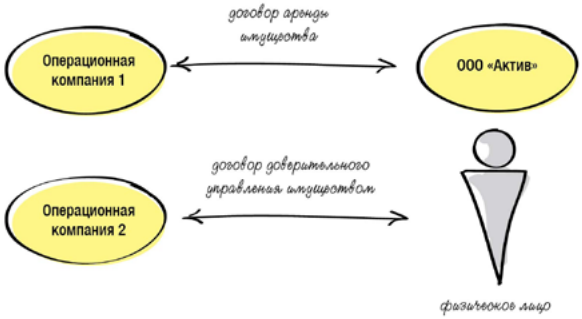
Другая опасность - налоговые проверки. Неуклонное усиление полицейской функции государства привело к тому, что сам по себе факт назначения налоговой проверки уже свидетельствует о будущей значительной сумме начислений налогов, пеней и штрафов (для городов-миллионников план начислений - не менее 1,0-1,5 млн. рублей).

Если принять во внимание еще и то, что в России полностью легальных бизнесов не существует и все без исключения налогоплательщики применяют те или иные инструменты «оптимизации», риски дополнительного начисления налогов проступают еще явственнее, а значит,
возрастает и угроза обращения взыскания на имущественный комплекс, сформированный к текущему моменту времени. Описанные угрозы весьма реальны, поэтому один из важнейших принципов имущественной безопасности - не аккумулируйте активы в компаниях, ведущих операционную деятельность. Это

первое.
Не ведите операционную деятельность, связанную с закупом ТМЦ или в качестве подрядчика, от имени ИП. Последний отвечает по своим обязательствам всем своим имуществом. Его не «бросишь». И не отправишь «жить» в далекий регион нашей необъятной... Хотя по правде, последнее все меньше применимо и к компаниям. Новые правила Закона «О несостоятельности (банкротстве)» позволяют управляющему оспаривать сделки в ретроспективе от 6 месяцев до 3 лет (в зависимости от оснований). Так вот, если процедуру банкротства начнет налоговый орган, арбитражный управляющий также будет выбран им... Пофантазируйте...

Наилучший вариант - когда собственником имущества является субъект (физическое или юридическое лицо), которое не вступает в договорные отношения с третьими лицами, не входящими в холдинг, и у него не возникает дебиторская задолженность. Однако это не все вопросы, возникающие в связи с распределением имущества.

Ведь есть еще подлежащие учету вопросы совместной собственности супругов, нюансы наследования бизнеса, деления сфер влияния между несколькими партнерами. При этом разного подхода требуют, например, производственное оборудование и недвижимость. А если бизнес готовится на продажу, то надо рассмотреть и возможность владения через иностранные юрисдикции... Простейший пример безопасного владения приведен на рисунке.

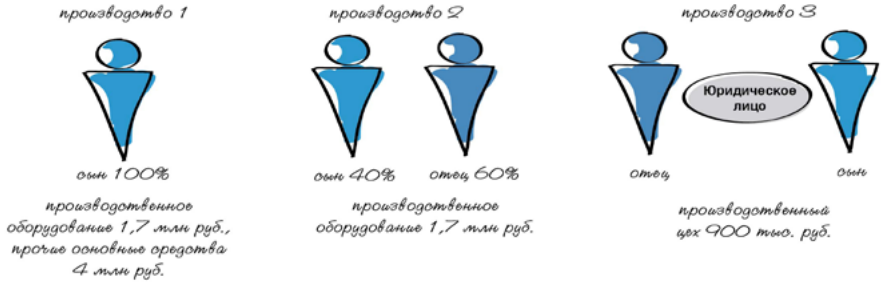


В результате, даже захватив операционную компанию, рейдеры не получат контроля над активами, тогда как бизнесмен сможет беспрепятственно продолжить свою деятельность, но уже от имени нового субъекта.

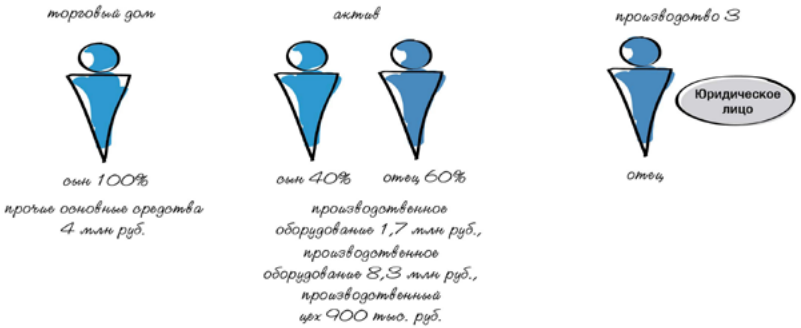
Помимо этого, Вам не будут страшны и начисления, сделанные в ходе налоговых проверок (конечно, если их размер не образует состава уголовного преступления), ведь при недостаточности средств у операционной компании недоимка не может быть погашена за счет имущества, собственником которого является третье лицо, пусть и аффилированное с вами.
Вы скажете: «это идеал, а реальная жизнь другая». И будете совершенно правы. Большинство бизнесов, крепко стоящих на ногах, имеют не только достаточно давнюю историю, но и весьма хаотичное распределение активов. Поэтому для обеспечения их безопасности приходится прибегать к многоступенчатым реорганизационным процедурам - выделению, преобразованию, ликвидации и т.п.

Выводя активы с помощью реорганизационных процедур, следует помнить о «принципе справедливого распределения активов и обязанностей». Так, нарушение этого принципа при выделении компаний - «хранителей активов» не позволило должнику избежать претензий кредитора на 24 млн. рублей. Суд привлек к солидарной ответственности все «новые» компании в связи с нарушением этого принципа при составлении разделительного баланса. Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 21 июля 2011 г. по делу №А31-2808/2009.

Взгляните на иллюстрацию. На ней представлено исходное распределение активов в группе компаний, ведущей производственную и торговую деятельность.



В результате последовательного осуществления ряда реорганизационных процедур (выделения, выделения доли в натуре, мены долей, вклада в имущество ООО) имущество было перераспределено так, как показано ниже. Данные реорганизационные мероприятия были направлены не только на обеспечение безопасности имеющихся активов, но и были призваны урегулировать отношения владения имущественным комплексом двумя собственниками - отцом и сыном, которые заранее пришли к соглашению о том, что соотношение их долей участия в компании Актив (аккумулирующей все значимые активы) должно составлять соответственно 60% и 40%.



Приведенный пример хорошо иллюстрирует цивилизованный способ решения проблемы, о которой многие предприниматели, особенно если их бизнес носит семейный характер, стараются не думать.

Однако жизнь доказывает, что вопросы формального юридического закрепления права собственности реального владельца бизнеса (непосредственное владение либо участие в компании-владельце имущества)
должны решаться заранее.
Главная тому причина - отсутствие страховки от развода, ссоры с партнерами по бизнесу, конфликта с детьми, тещей, свекровью и другими близкими и дальними родственниками, на которых очень часто регистрируются компании и приобретается имущество. Поэтому во всех случаях решения вопросов имущественной безопасности бизнеса необходимо принимать во внимание все тонкости и нюансы, связанные с внутренней психологической обстановкой внутри группы реальных и номинальных собственников, чтобы максимально снизить риск захвата бизнеса «изнутри».

Имущественная безопасность: принадлежность, территории и структура собственности.

Желание собственников достичь максимального снижения рисков, описанных в предыдущей главе таксБУКа, очевидно. Для этого необходимо еще на стадии проектирования группы компаний продумать три ключевых аспекта имущественной безопасности: кому будет принадлежать имущество, резидентом какой юрисдикции будет собственник и в какой степени какое имущество должно быть защищено.



Принадлежность имущества.

Речь идет о субъекте, которому будет принадлежать имеющееся в настоящем и приобретаемое в будущем имущество, - так называемом Хранителе активов. И вариантов тут всего два - физическое либо юридическое лицо.

С физическим лицом вроде все понятно: собственник бизнеса регистрирует значимое имущество «на себя» либо на какое-то доверенное лицо - дочь, сына, тещу... Список поливариантен.

Бесспорным преимуществом данного способа закрепления активов является невозможность «грубого» захвата собственности, как это, например, происходило до внесения изменений в закон об ООО в части нотариального оформления сделок по отчуждению долей.

Кроме того, собственник-физическое лицо может приобрести статус ИП на УСН 6% и сдавать имущество в аренду, получая дополнительный и совершенно легальный доход.

С другой стороны, человек - всего лишь биологическая субстанция, физическое существование которой конечно, причем никто заранее не знает свой «час икс».

Как показывает практика, смерть собственника в подавляющем большинстве случаев становится серьезным препятствием для функционирования бизнеса, что обусловлено двумя основными причинами:

1) Несовершенство российского законодательства.
Как известно, в России со дня открытия наследства до юридического установления прав наследников должно пройти шесть месяцев, и все это время бизнес должен функционировать. Зачастую менеджмент и наследники не имеют даже возможности простого пользования активами (например, транспортными средствами, для управление которыми нужна доверенность от собственника), не говоря уже о более серьезных операциях, таких, как передача их в залог;

2) «Человеческий фактор» - очень часто между наследниками возникают жаркие споры и судебные тяжбы в отношении наследуемого имущества, которые затягиваются на долгие месяцы и даже годы и, конечно, не способствуют сохранности и приумножению имеющихся активов.

Невольно взоры обращаются в сторону стран с англо-саксонской системой права, где законодательно закреплен институт соглашений акционеров, позволяющих досконально отрегулировать судьбу имущества после смерти акционера, указать выгодоприобретателей на несколько поколений вперед (включая еще не родившихся детей, внуков и правнуков) и подробно описать другие нюансы, связанные с использованием и управлением имуществом.

В случае смерти одного из участников ООО с момента открытия наследства принятие ряда решений общим собранием участников этого общества может стать невозможным. Это касается решений принимаемых единогласно и (или) квалифицированным большинством голосов. Такую ситуацию следует продумать заранее, например, закрепив в Уставе компании иной порядок принятия решений на такой случай либо отнесение некоторых вопросов на этот период к компетенции исполнительного органа Общества (если этот вопрос не относится к исключительной компетенции общего собрания участников Общества в соответствии с законом об ООО).

Довольно непредсказуемо может обернуться ситуация совместного владения имуществом - на праве долевой (партнеры по бизнесу) или даже совместной (супруги) собственности. С одной стороны, вроде бы все «поделено по-честному», но жизнь часто преподносит сюрпризы, и любовь до гроба может обернуться громким разводом, а лучшие друзья стать заклятыми врагами. И как в таких случаях цивилизованно разделить имущество, непонятно...

Если функцией хранителя активов наделяется не физическое, а юридическое лицо, прежде всего необходимо определиться с юридическим статусом владения: на праве собственности или на ином праве (например, в рамках доверительного управления).

Решение этого, безусловно, важного вопроса зависит от целей и пожеланий конкретного собственника. В поиске оптимального варианта поможет анализ таких моментов, как:
- определение субъекта, непосредственно извлекающего доход от пользования, и субъекта, пользующегося накопленным доходом;
- выяснение вопроса об обязательности/необязательности перечисления денежных средств за пользование имуществом;
- расчет величины средств, необходимых для обновления и модернизации старого имущества и приобретения нового, а также определение способов накопления таких средств.

Территория.

От выбора юрисдикции, в которой будет зарегистрирован собственник имущества, существенно зависит уровень имущественной безопасности. Например, очевидно, что у иностранной компании отобрать имущество гораздо сложнее, чем у российской.

Кроме того, разные виды деятельности порождают различные правовые (прежде всего налоговые) последствия, поэтому необходимо тщательно подбирать подходящую территорию:
- низконалоговую - например, Кипр;
- безналоговую - оффшоры (BVI, Белиз и др.);
- территорию с налоговыми льготами - например, Гонконг, европейские холдинги.

Даже в том случае, если компания будет российской, ее территориальное расположение имеет существенное значение с точки зрения налогообложения.

Так, в Свердловской области для налогоплательщиков, применяющих УСН с объектом «доходы, уменьшенные на величину расходов», установлена общая пониженная ставка единого налога в размере 10%, а для налогоплательщиков, получающих более 70% выручки от осуществления отдельных видов деятельности, - вообще 5%.

Не многие регионы могут «похвастаться» такой низкой ставкой налога. Например, в соседней со Свердловской Челябинской области таких налоговых послаблений нет, для всех «упрощенцев» действует общая ставка налога в размере 15%.
Очевидно, что подобные моменты тоже должны учитываться при проектировании бизнеса.

Степень защиты.

Как известно, активы активам рознь. И если с устаревшим производственным оборудованием можно расстаться с легким сожалением, то потеря комплекса недвижимости наверняка повлечет за собой настоящую трагедию для собственников. Поэтому вполне понятно, что разное имущество априори должно иметь разную степень защиты.
Так, недвижимое имущество всегда может стать «запасным аэродромом», от которого можно извлекать доходы в виде арендной платы. Производственное оборудование имеет особое значение для основного вида деятельности, поскольку участвует в ключевом бизнес-процессе.

Нематериальные активы - особая категория имущества. Если отсутствует регистрация товарного знака (знака обслуживания), или фирменного наименования, «раскрученный» и узнаваемый потребителями бренд очень легко отобрать.

Наличие юридического закрепления нематериальных активов предоставляет предпринимателю не только защиту имущества, но и позволяет получить дополнительный источник дохода в виде платы за использование товарного знака (знака обслуживания) в рамках лицензионного договора (особенно если правообладатель - иностранная компания). Кроме того, величина такой платы может варьироваться в значительных пределах, поскольку оценить стоимость того или иного товарного знака крайне трудно.

Налоговая безопасность: рухнувшие надежды.

Так уж повелось в России, что налоги часто становятся той главной статьей расходов, на которой бизнесмены стремятся сэкономить. Причины этого лежат в сферах, близких к философским, а потому оставим их для научных диспутов. Тем не менее, факт остается фактом: много налогов платить не хочет никто. Отсюда и «растут ноги» у многочисленных «схем» и «схемок» сомнительного содержания, направленных на увеличение доли вычетов по НДС, экономию на налогах с доходов и «зарплатных» налогах, причем чаще всего в ущерб не только налоговой безопасности (подавляющее большинство «схем» хорошо известны налоговикам и с легкостью ими выявляются), но и безопасности управленческой (признание группы компаний фиктивной и начисление налогов по общей системе налогообложения на всю внешнюю выручку) и имущественной (оспаривание сделок должника в ходе процедуры банкротства).
Как следствие, результаты такой «оптимизации» бывают весьма и весьма плачевны.
Поэтому давайте зададим сакраментальный вопрос, а можно ли вообще достигнуть налоговой экономии законными способами? Смеем утверждать, что можно. Другое дело, что степень такой экономии, по сравнению с вашим «представление о прекрасном», может оказаться не такой уж высокой. Более того, как показывает опыт нашей компании в сфере структурирования бизнеса, во многих случаях совокупная сумма налоговых платежей после внедрения новой Модели ведения бизнеса не только не снижается, но и возрастает.
Однако, не следует забывать о том, что при подсчете величины налоговой нагрузки предприниматели чаще всего не учитывают «неучтенные» расходы, которые они вынуждены нести в связи с использованием «схем», но которые не учитываются в целях налогообложения. Чаще всего, добавление данных «неучтенных» расходов к официальной сумме налоговых платежей приводит полученную сумму затрат в равновесие с расчетной величиной налоговых платежей, уплачиваемых в рамках новой Модели ведения бизнеса.

Термин «расчетная величина налоговой нагрузки» применен нами потому, что она определяется посредством математического моделирования результатов деятельности в рамках новой Модели на основе реальных данных хозяйственной деятельности (управленческого и бухгалтерского учета), приведенных в сопоставимый вид.
Необходимо отметить, что при разработке моделей ведения бизнеса, консультанты используют только законные методы снижения налогового бремени: максимальное использование преимуществ специальных налоговых режимов,

налоговых льгот, прямо предусмотренных Налоговым кодексом РФ, совершение сделок, не влекущих налоговых последствий для ее сторон (например, взнос в имущество либо в уставный капитал) и другие, которые, конечно же, не являются секретом.

Однако, еще раз подчеркнем, что применение даже известных законных инструментов налоговой оптимизации не гарантирует налогоплательщику спокойствия, если такие инструменты будут применяться в отрыве от реальной хозяйственной деятельности, просто потому, что «дядя Вася так сделал, и ему за это ничего не было».

В любом случае, всегда необходимо учитывать все нюансы и особенности конкретного бизнеса, а также закладывать дополнительный «запас прочности» на тот случай, если собственник бизнеса все же не сможет (особенно на первоначальном этапе) полностью отказаться от применения «сомнительных» методов оптимизации.

Такого «запаса прочности» должно хватить на то, чтобы даже в случае дополнительного начисления налогов данное обстоятельство не угрожало имеющимся активам, а также не ставило под угрозу саму возможность функционирования бизнеса.

Новый вызовы: раскрытие бенефициарных владельцев

Нашумевший Закон «О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ в части противодействия незаконным финансовым операциям» от 28.06.2013г. №134-ФЗ обязал банки самостоятельно устанавливать всю цепочку реальных собственников денег, размещенных на счетах, а клиентов – предоставлять банкам информацию о своих выгодоприобретателях и бенефициарных владельцах.

При этом, под бенефициарным владельцем, согласно ст. 3 Федерального закона от 07.08.2001 г. № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма», понимается физическое лицо, которое в конечном счете прямо или косвенно (через третьих лиц) владеет (имеет преобладающее участие более 25 процентов в капитале) клиентом [банка] - юридическим лицом либо имеет возможность контролировать действия клиента.

Несмотря на то, что определение бенефициарного владельца и требования к его идентификации сформулированы нечетко (по этому поводу Ассоциация российских банков направило письмо Директору Федеральной службы по финансовому мониторингу Чиханчину Ю. А. Исх. № А-01/5-420 от 21.08.2013), уже через несколько месяцев многие организации столкнулись с ультимативными

требованиями банков о предоставлении информации о бенефициарах под угрозой расторжения договора банковского счета.
Государство, решив собрать информацию о реальных бенефициарах бизнеса, в первую очередь скрытых с помощью использования иностранных компаний, осуществило действительно гениальный ход, построив механизм, опирающийся на банки, так как без расчетного счета в банке не сможет работать ни одна организация. Банки будут предъявлять требования к организациям, и, в свою очередь, отвечать перед мега-регулятором в лице ЦБ РФ.
Таким образом, если Вы уже используете иностранные компании и не можете раскрыть бенефециарного владельца своему банку, Ваш расчетный счет закроется.
При этом, банк заморозит денежные средства на 60 дней со дня направления уведомления о расторжении договора банковского счета в силу ст. 859 ГК РФ.
Если же Вы только собираетесь использовать инокомпании и хотите открыть расчетный счет в банке, но не можете раскрыть бенефициара, в заключении договора банковского счета Вам просто откажут.
При этом банк не обязан верить Вам в том, что бенефициаром является директор компании, как Вами может быть указано.
Почему мы пришли к такому выводу:
Во-первых, в силу п.п. 5.2, 11 ст. 7 ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов...» банк вправе расторгнуть договор банковского счета (вклада), если в течение календарного года приняты два и более решения об отказе в выполнении распоряжения клиента о совершении операции. Причиной отказа может быть непредставление клиентом необходимых документов или наличие у банка оснований считать такую операцию подозрительной.
Банкам также запрещено заключать договор банковского счета (вклада) с клиентом в случае непредставления им документов, необходимых для идентификации и установления бенефициара. Более того, банки вправе отказаться от заключения договора банковского счета (вклада) с физическим или юридическим лицом в соответствии с правилами внутреннего контроля в случае наличия подозрений о том, что целью заключения такого договора является совершение операций в целях легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, или финансирования терроризма.
В случае, если бенефициарный владелец клиента банка не выявлен, им может быть признан единоличный исполнительный орган клиента. Условия такого признания в законе не установлены. Соответственно, банк может как признать директора, так и не признавать, не поверив, что директор является настоящим бенефициаром.
Во-вторых, Законом № 134-ФЗ в ст. 15.27 КоАП РФ внесена часть 2.3, предусматривающая, что в случае непредставления в уполномоченный орган [Рос-

финмониторинг] по его запросу имеющейся у банка информации в том числе о бенефициарных владельцах клиентов, он подлежит административной ответственности в виде штрафа в размере от трехсот тысяч до пятисот тысяч рублей.
Кроме того, что Законом № 134-ФЗ дополнен перечень оснований для отзыва банковской лицензии, содержащийся в ст. 20 ФЗ «О банках и банковской деятельности»: теперь Банк России может отозвать у кредитной организации лицензию в случае неоднократного нарушения в течение одного года требований, предусмотренных статьями 6 и 7 Федерального закона «О противодействии легализации (отмыванию) доходов...».
При этом, как указывает Ассоциация российских банков в вышеупомянутом письме, неясно, какой объем информации достаточен для идентификации клиента и его бенефициара. Поэтому у частного банка всегда есть риск не выполнить требования закона, а у Банка России - предъявить особые требования к неугодному банку.

С одной стороны, банку нужны клиенты. С другой стороны, лицензия ему нужна больше. Между тем, в воздухе витают слухи о том, что ряды частных банков будут прорежены. Поэтому банк, не получив информации о бенефициарах или усомнившись в предоставленной информации, просто не будет иметь с Вами дела.
В этом и заключен гениальный ход законодателя: без расчетного счета бизнес действовать не может в принципе, и в итоге предоставит банку любую информацию.
В дополнение к механизму принудительному планируется присовокупить механизм стимулирующий - 24 сентября 2013 года газета «Ведомости» сообщила со ссылкой на имеющийся в ее распоряжении текст законопроекта Минфина, согласно которому у иностранных компаний, скрывших бенефициаров за акциями или облигациями на предъявителя, налог на прибыль удерживается в РФ по специальной ставке 30%, невзирая на международные соглашения.
Помимо этого, Минфин планирует ввести поправки в ст. 87 НК РФ, которыми бы разрешалось участие в мероприятиях налогового контроля сотрудников иностранных налоговых органов. В обмен на это ИНФС сама получила бы право участвовать в налоговых проверках на территории иных стран.
Любопытно, что Минфин планирует до 2015 года подписать соглашения с офшорами об обмене информацией. Пока, впрочем, не ясно, что офшорам предложат взамен.
Стоит упомянуть также Федеральный Закон «О контрактной системе», вступающий в силу с 1 января 2014 года и предусматривающий необходимость раскрытия бенефициаров участниками тендеров с суммой контракта более чем в миллиард рублей при закупках для федеральных нужд и более чем 100 млн.

рублей при закупках для субфедеральных и муниципальных нужд.
Вдобавок, в «Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов» указано, что в НК РФ будут внесены поправки, устанавливающие понятие фактического получателя дохода (лица, имеющего фактическое право на доход), что и позволит использовать некоторые инструменты противодействия уклонению от налогообложения в международных налоговых отношениях. В частности, нераскрытие бенефициара может быть расценено как невозможность применения соглашения, которое действует в отношении резидентов договаривающихся государств. Иными словами, отсутствие информации о бенефициаре не позволит компании ссылаться на выгоды и преимущества соглашения об избежании двойного налогообложения.
Подводя итог, отметим, что, хотя на данный момент раскрытие бенефициара служит исключительно целям противодействия отмыванию преступных доходов и финансированию терроризма, неясно, как эта информация может быть использована в будущем. Являясь конфиденциальной, она, тем не менее, будет доступна для уполномоченных органов.

Более 50% владельцев среднего бизнеса рискуют в 2015 году потерять его целиком или в значительной части

И почти ничего не делают, чтобы это предотвратить…

Ярослав Савин, Руководитель Центра структурирования бизнеса и налоговой безопасности - taxCOACH®:

- Многие теперь строят планы как сберечь. Некоторые - даже как приумножить. Но я и не предполагал, что у кого-то есть план бизнес потерять. Теперь складывается такое ощущение. Но обо всем по порядку.

2014 год был «удачным» для среднего бизнеса во всех отношениях. Экономическую ситуацию в целом и, тем более, в ваших отраслях вы знаете лучше меня. И о том, как она влияет на потребности федерального и регионального бюджетов, тоже. Даже не владея конкретными цифрами.
Кроме прочего, прошлый год стал рекордсменом по количеству налоговых поправок (поэтому заявку на налоговую стабильность с лета 2015 года в послании Президента я не засчитываю ему в актив). И это не считая позапрошлогодних, которые неприметно заработали именно в 2014-ом.

Приняты глобальные поправки в законодательство о банкротстве - законодатель оперативно отреагировал на кризисную ситуацию. Переписан Гражданский кодекс в части регулирования деятельности юридических лиц. Добавим хаотичные телодвижения в смысле деоффшоризации (Закон «О контролируемых инокомпаниях» и ряд поправок в Налоговый кодекс). Ну и арбитражная практика не отстает. Подтягивается.

Дано: есть средний бизнес. С приличной численностью персонала. Неплохими оборотами. Разношерстными клиентами, большинству из которых нужен (как вам кажется) НДС, ростом доли участия во всевозможных тендерах. Скорее всего с кредитным портфелем. И…в большинстве случаев (не считая чистого опта) имущественным комплексом, задействованным в создании добавленной стоимости.

С чем конкретно вы столкнетесь в ближайший год-два, кроме «схлапывающегося» рынка?

Давайте соберем все в единую картину:

1. Напомню, федеральный бюджет завязан на НДС. Налог косвенный. Законными средствами неоптимизируемый. Не смотря на тотальные откаты и, как следствие, «однодневки» - неплохо собирается. 82% налоговых споров, подавляющее большинство которых по НДС, в пользу налоговой - тому свидетельство. С региональным бюджетом хуже. Он зависит от налога на прибыль и НДФЛ. Отсюда и перекос в наполняемости. И кандидаты среди регионов в банкроты.

Наблюдение первое: досрочно отчитавшись о победе над «однодневками» в 2015 году, ФНС поставила новую цель на этот год - раскрутку оптимизационных схем по налогу на прибыль. Еще летом 2014 года.

Наблюдение второе: в среднем бизнесе численность работающих довольна высока. Внимание к уплате НДФЛ со стороны комиссий по легализации налоговой базы к вам обеспечено. От этого налога зависит и каждый муниципалитет.

2. Собственно НДС. Точнее «НДС 2015». Заголовок последних месяцев.

Коварный замысел ФНС таков: данные книг покупок и продаж каждого налогоплательщика теперь в автоматическом режиме будут сверяться с аналогичными данными, поступившими с отчетами по НДС от всех поставщиков и покупателей,

в режиме онлайн выявляя расхождения, что делает невозможным использование «проблемных» контрагентов.

Для обработки такого огромного количества информации была создана новая Автоматизированная система контроля НДС-2 (АСК НДС-2). Все данные из деклараций будут стекаться в единую базу данных «Big data».

Обработкой информации из системы будет заниматься специально созданное подразделение ФНС - «Межрегиональная инспекция по камеральному контролю». Именно этот орган займется анализом и выявлением противоречий в декларациях, будет сообщать территориальным налоговым органам о выявленных проблемах для дальнейшей проверки «на месте».

Ожидаемый эффект налоговый орган получит не сразу. Поэтому не удивляйтесь, что 12 января небо не упало на землю, а обналичники шепчут: все останется как прежде. К середине 2015 года, когда будет собрана и обработана информация по всей цепочке создания добавленной стоимости (до конечного потребителя), у ФНС появятся и точечные вопросы к вам.

Наблюдение третье: таким образом районные и другие местные инспекции просто принимают указания к исполнению, не имея возможности хоть каким-то образом повлиять на ситуацию (например, исключив организацию из списка проверяемых). Но что сможет делать местная инспекция? Камеральные проверки с этого года становятся похожи на выездные: можно истребовать документы, осматривать территорию и даже допрашивать свидетелей.

3. Система АСК НДС-2 дополняет послужной список из более чем 20 поисково-информационных комплексов, стоящих на службе ФНС.

В 2014 году в промышленную эксплуатацию запущена и роботизированная АИС «Налог». Все эти комплексы в совокупности, а также специальные подразделения предпроверочного анализа подняли результативность проверок в разы при одновременном росте избирательности. Судите сами. При охвате выездными проверками около 1% налогоплательщиков, результативность - около 97%. За последние 4 года количество проверок сократилось вдвое. И на столько же выросли средние доначисления.

Наблюдение четвертое: полноценный предпроверочный анализ и налоговый контроль включается с 250 млн рублей оборота в год, что является нижней границей сегмента среднего бизнеса. Так называемых «стомиллионников» трога-

ют в исключительных случаях. Когда не выбран план нагрузки по проверкам в пересчете на одного инспектора.

Наблюдение пятое: Назначая проверку, налоговый орган анализирует и имущественное положение компании. Поскольку «KPI» инспектора и инспекции включает не только доначисления, но и реальное взыскание.

4. Но не только имущественное положение компании волнует ФНС. Имущественное положение учредителей их тоже беспокоит!

Во-первых, потому что робот умеет вычленять официальные доходы собственников во всех компаниях. Если доходов мало, а имущества много - дополнительный повод выйти на проверку. А во-вторых, расширен до неузнаваемости список случаев, когда учредители и руководители несут ответственность либо по долгам компании, либо за вред, причиненный ими компании своими действиями (например, за сотрудничество с «однодневками»).

Прежде всего, еще с 2014 года Закон «О банкротстве» по сути ввел презумпцию виновности руководителей и учредителей за банкротство. Ранее вину и, как следствие, возможность привлечь к имущественной ответственности, доказывали кредиторы. Что затруднительно. Теперь для них все упрощается.

Гражданский кодекс в редакции сентября 2014 года также напрямую предусматривает возможность имущественных взысканий с руководителей и учредителей, а также с членов Совета директоров.
Немногим ранее это одобрил своим усмотрением и Высший арбитражный суд.

Возможно вас «порадует» и Закон «О банкротстве физических лиц», вступающий в силу летом 2015 года. Распространяется он не только на граждан, не сумевших вернуть потребительский кредит на новенький смартфон, но и на вас, на владельцев и руководителей бизнеса, если таковые привлечены к имущественной ответственности. Конечно это здорово, что нельзя отбирать единственное жилье и предметы первой необходимости. Но я бы до использования этой возможности дело не доводил.

Наблюдение шестое: наличие имущества у владельцев компаний, включая «малоценные» и легко взыскиваемые доли в бизнесе - это не только повод для «злого» развода, но и для налоговой проверки и для инициирования кредиторами процедуры банкротства.

5. Дальше больше - поправки в Закон «О банкротстве», принятые накануне новогодних праздников и вступившие в силу 29 января этого года.

Из основного:

- сам банкрот лишился права выбирать арбитражного управляющего;
- залоговые кредиторы вправе в любой процедуре банкротства голосовать за выбор и отстранение арбитражного управляющего, а также оставить предмет залога за собой без проведения торгов;
- банки могут инициировать процедуру вашего банкротства без судебного решения о взыскании невозвращенного кредита (если он более 300 тысяч рублей);
- любой кредитор сам может (не требуя ничего от арбитражного управляющего) оспаривать сделки должника.

При этом на последний поезд уже не впрыгнуть. Поправки не действуют только на уже возбужденные процедуры банкротства.

А вот увеличение критерия банкротства со 100 до 300 тысяч рублей неисполненных обязательств наоборот, будут применяться только с лета 2015 года.

Наблюдение седьмое: Законодатель к новому кризису подготовился. Контролируемое банкротство теперь затеять на первый взгляд шансов нет. В том смысле, что вы сами себе не назначите подконтрольного арбитражного управляющего, который бы нивелировал любую инициативу кредиторов.

Наблюдение восьмое: Это только на первый взгляд.

Наблюдение девятое: Еще раз об имущественных рисках собственников. Согласно поправок, арбитражный управляющий вправе получать от физических и юридических лиц и органов власти сведения не только о компании - должнике, но и о руководителях должника, собственниках должника и (внимание!) их имуществе.

6. С 2014 года налоговые органы получили право взыскивать налоговую недоимку не только с самого должника,но и с его материнских и дочерних структур, а также с любых иных косвенно контролируемых или сопричастных организаций. Удивительное рядом. Арбитражные суды так «обрадовались» этому нововведению, что в 2014 году стали появляться решения о взыскании налоговой недоимки даже с компаний, юридически совершенно не связанных с налогоплательщиком.

Объяснимся. Повсеместная практика, когда вы взамен накопившей налоговые риски компании, регистрируете новую. Не на себя. И даже не на родственников. А на «хороших людей»: доверенных сотрудников, друзей, друзей друзей и т.п. И переводите операционную деятельность на нее. Но вся проблема в вашем непоколебимом чувстве безопасности. Ведь вы перебросили на компанию всех поставщиков, всех клиентов и всех сотрудников. Что нетрудно продемонстрировать налоговым органом в суде.

Наблюдение десятое: Отныне и на будущее. Такой подход вас не спасет. Суд привлечет к налоговой ответственности новую компанию. Ее причастность, в том виде как вы обычно это реализуете, доказуема. Случаи эти пока единичные в судебной практике, но трендовые. Таким образом список компаний и лиц, с которых можно взыскать задолженность по налогам расширяется в геометрической прогрессии. И, возвращаясь к банкротствам, отмечу: примерно 10% всех дел о несостоятельности возбуждаются арбитражными судами по инициативе именно налоговых органов.

7. И еще. Если после прочтения статьи вы полагаете, что имущественную угрозу представляют банки и прочие кредиторы в связи с напряженностью в экономике, а налоговые органы в связи качественным улучшением администрирования и расширением полномочий по взысканию, то вы правы лишь отчасти.

Особняком стоит угроза захвата бизнеса через «однодневки». Инициатором может быть кто угодно: обналичник (владелец однодневных структур), юридическая компания, которая для вас занимается «быстроликвидацией», ваш обиженный сотрудник (чаще всего ответственный за безопасность или продажник), а также орагнизованная преступная группа, специализирующаяся на захватах. Алгоритм захвата может различаться в деталях, но одинаково эффективен в своей простоте.
Использовать однодневки, как известно, можно двумя способами: как посредника в снабжении реальным товаром, делая на нем дополнительную наценку, или «прогоняя» несуществующий товар.
Вот за последний пример и цепляются захватчики.

Ведь номиналы (учредители и руководители) однодневок на то и номиналы, что совершенно непричастны к деятельности компании. Заменить их на другого номинала сложности не представляет. Себестоимость процедуры менее 10 000 рублей. И в каждом городе найдется нотариус, который это сделает для злоумышленника.

Далее, нарисованные самим налогоплательщиком поставки (работы или услуги) дополняются новым пакетом якобы состоявшихся, но неоплаченных поставок. И подается заявление в суд о взыскании задолженности. Отстоять себя в суде вам будет сложно. Ведь для суда и вами нарисованные документы и дополненная реальность злоумышленниками выглядит одинаково. И там и там нет документов на транспортировку товара.

Но и это еще не все. Экспертизы, показания номиналов и т.д. и т.п. И вы победили. Зря улыбаетесь. Скорее всего захватчики задним числом сделают уступку долга с проигравшего «поставщика» на новую номинальную структуру. И все начнется снова. Заявление в суд, экспертизы, показания…и…затраты на свою защиту. И так можно до бесконечности.

Итого: Самое время вернуться к тому, с чего начали. Средний бизнес, имеющий обороты свыше 250 млн. рублей в год, неплохую численность персонала, более или менее приличные активы - рискует их потерять как никогда раньше.

Конечно пока мы анализируем только хотелки законодателя. И конечно не только можно, но и нужно предпринимать конкретные шаги для обеспечения налоговой и имущественной безопасности.
Но все они нелинейные. Многошаговые. Требуют времени на подготовку и тонкой организации внедрения. И работают исключительно в рамках группы компаний. Юридическая структура которой обязательно должна соответствовать организационной структуре бизнеса. Его логике. Основным процессам создания добавленной стоимости в данном конкретном бизнесе.

Как минимум это даст уверенность в том, что мы сможем реализовать одновременно инструменты обеспечения владельческого контроля. Ведь избыточно раздробленный, а потом искусственно сочлененный, с сращенным в мутной воде официальным и неоправданно агрессивным управленческим учетом, бизнес со временем становится плохо управляемым.

Это также гарантирует, что в случае налоговых претензий в части оптимизации мы не будем судорожно искать под кроватью «деловую цель» преобразований. А это ключевой эшелон вашей обороны.

Скрытое владение (будь то перекресное владение, использование возможностей акционерных структур или новейший инструмент - корпоративный договор и т.д. и т.п.) дает пространство для маневра в численности группы компаний, ми-

нимизации риска налоговой проверки, привлечении к субсидиарной ответственности. Одновременно позволяя минимизировать риски конфликтных ситуаций между партнерами. Хотя лобовые «приемы», как вы уже поняли, тут не пройдут - простая переброска деятельности на новое юрлицо, зарегистрированное на «хорошего человека», не помогает.

И даже в части использования инокомпаний, если подумать, возможно обойти требование в раскрытии бенефициара. Зачем долей, скажем в ООО, владеть, если можно иметь ее просто в залоге.

Но для этого действительно надо подумать. Осмыслить. Остановившись хоть на мгновение. Задать себе очевидный вопрос: стоит ли что-то делать с бизнесом такое, что ставит под угрозу сам факт его существования, даже если после этого вам кажется, что он хорошо «прооптимизирован»? Или, еще проще, неужели вы считаете неважной тратой времени заправку автомобиля с сухим баком перед поездкой? А, впрочем, это ведь ваш бизнес.

Скрытое владение бизнесом в России: полное руководство

Бояться и искать...найти и перепрятать. А собственно что это вы так переполошились? Почему нервничаете? Почему хотите все попрятать или вывести?
В разрезе темы скрытого владения бизнесом можно встретить очень разные вопросы. Встречаются и вопросы праздные, вроде « а есть ли у Дмитрия Потапенко на самом деле бизнес и сколько его? И как он его прятал? Что это за «вложенные яйца», про которые он всем рассказывает?».

Бояться и искать...
Прямо в тот момент, пока пишу эти строки - читаю новости: «Верховный Суд поддержал позицию налогового органа по вопросу ответственности бенефициаров компаний-банкротов». И подобные новости приходят почти каждый день. Поэтому, чтобы не измерять себе лишний раз артериальное давление и не подъедать кору надпочечников выработкой избыточного адреналина, сначала оглядимся, поймем где и в каком окопе притаилась опасность.

Стандартных, по сегодняшним меркам, угроз активам бизнеса и его собственника, а значит и причин реализовать скрытое владение бизнесом, может быть несколько:
1. Защита компании (группы компаний) и имущества от предпринимательских

рисков
Здесь не мне вам объяснять: значительная девальвация рубля для импортирующих компаний, досрочный отзыв кредита или кредитной линии банком в ответ на указания ЦБ, да и обыкновенный неадекват со стороны покупателя или заказчика - все это и многое другое может спровоцировать неисполнение обязательств, ее подругу - неплатежеспособность и далее по списку.

2. Защита имущества учредителя (здесь и далее употребляю этот термин как вы привыкли, включая сюда и участников ООО, и акционеров)
Личные претензии к собственнику, угрожающие его активам, со стороны органов власти (их смена на уровне региона, например, традиционно приводит к переделу собственности), кредиторов, партнеров по бизнесу, супругов и т.п. делают очевидной единственную форму защиты: не мое!
Не забывайте, что доля или акции в юридическом лице - это такое же имущество, как и любое прочее. Даже хуже. При обращении взыскания такие активы, особенно долю в ООО, легче недооценить. А это крайне актуально и в связи с поправками в законодательство о банкротстве, устанавливающими презумпцию виновности учредителей и руководства компании в случае ее финансовой несостоятельности, и возлагающими на них имущественную ответственность по ее долгам (до 2015 года вину доказывали кредиторы).

3. Налоговые риски
До сих пор не все в курсе, что в соответствии с п.2 ст. 45 Налогового кодекса налоговая недоимка может быть взыскана не только с самого налогоплательщика, но и с его материнских и дочерних структур, а также с взаимозависимых компаний по иным основаниям.
Налоговые органы этой возможностью пользуются регулярно и с удовольствием. Что же касается взыскания налоговой недоимки с компаний формально не взаимозависимых с налоговым должником, то попытка «перекинуть» операционную деятельность с организации, накопившей нехорошую историю и риски, на новую, формально зарегистрированную на постороннее лицо (обычно «хорошего человека») - не пройдет, если налоговики в суде предъявят доказательства массового «переброса» сотрудников, контрактов с поставщиками, базы клиентов, использование того же офиса, телефонов, сайта…так что только скрытого владения отдельно взятым юридическим лицом может и не хватить.

4. Налоговая оптимизация в группе компаний
Тут все просто. Многие применяемые налогоплательщиками приемы уменьшения налоговых обязательств работают только при условии, что от налогового органа скрывается взаимозависимость между участниками группы компаний.

Доказательства обратного лишат модель налогового эффекта.
Здесь не будет лишним напомнить, что для доказательства подконтрольности компаний одним и тем же лицам с целью констатации необоснованной налоговой выгоды, ФНС использует также контроль IP и MAC адресов, о чем мы не раз уже писали.

5. Аллергические реакции на открытое владение бизнесом
Например, из-за того, что реальный бенефициар бизнеса «по совместительству» является работником другой компании, в которой установлен запрет для сотрудников иметь собственный бизнес (в связи с возможным конфликтом интересов). Или поставщики предъявляют требования по эксклюзивности относительно конкурирующей продукции отношений. В конце концов может собственник уже разок облажался и начинать все сначала с заведомо подмоченной репутацией ни к чему. Да мало ли еще найдется симптомов, которые Зиртеком не вылечить.

6. Защита одного бизнеса (или отдельного направления) от рисков другого
Классика жанра. У вас бизнес на двоих (троих, четверых) с партнером. И вы, скажем, управляющий партнер. Хорошо управляете рисками бизнеса и все такое. Но у вашего партнера есть еще бизнес(ы) и почем вам знать, что он не «вляпался», доведя свою компанию до принудительного взыскания или банкротства? Теперь подключим его субсидиарную ответственность и приправим его собственным банкротством как физического лица. Все вместе мы называем «мостик собственника» - когда риски взыскания через собственника, как по мосту, перебираются на параллельный бизнес (или отдельные юридические лица).
7. Предотвращение рейдерского захвата бизнеса
С технической точки зрения - это частный случай предыдущего пункта. Касается он как захватов бизнеса через однодневки, о которых сказано достаточно, так и классических ситуаций отъема. К сожалению, описываемые инструменты иногда бессильны перед захватом через кредитующий банк, вернее в подобном случае часть бизнеса вы все равно потеряете.
Общая суть противодействия захвату, уверен, ясна: поскольку захват возможен только со стороны операционных компаний, следует сделать бессмысленной идею поставить их под контроль, отводя ценные активы в сектор, юридически не причастный к собственнику бизнеса. Этим мы исключим злополучный «мостик собственника».

Уравнение с номинальностью

Принципиально важным моментом является обеспечение владельческого контроля собственника(ов) за бизнесом. В подавляющем большинстве случаев конструкции, связанные со скрытым владением, предполагают наличие доверенного лица (или лиц), роль которого - «его величество номинал» (не путать с номиналами в «однодневках»).

Впрочем поставить номинального участника в компанию - не проблема. Проблема в том, как его контролировать. При этом юридически, а не только угрозой причинения физического вреда. Особенно учитывая, что у номинала могут быть сторонние, в том числе и кредитные, обязательства, правопреемники или супруг (а), стремительно направляющийся в разряд бывших, и т.п.

Главное, чтобы костюмчик сидел

В зависимости от объективно существующей потребности сокрытия своего участия в бизнесе должны быть подобраны и соответствующие инструменты.

Одно дело, если собственник хочет скрыться от имущественных претензий бывшей супруги, обезопасить это направление от возможных притязаний кредиторов основной его деятельности, и совсем другое дело, если скрыть его участие необходимо полностью и абсолютно.

К примеру, в первых двух вариантах особого смысла скрывать факт причастности конкретного лица к бизнесу нет, он и так сам в интервью какому-нибудь деловому изданию не забудет указать на то, что это его бизнес. Задача здесь - исключить возможность обращения каких-либо имущественных взысканий. В таком случае - скрываем принадлежность этому лицу имущественного комплекса бизнеса и других ценных активов.

Третий вариант, как правило, касается лиц, занимающих особые должности. В этом случае его участие и любое «прислонение» к бизнесу должно быть максимально скрыто, но при этом обеспечены юридические гарантии учета его интересов.

Каждый механизм требует затрат не только на разработку и внедрение, но и на поддержание. Таким образом у каждого из них своя цена. И она должна быть адекватна масштабам бизнеса. А для этого надо решать только объективно существующие задачи, а не «впрок» (хотя я объективно понимаю, что у страха глаза велики - это нормально).Чего точно не бывает

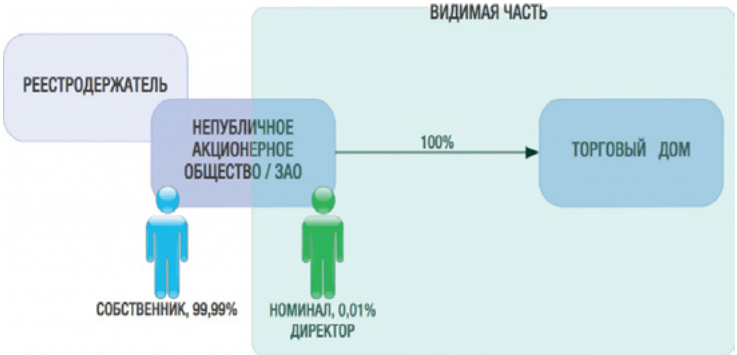
Иногда собственник бизнеса имеет в голове задачи, несовместимые ни с жизнью реального бизнеса, ни друг с другом.

Что-то вроде: хочу владеть группой компаний на «упрощенке» (потому что нашим клиентам не нужен НДС), никому не доверяю и ничего не буду при этом подписывать, юридически светиться не хочу и одновременно нужны гарантии для наследников. Вам придется чем-то поступиться. Иначе никак.

Или. Хочу скрыть свое участие в бизнесе от кредитующего банка. Это вряд ли. Во-первых, потому что это экономически неэффективно - ради хорошего процента по кредиту вам придется раскрываться.
А во-вторых, для банка взаимозависимость компаний (связанные заемщики) определяется не юридической принадлежностью (хотя и не без этого), но также динамикой финансовых перетоков. Если у компании выручка состоит на 30% от другого юр.лица или ИП - это связанные заемщики. Не забудем и о новых требованиях ЦБ к финансовому контролю.
Кроме того, не все знают, что существует проект закона No 965365-6 «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части установления обязанности юридических лиц по раскрытию информации о своих бенефициарных владельцах» (внесен в Госдуму 28.12.15г., принят в первом чтении 16.03.16г.), который располагает вот такой нормой:
«Юридические лица обязаны располагать информацией о своих бенефициарных владельцах и принимать обоснованные и доступные в сложившихся обстоятельствах меры по установлению в отношении своих бенефициарных владельцев сведений…»
Что конкретно с этим делать и надо ли делать что-то, мы проинформируем вас ближе к третьему чтению.

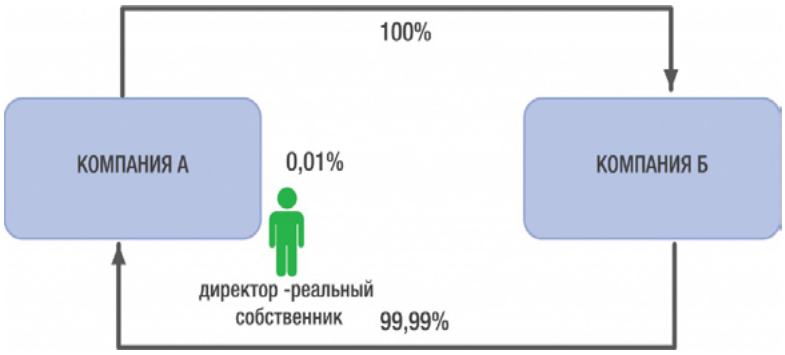
...найти и перепрятать
Теперь собственно долгожданные инструменты. Ниже лишь небольшая часть наших решений, да и то в их базовом исполнении. Между тем комбинаций инструментов, взаимно усиливающих друг друга и подобранных нами под конкретный бизнес со своими тараканами в голове его собственника, - бесконечно.
Подчеркну - в этом материале мы рассматриваем только российские инструменты. Поверьте, большинству из вас и этого будет более, чем достаточно.

1. Инструмент: АО (бывшее ЗАО) как прикрытие

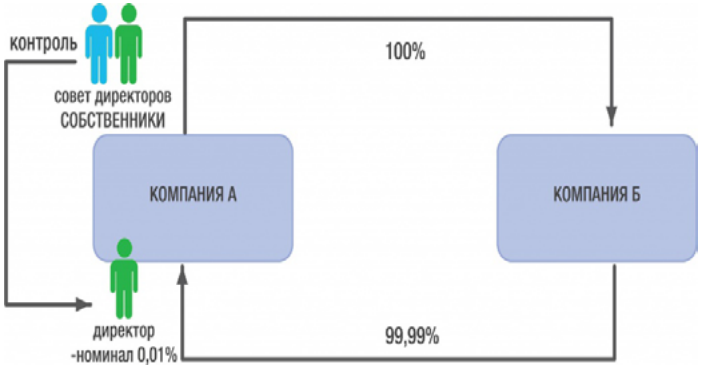


Что решаем: непубличное акционерное общество позволяет реализовать прикрытое владение бизнесом в случае аллергии, например.
Суть:
При регистрации Номинальное лицо - 100% акционер
В последующем доля собственника должна составить 99,99%
0,01% остается за номиналом в силу ограничений п. 6 ст. 98 ГК РФ и п. 2 ст. 10 Федерального закона «Об акционерных обществах»
в ЕГРЮЛ виден только «первый» акционер, информация об акционерах только в реестре;
информация об акционерах доступна только гос.органам и самим акционерам;
срок предоставления информации об акционерах по запросу -20 дней...
и при этом не забывайте, что смена акционера не требует нотариального удостоверения как в ООО
АО (ЗАО) использовать разумно как держателя операционной компании (в нашем примере ООО)
Плюсы: относительная простота
Минусы:
особенности АО - выпуск акций, большие административные штрафы (до нескольких сотен тысяч рублей) по формальным поводам;
это базовый инструмент, рассчитаный на сокрытие в первую очередь от любопытствующих (впрочем работает, например, при дилерстве продукции двух конкурирующих производителей);

2. Инструмент: перекрестное владение
Что решаем:
скрывает фактического владельца бизнеса,
исключает вхождение в бизнес третьих лиц,
исключает обращение взысканий на долю,
обеспечивает невозможность сменить руководство против его воли.
Суть:
взаимное участие юридических лиц в уставном капитале друг друга;
требуется тщательная проработка уставов компаний.
Плюсы: решает большинство типичных ситуаций со скрытым владением
Минусы: неприемлемо для применения «упрощенки».
О чем еще надо подумать?
о наследниках - перекрестное владение не наследуется;
об источниках выплат для собственников - дивиденды невозможны, источник должен быть в другом месте группы компаний.

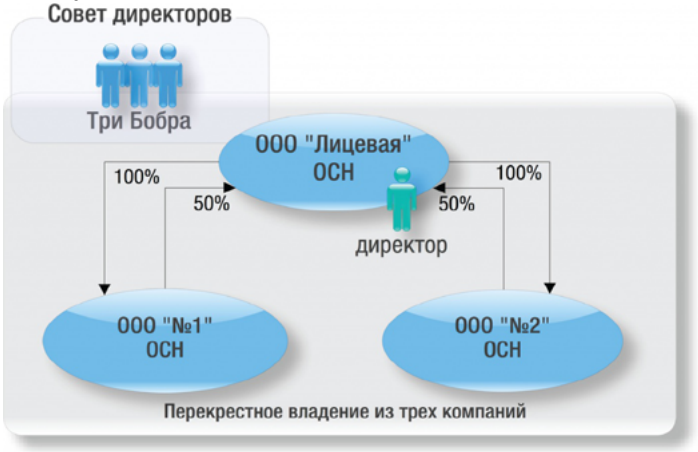


Простая модель: собственник-директор
собственник выполняет роль технического держателя доли и директора компании;
0,01% остается за собственником в силу ограничений п. 6 ст. 98 ГК РФ и п. 2 ст. 7 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» (вложенные структуры 100%-100% запрещены, хотя наказания за это нет)



Усложненная модель: Собственники в Совете директоров
техническим держателем доли в 0,01% является директор-номинал;
собственники (действительно чаще используется при множественности собственников, хотя бывают и исключения) включены в Совет директоров;
тщательная проработка устава и Положения о совете директоров расширяет компетенцию последнего и сужает полномочия директора (для защиты от номинала), таким образом самые чувствительные в плане безопасности решения как в компании А, так и в компании Б будут упираться в Совет директоров (изменение уставного капитала, продажа доли, смена состава самого Совета директоров)

у собственников есть официальный статус (что написать в визитке собственника при обычном номинальном владении - это прям проблема, представительская в первую очередь...а тут - член (председатель) совета директоров - все понятно)



Модель перекрестного владения может еще усложняться. До трех, четырех, пяти компаний. Например перекрестное владение из трех компаний позволяет объединять юридические лица операционного сектора, модель из четырех или более компаний - создавать «неубиваемые» хранители активов.

Лирическое отступление: жизненно важный орган. Совет директоров

Я упомянул уже о Совете директоров, дополняющем модель скрытого владения. Речь идет в первую очередь о СД именно в ООО, поскольку, в отличие от законодательства об акционерных обществах, закон об ООО предусматривает возможность более свободного подхода к вопросам создания и деятельности Совета директоров. Его создание должно быть предусмотрено в Уставе Общества, а сам порядок деятельности определяется абсолютно частным, скрытым от посторонних глаз в вашем сейфе Положением о совете директоров.
Не путайте Совет директоров со множественностью директоров - это одна из новейших возможностей, помогающая собственнику закрепить юридически гарантированную реальную ответственность за несколькими наемными менеджерами, уже подробно описана нами.
Ограничения: директор компании (управляющий) не может быть одновременно председателем Совета директоров, а члены коллегиального исполнительного органа (правления) не могут составлять более одной четвертой состава совета директоров. Это вполне логично, ведь Совет директоров - это все-таки орган контроля за исполнительными органами общества (директором, правлением).

Уловка 1:
Эффективным средством для обеспечения скрытого владения компанией Совет директоров делает отсутствие информации о его составе в ЕГРЮЛ, в отличие от участников общества и его директора.

Уловка 2:
Кроме того, как и в любом коллегиальном органе, не обязательно фиксировать результаты голосования по персоналиям. В протоколе в таком случае просто указывается «за»-4 голоса, «против»-1. Это может быть очень удобным способом исключения личной ответственности членов совета директоров (а также директора компании, если его решение утверждается Советом директоров) за принятие некоторых рискованных решений. Если никто не сможет вспомнить, кто и как голосовал - личная ответственность руководителей будет исключена в том числе и в уголовно-правовом смысле, ведь в этом случае голосовавшим «против» вполне мог быть каждый.

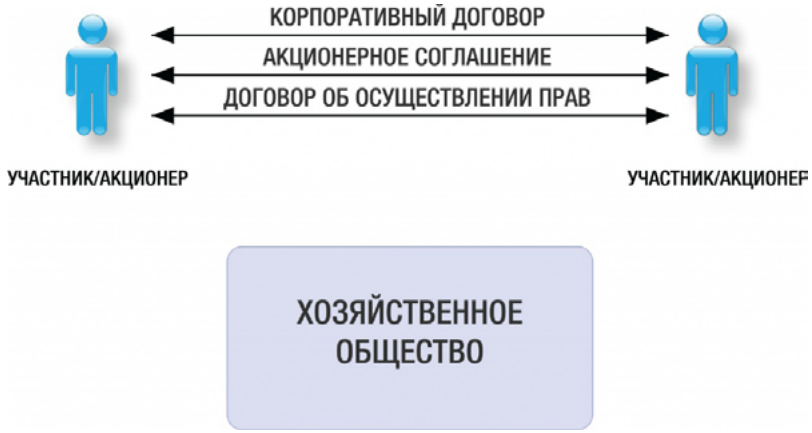
Уловка 3:
Больше того, кроме контроля за менеджментом благодаря квалифицированному мнению независимых членов совета директоров (как в нашем случае, например, это контроль юридических, налоговых, бухгалтерских и финансовых компетенций внутри компании заказчика), Совет директоров может быть отличной альтернативой идее включения в состав участников ООО топ-менеджеров или иных «партнеров», так часто посещающей головы собственников, чему мы, по правде сказать, всегда сопротивляемся до последнего.

Ведь большое количество решений в ООО может приниматься единогласно, и здесь участник даже с долей в 0,1% может существенно усложнить жизнь компании, блокировав, например, в случае конфликта, принятие принципиально важных решений (реорганизация, принятие новых участников, возложение дополнительных прав и обязанностей на всех участников и др.). А возможности безболезненно исключить такого «партнера» из состава участников компании практически нет. Скорее всего, долю придется выкупать. При этом не исключено, что к тому времени ее действительная стоимость может существенно возрасти с того момента, когда сотруднику эту долю дали.
Минусы:
Носят экономический характер. Ведь выплаты членам совета директоров компания делает из чистой прибыли - п. 48.8 ст. 270 НК РФ (что уже странно, поскольку такие расходы полностью отвечают критериям ст. 252 НК РФ - экономические оправданные, документально подтвержденные).

Но этого мало. Вообще говоря, выплаты из чистой прибыли не облагаются страховыми взносами, что делало Совет директоров еще и хорошим источником официальных доходов собственника.

Однако сначала наши доблестные арбитражные суды решили, что это не может быть предпринимательской деятельностью (хотя если я независимый директор в 10 компаниях, то какая это деятельность?), а значит нельзя применить «упрощенку» - остается НДФЛ 13%. Даже это более выгодно, чем платить социалку. Но нет, вслед за этим в каком-то частном случае по совсем другому вопросу констатировано, что и социальные взносы платить надо. И хотя это более, чем вольная, спорная и неоднозначная трактовка, однако желающие на своей шкурке удостовериться в этом в руки к нам еще не попадались. Поэтому пока принимаем в такой формулировке.

3. Инструмент - корпоративный договор



Вообще говоря, этот инструмент, такой долгожданный и появившийся в полноценно работающем варианте лишь в 2014 году, на первый взгляд к скрытому владению отношения не имеет.

Что решаем: в общем случае регулируем отношения между собственниками по собственному усмотрению (в обход Закона «Об ООО» и «Об АО»)
Чтобы понять суть корпоративного договора и, что главное для нашего сегодняшнего разговора, оценить возможность его использования для скрытого владения бизнесом, процитируем очень витиеватую норму п.3 ст.8 Закона «Об ООО» (подобная же норма содержится и в Законе «Об АО», если лень читать - пропустите и то, и другое):

«Учредители (участники) общества вправе заключить договор об осуществлении прав участников, в рамках которого они обязуются определенным образом осуществлять свои права и/или воздерживаться от осуществления указанных прав, в том числе голосовать определенным образом на общем собрании участников общества, согласовывать вариант голосования с другими участниками, продавать долю или часть доли по определенной данным договором цене и/или при наступлении определенных обстоятельств либо воздерживаться/отказываться от отчуждения доли или части доли до наступления определенных обстоятельств, а также осуществлять согласованно иные действия, связанные с управлением обществом, с созданием, деятельностью, реорганизацией и ликвидацией общества».

Переведя с юридического языка на русский, мы получим примерно следующие возможности корпоративного договора (термин акционер применяется мной в том же значении, что и вами термины «учредитель», «участник ООО»):
Защита акционеров - миноритариев или, наоборот, их вытеснение из бизнеса;
Для АО - особенно актуально, так как с одной стороны некоторые важные решения типа реорганизации в АО принимаются 3/4 голосов, а с другой - в силу протекционизма миноритариев можно иметь минимальное количество акций и фактически блокировать деятельность компании.
Отстранение мажоритария от управления;
Иногда бизнес требуется защищать от главного собственника...они сами приходят к нам с такой задачей, а также обеспечить гарантии «спящему» акционеру, не участвующему в оперативном управлении компанией.
Возможность договориться голосовать определенным образом;
Эта опция приходит на помощь, когда необходимо реализовать такие договоренности между партнерами по бизнесу как включение в состав управленцев конкретных лиц, запрет на выплату дивидендов в течение определенного периода после создания компаний, принятие решений в угоду миноритарного участника компании («главного» собственника) и т.п.

Порядок разрешения «тупиковых ситуаций»;

Когда собственники бизнеса не могут между собой договориться, это чревато. В ситуации распределения долей 50%-50% арбитражный суд даже откажет в защите. Пока мы дружим, есть возможность закрепить специальные антиконфликтные процедуры: установить непропорциональное голосование по отдельным вопросам, входящим в компетенцию каждого; включить консультационные процедуры с признанными профессионалами; предусмотреть компенсации за принятие «противных» решений либо цивилизованный и взаимовыгодный поря-

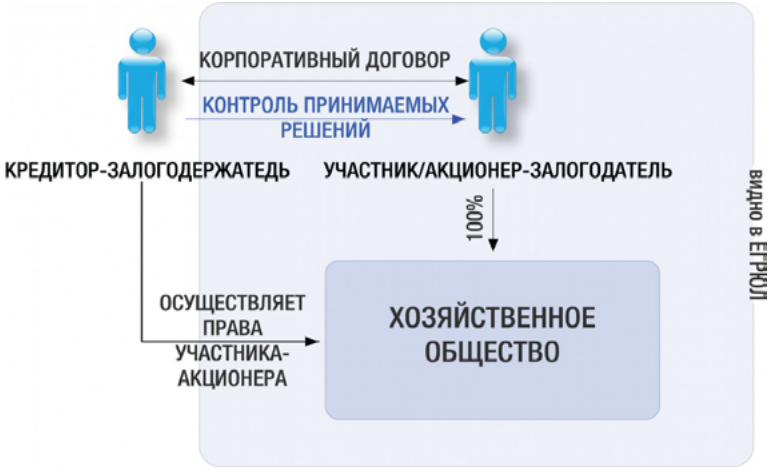
док выхода из бизнеса. Один из наших любимых реализованных кейсов - защита подобным способом любого из трех равных партнеров от оставшихся двоих, которые по умолчанию имеют большинство при голосовании.

Определение условий и цены выкупа доли;

Тут все просто: если американцы выберут президентом Трампа, я продам тебе свою долю за 1 млн., а если не выберут, то за 5 млн.
Запрет аналогичной деятельности для дополнительной защиты компании;
Очень важная и нужная фишка, если бизнес действует на локальном или иным образом ограниченном рынке. Случается, что кто-то из партнеров, негативно оценивая управление бизнесом, открывает еще один, параллельный общему. И занимается конкурирующей деятельностью, обладая по сути инсайдерской информацией. Корпоративный договор на такой случай может содержать санкции, вплоть до исключения из состава соучредителей.

Таким образом, значение корпоративного договора трудно переоценить в деле регулирования отношений между партнерами. Однако для того, чтобы с его помощью обеспечить имущественную целостность бизнеса и реализовать скрытое владение, нам потребуется «плагин» - залог доли в юридическом лице.

Корпоративный договор с залогом доли как способ обеспечения скрытого владения



В соответствии со ст. 358.15 ГК РФ «до момента прекращения залога на долю права участника общества осуществляются залогодержателем». И это то, что нам нужно.

Что решаем: используя залог доли - обеспечиваем ее переход от номинала к реальному собственнику в нужный момент (эффект тревожной кнопки) и за счет корпоративного договора сохраняем за реальным собственником юридические гарантии по управлению компанией без возможности взыскать эту долю третьими лицами.

Напомню, что скрытое владение, за редким исключением, невозможно без участия «хорошего человека» - доверенного лица или лиц, сам факт наличия которых одновременно заставляет собственника нервничать. Именно необходимость сковать по рукам и ногам нашего номинала - ключ к безопасному, прогнозируемому, но, к сожалению, не всегда гарантированно наследуемому скрытому владению.
Собственно залог доли, принадлежащей номиналу (с акциями это тоже работает, но механизм на две капли сложнее) и возлагает все права участника компании на бенефициара, которого не видно в ЕГРЮЛ в качестве учредителя.

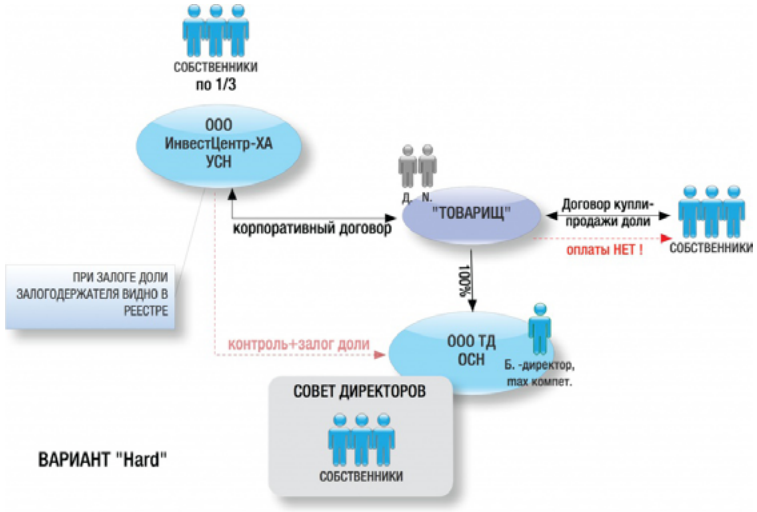
Правда при этом корпоративный договор между номинальным участником и реальным собственником бизнеса, а также разработка «хитрого» устава компании не отменяются - дьявол в мелочах:



И разумеется, надежность этого инструмента зависит от того, что это за обязательство такое будет у номинала, которое можно обеспечить залогом. Мало того, что оно должно быть «подвешенным», то есть срок исполнения должен наступить, но не должно быть просрочки длиною в три и более года. Так и сумма должна быть соразмерна залогу. А если вы хотите заложить долю в «сейфовой компании» - хранителе активов? А там валюта баланса у вас измеряется сотней миллионов...тут есть над чем подумать.

Не забывайте также, что корпоративный договор НЕ МОЖЕТ заменять УСТАВ. А также о том, что условия корпоративного договора (в зависимости от наполнения) в некоторых случаях необходимо раскрывать, поэтому его использование в целях реализации скрытого владения - это одна история, а в его обычном значении - другая. Группа компаний должна быть спроектирована таким образом, чтобы в разных ее секторах этой решались разные задачи.
Важный вопрос ответственности за неисполнение корпоративного договора я здесь опущу, адресовав вас к отдельной статье на эту тему.

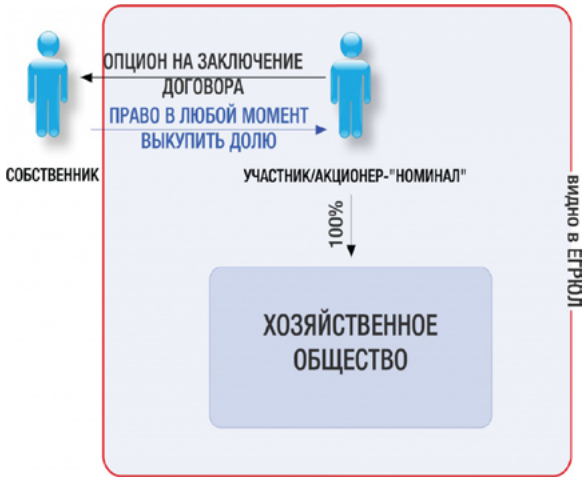
Ну, а напоследок прикладываю иллюстрацию того, как несколько уже рассмотренных инструментов могут составить слаженную органную партию, действующую убаюкивающе на нервную систему собственников бизнеса.
Изучайте:



4. Инструмент - опцион на продажу доли в бизнесе
При всех уникальных возможностях, корпоративный договор, как вы могли обратить внимание, имеет один существенный недостаток. И недостаток этот - в наследовании.
Кроме того, с учетом жизненных перипетий вашего номинала (семейные отношения, личные обязательства и т.п.), здорово иметь для него кандалы такие, чтобы на века. Представляем их усовершенствованную модель - опцион.
Что решаем: еще больше усиливаем контроль за номинальным участником.

Опцион на продажу долей, акций уже давно известен российскому бизнесу как инструмент повышения личной мотивации перспективных сотрудников. С помощью опционов собственники бизнеса, особенно IT-компаний, предоставляют лучшим сотрудникам возможность лично поучаствовать в управлении компанией.

Однако, несмотря на свое практическое значение, правовое регулирование опциона на заключение договора появилось в России лишь с 1 января 2016 года. Опцион на заключение договора купли-продажи доли по сути представляет собой безотзывную оферту (то есть ее нельзя потом номиналу отменить, что крайне ценно) и составляется в нотариальной форме, поскольку сделка, направленная на отчуждение доли, подлежит нотариальному удостоверению (п. 11 ст. 21 Закона «Об ООО» и п. 5 ст. 429.2. ГК РФ).



По общему правилу опцион можно акцептовать в течение одного года, что для целей скрытого владения бизнесом или его частью через номинала нам совсем не подходит. Поэтому в нем необходимо предусмотреть и бОльший срок для акцепта, например, 10-15 лет.

Акцепт (одобрение, подтверждение) опциона на продажу доли также подлежит нотариальному удостоверению. Что по совокупности и дает нам юридические гарантии его исполнимости.

При этом важно, что для перехода права собственности на долю нет необходимости приводить к нотариусу номинала, выдавшего опцион на продажу доли (он ведь мог бы и взбрыкнуть и тогда ценности опциона - грош). Нотариус, удосто-

вериший акцепт безотзывной оферты (опциона), в течение 2-х рабочих дней со дня данного удостоверения подает в налоговый орган заявление о внесении соответствующих изменений в ЕГРЮЛ.

Однако есть еще ряд важных вопросов в отношении применения опциона: опцион на продажу доли подлежит только нотариальному удостоверению, но не отражается в ЕГРЮЛ в качестве обременения. Однако сведения о нем будут содержаться в специальном реестре Нотариальной палаты - тем самым без ведома держателя опциона не может быть зарегистрирован переход права на долю к постороннему (третьему) лицу - добросовестному покупателю, который согласно ст. 302 ГК РФ смог бы удержать ее у себя.

опцион на продажу доли не предусматривает запрета на переход доли к наследникам участника Общества, выдавшего опцион (читай нашего номинала), а с другой - законодатель прямо не указал на возможность наследования акцепта, сделанного реальным бенефициаром (собственником) бизнеса.
Поэтому в отдельном материале мы расскажем о том, как реализуются гарантии наследников владельца бизнеса при использовании опциона.

5. Инструмент - хозяйственное партнерство
Что решаем: если совладелец бизнеса находится в пассивной роли (участвует капиталом в имуществе) и не может «светиться» в операционной деятельности, создаем для него гарантии того, что на самом деле в операционной деятельности его интересы и мнение также будут учтены.

Хозяйственное партнерство - это одна из организационно-правовых форм коммерческих организаций (наряду с ООО, АО, производственным кооперативом и т.д.), регулируемая Законом «О хозяйственных партнерствах» и введенная в хозяйственный оборот в 2012 году (хотя я думаю, что мало кто о такой слышал). Его фундаментальная особенность заключается в возможности участниками этой компании (партнерами) максимально гибко и исключительно по своему усмотрению определять «правила игры» в особом документе - Соглашении об управлении партнерством, имеющем приоритет над Уставом. Более того, законодатель намеренно отказался от какой-либо регламентации.
За исключением:
запрета рекламировать свою деятельность (можно рекламировать только результат такой деятельности);
запрета владеть хозяйственному партнерству другими юридическими лицами;
запрета создавать хозяйственное партнерство путем преобразования из других юридических лиц.

Итак, важным для нас является то, что участники хозяйственного партнерства сами регулируют:
различный объем прав и обязанностей участников, в том числе на участие в управлении партнерством непропорционально доле в складочном капитале;
порядок и условия приема новых участников, выхода старых, в том числе при наступлении или ненаступлении определенных событий;
приоритет прав одних участников перед другими, а также иные условия, необходимые в связи с различными условиями реализации бизнес-проектов;
свою структуру органов управления и объем их компетенции и др.

Теперь собственно задача (как и все перечисленное взята из нашей практики): в бизнесе три собственника, два из которых принимают активное участие в операционной деятельности. Третий (пассивный) в операционном секторе не участвует, но существенно вложился в имущество, необходимое этому бизнесу. При этом его открытое присутствие в качестве участника операционных компаний недопустимо. Поскольку безопасность бизнеса в целом находится в сфере интересов всех троих, мнение пассивного относительно ключевых операционных решений (как минимум тех, что влияют на безопасность имущества) также должно учитываться, но без демонстрации вовне его юридического присутствия в бизнесе.

Чтобы решить задачу, мы должны разделить юридическое владение имуществом и операционным сектором, скрыв участие пассивного собственника в требуемой части, но обеспечив учет его интересов.
Дополнительные данные: в бизнесе несколько направлений деятельности. Поэтому есть параллельная потребность в создании единой управляющей компании.

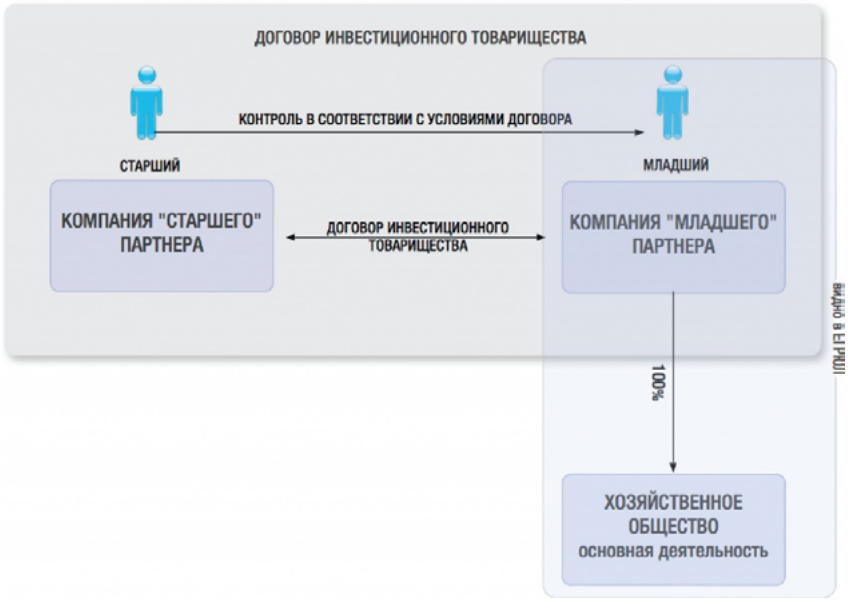
Решение: участниками сектора владения активов станут все три собственника. Управляющая компания будет образована в форме Хозяйственного партнерства, участниками которого станут только два активных партнера, именно они и будут отражены в качестве собственников компании в ЕГРЮЛ. При этом в соответствии с соглашением об управлении Хозяйственным партнерством закрепляем, что решения по ограниченному перечню вопросов могут приниматься только с согласия пассивного собственника. В свою очередь, Хозяйственное партнерство транслирует принимаемые решения в операционный сектор, выполняя функции управляющей компании (на основе договора о передаче функций единоличного исполнительного органа юридического лица). Все значимое имущество сосредоточено в «Хранителе активов», участниками которого являются уже

все трое собственников.

Почему это работает: соглашение об управлении партнерством в ЕГРЮЛ не отражается. Более того, в налоговый орган не предоставляется. Тем самым мы скрываем пассивного собственника бизнеса в участии в операционном секторе, обеспечивая учет его интересов.

О чем подумать и что помнить:
по ряду вопросов участие пассивного собственника в принятии решений все равно необходимо будет раскрыть. Например, при банковском кредитовании. Не проанализировав всю цепочку принятия решений в компании, банк не заключит сделку. Этот момент нужно понимать заранее и быть к нему готовым. При этом для подавляющего большинства третьих лиц участие пассивного собственника в операционной компании будет не очевидным;
открытое участие в «Хранителе активов» активных собственников создает риск обращения взыскания на их доли в случае привлечения к ответственности по долгам операционного сектора. Здесь может помочь создание подконтрольных кредиторов; использование номиналов, ограниченных в своей самостоятельности уже рассмотренными нами залогами долей, корпоративным договором; либо перекрестное владение и т.п.
надо продумать структуру владения компаниями операционного сектора (на иллюстрации ничего об этом нет), ведь по закону Хозяйственное партнерство не может быть участником других юридических лиц;
и еще надо озадачиться способом получения прибыли от операционной деятельности, созданием источников для удовлетворения интересов собственников.

6. Инструмент - инвестиционное товарищество
В котором, отмечу забегая вперед, скрытое владение долями в бизнесе и имуществом предусмотрено законом.
Что решаем:
прикрытое/скрытое владение бизнесом
владельческий контроль
одновременно гибкое регулирование отношений между партнерами



Напомним, что по договору инвестиционного товарищества двое или несколько товарищей (юридические лица или ИП) обязуются соединить вклады и совместно инвестировать в бизнес-проекты для получения прибыли без образования юридического лица.
Инвестиционное товарищество - это именно договор (разновидность договора простого товарищества), а не юридическое лицо, предусматривающий совместную инвестиционную деятельность товарищей, включающую как создание и дальнейшую реализацию объекта (например, недвижимость, либо владение юридическим лицом, представляющим собой отдельный бизнес), так и предоставление услуг.

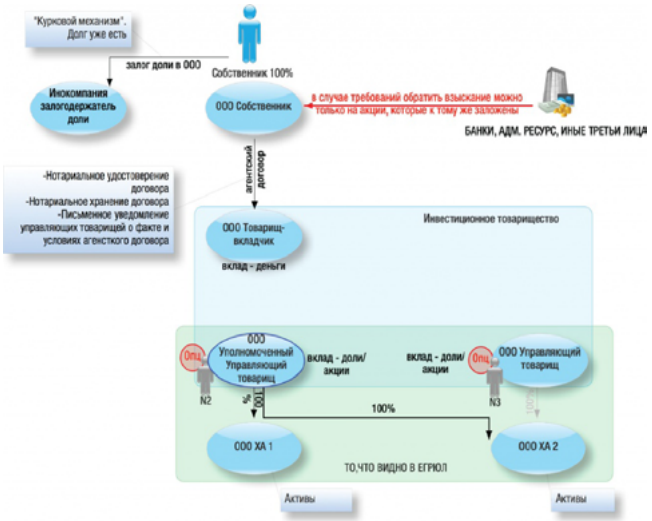
Некоторые особенности договора и риски некачественного исполнения, влекущего его переквалификацию, мы уже рассматривали.
Здесь лишь вкратце обратим внимание на те особенности, которые и дают возможность использовать этот договор как инструмент скрытого владения.
Справедливости ради стоит отметить, что такая конструкция целесообразна и «отбивает» затраты на ее реализацию в диверсифицированном бизнесе с приличными оборотами (более миллиарда рублей в год) и, особенно, с разной степенью участия партнеров в разных сегментах бизнеса.

Иными словами оправданность этого непростого инструмента обеспечивается и одновременным решением вопросов скрытого владения, и регулированием от-

ношений между партнерами. Хотя в нашей практике есть кейсы, где этот инструмент честно отрабатывает и на единственного собственника.



Первая особенность - это предусмотренная законом возможность участия в инвестиционном товариществе через агента - на основе самого обычного агентского договора по модели договора комиссии.
Да, договор ИТ регистрируется у нотариуса, да - передается в налоговую. Но агент действует от своего имени и только за счет и в интересе лица, чье участие надо скрыть. Например, в интересах одного из четырех соучредителей, как показано на иллюстрации выше. Из содержания договора это не выловить.



Вторая особенность - и это продемонстрировано на иллюстрации - при владении компаниями от имени инвестиционного товарищества в ЕГРЮЛ будут видны только те участники ИТ (их называют «управляющими товарищами»), которые непосредственно задействованы во владении в интересах всего товарищества. «Управляющие товарищи», к тому же, могут быть учреждены на номиналов, скованных одним из тех приемов, которые мы обсудили (опционом, например). Реальный же собственник бизнеса может быть представлен отдельным лицом со статусом товарища-вкладчика, являющегося к тому же агентом компании, принадлежащей непосредственно бенефициару. Ну и если добивать тему безопасности до конца, то можно реализовать еще и так называемый «курковый механизм» через залог доли компании бенефициара, чтобы обнулить даже самые ничтожные риски обращения взыскания по обязательствам реального собственника бизнеса.

Вместо заключения

Краткость совершенно не сестра моего таланта. Тема скрытого владения настолько объемна и востребована, что в статью на 30 000 знаков поместился лишь обзор базовых инструментов и лишь вкратце. А ведь мы можем также усилить их использованием иностранных компаний, что влечет за собой решение вопросов КИК, деофшоризации и т.д.

Реальные кейсы из нашей практики требуют смешанного использования сразу нескольких инструментов, к тому же увязанных с методами налоговой оптимизации, финансирования внутри группы компаний, регулирования отношений между соучредителями бизнеса. К тому же недостаточно активы компании обособить и припрятать - их использование в операционной деятельности должно оставаться удобным и комфортным.

А еще к новой модели светлого будущего надо как-то прийти. Из не очень светлого настоящего. И при этом не останавливая бизнес-процессы (стоп-крана в нашем распоряжении к сожалению нет), не пугая клиентов и поставщиков, не растеряв ценные контракты и репутацию.

Я уже не говорю о том, что вся эта конструкция должна полностью соответствовать стилю и системе управления данными конкретными собственниками и топ-менеджерами, такими какие они есть, а не некими мифически идеальными. Иначе все это - пустая трата времени.

ГЛАВА 2

КОНТЕКСТ И УРОВНИ НАЛОГОВОЙ БЕЗОПАСНОСТИ

Правовой контекст I. Деловая цель, необоснованная налоговая выгода, признаки неблагонадежности.

Говоря о построении грамотной концепции налоговой безопасности, необходимо отталкиваться от определения условий внешней среды, в которых компании приходится существовать и развиваться. В этой связи прежде всего важно определиться с правовым контекстом налоговой безопасности, поскольку без учета его специфики разработать эффективный механизм налоговой, имущественной и управленческой безопасности невозможно.

Понимание особенностей правого контекста позволяет, исходя из предоставляемых правовыми нормами возможностей и налагаемых ими же ограничений, определить, каким образом можно построить бизнес и обеспечить ему безопасность в имеющихся условиях внешней среды. В первую очередь необходимо определиться с понятиями деловой цели и необоснованной налоговой выгоды.

Деловая цель

Обоснование деловой цели хозяйственной операции или направления деятельности организации в целом зачастую имеет место при проведении налоговых проверок или в судебных спорах. В нашем понимании деловая цель – это ключевая компетенция бизнеса, то, для чего он существует.

Доказав отсутствие деловой цели проведения реорганизационных процедур, Инспекция раскрыла схему купли-продажи имущества под видом уступки доли в уставном капитале Общества. Постановление ФАС Уральского округа от 17.01.2011 №Ф09-10132/10-С2 по делу №А50-8571/2010.

Если все, что делается в компании, можно объяснить с позиции ее ключевой компетенции, для любой хозяйственной операции в таком случае можно объяснить деловую цель. В этой связи ключевая компетенция не может быть передана по договору аутсорсинга. Налогоплательщику (например, торговой сети) вряд ли удастся доказать наличие деловой цели при заключении договора аутсорсинга своей ключевой компетенции (то есть аутсорсинг продавцов).

Судебная практика по данной категории дел уже сложилась. На аутсорсинг может быть передана только вспомогательная функция (бухгалтерия, юридическое

сопровождение).

Так, ВАС РФ отказал в передаче на рассмотрение в Президиум надзорной жалобы, признав перевод персонала из организации на ОСН в организацию на УСН при отсутствии деловой цели такого перевода - попыткой снижения размера уплаты страховых взносов (Определение Президиума ВАС РФ от 29 марта 2012 г. № ВАС-3049/12).

Необоснованная налоговая выгода

Сложнее дело обстоит с необоснованной налоговой выгодой. Для начала следует определиться с понятием налоговой выгоды, чтобы знать, в каких случаях она может быть признана необоснованной. Под налоговой выгодой в соответствии с широко известным Постановлением Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 №53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» 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. По сути, налоговая выгода - это нечто, что уменьшает совокупный размер налоговых платежей в сравнении с максимально возможным. Представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы. В этом случае налоговая выгода может быть признана необоснованной.
Указанным постановлением ВАС РФ обозначил некие экономические ориентиры, как для налогоплательщиков, так и для налоговых органов и судов, сквозь призму которых следует смотреть на налоговую выгоду, чтобы определить ее обоснованность. Налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, когда:
1. 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);
2. Налоговая выгода получена вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности;
3. Реальное осуществление налогоплательщиком указанных операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов,

экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг, невозможно.

Так, ВАС РФ отказал в передаче на рассмотрение в Президиум надзорной жалобы, признав перевод персонала из организации на ОСН в организацию на УСН при отсутствии деловой цели такого перевода - попыткой снижения размера уплаты страховых взносов (Определение Президиума ВАС РФ от 29 марта 2012 г. № ВАС-3049/12).

4. Отсутствуют необходимые условия для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств;

5. Произведен 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;

6. Совершены операции с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета. При этом ВАС РФ отметил, что такие обстоятельства, как:

- создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции;
- взаимозависимость участников сделок;
- неритмичный характер хозяйственных операций;
- нарушение налогового законодательства в прошлом;
- разовый характер операции;
- осуществление операции не по месту нахождения налогоплательщика;
- осуществление расчетов с использованием одного банка;
- осуществление транзитных платежей между участниками взаимосвязанных хозяйственных операций;
- использование посредников при осуществлении хозяйственных операций сами по себе не могут служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной.

Однако эти обстоятельства в совокупности и взаимосвязи с иными обстоятельствами могут быть признаны свидетельствующими о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Так, ФАС Поволжского округа в Постановлении от 18.08.2011 по делу №А65-26249/2010 указал, что регистрация организации в качестве юридического лица незадолго до совершения хозяйственной операции и неритмичный характер совершения хозяйственных операций сами по себе не могут служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной.

Признание судом налоговой выгоды необоснованной влечет отказ в удовлетво-

рении требований налогоплательщиков, связанных с ее получением.
В этой связи наличие деловой цели совершения любой хозяйственной операции является дополнительным доказательством того, что полученная по итогам этой хозяйственной операции налоговая выгода не является необоснованной.

109 признаков неблагонадежности компании

Учитывая правовой контекст, при организации своего бизнеса следует также иметь в виду существующий у налоговых органов перечень характеристик юридического лица, наличие которых у вашей организации в разы повышает вероятность проведения выездной налоговой проверки и других мероприятий налогового контроля. Этот перечень установлен Приказом заместителя ФНС РФ и обобщает 109 типичных признаков недобросовестного налогоплательщика. Кроме того, данный Приказ предписывает создание специальной федеральной электронной базы, где будет содержаться информация обо всех «подозрительных» компаниях.
Аббревиатура базы - ЮЛ-КПО, означающая «юридические лица, контролируемые в первую очередь». Список имеет сугубо ориентирующий характер и содержит признаки «фирмы-однодневки» или признаки «схем» . Чем больше таких признаков у налогоплательщика или его контрагентов будет выявлено, тем выше рейтинг подозрительности. Все признаки подозрительности разделены на 3 группы:

1) признаки, выявляемые на этапе регистрации компании (28);

2) признаки, выявляемые на этапе постановки на налоговый учет (4);

3) признаки, выявляемые в ходе деятельности компании (77).
Основная масса признаков выявляется и анализируется в ходе камеральных проверок с использованием оперативно-розыскной информации, поступающей из разных источников (СМИ, Интернет, банки, регистрирующие органы, органы статистики, контрагенты налогоплательщика, его работники).
Выявление любого из 109 признаков означает внесение компании в список юридических лиц, контролируемых в первую очередь. Одновременно в него заносятся и учредители. При выявлении признаков налоговым инспекторам предписываются «особые» действия.

Например, пункт 1 - Адрес регистрации компании - является адресом «массовой» регистрации (то есть по нему зарегистрированы 10 и более фирм). При этом есть заявление владельца помещения, что данное помещение никому в

пользование не предоставлялось и предоставлять не планируется. Особые действия: отказ в регистрации и фиксация в ЮЛ-КПО попытки регистрации.
Пункт 3 - Помещение, находящееся по адресу регистрации компании, предположительно не приспособлено для осуществления деятельности исполнительного органа компании; пункт 17 – указанные в заявлении учредитель и руководитель компании – одно и то же лицо; пункт 23 – компания зарегистрирована в форме ООО. И так далее.

Правовой контекст II. Взаимозависимость, контроль цен и трансфертное ценообразование по новым правилам.

18 июля 2011 г. Президент подписал федеральный закон №227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения», которым были внесены существенные поправки в Налоговый кодекс РФ в части контроля цен в сделках, заключаемых взаимозависимыми лицами. Теперь понятие взаимозависимых лиц, а также критерии взаимозависимости определены в главе 14.1 НК РФ, вступившей в силу 01 января 2012 г.

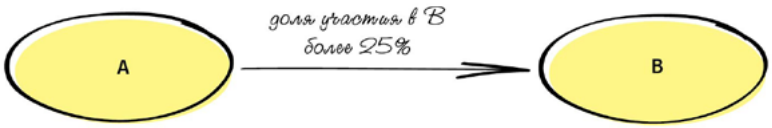
Необходимо заметить, что данный закон ждали уже давно - и предприниматели, и налоговые инспекторы, поскольку существовавший порядок вещей явно не устраивал ни ту, ни другую стороны. Попытаемся разобраться в новых правилах и и понять - попадает ли Ваш конкретный бизнес в зону контроля по критерию взаимозависимости.

Понятие взаимозависимости лиц
Согласно абз. 2 п.1 ст. 105.1 НК РФ для признания взаимной зависимости лиц учитываются влияние, которое может оказываться в силу участия одного лица в капитале других лиц:
- в соответствии с заключенным между ними соглашением;
- при наличии иной возможности одного лица определять решения, принимаемые другими лицами.

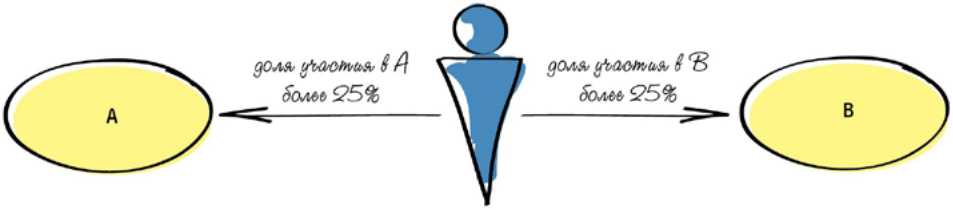
При этом такое влияние учитывается независимо от того, может ли оно оказываться одним лицом непосредственно или самостоятельно, или же совместно с его взаимозависимыми лицами.

К основным видам взаимозависимости относятся:

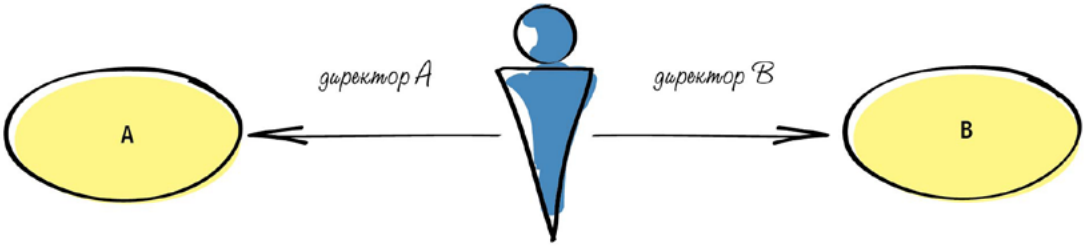
1) взаимозависимость организаций, под которой понимается:



- прямое или косвенное участие одной организации в другой организации с

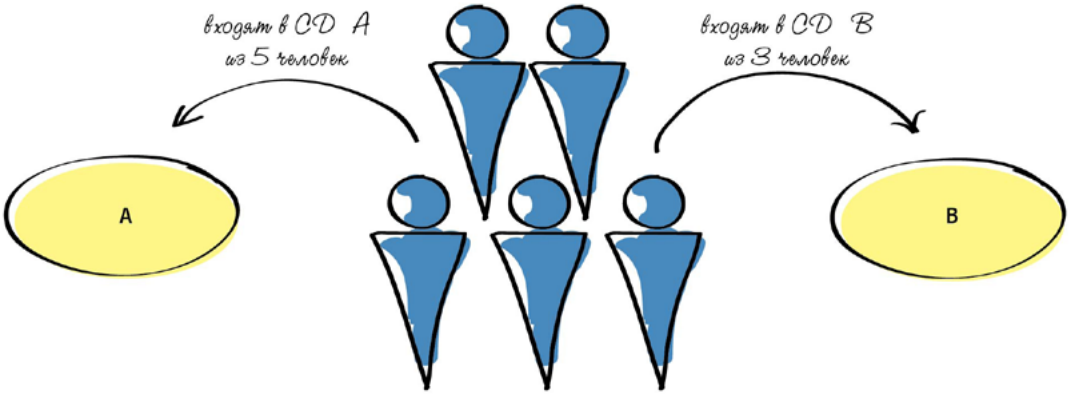


долей более 25%,
- одно и то же лицо осуществляет функции единоличного исполнительного орга-



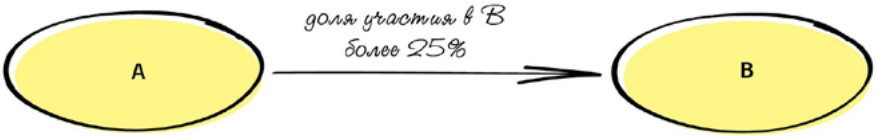
на в обеих организациях, - единоличные исполнительные органы либо не менее -50% состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) обеих организаций назначены (избраны) по решению одного и того же лица,

- более 50% состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) составляют одни и те же физические лица совместно с их родственниками, перечисленными в подп.11 п.2 ст.105.1 НК РФ,



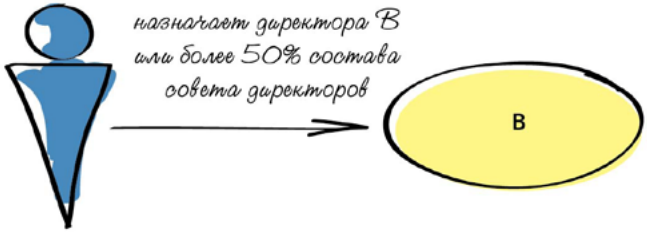
2) взаимозависимость физического лица и организации:

- когда такое физическое лицо прямо или косвенно участвует в этой организации и доля такого участия составляет более 25%,

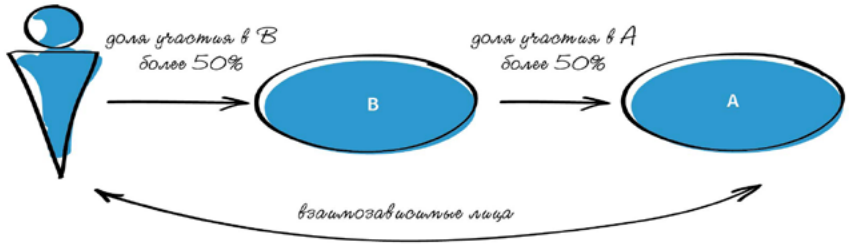


3) взаимозависимость организации и лица (физического или юридического):

- когда лицо имеет полномочия по назначению (избранию) единоличного исполнительного органа организации или по назначению (избранию) не менее 50% состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета),



- когда лицо осуществляет полномочия единоличного исполнительного органа организации,
- когда доля прямого участия каждого предыдущего лица в каждой последующей организации составляет более 50%;



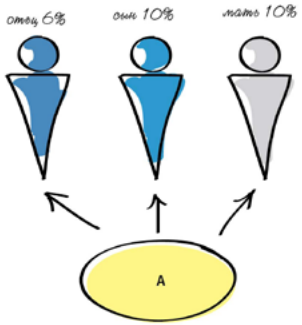
4) взаимозависимость физических лиц:

- одно лицо подчиняется другому по должностному положению;

- физические лица состоят в отношениях родства - являются супругами, родителями (в том числе усыновителями) и детьми (в т.ч. усыновленными), полнородными и неполнородными братьями и сестрами, опекуном (попечителем) и подопечным.

Как мы видим, перечень взаимозависимых лиц существенно расширен, причем доля участия в капитале организаций увеличена с 20 до 25 процентов.

Более того, под долей участия физического лица в организации в соответствии с п.3 ст.105.1 НК РФ понимается совокупная доля участия этого физического лица и его родственников.



Суду по-прежнему предоставлено право признания лиц взаимозависимыми по иным основаниям, не перечисленным выше, если отношения между этими лицами позволяют говорить о наличии влияния на условия или результаты сделок или деятельности зависимого лица (п. 7 ст.105.1 НК РФ).

Кардинально новым и потому особенно интересным является право сторон сделки самостоятельно признавать себя взаимозависимыми лицами (п.6 ст.105.1 НК РФ) и корректировать налоговую базу (п.6 ст.105.3 НК РФ), о чем мы подробно поговорим чуть позднее.

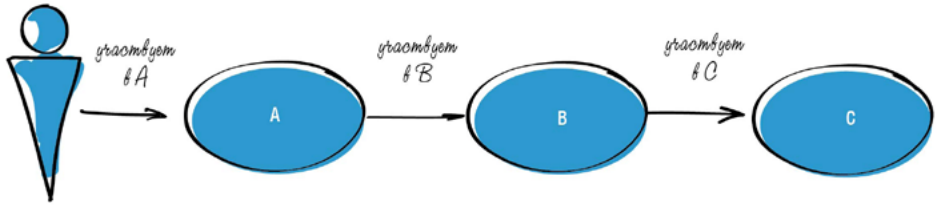
Статья 105.2 НК РФ посвящена порядку определения доли прямого или косвенного участия организации или физического лица в другой организации.

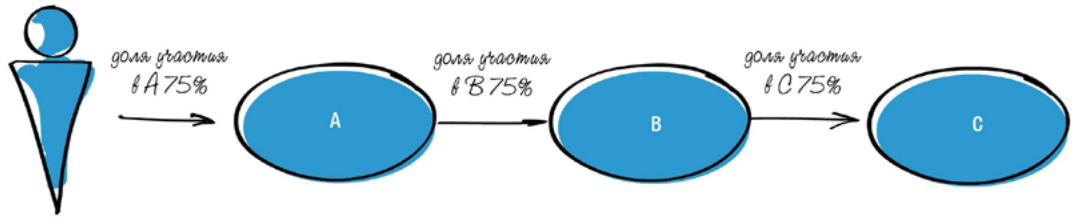
Если с прямым участием все, в общем-то, просто - необходимо определить долю голосующих акций или непосредственно принадлежащую лицу долю в уставном (складочном) капитале организации, выраженную в процентах, то для определения доли косвенного участия требуется произвести некоторые расчеты.

Как определить долю косвенного участия физического лица в организации

Рассмотрим такой пример.

На первом этапе определяются все последовательности участия одного лица в другом через прямое участие каждого предыдущего лица в каждом последующем лице.
Затем определяются доли прямого участия каждого предыдущего лица в каждом последующем лице.





Как мы видим, наше физическое лицо является взаимозависимым с А, А взаимозависимо с В, а В взаимозависимо с С, т.к. доля их участия в капитале другой организации более 25%.

На заключительном этапе определения доли косвенного участия физического лица в компании С необходимо суммировать произведения долей прямого участия каждого предыдущего лица в каждой последующей организации:

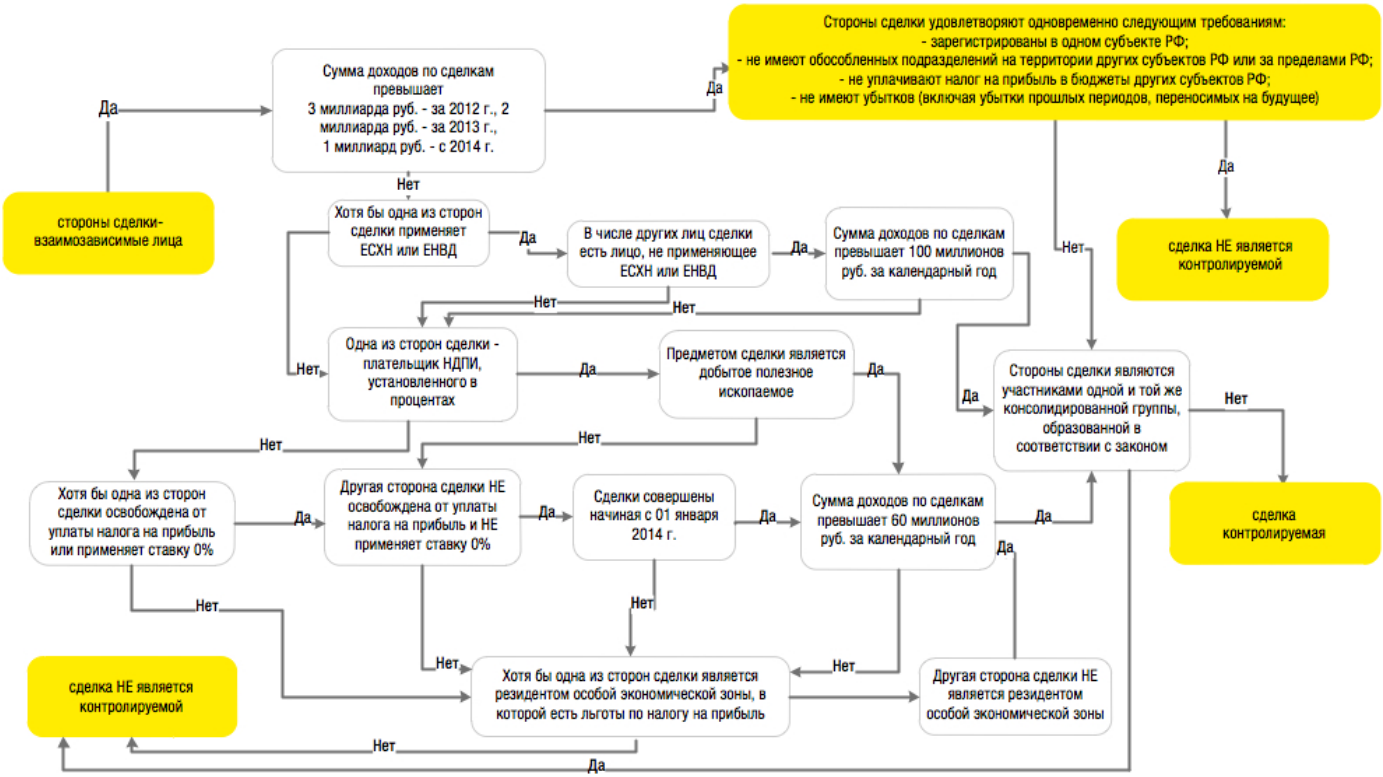
(75% * 30%)/100 + (30% * 35%)/100 = 22,5% + 10,5% = 23% < 25%

Таким образом, мы пришли к выводу о том, что физическое лицо не является взаимозависимым по отношению к организации С.

Контролируемые сделки: а стоит ли бояться именно Вам?

Определив, что Вы и Ваш контрагент - взаимозависимые лица - следующим шагом к выяснению - попадает ли Ваш бизнес в зону налогового контроля по гл. 14.1 НК РФ, является определение критериев контролируемости сделки.

Напомним, что контролируемая сделка - сделка в которой проверяется цена на соответствие уровню рыночных цен. Перечень критериев и условий отнесения тех или иных сделок к контролируемым содержится в ст.105.14 НК РФ. Однако следует признать, что сразу воспринять содержание этой нормы и сформировать логическую цепочку, относящуюся к конкретной сделке, мало кому удастся. Поэтому мы решили предложить Вам к использованию своего рода наглядное пособие, в котором одно за другим рассмотрены основания признания сделок контролируемыми.



Итак, приступим. Критериев контролируемости сделок всего два: - сделки с взаимозависимостью; - сделки, приравниваемые к сделкам с взаимозависимостью (то есть сделки, совершаемые с контрагентом, который не является с вами взаимозависимым лицом, но при этом цена, примененная в такой сделке, будет контролироваться). Первое основание - сделки между взаимозависимыми лицами, местом регистрации, либо местом жительства, либо местом налогового резидентства всех сторон и выгодоприобретателей по которым является Российская Федерация.

Исходным пунктом является то, что стороны сделки - взаимозависимые лица. Первое основание для контроля - это сумма дохода по сделкам - она должна

превышать 3 млрд руб. за 2012 г, 2 млрд. руб. за 2013 и 1 млрд. руб. начиная с 2014 г.

Если вы со своим взаимозависимым лицом заключили сделок на сумму, совокупно превышающую указанный выше размер - вы можете избежать налогового контроля если одновременно вы и ваш контрагент удовлетворяете следующим требованиям:

- зарегистрированы в одном субъекте РФ (т.е. уплачиваете налог на прибыль в один бюджет), - не имеете обособленных подразделений на территории других субъектов или за пределами РФ (т. е. не уплачиваете налог на прибыль в другие бюджеты),

- не уплачиваете налог на прибыль в бюджеты других субъектов по иным основаниям,

- не имеет убытков (включая убытки прошлых периодов, переносимых на будущее), т.е. ваша деятельность должна быть рентабельной.

В этом случае даже если сумма ваших сделок превышает 3 млрд руб - ваши сделки не будут являться контролируемыми. Если вы не отвечаете вышеописанным критериям - то возможно также избежать контроля в том случае, если стороны сделки являются участниками одной и той же консолидированной группы налогоплательщиков, образованной в соответствии с законом.

Консолидированная группа налогоплательщиков.
Федеральным законом № 321-ФЗ от 16.11.2011 г. в НК внесли изменения, посвященные созданию консолидированных групп налогоплательщиков. Под такой группой понимается объединение плательщиков налога на прибыль на основе договора (т.е. между собой налогоплательщики должны заключить договор, который, в том числе, подлежит регистрации в налоговом органе). Необходимыми условиями для создания группы также являются: совокупная сумма НДС, акцизов, налога на прибыль и НДПИ, уплаченная в течение календарного года составляет не менее 10 млрд. руб.; суммарный объем выручки должен составлять не менее 100 млрд. руб.; совокупная стоимость активов составляет не менее 300 млрд. руб. Понятно, что возможность создания подобной группы, учитывая перечисленные критерии, существует только у конкретной, узкой группы заинтересованных налогоплательщиков. Суть консолидированной группы состоит в праве исчислять и уплачивать налог на прибыль от лица всей группы одним из юридических лиц, на которое будут возложены такие обязанности. Все осталь-

ные налоги уплачиваются самостоятельно, включая НДС.

Второй критерий контролируемости сделок с взаимозависимостью: когда хотя бы одна из взаимозависимых сторон сделки применяет ЕСХН или ЕНВД. То есть речь идет о смещении центра аккумулирования прибыли с субъекта, применяющего общую систему налогообложения, уплачивающего налог на прибыль, на субъекта, который применяет специальный налоговой режим.

Поэтому вторым условием, которое должо быть проверено - наличие в числе других лиц сделки лица, не применяющего ЕСХН/ЕНВД. Если это два лица - спецрежимника (оба применяют ЕСХН/ЕНВД) их взаимоотношения никого не интересуют. Если лицо неспецрежимник есть - мы должны проверить сумму дохода по сделкам.

В случае превышения суммы в 100 млн. руб. за календарный год - сделка будет признаваться контролируемой, опять же если стороны сделки не являются участниками одной консолидированной группы налогоплательщиков.

Следующее основание для контроля - одна из сторон сделки - плательщик НДПИ, установленного в процентах. Если НДПИ не установлен в процентах - сделка не будет считаться контролируемой. Предметом сделки при этом должно являться добытое полезное ископаемое и сумма по сделкам должна превышать 60 млн. руб. за календарный год. В этом случае такая сделка будет являться контролируемой.

Четвертое основание для контроля - если хотя бы одна из сторон сделки освобождена от уплаты налога на прибыль либо применяет ставку 0% (также в связи с возможностью переноса на применяющий льготу субъект большей части прибыли). Вторым условием при этом должно быть отсутствие такого освобождения/ льготы у другой стороны сделки. Это основание для контроля вступает в действие только с 01 января 2014 г. При этом сумма дохода по сделкам также должна превышать 60 млн. руб. за календарный год.

И последнее основание для контроля сделок между взаимозависимыми лицами - когда хотя бы одна из сторон сделки является резидентом особой экономической зоны в которой есть льготы по налогу на прибыль. Другая сторона резидентом при этом не является и сумма доходов по сделкам превышает 60 млн. руб. за календарный год.

Как видно из описанных выше критериев контролируемости сделок между

взаимозависимыми лицами - основной массе налогоплательщиков среднего бизнеса под условия контролируемости попасть будет достаточно сложно. При этом важно отметить, что из перечня контролируемых субъектов выпадают те, кто используют при построении группы компаний для оптимизации налогообложения субъектов на УСН.

Обращаем Ваше внимание, что ряд оснований для контроля будет действовать начиная с 2014 г.

Сделки, приравненные к сделкам между взаимозависимыми лицами

Здесь можно выделить 2 случая контроля:

Первый случай - когда имеет место совокупность сделок с участием посредника, не являющегося взаимозависимым по отношению к налогоплательщику. Речь идет о тех случаях, когда для продажи товара своему взаимозависимому лицу используется агентская схема и агент кроме как реализацией товаров между налогоплательщиком и его взаимозависимым лицом другой деятельности не осуществляет - тогда агент как бы исключается из цепочки реализации и рассматриваются взаимоотношения налогоплательщика и взаимозависимого лица на предмет подпадания отношений под условия контролируемости.

Второй случай базируется на нескольких критериях контроля: первый критерий - сделка в области внешней торговли товарами мировой биржевой торговли. Эти сделки будут контролироваться только после 1 января 2014 г. Другой критерий - если предметом сделки выступают нефть и товары, выработанные из нефти; черные металлы; цветные металлы; минеральные удобрения; драгоценные металлы и драгоценные камни.

Кроме того, условием для контроля за ценой в этих сделках является сумма доходов по таким сделкам более 60 млн. руб. в год.

Следующее основание - местом регистрации, местом жительства, местом налогового резидентства одной из сторон сделки является государство либо территория, перечисленные в Перечне утв. Приказом Минфина РФ от 13.11.2007 № 108н. Этим приказом утвержден перечень оффшорных территорий. То же касается сделок с постоянными представительствами, созданными на этих территориях. При совокупной сумме более 60 млн. руб. в год сделки также будут считаться контролируемыми.

Также хотелось бы отметить п.10 ст. 105.14 НК РФ, предусматривающий возможность признания судом сделки контролируемой при наличии достаточных оснований полагать, что указанная сделка является частью группы однородных сделок, совершенных в целях создания условий, при которых такая сделка не отвечала бы признакам контролируемой сделки.

Очевидно, что данная норма заведомо направлена против различного рода «схем», направленных на минимизацию налогов, например, путем искусственного «размножения» субъектов с целью уменьшения суммы сделок, совершенных каждым из них. В этой связи заранее предостерегаем предпринимателей от выстраивания «скороспелых» моделей, лишь формально не попадающих под сферу действия анализируемых норм, и не отражающих реальные хозяйственные связи и бизнес-процессы.

Критерии сопоставимости условий сделок

Предположим, что вы убедились, что ваша группа компаний включает в себя взаимозависимых лиц и сделка подпадает под критерии контролируемой. Теперь самый главный вопрос - каким же образом вас будут контролировать и как проверять стоимость такой сделки на соответствие рыночной цене. Ведь чтобы это проверить необходимо найти сопоставимую рыночную сделку.

До 01 января 2012 г. взаимозависимость как основание для контроля цены имело правовое значение при отклонении цены на 20 % (пп.2 и 3 ст.40 НК РФ). И такое основание контроля сохранилось для сделок, совершенных до указанной даты. Новая глава и правила по взаимозависимости распространяют свое действие только на отношения налогоплательщиков с 01 января 2012 г. Соответственно, если отклонение цены не наблюдалось, то доводы налогового органа можно было легко и непринужденно отклонить и суд поддерживал сторону налогоплательщика. Сейчас все не так просто, поскольку отсутствуют критерии отклонения на 20 и более % от рыночной цены, а принимается во внимание любое отклонение от рыночной цены - нет никакой градации. С 01 января 2012 г. применяется понятие «коммерческие или финансовые условия, отличные от тех, которые имели бы место в сопоставимых сделках между лицами, не являющимися взаимозависимыми (рыночные цены)» (п.1 ст.105.3 НК РФ). Таким образом, любое отклонение от рыночной цены может повлечь за собой дополнительные налоговые начисления с суммы дохода, который мог быть получен одной из сторон сделки, но не был ею получен вследствие применения цены, отличной от рыночной. Примечательно, что в п.4 ст.105.3 НК РФ прямо поименованы налоги, правильность и полнота исчисления которых может быть проверена налоговым

органом:
- налог на прибыль организаций;

- НДФЛ, уплачиваемый индивидуальными предпринимателями, нотариусами, адвокатами и иными лицами, ведущими частную практику;

- налог на добычу полезных ископаемых (только в случае, если одна из сторон сделки является налогоплательщиком НДПИ и предметом сделки является добытое полезное ископаемое);

- НДС (только в случаях, когда одна из сторон сделки не является плательщиком НДС либо освобождена от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС).
Почему-то «за кадром» остались сделки между налогоплательщиками, применяющими специальные налоговые режимы, ведь и в сделках между ними может быть получена налоговая экономия, влекущая уменьшение налога с доходов, подлежащего уплате в бюджет.
Примером может служить договор на оказание услуг склада между заказчиком, применяющим УСН с общей ставкой 15%, и исполнителем, применяющим УСН с пониженной ставкой 5% - повышение стоимости услуг в этом случае влечет за собой перенос части доходов с субъекта с повышенной ставкой налога (15%) на субъекта с пониженной ставкой налога (5%), в результате чего снижается совокупная сумма налога, подлежащего уплате в бюджет двумя взаимозависимыми субъектами - заказчиком и исполнителем.

Безусловно, это «упущение» на руку налогоплательщикам, однако представляется, что в будущем и эта «брешь» будет закрыта.
Что касается выявления налоговой недоимки по «взаимозависимым» сделкам, то помимо общего правила о том, что корректировка величины налоговой базы производится налоговыми органами, в Налоговый кодекс введено право налогоплательщика на самостоятельное применение для целей налогообложения рыночной цены (абз. 2 п.3 ст. 105.3 НК РФ) путем подачи уточненной налоговой декларации.
Правила корректировки суммы налога налогоплательщиком весьма специфичны. Независимо от того, сумма какого налога корректируется, срок корректировки «привязан» к дате представления налоговой декларации по налогу на прибыль за налоговый период, в котором произошло искажение суммы налога (в настоящее время - 28 марта года, следующего за
отчетным налоговым периодом).
При этом пени до указанной даты не начисляются даже в том случае, если

общий срок уплаты налога истек много раньше (например, НДС за 1 квартал должен быть уплачен не позднее 20 апреля, а «скорректированный» налог - не позднее 28 марта года, следующего за годом, в котором была совершена «скорректированная» сделка). По сути, налогоплательщикам предоставляется беспроцентный налоговый кредит, а взамен государство хочет получить добровольную «явку с повинной» и экономию ресурсов на содержание сотрудников контролирующих органов.

Но прежде чем приступить к подготовке уточненных налоговых деклараций с целью избежать уплаты пеней и штрафа, необходимо рассмотреть критерии сопоставимости коммерческих или финансовых условий сделок - ведь только цена, примененная в сопоставимых сделках между лицами, не являющимися взаимозависимыми, может признаваться рыночной для целей налогового контроля конкретной сделки.

Указанные критерии перечислены в ст.105.5 НК РФ, п.2 которой говорит о том, что сопоставляемые сделки признаются сопоставимыми с анализируемой сделкой, если они совершаются в одинаковых коммерческих или финансовых условиях. Кроме того, даже в случае различия таких условий сделки могут быть признаны сопоставимыми, если эти различия не оказывают существенного влияния на результаты сделок или если эти различия могут быть учтены с помощью применения для целей налогообложения соответствующих корректировок (п.3 ст.105.5 НК РФ).

Очевидно, что налоговому органу придется во всех случаях обосновывать наличие признаков сопоставимости сделок и применение тех или иных корректировок для достижения такой сопоставимости, в том числе в процессе судебного разбирательства, т.е. прежде чем применить цену, отличную от цены спорной сделки, нужно доказать, что две и более сделки можно сопоставить между собой. А сделать это, учитывая число критериев сопоставимости и их содержание, будет не так-то просто. Так, для установления сопоставимости налоговый орган будет обязан произвести анализ следующих характеристик сделки, которые Кодекс называет характеристиками, способными оказывать существенное влияние на коммерческие или финансовые условия сделок:

1. Характеристика товаров (работ, услуг), являющихся предметом сделки.
2. Характеристика функций, выполняемых сторонами сделки в соответствии с обычаями делового оборота, включая характеристики активов, используемых сторонами сделки, принимаемых ими рисков, а также распределение ответственности между сторонами сделки и прочие условия сделки. Анализ перечисленных характеристик в совокупности именуется функциональным анализом.

В п.6 ст.105.5 НК РФ перечислено целых 22 функции сторон сделки, которые учитываются при
определении сопоставимости:

1) осуществление дизайна товаров и их технологическая разработка;
2) осуществление производства товаров;
3) осуществление сборки товаров и их компонентов;
4) осуществление монтажа и (или) установки оборудования;
5) проведение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ;
6) приобретение товарно-материальных ценностей;
7) осуществление оптовой или розничной торговли товарами;
8) осуществление функций по ремонту, гарантийному обслуживанию;
9) продвижение на новые рынки товаров (работ, услуг), маркетинг, реклама;
10) хранение товаров;
11) транспортировка товаров;
12) страхование;
13) оказание консультаций, информационное обслуживание;
14) ведение бухгалтерского учета;
15) юридическое обслуживание;
16) предоставление персонала;
17) выполнение агентских функций, посредничество;
18) финансирование, осуществление финансовых операций;
19) осуществление контроля качества;
20) осуществление стратегического управления, в том числе определение ценовой политики, стратегии производства и реализации товаров (работ, услуг), объема продаж, ассортимента товаров (предлагаемых работ, услуг), их потребительских свойств, а также осуществление оперативного управления;
21) обучение, повышение квалификации сотрудников;
22) организация сбыта и (или) производства товаров с привлечением других лиц, располагающих соответствующими мощностями.

Признаться, сама формулировка «характеристика функций, выполняемых сторонами сделки в соответствии с обычаями делового оборота» наталкивает на мысль о наполнении стандартной, казалось бы, сделки (договор поставки, договор подряда) какими-то дополнительными, специфическими функциями, например, агентский договор, по условиям которого на агента возложены дополнительные обязанности по продвижению реализуемого товара и транслированию покупателям ряда обязательных условий - правил выкладки товара, совместного размещения с товарами конкурентов и т.п.
Однако содержание п.6 ст.105.5 НК РФ не укладывается в подобные рассуждения, т.к. в данной норме, по сути, перечисляется ряд функций, большинство из которых могут быть самостоятельными видами деятельности, и лишь некоторые

- носить характер дополнительных.
Так, например, нам сложно представить договор, по которому осуществление оптовой торговли было бы дополнительной функцией одной из сторон. А вот осуществление функций по ремонту, гарантийному обслуживанию, напротив, логично впишется в договор дистрибьюции, по которому покупатель, ведущий розничную торговлю, примет на себя обязательства по предоставлению указанных услуг покупателям, т.е. возможность осуществлять гарантийное обслуживание является обязательным условием для заключения договора дистрибьюции с производителем товара. Соответственно, и цена в таком договоре может быть иная, нежели в договоре поставки аналогичных товаров, но уже без условия о гарантийном обслуживании.
Еще одним элементом функционального анализа является характеристика рисков, принимаемых на себя каждой из сторон сделки, в числе которых названы следующие:

1) производственные риски, включая риск неполной загрузки производственных мощностей - например, такой риск может иметь место при заключении долгосрочного договора подряда на изготовление нескольких партий продукции. При отмене заказа или внесении в него изменений по инициативе заказчика подрядчик вряд ли сможет оперативно найти заказы, обеспечивающие загрузку высвободившихся производственных мощностей, т.е. эта ситуация может повлечь возникновение убытков, связанных с вынужденным простоем;
2) риск изменения рыночных цен на приобретаемые материалы и выпускаемую продукцию вследствие изменения экономической конъюнктуры, риск изменения прочих рыночных условий.
Возьмем, например, длительный контракт на выполнение СМР (2-3 года), при подписании которого подрядчик не может заранее просчитать изменение стоимости материалов с течением времени, в связи с чем он заведомо закладывает в смету более дорогие материалы и увеличивает общую сумму контракта;
3) риск обесценения запасов, потерь товарами качества и иных потребительских свойств - данный риск может иметь место в договоре поставки заведомо большей партии товара, чем покупатель-розничный продавец может продать, однако значительный объем закупки позволяет такому покупателю получить существенную скидку;
4) риски, связанные с утратой имущества, имущественных прав - например, когда арендатор берет в аренду имущество, имеющее обременения (залог) либо являющееся спорным (иск о праве). В такой ситуации у арендатора возникает риск утраты права аренды в связи со сменой собственника арендуемого помещения, что может негативно сказаться на хозяйственной деятельности арендатора;

5) риски изменения курса иностранной валюты по отношению к рублю или другой валюте, процентных ставок, кредитные риски;
6) риск, связанный с безрезультатностью осуществления научно-исследовательских и опытно- конструкторских работ;
7) инвестиционные риски, связанные с возможными финансовыми потерями вследствие ошибок, допущенных при осуществлении инвестиций, включая выбор объектов для инвестиций;
8) риск нанесения ущерба окружающей среде;
9) предпринимательские (коммерческие) риски, связанные с осуществлением стратегического управления, включая ценовую политику и стратегию реализации товаров (работ, услуг);
10) риск невостребованности товара (риск по запасам, складской риск).

3. Условия договоров, оказывающие влияние на цену товаров (работ, услуг): количество товаров (работ, услуг), сроки исполнения обязательств по сделке, условия платежей, курс иностранной валюты по отношению к рублю и его изменение.
В общем-то, понятно, о чем здесь идет речь, и примеров можно привести великое множество. Так, например, справедливо ли установление большей цены товара по договору, предусматривающему рассрочку платежа, в сравнении с договором, заключенным на условиях 100%-ной предоплаты? На наш взгляд, более чем справедливо, т.е. две указанные сделки не являются сопоставимыми.
4. Характеристика экономических условий деятельности сторон сделки, включая характеристики соответствующих рынков товаров (работ, услуг), оказывающих влияние на цены товаров (работ, услуг). Под рынком товаров (работ, услуг) в соответствии с п.8 ст.105.5 НК РФ понимается сфера обращения этих товаров (работ, услуг), определяемая исходя из возможности покупателя (продавца) без значительных дополнительных затрат приобрести (реализовать) товар (работу, услугу) на ближайшей по отношению к покупателю (продавцу) территории РФ или за ее пределами. Собственно, это определение полностью идентично определению, содержащемуся в п.5 ст.40 НК РФ.
В п.9 ст.105.5 НК РФ содержится ряд факторов, учитываемых при определении сопоставимости
характеристик рынков товаров (работ, услуг):

- географическое место расположения рынков и их величина,

- наличие конкуренции на рынках и относительная конкурентоспособность продавцов и покупателей на рынке,

- наличие на рынке однородных товаров (работ, услуг),

- предложение и спрос на рынке, а также покупательская способность потребителей,

- уровень государственного вмешательства в рыночные процессы,

- уровень развития производственной и транспортной инфраструктуры,

- иные характеристики рынка, влияющие на цену сделки.

5. Характеристика рыночных (коммерческих) стратегий сторон сделки, оказывающих влияние на цены товаров (работ, услуг): стратегии, направленные на обновление и совершенствование выпускаемой продукции, выход на новые рынки сбыта продукции и др.

Ярким примером здесь может служить разная стратегия продаж: одна компания в стремлении захватить как можно большую долю рынка на определенной территории, продает товар по цене, близкой к демпинговой, тогда как другая привлекает покупателей набором дополнительных услуг (доставка за счет продавца, сервисное обслуживание, квалифицированные менеджеры-консультанты и т.п.), не снижая цену на товар. Вряд ли в такой ситуации налоговый орган сможет убедительно обосновать необходимость применения более высокой цены к сделкам, совершенным первой компанией.

6. Особые критерии сопоставимости установлены в п.11 ст.105.5 НК РФ для договоров займа, кредитных договоров, договора поручительства или банковской гарантии, при анализе которых необходимо учитывать:

- кредитную историю и платежеспособность получателя займа, кредита, лица, обязательства которого обеспечиваются поручительством или банковской гарантией,

- характер и рыночную стоимость обеспечения исполнения обязательства,

- срок, на который предоставляется займ или кредит,

- валюта, в которой выдается займ (кредит),

- порядок определения процентной ставки (фиксированная или плавающая),

- иные условия, оказывающие влияние на величину процентной ставки (вознаграждения) по соответствующему договору.

Подводя итог в разговоре о критериях сопоставимости условий сделок, необходимо отметить, что их подробное изложение не только (а может быть, и не столько) облегчает налоговым органам работу по доказыванию сопоставимости тех или иных сделок, но и предоставляет налогоплательщикам, работающим в рамках группы взаимозависимых компаний, целый арсенал средств, позволяющих заранее, на стадии разработки договора, максимально обезопасить себя от возможных налоговых претензий, поскольку именно договор, подробно описывающий специфику взаимоотношений взаимозависимых лиц, оговаривающий специфические условия, влияющие на цену сделки, может стать индульгенцией от дополнительных налоговых начислений.

Особенности налогового контроля и налоговой ответственности

Главной особенностью налогового контроля за ценой, примененной в сделке, является его перенос на более высокий уровень - данная функция изъята из компетенции территориальных налоговых органов и передана в управления ФНС в субъектах Российской Федерации.

При этом отдельно указывается, что в предмет выездных и камеральных проверок контроль за ценами входить не может. Бесспорно, данное правило вселяет в налогоплательщиков оптимизм, однако с высокой долей вероятности можно утверждать, что будет существовать негласное распоряжение о предварительном сборе доказательств силами местных налоговых инспекторов - в процессе изучения ими документов и данных бухгалтерского и налогового учета в рамках традиционных налоговых проверок.
Налогоплательщикам следует иметь в виду, что с 2012 г. на них возложена новая обязанность - подавать в налоговый орган уведомление о совершенных в отчетном периоде контролируемых сделках.

Таким образом, налогоплательщики должны будут сначала самостоятельно определить, являются ли совершенные ими сделки контролируемыми в целях раздела V.I НК РФ, а затем проинформировать об этом налоговый орган, включив в уведомление следующие сведения:

- календарный год, в котором совершены контролируемые сделки;

- предмет таких сделок;

- участники сделок с указанием ИНН, полного наименования или ФИО (для ИП);

- сумма полученных доходов и (или) произведенных расходов по контролируемым сделкам.

Необходимо отметить, что утверждение унифицированной формы такого уведомления законом не предусмотрено, поэтому налогоплательщики могут составлять их в свободной форме.

Уведомление подается в территориальный налоговый орган, на который возложена обязанность в течение 10 дней с момента получения переслать уведомление в управление ФНС по субъекту РФ.

Обращаем внимание читателей, что вместе с уведомлением о совершенных контролируемых сделках никаких подтверждающих документов в обоснование правомерности применения той или иной цены представлять не нужно, такие документы представляются только по требованию вышестоящего налогового органа и только в рамках контрольных мероприятий.

Следует иметь в виду, что до 2012 года, когда правовое регулирование трансфертного ценоообразования сводилось, по сути, к двум статьям НК РФ - ст.20 и ст.40, позиция налогоплательщика в подобного рода спорах была довольно простой (а в чем-то даже пассивной) и сводилась к двум основным постулатам:

- наличие взаимозависимости участников сделки имеет значение для целей налогового контроля только в случае отклонения цены спорной сделки от рыночной более, чем на 20 процентов;

- обязанность доказать величину такого отклонения лежит на налоговых органах, которым в условиях минимального правового регулирования в крайне редких случаях удавалось найти сопоставимые сделки и скорректировать цену договора.

В настоящее время необходимо констатировать, что пассивность налогоплательщика должна будет уйти в прошлое, поскольку при проведении проверок цены, примененной в сделке, на него возлагается обязанность предоставить налоговому органу обоснование такой цены:

- оформленное в виде единого документа либо совокупности документов;

- содержащее сведения о деятельности налогоплательщика: перечень контрагентов по контролируемой сделке, описание сделки, ее условий, включая описание методики ценообразования, условия и сроки осуществления платежей и пр.;

- при использовании методов ценообразования необходимо обосновать причины выбора конкретного метода и описать способ его применения, раскрыть список источников информации, использованных при расчете цены, привести

расчет интервала рыночных цен (интервала рентабельности) и т.д.
Таким образом, если налогоплательщик хочет отстоять свое право на применение той или цены в контролируемой сделке, ему необходимо заранее позаботиться о сборе доказательств.

При этом совершенно очевидно, что необходимо отталкиваться от объективно существующих обстоятельств хозяйственной деятельности: рыночной ситуации, стратегии продаж, необходимости инвестиций в новое направление, потребность в модернизации устаревшего оборудования... список может быть бесконечным. Единственное правило - руководствуйтесь своей экономикой, а не только потребностью в налоговой экономии, которая сама по себе, в отрыве от бизнеса, не может рассматриваться как законная и одобряемая государством, поскольку нарушает его фискальный интерес.
Кроме того, Управление ФНС не вправе ссылаться на отсутствие документов или истечение срока их хранения при зачете/возврате сумм налога. Законодателем урегулирована ситуация, когда в течение налогового периода налогоплательщик не знал, что совершаемые им сделки будут являться контролируемыми - например, когда сумма сделок с взаимозависимым лицом превысила по итогам года запланированную величину. В этом случае может оказаться, что применяемая налогоплательщиком цена сделки отклоняется от рыночной, т.е. в случае проведения налоговой проверки с высокой долей вероятности будут произведены налоговые начисления, применен штраф и начислены пени.
Для предотвращения подобных, заведомо проигрышных для налогоплательщика, ситуаций введен институт самостоятельной корректировки цены, позволяющий налогоплательщику в добровольном порядке уточнить свои налоговые обязательства, подав декларации по соответствующим налогам в следующем порядке:
- уточненные декларации должны быть поданы не позднее срока, установленного для подачи декларации по налогу на прибыль - то есть не позднее 30 марта года, следующего за отчетным;

- налог доплачивается в тот же срок - не позднее 30 марта;
- за период до 30 марта года, следующего за отчетным, пени на сумму налога, подлежащего доплате, не начисляются. Применительно к необходимости доплатить НДС за 1 квартал отчетного года это положение означает фактическое предоставление беспроцентного налогового кредита на срок более 11 месяцев (20 апреля - срок уплаты НДС за 1 квартал);
- штрафные санкции в случае самостоятельного начисления дополнительных сумм налога не применяются.
Применительно к документам первичного бухгалтерского учета проведение

корректировки цены означает необходимость переоформления всех первичных документов, опосредующих исполнение контролируемой сделки: самого договора, накладных, счетов-фактур, актов выполненных работ (оказанных услуг) и др. Безусловно, в этом случае контрагент налогоплательщика вправе скорректировать свою налоговую базу в сторону уменьшения и также подать уточненные налоговые декларации.

Процедура проведения проверок в отношении цен, применяемых при совершении контролируемых сделок, во многом схожа с процедурой проведения выездных налоговых проверок. Основанием проведения проверки является решение о ее назначении, вынесенное руководителем вышестоящего налогового органа. Такое решение может быть принято в течение двух лет с момента получения от налогоплательщика уведомления о совершении им контролируемых сделок в отчетном налоговом периоде (ст.105.17 НК РФ).

И здесь возникает первый интересный вопрос: в законе не указывается, кем должно быть получено уведомление - территориальным или вышестоящим налоговым органом? Представляется, что речь идет о вышестоящем налоговом органе, ведь именно в его компетенцию входит осуществление налогового контроля. Однако как быть, если налогоплательщик представил уведомление о совершении контролируемых сделок по месту своего налогового учета своевременно, а территориальный налоговый орган передал его вышестоящему налоговому органу с нарушением 10-дневного срока? С какого момента в этом случае будет исчисляться 2-летний срок для назначения проверки?

По нашему мнению, в данному случае налогоплательщик страдать не должен, ведь он исполнил возложенную на него обязанность своевременно. Кроме того, хотя территориальный налоговый орган и не является в данном случае контролирующим, он является частью структуры ФНС России, поэтому получение им уведомления фактически означает наличие у налоговых органов информации о появлении объекта контроля, и внутренняя несогласованность действий не может негативно сказываться на налогоплательщиках.

Стандартный срок проведения проверки увеличен, по сравнению с выездными проверками, до 6 месяцев. Он может быть увеличен до 12 месяцев, а в случае необходимости получения информации от иностранных налоговых органов - до 18 месяцев.

Глубина проверки отвечает общепринятому правилу и составляет 3 года, т.е. могут проверяться сделки, совершенные в течение 3 лет до года, в котором назначается проверка. Следует помнить, что для первых лет действия нового закона законодателем установлена сокращенная глубина проверки (ст.8 ФЗ «О внесении изменений...» от 18.07.11 г. №227-ФЗ):

1) в отношении контролируемых сделок, доходы и (или) расходы по которым

признаются в соответствии с главой 25 НК РФ в 2012 году, она составляет всего 1 год - решение о проведении проверки может быть принято не позднее 31 декабря 2013 года;
2) в отношении контролируемых сделок, доходы и (или) расходы по которым признаются в соответствии с главой 25 НК РФ в 2013 году, 2 года - решение о проведении проверки может быть принято не позднее 31 декабря 2015 года.
Данное обстоятельство является еще одним свидетельством структурной и профессиональной неготовности ФНС к полноценной работе в отношении контролируемых сделок, поэтому налогоплательщиков заведомо «прощают», устанавливая меньшие сроки контроля.
В процессе проведения проверки налоговый орган вправе запросить документы в обоснование размера цены, примененной в контролируемой сделке, как у самого налогоплательщика (срок исполнения требования (составляет 30 дней), так и у его контрагентов - сторон указанной сделки.

При этом если налогоплательщик при формировании цены применял какой-либо из методов, прямо поименованных в НК РФ, налоговый орган не вправе в ходе проверки применять иные методы, он обязан проверить величину цены договора тем же методом, что и налогоплательщик.

Проведение проверки заканчивается составлением справки о проведенной проверки, а затем, в течение двух месяцев, - акта по результатам проверки, в котором отражаются выявленные отклонения примененной цены от рыночного уровня. При этом из буквального толкования п.9 ст.105.17 НК РФ следует, что в случае, когда отклонение цен не выявлено, составление акта проверки не производится.
Для представления возражений по акту проверки налогоплательщику предоставлено 20 дней, после чего производится рассмотрение материалов налоговой проверки и выносится решение в порядке, аналогичном указанному в ст.101 НК РФ.
Интерес представляет новый институт симметричных корректировок налоговой базы, которому посвящена ст.105.18 НК РФ, поскольку впервые в современном российском налоговом праве предусмотрена возможность уменьшения налоговой базы у налогоплательщика, являющегося контрагентом проверяемого налогоплательщика по контролируемой сделке. Иными словами, в том случае, если Вашу компанию проверили и начислили налоги с связи с наличием отклонения цены сделки, Ваш контрагент получает возможность уменьшить сумму ранее уплаченных налогов, отразив возникшую «переплату» в текущих налоговых декларациях.
Введя в Кодекс это весьма либеральное условие, законодатель все же не-

сколько ограничил возможности его применения, поставив возможность осуществления симметричных корректировок в жесткую зависимость от получения контрагентом проверяемого налогоплательщика уведомления о том, что у него имеется право на корректировку. При этом такое право возникает только после полной уплаты выявленной недоимки в бюджет, т.е. сначала налогоплательщик должен удовлетворить фискальный интерес государства, и только потом у его контрагента возникнет право на возврат из бюджета излишне уплаченных налогов.

Принимая во внимание, что большинство сделок, по которым будет корректироваться цена, это сделки с взаимозависимостью, т.е. обе стороны сделки относятся к предприятиям одной группы, очевидно, что информация о погашении проверяемым налогоплательщиком задолженности перед бюджетом поступит к его контрагенту даже раньше реального зачисления средств на бюджетные счета. Однако даже имея на руках соответствующие платежные документы, переданные ему проверяемым налогоплательщиком, контрагент не будет иметь формального права на осуществление симметричной корректировки. Очевидно, что в этом вопросе в законе заложена лазейка, позволяющая ФНС необоснованно затягивать направление уведомлений о возможности проведения симметричных корректировок, которая не может быть в полной мере закрыта правом налогоплательщика обратиться в вышестоящий налоговый орган с заявлением о выдаче уведомления и приложить документы, подтверждающие погашение недоимки перед бюджетом.

Применительно к налоговой ответственности за нарушение правил трансфертного ценообразования следует отметить следующее. В Кодекс введен ряд новых норм, устанавливающих штрафы за подобные правонарушения:

Как видно из приведенной таблицы, ответственность за неуплату (неполную уплату) налога в результате применения цен, отклоняющихся от рыночных, установлена ст.129.3 НК РФ и предусматривает взыскание штрафа в размере 40% от неуплаченных сумм налога не зависимо от формы вины - умысла или неосторожности. При этом в данной статье сделана оговорка об освобождении от ответственности при условии предоставления налогоплательщиком документов в обоснование рыночного уровня примененных цен, которая, на наш взгляд, носит абсурдный характер: в случае предоставления таких документов вообще нельзя вести речь о наличии состава правонарушения, а значит, и о применении штрафа.

Возможно, в данном случае имеется в виду ситуация, когда налогоплательщик предоставил документы в обоснование примененной цены сделки, но налоговый орган опроверг его доводы. Но в этом случае возникает возможность для злоупотреблений со стороны налогоплательщиков, т.к. любая попытка обосно-

вания примененной цены может послужить основанием для освобождения от ответственности, ведь формальное требование о «предоставлении документов в обоснование рыночного уровня примененных цен» налогоплательщиком выполнено.

Статья 129.4 НК РФ, устанавливающая штраф в размере 5 000 руб. за непредставление уведомления о контролируемых сделках, также вызывает вопросы, поскольку столь малая санкция никоим образом не будет побуждать налогоплательщиков к выполнению возложенной на него обязанности, тем более что существует вероятность того, что налоговый орган «не увидит» контролируемые сделки даже в ходе проведения негласного контроля (а в том, что он будет, мы не сомневаемся) в процессе плановых выездных проверок.

Таким образом, институт ответственности за правонарушения в сфере трансфертного ценообразования требует, на наш взгляд, дополнительной проработки.

Взаимозависимость и необоснованная налоговая выгода

Завершая затянувшийся разговор о новых правилах трансфертного ценообразования, хотелось бы заострить внимание читателя на одной маленькой детали. Казалось бы, с 2012 года круг налогоплательщиков, «преследуемых» по мотиву применения в сделках с отклоняющимися от рыночных ценами, существенно сузился; компании, находящиеся на УСН, вовсе исключены из объектов налогового контроля.

Вместе с тем, спокойному ведению бизнеса мешает мысль о том, каким совершенно неожиданным образом введение в НК РФ раздела VI.I может отразиться на рассмотрении споров, связанных с получением необоснованной налоговой выгоды. Если до 2012 года в ответ на доводы ИФНС о заключении в рамках холдинга сделок на более льготных, по сравнению с внешними контрагентами, условиях (продажа «своему» субъекту по более низкой цене) налогоплательщик уверенно возражал, что данное обстоятельство имело бы значение только при отклонении цены более чем на 20 процентов, то на сегодняшний день складывается совершенно иная картина.

Если второй стороной «внутренней» сделки выступает компания, применяющая специальный режим налогообложения и не оставляющая в свое распоряжение товар (работу, услугу), а перепродающая его дальше, у налогового органа возникнет совершенно резонный вопрос: какова деловая цель сотрудничества

со «своей» компанией на условиях, отличных от сотрудничества со сторонними контрагентами, помимо переноса маржинальной прибыли с компании на ОСН (налог на прибыль 20%) на компанию с пониженным налогообложением (например, УСН от 15% до 5%) и получения, таким образом, налоговой выгоды в отсутствие разумного экономического обоснования?

Попытка поразмышлять над данной проблемой приводит к выводу о том, что ее решение отнюдь не так очевидно, и возможные объяснения не лежат на поверхности. Представляется, что введение новых правил трансфертного ценообразования может повлечь за собой весьма неожиданные последствия, причем в сегментах бизнеса, которые, на первый взгляд, прочно защищены от претензий ИФНС новым законом.

Налоговые риски: кто предупрежден - вооружен.

Обсудив основные правовые критерии контроля налоговыми органами деятельности налогоплательщиков, полагаем логичным перейти к описанию того, как непосредственно осуществляется налоговый контроль, каким рискам подвергается деятельность предпринимателя в этой связи и какие меры защиты, в том числе превентивные, стоит предпринимать.

I. Налоговые риски. Кто предупрежден - вооружен

Налоговый риск – риск переоценки налоговой инспекцией налоговых последствий тех или иных хозяйственных операций.

Ведение предпринимательской деятельности в России сопряжено с высокими налоговыми рисками даже в случае уплаты налогоплательщиком всех положенных налогов без каких бы то ни было методов минимизации налоговой нагрузки. Даже добросовестные поставщики и реальные сделки попадают в зону налоговых рисков!

Как ни печально, факт наличия таких рисков следует признать и учитывать в своей финансово-хозяйственной деятельности, не только отказываясь от сомнительных сделок, но и обращая повышенное внимание на документирование обычных операций!

А учитывая рост дефицита бюджета на фоне увеличения объема социальных обязательств государства, вполне закономерным является усиление контроля за собираемостью налогов, являющихся основным источником пополнения бюджета.

Поэтому среди существующих налоговых рисков, прежде всего, следует назвать риск проведения в отношении предприятия мероприятий налогового контроля, в частности – выездной налоговой проверки.

Как мы уже упоминали, минимальный размер доначислений в ходе плановой выездной налоговой проверки налогоплательщика из города-миллионника должен быть не менее 1-1,5 миллионов рублей. Для областных городов этот плановый показатель чуть меньше - не менее 500 тыс. рублей.
При этом, если вы попали в план проверок, значит, у налогового органа достаточно косвенных доказательств неуплаты налогов.
Можно выделить ряд критериев, по которым есть возможность самостоятельно оценить риск попадания в зону повышенного внимания со стороны налоговых органов. Такими критериями, используемыми налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок, в соответствии с Концепцией системы планирования выездных налоговых проверок, утвержденной Приказом ФНС России от 30 мая 2007 г. №ММ-3-06/333@, могут являться:
1) Налоговая нагрузка у данного налогоплательщика ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (виду экономической деятельности).
2) Отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов.
3) Отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период.
4) Опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг).
5) Выплата среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте Российской Федерации.
6) Неоднократное приближение к предельному значению установленных НК РФ величин показателей, предоставляющих налогоплательщикам специальные налоговые режимы.
7) Отражение индивидуальным предпринимателем суммы расхода, максимально приближенной к сумме его дохода, полученного за календарный год.
8) Построение финансово-хозяйственной деятельности на основе заключения договоров с контрагентами - перекупщиками или посредниками («цепочки контрагентов») без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели).
9) Непредставление налогоплательщиком пояснений на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей деятельности.
10) Неоднократное снятие с учета и постановка на учет в налоговых органах налогоплательщика в связи с изменением места нахождения («миграция» между налоговыми органами).
11) Значительное отклонение уровня рентабельности по данным бухгалтерского

учета от уровня рентабельности для данной сферы деятельности по данным статистики.

12) Ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском (квалификация налоговыми органами контрагента налогоплательщика как проблемного или совершенной с ним сделки сомнительной).

На последнем признаке остановимся подробнее, так как именно он является определяющим в вопросе отнесения налогоплательщика к субъектам, ведущим предпринимательскую деятельность с высоким налоговым риском.

По мнению ИФНС, при оценке налоговых рисков, которые могут быть связаны с контрагентами, налогоплательщику рекомендуется исследовать следующие признаки:

- отсутствие личных контактов руководства (уполномоченных должностных лиц) компании-поставщика и руководства (уполномоченных должностных лиц) компании-покупателя при обсуждении условий поставок, а также при подписании договоров;
- отсутствие документального подтверждения полномочий руководителя/представителя компании-контрагента, копий документа, удостоверяющего его личность;

По данным опроса, проведенного на сайте www.nalogplan.ru, почти половина опрошенных организаций при заключении сделок не проверяют полномочия лица, которое подписывает документы. Треть компаний все же требуют предоставить доверенность на право подписи. И только две компании из 100 ответили, что обязательно проверяют паспортные данные лица, которое подписывает документы со стороны контрагента. При таком подходе налогоплательщиков рост числа выигранных ИФНС дел по необоснованной налоговой выгоде не удивляет.

- отсутствие информации о фактическом местонахождении контрагента, а также о местонахождении складских и/или производственных и/или торговых площадей;
- отсутствие информации о способе получения сведений о контрагенте (нет рекламы в СМИ, нет рекомендаций партнеров или других лиц, нет сайта контрагента и т.п.). При этом негативность данного признака усугубляется наличием доступной информации (например, в СМИ, наружной рекламе, Интернет-сайтах и т.д.) о других участниках рынка (в том числе производителях), идентичных (аналогичных) товарах (работах, услугах), в том числе об участниках рынка, предлагающих свои товары (работы, услуги) по более низким ценам;
- отсутствие информации о государственной регистрации контрагента в ЕГРЮЛ (общий доступ, официальный сайт ФНС России www.nalog.ru).

Согласно внутренней информации из ФНС РФ, «проблемные поставщики» являются основным направлением, «темой» ВНП на 2010-2012 годы. Кроме того,

инспекторам также вменяют в обязанность вычисление хотя бы одного «обналичника». Учитывая данный фактор, следует внимательней подходить к выбору поставщиков, проверке их реальности, а также заранее подготовить пакет документов, подтверждающих «непроблемность» контрагента.
Важно отметить, что судебная практика исходит из необходимости исследования обстоятельств взаимоотношений налогоплательщика с «проблемным» контрагентом, указывая, что решение вопроса о реальности взаимоотношений сторон имеет первоочередное значение при признании понесенных затрат в целях исчисления НДС и налога на прибыль (Постановления Президиума ВАС от 20 апреля 2010 года №18162/2009 и от 08 июня 2010 г. №17684/2009).
В таких условиях значимость победы в налоговом споре трудно переоценить. Порой от того, насколько удачно защитился налогоплательщик, зависит не только возможность его развития в будущем, но и, без преувеличения, возможность существования бизнеса в принципе.
Защита в арбитражном суде тем более актуальна в свете норм Налогового, Уголовно-процессуального и Уголовного кодексов, которые предусматривают так называемую «Преюдицию» (подробнее об этом в главе «Об уголовной ответственности за налоговые преступления»).

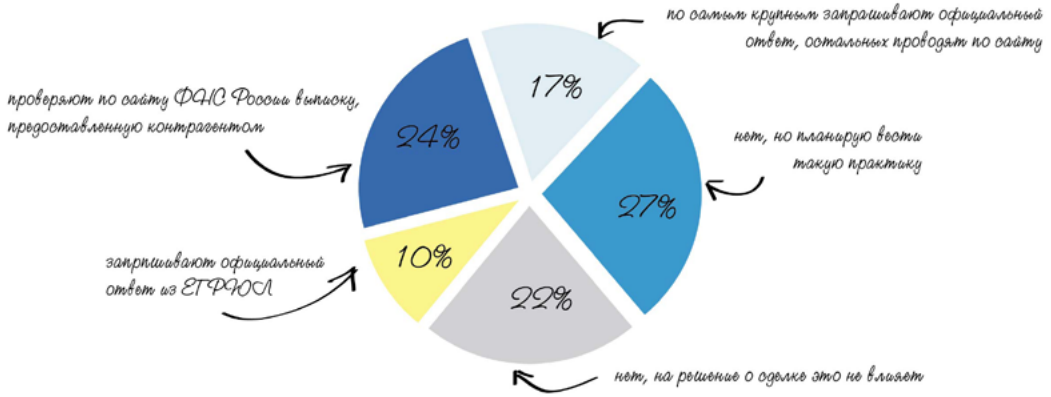
Самостоятельная проверка контрагентов

В свете повышенного внимания налоговых органов к теме проблемных контрагентов самостоятельная их проверка и подтверждение реальности существования является первоочередной задачей налогоплательщика, осуществляемая для решения следующих задач:
- создание условий для отклонения всех возможных претензий налоговых и правоохранительных органов, связанных с исключением из состава расходов по налогу на прибыль и непринятием к вычету сумм НДС, уплаченных недобросовестному поставщику;
- подготовка доказательственной базы на случай возможного налогового спора с целью подтвердить реальность взаимоотношений с «проблемным» поставщиком;
- предупреждение возможных негативных гражданско-правовых последствий, связанных с поставкой товаров (работ, услуг) от неблагонадежного поставщика.
Самостоятельную проверку контрагента следует осуществлять по следующим направлениям:
- проверка факта государственной регистрации организации – поставщика в качестве ЮЛ или факта регистрации гражданина в качестве ИП;
- проверка реальности существования и статуса поставщика;

- проверка реальности существования, статуса и полномочий руководителя, учредителей поставщика.

Для осуществления качественной проверки, которая будет гарантированно подтверждать надлежащую осмотрительность в выборе контрагента, как правило, достаточно сбора следующей информации:

- запрос оригиналов учредительных и регистрационных документов и изготовление их копий;
- получение выписки из ЕРГЮЛ или ЕГРИП в ИФНС по месту регистрации поставщика (официальная информация, 5 рабочих дней – 200 руб., ускоренная (на следующий день) – 400 руб.);
- получение справочной информации из неофициальных источников (всевозможные справочники и базы данных, например, по Свердловской области – база Консул);
- получение справочной информации из официальных источников (сайт ФНС РФ www.nalog.ru): проверка адресов «массовой регистрации» и «массовых учредителей».

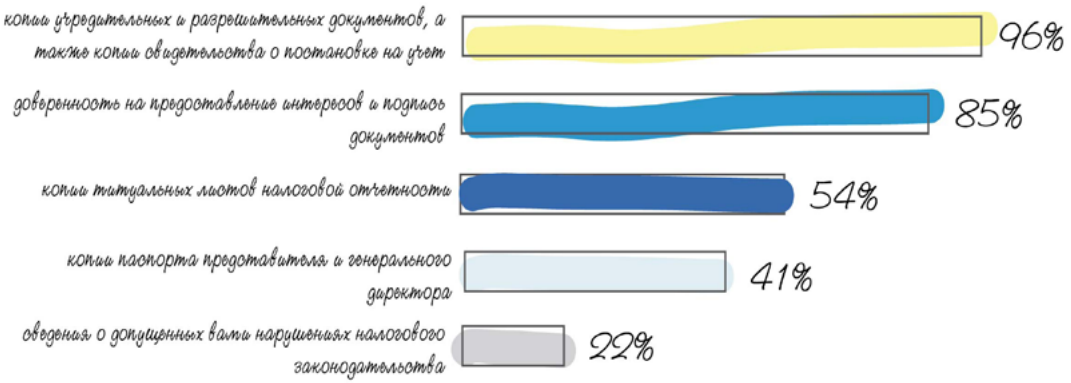


Проверка действительности лицензий на сайтах государственных органов, их выдавших. Например, на сайте Министерства промышленности и науки Свердловской области mpr.midural.ru, можно ознакомиться с реестром лицензий на право осуществления деятельности по заготовке, переработке и реализации лома цветных и черных металлов. На 15 апреля 2012 года лицензии в Свердловской области выданы 185 организациям.

Проверка на предмет предоставления бухгалтерской и налоговой отчетности поставщиком, уплаты им налогов в бюджет. Проверка этой информации является проблемным вопросом, поскольку это не всегда возможно.

Самое простое, конечно же, - запросить у поставщика копии бухгалтерской и налоговой отчетности с отметкой налогового органа за последний месяц или

квартал. Это позволит установить, отчитывается ли контрагент в налоговых органах и имеются ли у него активы на балансе.



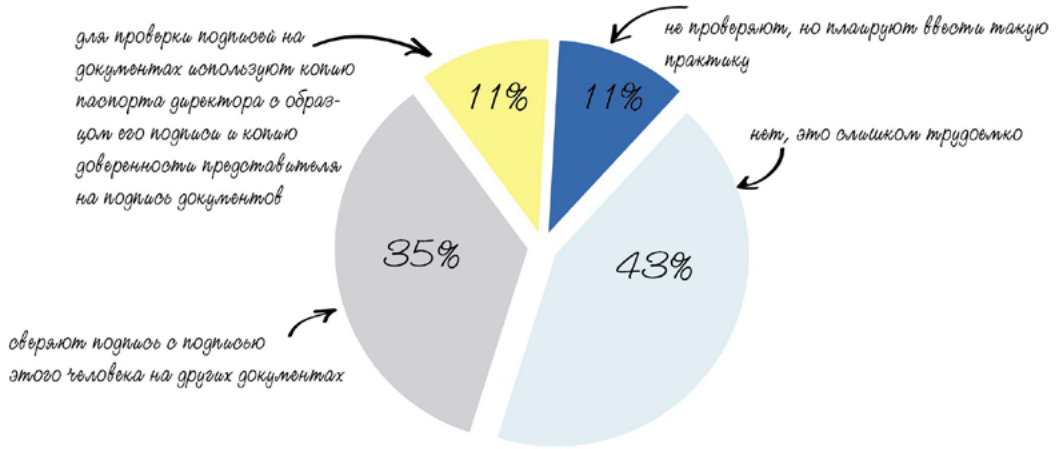
Отметим, что представленная документация может не соответствовать действительности, к тому же поставщик может отказать в предоставлении такой документации, а обязать его это сделать вы не сможете.

Попытаться получить такую информацию можно в налоговом органе, но вам ее не предоставят, ссылаясь на то, что эти сведения составляют налоговую тайну. Вместе с тем, факт попытки обращения в налоговый орган за соответствующей информацией (даже если вам ответят отказом) будет являться убедительным доказательством проявления вами должной осмотрительности.

Альтернативой может быть получение информации о бухгалтерской отчетности по данным Росстата на сайте www.gmcgks.ru. Однако запросить информацию можно только по тем лицам, которые ранее сдавали отчетность в Росстат, и, соответственно, если компания не отчитывалась, то получить такую информацию не удастся.

Минусом этой системы является слабый уровень сервиса, предоставляемый сайтом. По нашему опыту, более приемлемым является получение такой информации на специализированных коммерческих сайтах, например, на сайте www.egrul.ru.

Проверка статуса и полномочий руководителя или иного лица, подписывающего документы от имени поставщика. Для этого необходимо запросить документы, удостоверяющие личность, документы, подтверждающие полномочия лица: копию паспорта, доверенность, протокол собрания учредителей о назначении на должность, приказ о назначении на должность и т.д.



Так уж сложилось в российской практике, что решения о заключении сделок зачастую принимаются в неформальной обстановке, после чего паспорт просить как-то не принято. Однако если Вы хотите обезопасить себя, избежать «неловкости» можно путем ссылки на требования договорного отдела или бухгалтерии, которые «требуют кучу бумажек».

После этого целесообразно осуществить проверку действительности этих документов аналогично процедуре проверки организации - поставщика, рассмотренной нами выше.

Небезызвестен тот факт, что фирмы регистрируют на утерянные паспорта, паспорта умерших граждан, поэтому проверить действительность паспорта гражданина можно в режиме on-line на сайте Федеральной Миграционной Службы РФ www.fms.gov.ru. Также можно проверить гражданина на включение его в список дисквалифицированных лиц и в список массовых заявителей по данным, размещенных на региональных сайтах УФНС РФ.

Альтернативой получения сведений о статусе физических лиц является информация, полученная из неофициальных справочников и базы данных. Минусом этого способа проверки является отсутствие гарантированной достоверности и актуальности информации.

Обязанность налогоплательщика - покупателя проверять порядочность поставщика не предусмотрена ни налоговым, ни иным законодательством. Вместе с тем, подход проверяющих инспекторов и арбитражных судов давно уже вменил налогоплательщику в обязанность проверять своего контрагента на добросовестность и порядочность. Поэтому, чем больше проверочных действий и информации соберет о своем контрагенте налогоплательщик, чем более объемным станет его досье, тем ниже станут налоговые риски.

IT-безопасность - залог "спокойного сна" налогоплательщика

На фоне повышения грамотности налоговых органов в информационной сфере и эффективности построения доказательственной базы на основе данных, считанных с электронных носителей информации налогоплательщика, без изъятия которых в последнее время не обходится ни одно проверочное мероприятие с участием правоохранительных органов, обеспечение должного уровня IT-безопасности становится одной из ключевых задач любого бизнеса.
Можно выделить следующие риски в этой области, которым подвержена деятельность любого налогоплательщика:
- возможность изъятия в ходе проведения налоговой или полицейской проверки компьютерной техники: серверов, ноутбуков, жестких дисков компьютеров, USB-флеш-накопителей и т.д. Как правило, содержащаяся на таких носителях информация о налогоплательщике, его контрагентах позволяет контролирующим органам собрать достаточную доказательственную базу, позволяющую привлечь проверяемое лицо к налоговой, а возможно, и уголовной ответственности. В этих ситуациях налогоплательщикам не помогает ни установка паролей на вход в программы, ни удаление информации стандартными средствами операционной системы, ни даже форматирование жестких дисков компьютеров - соответствующие специалисты контролирующих органов давно научились обходить любые пароли, а также восстанавливать намеренно удаленную информацию.
- риск утечки информации, в случае ненадлежащего обеспечения уровня ее конфиденциальности, может также привести к воспрепятствованию деятельности налогоплательщика или захвату его бизнеса. Ведь не секрет, что поиск и сбор компьютерной информации может производиться не только контролирующими органами, но и конкурентами, рейдерами, обиженными сотрудниками, имеющими доступ к носителям информации, находящимся в офисе предприятия.
- использование в предпринимательской деятельности технологии беспроводного доступа Wi-Fi, с одной стороны, хоть и значительно упрощает возможность оперативного управления банковским счетом или оперативного получения необходимой информации, но с другой, как правило, не обеспечивает конфиденциальность передаваемой подобным образом информации (электронных ключей, логинов, паролей доступа и т.п.), что зачастую приводит к плачевным последствиям для бизнеса.
- достаточно легко осуществляется и перехват информации передаваемой по открытым каналам связи сети Интернет, например, при отправке e-mail, тем более что провайдеры Интернет-услуг в течение нескольких лет обязаны хранить данные о переданных и отправленных пользователями электронных письмах. Утечка информации, переданной по e-mail, также может негативным образом

отразиться на развитии бизнеса.
Значительно продвинулись в сфере IT-технологий и налоговые органы.
Не секрет, что многие предприниматели для «оптимизации» налоговых платежей используют в своей деятельности подконтрольные им «вспомогательные» компании, которые поставляют оптимизируемому налогоплательщику товары, выполняют для него работы или оказывают услуги, не уплачивая при этом налоги в бюджет или уплачивая их в минимальных размерах.
При этом немногие отдают себе отчет в том, что доказать подконтрольность деятельности такого контрагента проверяемому налогоплательщику (со всеми вытекающими отсюда налоговыми, а, возможно, и уголовно-правовыми последствиями), зачастую, не составляет большого труда.
При этом речь даже может не идти о выявлении уже известных нам негативных фактов, таких как: нахождение печатей и учредительных документов контрагента в офисе проверяемой организации, ведение бухгалтерского и налогового учета контрагента на компьютере проверяемой компании, подписание документов контрагента работником проверяемого налогоплательщика и т.п.
Как показывает практика, в случае использования предпринимателями широко распространенных в настоящее время систем удаленного управления банковским счетом (через сеть Интернет) доказать факт подконтрольности деятельности поставщика проверяемому налогоплательщику налоговики могут даже без посещения офиса налогоплательщика. Для этого в большинстве случаев им достаточно запросить информацию у банков, в которых открыты расчетные счета контрагента и самого налогоплательщика. Если в результате анализа представленной банком информации будет установлено, что управление банковским счетом стороннего контрагента и счетом налогоплательщика осуществлялось из одного и того же места (с одного и того же компьютера), то вероятность предъявления претензий налогоплательщику будет стремиться к 100%.
О том, что это технически возможно, налоговики прекрасно осведомлены, о чем свидетельствует письмо Минфина РФ от 19.05.2010 №03-02-07/1-243. В этом письме Минфин РФ, помимо прочего, предписывает проверяющим в необходимых случаях запрашивать у банков следующую информацию:
• сведения об IP-адресе (1), с которого клиентом осуществлялся доступ к системе «Клиент-Банк»;
• сведения о MAC-адресе (2), которому был сопоставлен IP-адрес;
• сведения о телефонном номере, который использовался клиентом для соединения с системой «Клиент-Банк».
Учитывая уникальность предоставляемого Интернет-провайдером IP-адреса, уникальность установленного заводом-изготовителем MAC-адреса сетевого оборудования, а также уникальность телефонного номера, предоставленного оператором сотовой или фиксированной связи, идентификация удаленного

пользователя банковским счетом представляется достаточно серьезным и трудно опровержимым доказательством неправомерных действий налогоплательщика, что подтверждается и судебно-арбитражной практикой.

Так, например, в Постановлении ФАС Дальневосточного округа от 31.08.2011 г. по делу №А73-12231/2010 арбитражный суд, делая вывод о необоснованности использования налогоплательщиком налоговый выгоды, прямо указал, что расчетные счета всем организациям открыты в одном банке. Управление денежными средствами этих организаций с использованием системы «Банк-Клиент» осуществлялось с одного IP-адреса в одно и то же время. Налогоплательщик не проявил должной осмотрительности при выборе контрагентов, договоры заключены с организациями, не имеющими деловой репутации и необходимого профессионального опыта, необходимых ресурсов.

В решении АС Хабаровского края от 28.02.2012 г. по этому же делу суд также указал, что по информации, полученной из банков, статистика выхода на связь клиентов: ООО «ТФК», ООО «Си Джи Авто», ООО «Ника», ООО «Дироса», ООО «Фортуна ДВ», ООО «Леска», ООО «ДМТ» показала, что управление денежными средствами указанных организаций с использованием системы «Банк-Клиет» осуществлялась с одного IP-адреса и в одно и то же время, что свидетельствует о согласованности действий между организациями.

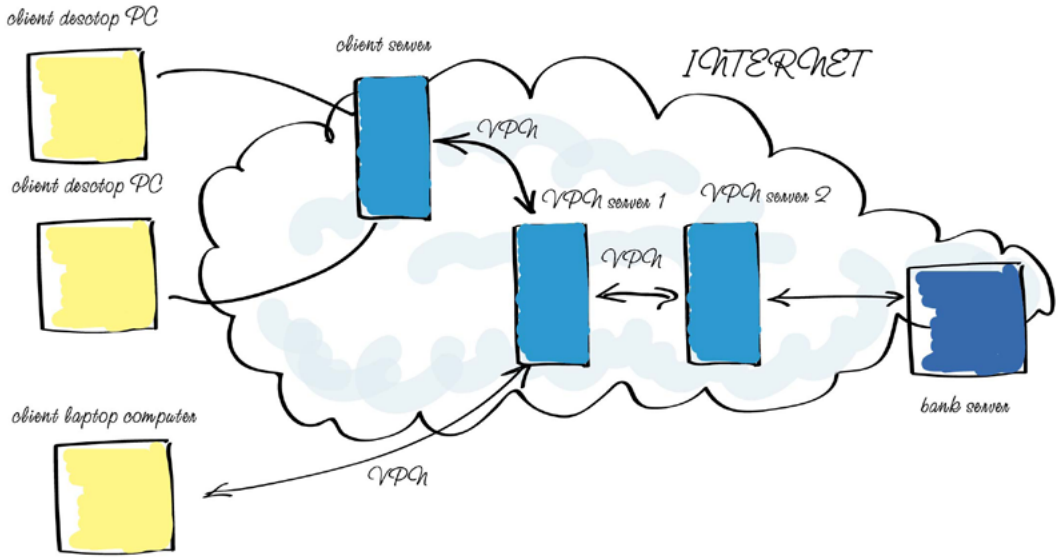
Вышесказанное в равной степени относится и к использованию систем предоставления бухгалтерской и налоговой отчетности по телекоммуникационным каналам связи, с той лишь разницей, что источником получения информации будет являться не банк, а специализированный оператор связи, через которого была произведена отправка отчетности.

Интересным в этом плане является Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 22.07.2011 г. по делу №А32-26161/2008, в котором рассматривалась правомерность действий налоговых органов по обязанию спецоператоров связи по обмену электронными документами с налоговым органом отключить заявителя от системы электронного документооборота.

Одним из видов деятельности заявителя являлось оказание услуг уполномоченного представителя налогоплательщика по составлению и передаче налоговой отчетности по телекоммуникационным каналам связи в налоговые органы. Для этого Общество заключило договоры на оказание услуг специализированного оператора при представлении налоговых деклараций в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи с несколькими спецоператорами.

Посчитав, что заявитель нарушает налоговую тайну, налоговые органы обязали спецоператоров отключить заявителя от системы электронного документооборота. Арбитражный суд признал такие действия ФНС ограничением права на свободу предпринимательской деятельности и выход за пределы компетенции и признал действия налоговых органов незаконными.

При этом отправка электронной отчетности с помощью подобного посредника сводит на нет сбор сведений налоговыми органами о данных IP-адреса и MAC-адреса, с которых осуществлялась отправка отчетности, что может быть полезным для налогоплательщиков.
Справедливости ради необходимо отметить, что пытливые умы российских предпринимателей уже нашли способ эффективного обхода и этой методики выявления налоговых правонарушений. Так, например, некоторые продвинутые в техническом отношении налогоплательщики в необходимых случаях подключаются с системе «Клиент-Банк» не напрямую со своего компьютера, а через специально предназначенные для этого серверы, расположенные в другом городе или даже (что с точки зрения обеспечения безопасности, несомненно, лучше) другой стране с использованием технологии защищенного подключения к виртуальной сети (VPN).
Схематично процесс подключения можно представить следующим образом:



Разумеется, что доступ к подобного рода ресурсам предоставляется на платной основе, но, по отзывам пользователей таких систем, «игра стоит свеч». Ресурсов, предоставляющих данные услуги, в сети Интернет предостаточно.
Альтернативой использованию VPN-сервисов, не уступающей ей по надежности, а быть может, даже в чем-то превосходящей её, является подключение к необходимым сайтам в Интернете посредством использования TOR-сетей, работа которых основана так называемом принципе «луковой маршрутизации».

Суть это принципа заключается в том, что отправляемая пользователем информация неоднократно шифруется и потом отсылается через несколько сетевых узлов, именуемых луковыми маршрутизаторами. Каждый из маршрутизаторов удаляет слой шифрования, чтобы открыть трассировочные инструкции, и отослать сообщения на следующий маршрутизатор, где все повторится. Таким образом, промежуточные узлы не знают ни источник, ни пункт назначения, ни содержание передаваемой через них информации. Однако большим минусом использования данной технологии является достаточно низкая скорость передачи информации.

Вышеописанные способы подключения к системе «Банк-Клиент» при правильной организации работы практически исключают возможность идентификации доступа компьютера пользователя к банковским серверам: на банковском сервере фиксируются IP и MAC-адреса компьютеров, никак не связанных с налогоплательщиком, а Интернет-трафик налогоплательщика также никак не связан ни с банковским сервером, ни с компьютером, с которого было произведено подключение к банковскому серверу.

В заключение отметим, что мы не рекомендуем злоупотреблять использованием вышеописанной технологии в целях оптимизации налоговых платежей и применять менее агрессивные методы налоговой оптимизации. К тому же, описанные технологии могут использоваться и в совершенно «мирных» целях, например, для защиты конфиденциальной информации от перехвата конкурентами и иными недобросовестно настроенными лицами, поскольку еще одним несомненным плюсом использования и VPN-технологии, и использования TOR-сетей является надежное шифрование трафика.

Планирование выездных проверок.

Сбор информации о налогоплательщике

Уже давно ушли в прошлое времена, когда налоговики приходили с налоговой проверкой каждые три года… С целью повышения эффективности деятельности налоговых органов, постоянно происходит автоматизация их деятельности… Как результат – меньшее количество выездных налоговых проверок и одновременно бОльший размер доначислений…

Федеральной налоговой службой была даже внедрена специальная программа – «ВНП-Отбор», которая на основе анализа ряда известных признаков выдает список компаний для проверки. А это значит: если в отношении Вашей организации назначена выездная налоговая проверка, то налоговики уже знают, ЧТО у Вас искать.. и уж точно, что они не смогут «уйти» без минимальной суммы

доначислений…

«ВНП-отбор» - это математический аппарат, в котором каждое нарушение эквивалентно тому или иному количеству баллов. Всего организация может набрать 68,3 балла по 43 показателям.

Большинство из 43 критериев основаны на общедоступных критериях для самостоятельной оценки рисков:

- Представление нулевых деклараций;

- Отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов;

- Налоговая нагрузка налогоплательщика ниже ее среднего уровня в конкретной отрасли;

- Отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период;

- Систематическое применение сотрудниками компании имущественных и социальных налоговых вычетов по НДФЛ в крупных размерах;

- Систематическое применение налоговых льгот, правомерность использования которых невозможно установить при камеральной проверке, также вызовет интерес налоговиков. Представление подтверждающих документов по собственной инициативе вряд ли избавит от проверки. Налоговики могут начать подозревать, что компании есть что скрывать;

- Опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг);

- Сумма заработной платы ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте РФ;

- Неоднократное приближение к предельному значению показателей, предоставляющих право применять спецрежимы;

- Отражение индивидуальным предпринимателем суммы расхода, максимально приближенной к сумме его дохода, полученного за год;

- Работа с контрагентами-перекупщиками или посредниками без наличия деловой цели;

- Непредставление налогоплательщиком пояснений налоговому органу. Неоднократное представление в инспекцию документов несвоевременно или не в полном объеме;

- «Миграция» между налоговыми органами;

- Значительное отклонение уровня рентабельности по данным бухучета от уровня рентабельности для данной сферы по данным статистики;

- Существенные нарушения, обнаруженные при прошлой выездной проверке;
Но есть и специфические критерии. Например, по налогу на прибыль самым опасным признаком является «значительное превышение внереализационных расходов над выручкой», а также «снижение налоговой нагрузки при росте выручки». Программа отслеживает расхождения между декларацией и бухгалтерской отчетностью, книгой продаж и другими регистрами, а также увеличение кредиторской задолженности или прирост основных средств при условии, что эти показатели значительно опережают рост выручки.

А по НДС самый высокий коэффициент получат компании, у которых выручка, по данным бухгалтерской отчетности, выше налоговой базы в декларации по НДС, и эта разница превышает «дебиторку».

Кроме того, программа присваивает дополнительные баллы, если сумма авансов, полученных в счет предстоящих поставок, меньше размера кредиторской задолженности, указанного в бухгалтерской отчетности, или если доля вычетов превышает средний показатель.

Планирование выездных проверок. Как попасть в топ-200 самых «проверяемых»

Давно ушли в прошлое времена, когда налоговики приходили с налоговой проверкой каждые три года. С целью повышения уровня качества работы налоговых органов постоянно происходит автоматизация их деятельности.
Выездная налоговая проверка представляет собой основную угрозу для юри-

дических лиц и индивидуальных предпринимателей со стороны налоговых органов, поскольку по результатам ее проведения, как правило, доначисляются налоговые платежи в значительном размере, способном пошатнуть в один момент имущественное и финансовое благосостояние бизнеса и даже привести к банкротству.

Немного свежей статистики:

По данным сводного отчета ФНС России по форме 2-НК «О результатах контрольной работы налоговых органов» за 2012г. было проведено всего 55 413 результативных выездных проверок, по которым доначислено 311,5 млрд руб. Т.е. в среднем по 5,6 млн рублей на одну выездную проверку. Это средние показатели: то есть одному налогоплательщику доначислили 1 млн рублей, а другому 100 млн рублей.

Для сравнения, результативных камеральных проверок за 2012г. было проведено 1,8 млн, а доначислено 57,8 млрд рублей (всего по 31 руб. на одну проверку).

[статистику сопроводить графикой из семинаров]При этом выездная проверка может не назначаться годами, а может быть назначена по истечении года с момента регистрации организации. Есть и такие налогоплательщики, которых проверяют стабильно каждые три года, хотя они не относятся к категории крупнейших.

В таких обстоятельствах любого предпринимателя особо интересует, насколько велика вероятность того, что его бизнес подвергнется столь тяжкому испытанию.

Чтобы ответить на сокровенный вопрос, проходить углубленное изучение теории вероятности нам не придется. На самом деле, выбор претендентов на выездную проверку во многом зависит от того, как быстро конкретный бизнес набирает обороты и есть ли у налогового органа основания полагать, что с этого оборота не все, что полагается, упало в бюджетную копилку. Да-да, чем больше зарабатывает бизнес, тем больший интерес он представляет для налоговиков, ведь их задача не только доначислить как можно больше, но и взыскать доначисленное.

А что касается нарушений, то они найдутся всегда, особенно, если проверяется разросшаяся неповоротливая структура, которой значительно сложнее контролировать многочисленные аспекты своей деятельности. Например, проверять всех своих поставщиков на предмет благонадежности (нет-нет, да найдется среди них парочка «проблемных налогоплательщиков», по которым налоговики, как минимум, найдут возможность отказать в вычетах по НДС).

Поэтому, как раз развивающемуся среднему бизнесу, в первую очередь, и стоит почаще оценивать свою деятельность на предмет налоговой безопасности.

Более того, если по результатам выездной проверки удалось доначислить значительную сумму налоговых платежей, при этом проверяемый налогоплатель-

щик не оспаривал результатов проверки и добросовестно все оплатил, то такого налогоплательщика, скорее всего, возьмут на заметку, что бы по истечении двух-трех лет «навестить» его снова. Собственно, за счет именно таких несчастных налогоплательщиков еще сохраняется миф о том, что выездная налоговая проверка проводится регулярно раз в три года.

Что же представляет из себя процесс планирования выездных проверок в свете выше сказанного.

ФНС России и региональные налоговые управления разрабатывают специальные рекомендации и требования к планированию выездных налоговых проверок, которые доводятся до районных инспекций в виде внутренних регламентов или устных распоряжений и играют решающую роль в направлении деятельности инспекторов при проведении проверок.

Широко известная «Концепция планирования выездных налоговых проверок» (Приказ ФНС от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@) является, пожалуй, единственным официальным общедоступным документом, определяющим деятельность налоговых инспекций по данному направлению, и содержит 12 «критериев самостоятельной оценки рисков» для налогоплательщиков. Рассматривать их все в рамках данной статьи мы не будем, потому что они широко известны.

Отметим лишь два критерия, характеризующие взаимоотношения налогоплательщика с его контрагентами:

Построение финансово-хозяйственной деятельности на основе заключения договоров с контрагентами - перекупщиками или посредниками («цепочки контрагентов») без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели).

Ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском (сомнительные сделки с так называемыми «проблемными» контрагентами, фирмами- «однодневками»)

Региональные управления ФНС России неофициально устанавливают для подчиненных им районных инспекций минимальный размер доначислений, который должен быть обеспечен по результатам каждой выездной проверки (для Инспекций ФНС России по г. Екатеринбургу сейчас это 2 млн рублей) В случае, если доначислено по проверке меньше установленного минимума, то такая проверка признается неэффективной, что может служить основанием для возбуждения служебной проверки в отношении ответственных за ее проведение лиц и назначения повторной выездной проверки вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за нижестоящим.

В связи с этим наличие «проблемных» контрагентов у налогоплательщика в настоящее время является определяющим признаком для решения вопроса о включении его в план выездных проверок, поскольку позволяет на стадии предпроверочного анализа установить предполагаемую сумму доначислений по платежам, осуществляемым в адрес «проблемных» контрагентов.

Распутывание хитроумных схем уклонения от налогообложения с использованием цепочек-контрагентов производится, чаще всего, уже в процессе проведения самой выездной проверки, при этом инспекторам порой даже вменяют в обязанность вычисление хотя бы одного «обналичника».
Поэтому следует внимательней подходить к выбору своих поставщиков, а также заранее подготовить документы, свидетельствующие о должной осмотрительности, проявленной при выборе контрагента.
Помимо общедоступных критериев риска, налоговики используют и другие признаки, свидетельствующие о недобросовестности налогоплательщиков, такие как:
Систематическое применение сотрудниками компании имущественных и социальных налоговых вычетов по НДФЛ в крупных размерах;
Систематическое применение налоговых льгот, правомерность использования которых невозможно установить при камеральной проверке. Предоставление подтверждающих документов по собственной инициативе вряд ли избавит от проверки, налоговики могут начать подозревать, что компании есть что скрывать;
Неоднократное представление уточненных налоговых деклараций, в которых указаны суммы налогов в размере, меньшем ранее заявленного;
Существенные нарушения законодательства о налогах и сборах, выявленные последней выездной налоговой проверкой.
Есть и специфические критерии, например:
По налогу на прибыль самым «рисковым» для налогоплательщика признаком является «значительное превышение внереализационных расходов над выручкой», а также «снижение налоговой нагрузки при росте выручки».
По НДС - когда выручка налогоплательщика, по данным бухгалтерской отчетности, выше налоговой базы в декларации по НДС, и эта разница превышает «дебиторку». Сумма авансов, полученных в счет предстоящих поставок, меньше размера кредиторской задолженности, указанного в бухгалтерской отчетности, или если доля вычетов превышает средний показатель.
По основаниям возникновения долга кредитора перед организацией:
-сделки, не имеющие явной экономической обоснованности;
сделки, связанные с вексельной формой расчетов;
сделки по отчуждению имущества должника, не являющиеся сделками купли-продажи, направленные на замещение имущества должника менее ликвидным;
сделки купли-продажи, осуществляемые с имуществом должника, заключенные на заведомо невыгодных для должника условиях, а также осуществляемые с имуществом, без которого невозможна основная деятельность должника;
сделки, связанные с возникновением обязательств должника, не обеспеченные

имуществом, а также влекущие за собой приобретение неликвидного имущества;
сделки по замене одних обязательств другими, заключенные на заведомо невыгодных условиях.
И таких критериев риска, определяющих вероятность проведения выездной налоговой проверки и других мероприятий налогового контроля, довольно много и они постоянно обновляются и пополняются. Скажем, существует Приказ ФНС РФ, который обобщает 109 типичных признаков недобросовестного налогоплательщика. Список имеет сугубо ориентирующий характер, чем больше таких признаков у налогоплательщика или его контрагентов будет выявлено, тем выше рейтинг их «подозрительности».
В рамках данного приказа создана специальная федеральная электронная база ЮЛ-КПО (или «Юридические лица, контролируемые в первую очередь»).
Вообще, множество критериев основаны на расчетах, соотношениях и сравнениях имеющейся у налоговых органов в отношении налогоплательщиков информации, с использованием ЭВМ.
Вся информация, получаемая непосредственно в ходе проведения контрольных мероприятий, также подлежит электронной обработке.
Пропуская таким образом налогоплательщиков через фильтр критериев «риска», налоговый орган выстраивает их «в очередь» на включение в план выездных проверок.
Но не все так просто, здесь, как это часто бывает в любых очередях, есть своя «элита», которую пропускают в приоритетном порядке, «аутсайдеры», плетущиеся в конце и те кто не прошли «дрескод» (фирмы- «однодневки» в первую очередь) и были исключены.
Так, внутренним Регламентом планирования и подготовки ВНП установлено, что обязательному включению в проект плана выездных налоговых проверок подлежат следующие налогоплательщики в следующем порядке:
организации, в соответствии со ст. 83 НК РФ отнесенные к категории крупнейших. При этом налоговому органу необходимо обеспечить проверку всех налоговых периодов и налогов. Налогоплательщики, входящие в указанную категорию, должны включаться в план проверок не реже одного раза в два года.
Налогоплательщики, отнесенные к категории крупнейших налогоплательщиков, администрируемых на региональном уровне, на основании соответствия установленным критериям только одного показателя финансово-экономической деятельности «активы», должны включаться в план проверок не реже одного раза в три года;
налогоплательщики, получившие доход по итогам предшествующего налогового периода от осуществления предпринимательской деятельности и подлежащей налогообложению налогом на доходы физических лиц – 100 млн. рублей и бо-

лее;
налогоплательщики, отобранные в соответствии с Концепцией системы планирования выездных налоговых проверок на основе общедоступных критериев, о которых мы так много говорили. При этом соответствие налогоплательщика общедоступным критериям не является безусловным основанием для включения налогоплательщика в проект плана выездных налоговых проверок;
налогоплательщики, отобранные на основе информации, полученной из внешних источников, в том числе информации, поступившей в установленном порядке от органов внутренних дел, свидетельствующей о наличии нарушений законодательства о налогах и сборах. Наличие указанной информации так же не является безусловным основанием для включения налогоплательщика в проект плана выездных налоговых проверок.;
организации, отобранные из числа рекомендованных к проверке в соответствии с решением комиссии налогового органа по легализации налоговой базы. Рекомендация налогоплательщика к проверке не является безусловным основанием для включения налогоплательщика в проект плана выездных налоговых проверок;
организации, в отношении которых у налогового органа имеется информация о начале процедуры их реорганизации (ликвидации). Не является безусловным основанием для включения налогоплательщика в проект плана выездных налоговых проверок, за исключением случаев, когда данные организации подлежат включению в план проведения проверок по иным основаниям.
Налогоплательщики, применяющие специальные налоговые режимы, включаются в план выездных налоговых проверок в исключительных случаях, когда имеются достаточные основания предполагать возможность использования способов ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском, при этом подтвердить это возможно только при проведении выездной налоговой проверки, а не иными мероприятиями налогового контроля.
Данные положения недвусмысленно указывают, что налоговые органы интересуют в первую очередь состоявшиеся богатые налогоплательщики, способные вынести значительное налоговое бремя по итогам выездной проверки, как говорится «За ватагу нищих одного богача не выменяешь».
Относительно всех остальных налогоплательщиков налоговики действуют по принципу получения наибольшего рублевого эффекта от проведения выездной проверки, соотнося размер предполагаемой суммы к доначислению с платежеспособностью налогоплательщика. При этом часто забывают оценивать возможные сложности доказывания предполагаемого нарушения и не учитывают факторы, которые могут препятствовать проведению проверки, в связи с чем между отделами планирования и отделами выездных проверок сохраняются довольно напряженные отношения.

Сейчас перейдем к налогоплательщикам с небольшими оборотами (условно до 100 млн. руб.), которые проходят по критериям риска, но установить для них предполагаемую сумму к доначислению не удалось или она незначительна. Такие налогоплательщики могут приглашаться налоговым органом на комиссии по легализации налоговых баз.

Комиссии создаются в как налоговых органах, так и при администрациях муниципальных образований. К работе комиссий могут привлекаться представители региональных отделений внебюджетных фондов, правоохранительных органов, инспекции по труду, а также других органов.

Здесь налогоплательщику указывают на его огрехи и предлагают уточнить свою налоговую отчетность с доплатой соответствующих налоговых платежей в добровольном порядке под угрозой назначения выездной проверки.

В рамках данных комиссий налоговики ввели интересную практику. Выявив, скажем, с десяток «проблемных» контрагентов у налогоплательщика, его приглашают на встречу и показывают только двух с просьбой сдать соответствующую уточненную декларацию по НДС и налогу на прибыль. Если налогоплательщик поддался (здал «уточненку» и доплатил налог), приглашают снова и указывают еще на пару - тройку «проблемников». Так проверяют налогоплательщика на платежеспособность и податливость к увещеваниям, являющиеся для инспектора неоценимыми качествами «налогоплательщика проверяемого»

Если же налогоплательщик по данным анализа его деятельности имеет резервы для повышения уровня уплаченных налогов, но не предпринимает никаких действий (не представляет уточненную отчетность, не соглашается повысить размер уплачиваемых налогов), то комиссией принимается решение о проведении мероприятий налогового контроля. В частности, проведение выездной проверки, если предполагаемые нарушения покрывают минимально установленный размер доначислений.

Что касается так называемых фирм-«однодневок», то специальным Порядком проведения мероприятий налогового контроля в отношении организаций (физических лиц), участвующих в схемах уклонения от налогообложения и «обналичивания» денежных средств, утвержденным ФНС, установлено, что проведение проверок в отношении налогоплательщиков, не осуществляющих реальную финансово-хозяйственную деятельность и не получающих налоговую выгоду от участия в схемах уклонения от налогообложения», не допускается, поскольку доначисления налоговых платежей таким организациям образует невозможную к взысканию недоимку.

Этим же порядком указывается на необходимость проведения налоговыми органами работы по выявлению налогоплательщиков, реально осуществляющих финансово-хозяйственную деятельность, получающих налоговую выгоду от участия в схемах уклонения от налогообложения, для дальнейшего решения

вопроса о проведении в отношении таких налогоплательщиков мероприятий налогового контроля и выездных налоговых проверок.
Раскручивать схему начинают с выявления «номиналов», фирм- «однодневок».
Порядок устанавливает следующие первичные признаки «номинальности» налогоплательщиков:
Организации (физические лица) не представляющие налоговую отчетность либо представляющие «нулевую» отчетность более одного налогового периода (календарного года) и имеющие значительное движение денежных средств, позволяющее предполагать участие в схемах уклонения от налогообложения и «обналичивания» денежных средств;
Организации (физические лица), у которых данные налоговой отчетности значительно отличаются от данных по движению денежных средств на расчетных счетах в банках;
Организации (физические лица) («однодневки» либо «проблемные» в отношении которых из внешних источников получена информация об участии в схемах уклонения от налогообложения и «обналичиванию» денежных средств;
«Однодневки» либо «проблемные» - по сути то же, что «черное» или «темно серое», разница в оттенках. «Проблемные» контрагенты, как правило уплачивают налоги в символическом размере, явно не соответствующем их оборотам, они ведут учет и предоставляют отчетность в налоговые органы. Но эта отчетность отражает не реальные, а явно фиктивные доходы и расходы, исходя из которых и рассчитывается эта символическая величина налогов. В остальном они одинаковы: номинальные руководитель и учредитель, адрес «массовой» регистрации, отсутствие основных средств и хозяйственных операций и т.д. В общем, сути это не меняет, те и другие создаются не для осуществления реальной хозяйственной деятельности, а для недобросовестной оптимизации налоговой нагрузки и вывода денег. Такое разделение введено рассматриваемым внутренним Порядком и носит чисто условный характер, и для практики особого значения не имеет.
«Однодневки» либо «Проблемные» налогоплательщики, которые выявлены в ходе ранее проводимых мероприятий налогового контроля (камеральных и выездных налоговых проверок либо иных мероприятий).
Особый интерес для дальнейшего контроля представляют следующие «однодневки» либо «проблемные» налогоплательщики:
отражающие в отчетности доходы в сумме более 10 млн. руб. при почти нулевых платежах в бюджет;
оборот по расчетному счету которых составляет более 500 млн. руб., операции не связанны с исполнением комиссионных (агентских договоров), отсутствуют перечисления на заработную плату, на содержание бизнеса и говорят о наличии разносторонней деятельности, не соответствующей заявленному виду деятель-

ности.
Налоговая Инспекция, анализируя движения денежных средств по расчетным счетам таких налогоплательщиков, выявляет их контрагентов (чаще всего покупателей), расчеты с которыми превышают 5 млн. рублей.
Вопрос о проведении (не проведении) мероприятий налогового контроля в отношении контрагентов, расчеты с которыми не превышают 5 млн. руб., решается инспекцией самостоятельно.
Далее в отношении контрагентов проводятся следующие мероприятия налогового контроля:
направляются запросы в кредитные учреждения о представлении информации о движении денежных средств по расчетным счетам (с указанием назначения платежей), проводится анализ движения денежных средств;
анализируется информация данных содержащихся в ПК «ЭОД местный уровень» и федеральных ресурсах;
при необходимости, у контрагента запрашиваются документы (информация) («встречная» проверка);
в отношении каждого контрагента участника схемы из «цепочки» движения денежных средств устанавливается принадлежность (не принадлежность) к категории налогоплательщиков, имеющих признаки «анонимных» структур;
устанавливается наличие (отсутствие) взаимозависимости организаций (физических лиц), участвующих в схеме движения денежных средств;
в отношений руководителей и учредителей каждого контрагента участника схемы из «цепочки» движения денежных средств с использованием удаленного доступа к федеральным ресурсам устанавливается перечень организаций в которых указанные лица являются учредителями и руководителями;
проводятся допросы руководителей и учредителей контрагентов участника схемы либо направляются поручения на проведение допросов (при отсутствии информации о допросе в специальном информационном ресурсе «Сведения о контрольной работе в отношении «анонимных» структур).
По мере проведения мероприятий налогового контроля, и поступления соответствующей информации по каждому участнику «цепочки» движения денежных средств, графически отображается схема движения денежных средств с суммами перечислений (доли в процентах), а также указывается принадлежность данных организаций к «однодневкам» либо организациям, реально осуществляющим финансово-хозяйственную деятельность - выгодоприобретателям.
Мониторинг организаций на наличие у них признаков номинальных структур сейчас проводится районными налоговыми инспекциями в текущем режиме с использованием специальных электронных систем обработки данных. Данная работа строго регламентирована и районные инспекции ежеквартально отчитываются в вышестоящие налоговые органы о ходе ее проведения.

Делаем выводы:
Учитывая что налоговые органы предают большое значение платежеспособности налогоплательщиков, включаемых в план выездных проверок, и выручка налогоплательщика при прочих равных условиях является первичным фильтром для дальнейшего отбора, по уровню риска назначения выездной проверки можно выделить следующие категории налогоплательщиков:
1. Крупнейшие налогоплательщики.
Полный охват финансово-хозяйственной деятельности выездными проверками, проводимыми с периодичностью 1 раз в два года. Важно помнить, что налогоплательщик, который подпадает под критерии крупнейшего, устанавливаемые ФНС России, в соответствии с графиком переводится на учет в межрегиональную (межрайонную) инспекцию ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам, о чем его уведомляют заказным письмом по установленной форме. При этом инспекция, из которой он переводится, в случае если последние три года не были охвачены выездной проверкой, обязана выйти на проверку до фактической передачи налогоплательщика в инспекцию ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам.
2. Налогоплательщики с годовой выручкой, превышающей 100 млн. руб. в год.
3. Налогоплательщики с годовой выручкой до 100 млн. руб. год.
В соответствии с внутренним Порядком включения налогоплательщиков в план выездных проверок, инспекциями должен обеспечиваться в первоочередном порядке охват выездными проверками налогоплательщиков, осуществляющих реальную финансово-хозяйственную деятельность с выручкой более 100 млн. руб.
Здесь не устанавливаются требования к обязательному соблюдению периодичности назначения проверок, как в случае с крупнейшими налогоплательщиками, раз в два года. Но нужно понимать, что инспекции ведут списки таких налогоплательщиков и постоянно анализируют их финансово-хозяйственную деятельность на предмет ее «рисковости» и возможности предъявления налоговых претензий, тем самым определяя приоритетность назначения проверок в отношении отдельных налогоплательщиков уже внутри группы.
Налогоплательщики с выручкой менее 100 млн. руб. проверяются по остаточному принципу при наличии достаточных оснований полагать о совершении ими налоговых правонарушений (по совокупности «критериев риска», по информации получаемой из внутренних и внешних источников).
Данная классификация наглядно демонстрирует принцип «догоняющей и убегающей толпы»: безопаснее всего раствориться в многочисленной третьей группе налогоплательщиков (если нет условий для применения спецрежимов), при этом не использовать чрезмерно агрессивные, провоцирующие налоговые органы методы оптимизации налогообложения. Особое внимание необходимо

уделять соотношению показателей финансовой и налоговой отчетности. Например, значительные отклонения в показателях, резкие скачки легко фиксируются с помощью вычислительной техники, активно используемой налоговиками. Последовательное (с учетом реальной деловой цели) структурирование бизнеса в рамках группы компаний позволяет рассредоточить финансовые потоки, а следовательно и налоговые риски, перевести по возможности отдельные направления бизнеса на льготные специальные режимы налогообложения, и скрыться от непосредственного внимания налоговых органов в бурлящем потоке налогоплательщиков.

Что ищет инспектор?

Как правило, в первую очередь, налоговые органы обращают внимание на самые распространенные способы получения предприятием необоснованной налоговой выгоды при использовании схем взаимодействия с контрагентами, направленных, как правило, на:
- искусственное завышение вычетов по НДС, расходов по налогу на прибыль и единому налогу по упрощенной системе налогообложения (в т.ч. на стоимость приобретенных товаров) – если сомнительные фирмы выступают в качестве поставщиков, исполнителей, арендодателей;
- минимизацию налоговой базы по НДС, по налогу на прибыль и единому налогу по УСН путем изменения (занижения) реальной цены сделки либо отражения в учете лишь части реализованных товаров (неучтенная реализация) – если сомнительные фирмы выступают в качестве покупателей, заказчиков, комитентов, арендаторов.

Налоговые органы при обнаружении подобных фактов, как правило, следуют по пути доказывания фиктивности отношений с такими контрагентами, формального характера заключенных договоров, отсутствия деловой цели при заключении сделки, в том числе:
- путем установления недобросовестности налогоплательщика-контрагента (не зарегистрирован в налоговом органе, не находится по юридическому адресу, не сдает отчетность, не уплачивает налоги и т.п.),
- путем отслеживания фактического движения товара от реального поставщика к реальному покупателю (в товарно-транспортных накладных предприятия указано движение товара через посредника, а в действительности сделки по покупке-продаже товара осуществлялись непосредственно работниками самого налогоплательщика) или путем установления отсутствия доказательств реального движения товаров (отсутствуют первичные документы, подтверждающие факт перевозки).

- путем сопоставления данных складского (количественного) учета движения сырья или товаров с первичными документами поставщиков, а также сопоставление количества выпущенной продукции или отгруженных товаров (по данным производственных отчетов и складского учета) с количеством приобретенного сырья и товаров, при этом могут проводиться внезапные ревизии и инвентаризации (что в последнее время все чаще практикуется налоговыми органами).
Здесь следует вновь акцентировать внимание на важности качественной проработки договорных инструментов, опосредующих взаимоотношения с контрагентами, необходимости детального оформления всех первичных документов и убедительного «легендирования» хозяйственных связей.
При наличии надлежащим образом разработанной и оформленной документальной базы доказать отсутствие реального характера сделки налоговым органам будет достаточно затруднительно.
Не секрет, что зачастую организации намеренно завышают себестоимость произведенной продукции путем «мнимого» оприходования дополнительного количества материалов. Это хорошо известно налоговикам, поэтому первое, что они делают – сверяют фактические остатки материалов с данными учета. Выявление расхождений автоматически влечет доначисление налогов.
Иногда инспекторы идут еще дальше… И сверяют выход годного по данным учета с нормативами, содержащимися в различных справочниках… В нашей практике однажды мы столкнулись с ситуацией, когда ИФНС на основе справочника 1967 (!) года пыталась доказать, что в реальности материалов (древесины) было приобретено меньше, чем заявлено… В суде удалось доказать, что с учетом способа обработки древесины и высокого качества готового продукта количество исходного материала не было завышено.
- путем запроса сведений о контрагентах на предмет сопоставления данных о количестве и стоимости полученных от контрагентов или отгруженных контрагентам товаров (в том числе путем проверки количества отгруженного контрагентом своим покупателям товара при дальнейшей реализации),
- путем проведения допросов сотрудников налогоплательщика и его контрагентов (также популярная у налоговых органов мера). Причем в первую очередь допрашивают БЫВШИХ работников, возможность давления на которых со стороны налогоплательщика минимальна;
- путем обнаружения в офисе проверяемой организации печати, учредительных документов, компьютерной базы данных поставщика/покупателя или проектов первичных документов или разных вариантов одного и того же документа, полностью оформленных (т.е. подписанных сторонами) или документов, не отраженных в учете предприятия, и т.п.
На данном этапе сбора доказательств проверяющими, как правило, проводятся следующие мероприятия:

осмотр территории или помещения, используемых налогоплательщиком (а также документов и предметов, находящихся в данном помещении);
выемка документов (предметов);
опрос лиц, располагающих информацией относительно наличия обстоятельств, свидетельствующих о совершении налогового правонарушения.
Успешное проведение таких мероприятий требует определенной подготовительной работы.
Например, перед проведением осмотра обычно производится сбор информации о собственнике помещения, в котором располагается проверяемое лицо. Наличие подобных сведений даёт возможность налоговому органу, даже в случае уклонения проверяемого лица от предоставления истребуемых документов, получить договор аренды (большинство собственников беспрепятственно предоставляют подобные сведения), а в некоторых случаях получить и доступ в помещение, используемое проверяемым лицом.
Получив доступ, налоговый орган может провести осмотр помещения, а также документов и предметов, находящихся в данном помещении (напомним, при проведении осмотра присутствие представителя проверяемого лица не обязательно).
Часто в ходе проведения осмотра и (или) производства выемки проверяющие используют видео-, аудио-, копировальную технику, что позволяет осуществлять полную фиксацию всего процесса проведения проверки, в том числе действий налогоплательщика, направленных на воспрепятствование доступу налоговых органов на территорию проверяемого лица, на сокрытие документов и предметов и т.п.
В случае противодействия налогоплательщика либо его представителей в проведении мероприятий налогового контроля, в отношении данных лиц может быть составлен протокол об административном правонарушении, предусмотренном ч.1 ст.19.4 КоАП РФ.
Помимо этого, в случае воспрепятствования доступу проверяющих на территорию нахождения налогоплательщика, сотрудниками налогового органа обязательно будет составлен акт (п.3 ст.91 НК РФ), на основании которого возможно начисление налогов расчетным путем.
При производстве осмотра или выемки необходимо участие понятых, в качестве которых могут быть вызваны любые не заинтересованные в исходе дела лица. Однако чаще всего проверяющие привозят понятых с собой (скорее всего, это будут «практиканты», то есть, заинтересованные в исходе дела лица). А все потому, что искать понятых на месте - часто бесполезное и неблагодарное занятие.
Поэтому после окончания проведения сотрудниками налогового органа конкретных мероприятий налогового контроля рекомендуем проверить, насколько

понятые, привлеченные налоговым органом, были независимыми (в протоколе должны быть указаны данные, позволяющие идентифицировать понятых).
VI. Подготовка к суду глазами инспекции.
Скорее всего, в случае качественного проведения налоговым органом всех описанных выше мероприятий налоговые доначисления будут значительными, а судебный спор - неизбежным фактом (конечно, если налогоплательщик не согласен с начислениями).
И здесь необходимо упомянуть про приказ ФНС июня 2010 г. (с грифом «для служебного пользования») о повышении эффективности претензионно-исковой работы, принятый в целях повышения качества подготовки к судебным заседаниям сотрудников налоговых органов, в соответствии с которым в каждой инспекции по делам с оспариваемой суммой свыше 1 000 000 рублей формируется рабочая группа, в состав которой входят специалист юридического отдела (руководитель группы); специалисты, проводившие проверку и специалист отдела досудебного аудита.
Задачей рабочей группы является определение способов и порядка защиты позиции налогового органа в суде.
В соответствии с приказом рабочая группа собирается первый раз в течение 3 рабочих дней с момента получения налоговым органом определения суда о назначении судебного заседания; далее - по необходимости.
В случае рассмотрения дела в пользу налогоплательщика рабочая группа собирается в обязательном порядке с целью определения перспектив дальнейшего обжалования.
Самым интересным моментом в данном приказе является то, что в заседаниях рабочей группы могут принимать участие представители вышестоящего налогового органа, что, безусловно, повысит качество подготовки представителей территориальных инспекций к судебным заседаниям.
Помимо этого, есть и другой приказ ФНС (от июня 2007 г.), направленный на повышение качества подготовки инспекторов к судебным заседаниям, в соответствии с которым инспекции обязаны направлять в вышестоящий налоговый орган по делам с оспариваемой суммой свыше 1 000 000 рублей документы (отзывы на заявление налогоплательщика о признании решения налогового органа недействительным; апелляционные, кассационные жалобы или отзывы на них и т.п.) для их последующего анализа по вопросам полноты отражения и достаточности имеющейся доказательственной базы.
В случае, если указанные документы не отвечают по каким-то причинам указанным требованиям, вышестоящий налоговый орган направляет в инспекцию заключение с рекомендациями по устранению выявленных недостатков.
Как видно, подготовка к суду для инспекторов характеризуется достаточно высокой степенью формализованности и подконтрольности их действий. При этом

возникают некоторые сомнения в том, что вышеуказанные приказы действительно способствуют повышению качества подготовки инспекторов к судебным заседаниям, а не являются пустой формальностью.

Что ищет налоговый инспектор, если ваш покупатель оказался "фирмой-однодневкой"?

Как правило, в первую очередь, налоговые органы обращают внимание на самые распространенные способы получения предприятием необоснованной налоговой выгоды при использовании схем взаимодействия с контрагентами, направленных, как правило, на:
При принятии решения о назначении выездной налоговой проверки налогоплательщика его доходы играют определяющую роль: чем они выше, тем больший интерес он представляет для налогового органа (например, для включения в план проверок в первоочередном порядке рассматриваются крупнейшие налогоплательщики и налогоплательщики с оборотом свыше 100 млн. руб.
Приказ МНС России от 16 апреля 2004 г. N САЭ-3-30/290@ «Об организации работы по налоговому администрированию крупнейших налогоплательщиков и утверждении критериев отнесения российских организаций - юридических лиц к крупнейшим налогоплательщикам, подлежащим налоговому администрированию на федеральном и региональном уровнях» (с изменениями и дополнениями)
Но, как это не парадоксально, на практике при непосредственном проведении проверки инспекторы редко уделяют внимание полноте отражения выручки проверяемым лицом и концентрируют усилия на проверке расходов.
В связи с чем возникает вопрос: а если не проверяют, нужно ли подходить с «должной осмотрительностью» к выбору своих покупателей? Так же как мы привыкли относиться к своим поставщикам, поскольку всем известна практика налоговых органов отказывать в налоговых вычетах по НДС и не принимать к учету для целей налогообложения прибыли расходы на том лишь основании, что поставщик обладает признаками фирмы-«однодневки».
Начнем с того, что интерес налогового органа к налогоплательщику, как к продавцу, может возникнуть скорее не в ходе самой выездной налоговой проверки, а в рамках текущей работы налогового органа по выявлению организаций, которые отвечают признакам фирмы-«однодневки» (неуплата покупателем налогов либо уплата незначительных сумм, не сопоставимых с их оборотом, отсутствие

операций по расчетному счету, свидетельствующих о ведении реальной финансово-хозяйственной деятельности, на балансе нет имущества, находится по адресу массовой регистрации, массовый учредитель и руководитель и т.д.).
Мониторинг организаций на наличие у них признаков номинальных структур сейчас проводится районными налоговыми инспекциями в текущем режиме с использованием специальных электронных систем обработки данных. Данная работа строго регламентирована и районные инспекции регулярно отчитываются в вышестоящие налоговые органы о ходе ее проведения.
Одним из основных требований к инспекциям по данному направлению является выявление основных контрагентов фирм-«однодневок» для решения вопроса об их дальнейшем включении в план выездных проверок. На фоне активной борьбы налоговых органов с задолженностью по налогам и сборам проведение выездных проверок в отношении самих номинальных структур недопустимо, поскольку доначисления налоговых платежей таким организациям образует невозможную к взысканию недоимку.
ФНС России в августе 2012г. распространено внутреннее письмо по налоговым Инспекциям о недопустимости проведения ВНП в отношении организаций, отвечающих признакам фирм-»однодневок». Одним из основных показателей эффективности контрольной деятельности налоговых инспекций является соотношение доначисленных налоговых платежей к их взысканию. Доля взысканий для инспекций Свердловской области установлена в 2012 на уровне не ниже 60% от общей суммы доначислений. От этого показателя в частности зависит размер дополнительного материального стимулирования, приходящегося на инспекцию.
И опять же, для целей планирования, в первую очередь, рассматриваются покупатели фирм-«однодневок» как лица, которые, возможно, используют их для создания фиктивных расходов и получения вычетов по косвенным налогам без соответствующего движения товара (работ, услуг).
Поставщики неблагонадежных организаций рассматриваются в качестве претендентов на включение в план выездных проверок в случаях, когда отношения с покупателем напрямую определяют налоговую выгоду продавца, например, применение налоговой ставки по НДС в 0% при экспорте, или когда товар продается взаимозависимым организациям по очевидно заниженным ценам, для которых нет никаких разумных объяснений.
Если взаимозависимость не установлена, особое значение приобретает объем таких поставок в общей реализации. Хрестоматийный пример того «как не надо делать», это когда вся реализация осуществляется через одну-две формально независимые фирмы-«однодневки».
Также напомним, что с 2012г. в НК РФ введен раздел 5.1, посвященный контролируемым сделкам между взаимозависимыми лицами. Полномочия по осущест-

влению контроля за такими сделками переданы Управлениям ФНС России по субъектам РФ. Практика применения положений данного раздела НК РФ еще не сформировалась, но можно предположить, что ввиду больших территорий, администрируемых Управлениями, и отсутствия в штате Управлений достаточного числа специалистов, способных проводить полноценные проверки, сбор и обработка информации по контролируемым сделкам и формирование доказательной базы, в случае необходимости, будет осуществляться районными инспекциями, в том числе в рамках выездных проверок, с последующей передачей материалов в вышестоящий налоговый орган.

Остается под вопросом, как отнесутся к дополнительной нагрузке сами районные инспекции, поскольку положительные результаты проверок по контролируемым сделкам будут приравнены к достижениям вышестоящих налоговых органов, тогда как ответственность за неудачи (как это чаще всего бывает в вертикальных структурах подчинения) будет в конечном счете возлагаться на них.

Если обратиться к опыту передачи районным налоговым инспекциям функций по валютному контролю, результаты которого в особом порядке передаются в Росфиннадзор, то выездных налоговых проверок, в ходе которых выявлены нарушения валютного законодательства, единицы. Поэтому не исключено (во всяком случае в первые годы), что проверкам контролируемых сделок будет присущь формализм и незначительный охват налогоплательщиков.

Относительно самих выездных налоговых проверок можно сказать, что в рамках их проведения рассматриваются, в первую очередь, те обстоятельства финансово-хозяйственной деятельности, которые по результатам предпроверочного анализа уже предположительно свидетельствуют о налоговом правонарушении и послужили основанием для назначения выездной проверки. И это, как правило, помимо формальных расхождений бухгалтерской и налоговой отчетности, факты приобретения у фирм- «однодневок» товаров (работ, услуг).

Если предпроверочным анализом все же выявлены факты продажи товаров (работ, услуг) недобросовестным покупателям, и отмечается необходимость их исследования, то для доказательства получения необоснованной налоговой выгоды в рамках выездной проверки необходимо зафиксировать значительное отклонение цен, по которым реализуются товары (работы, услуги), от рыночного уровня по сопоставимым сделкам. Что сделать не так просто (в отличие от сложившейся практики отказывать в расходах), особенно когда оказывается комплексный вид услуг, уникальный.

Для доказательства занижения цены в суде налоговому органу часто требуется экспертное заключение о рыночности применяемых цен. На это налоговые инспекторы, непосредственно проводящие проверку, идут неохотно, поскольку

к районным инспекциям вышестоящими налоговыми органами предъявляются требования по обязательному обеспечению затрат на услуги эксперта значительными налоговыми доначислениями и недопустимости проигрыша дел в судах по налоговым правонарушениям, для подтверждения которых проводились экспертизы. Если взять г. Екатеринбург, то сейчас, в среднем, одной налоговой инспекцией в год проводится около 10 экспертиз, и практически все почерковедческие, направленные на установление подлинности подписей должностных лиц на первичных документах. Дорогостоящий аудит цен могут себе позволить лишь отраслевые межрегиональные инспекции по крупнейшим налогоплательщикам.

Кроме того, в арбитражной практике судами сформирована позиция, что продавцу законодательством не вменяется в обязанность проверять своих покупателей на предмет осуществления ими реальной хозяйственной деятельности и исполнения ими своих налоговых обязанностей. Недобросовестность покупателя, как таковая, не может повлечь налоговых последствий для продавца.

В качестве примера можно привести следующие постановления арбитражных судов:

- Постановление ФАС Уральского округа от 13.12.2012г. № Ф09-12116/12
- Постановление ФАС Уральского округа от 30.06.2009 № Ф09-627/09-С3
- Постановление ФАС Центрального округа от 11.09.2008 г. № А48-5067/07-8 (Определением ВАС РФ от 26.01.2009 № ВАС-17564/08 отказано в передаче дела в Президиум ВАС РФ).

- Постановление ФАС Уральского округа от 30.06.2009 № Ф09-627/09-С3
- Постановление ФАС Центрального округа от 11.09.2008 г. № А48-5067/07-8 (Определением ВАС РФ от 26.01.2009 № ВАС-17564/08 отказано в передаче дела в Президиум ВАС РФ).

В купе со сложностями доказательства нерыночности применяемых цен все это, так или иначе, сказывается на том, что доходы налогоплательщика при проведении выездных проверок проверяются достаточно поверхностно.

Инспектор часто ограничивается тем, что по интересующим его вопросам берет соответствующие пояснения у проверяемого лица, и, если они внешне оказываются достаточно убедительны, просто включает их в акт проверки. Это как раз один из тех случаев, когда налогоплательщик напрямую может повлиять на содержание акта проверки.

Поэтому при реализации товаров (работ, услуг) по заниженным ценам, особенно контролируемым лицам, все же стоит сформулировать наличие деловой цели у принятой вами ценовой политики в отношении отдельных покупателей, и она должна быть убедительной.

Это могут быть самые распространенные варианты: такие как отсутствие собственной торговой сети, приближение продаж к потребителю, экономия на

торговых издержках (подготовка товара, складские и транспортные расходы), главное сделать это заранее и подкрепить ее соответствующим документооборотом. Да, документы тоже могут попросить, хотя бы для того, что бы убедиться в их наличии.

Не забывайте, что в данной статье рассматриваются лишь некоторые тенденции сложившиеся в практике проведения выездных проверок, и всегда есть частные исключения с поправкой на отдельные регионы. Например, в небольших инспекциях чаще выявляются полноценные схемы ухода от налогообложения, поскольку там своих налогоплательщиков могут пересчитать по пальцам, и есть возможность для глубокого всестороннего анализа их деятельности.

Но не все так хорошо, как кажется!

Да, мы установили, что в целом доходы налогоплательщика при проведении выездной проверки подлежат меньшему контролю со стороны налогового органа в отличие от расходов, но прежде чем подсчитывать в уме экономию от переноса налоговой нагрузки на «своих» покупателей за счет снижения цены реализуемых в их адрес товаров (работ, услуг), давайте подумаем о конечном покупателе. Ведь именно на него обрушатся все ужасы административно-налогового контроля, если перепродавец продукции окажется «однодневкой». Это к нему в первую очередь придут с выездной проверкой, поскольку доход от реализованной в его адрес продукции, является его расходом, который он учтет для целей своего налогового учета.

И если продавец экономил на налогах только с разницы цен, с которой инспектору (как мы выяснили ранее) связываться довольно хлопотно, то, проверяя конечного покупателя, в рамках выездной проверки ему могут отказать в возмещении с НДС со всей стоимости реализации только на том основании, что он не проявил достаточную осмотрительность при выборе контрагента.

Это может привести к тому, что за продавцом закрепится репутация ненадежного поставщика, и он потеряет своего покупателя, а следовательно источник доходов.

Согласитесь, ситуация выглядит довольно скверно, особенно если представить ее на фоне высокой конкуренции на рынке. Такие репутационные издержки сами по себе могут оказаться посерьезнее последствий любой выездной проверки.

Но это еще не все, если конечный покупатель, защищая свои интересы, в ходе выездной проверки или уже оспаривая ее результаты в арбитражном суде докажет, что реальным выгодоприобретателем от налоговой схемы с «однодневкой» является продавец, то проницательное око налоговых органов может обратится и на него.

И налоговому органу уже не надо будет анализировать ценовую политику продавца, он расценит весь доход «однодневки» как доход продавца, основываясь

на материалах полученных в ходе проверки конечного покупателя, свидетельствующих о преднамеренности и согласованности действий поставщика и «однодневки» (например, располагаются в одном офисе, с конечным покупателем при заключении сделки и в дальнейшей переписке от лица фирмы-«однодневки» участвовали представители непосредственного поставщика, товар отгружался со склада поставщика, транспортные организации привлекающиеся к перевозке товара работали непосредственно с поставщиком и о существовании посредника не знают и т.д.)
Пожалуй, в данной ситуации меньше всего пострадает сама «однодневка» - ее просто ликвидируют.
И вновь перед нами встает насущный вопрос: если ли возможность законно минимизировать налоговые обременения и без ущерба своей репутации?
Здесь все зависит от особенностей конкретного бизнеса, определяющих перечень тех организационно-правовых инструментов, сочетание которых позволяет равномерно распределить не только, и не столько налоговую нагрузку, а построить оптимальную структуру бизнеса в соответствии с теми экономическими целями, ради которого этот бизнес создавался, исключив из него все избыточное и ненужное, мешающее его стабильному росту. Налоговая выгода не может быть целью структурирования бизнеса, ее можно рассматривать только как дополнительный приятный бонус.

Из цикла откровений налогового инспектора: выездная налоговая проверка на «страже» процветания вашего бизнеса

Выездная налоговая проверка представляет собой основную угрозу для юридических лиц и индивидуальных предпринимателей со стороны налоговых органов, поскольку по результатам ее проведения, как правило, доначисляются налоговые платежи в значительном размере, способном пошатнуть в один момент имущественное и финансовое благосостояние бизнеса и даже привести к банкротству.
Немного свежей статистики:
По данным сводного отчета ФНС России по форме 2-НК «О результатах контрольной работы налоговых органов» за 2012г. было проведено всего 55 413 результативных выездных проверок, по которым доначислено 311,5 млрд руб. Т.е. в среднем по 5,6 млн рублей на одну выездную проверку. Это средние показатели: то есть одному налогоплательщику доначислили 1 млн рублей, а другому 100 млн рублей.
Для сравнения, результативных камеральных проверок за 2012г. было проведе-

но 1,8 млн, а доначислено 57,8 млрд рублей (всего по 31 руб. на одну проверку). При этом выездная проверка может не назначаться годами, а может быть назначена по истечении года с момента регистрации организации. Есть и такие налогоплательщики, которых проверяют стабильно каждые три года, хотя они не относятся к категории крупнейших.

В таких обстоятельствах любого предпринимателя особо интересует, насколько велика вероятность того, что его бизнес подвергнется столь тяжкому испытанию.

Чтобы ответить на сокровенный вопрос, проходить углубленное изучение теории вероятности нам не придется. На самом деле, выбор претендентов на выездную проверку во многом зависит от того, как быстро конкретный бизнес набирает обороты и есть ли у налогового органа основания полагать, что с этого оборота не все, что полагается, упало в бюджетную копилку. Да-да, чем больше зарабатывает бизнес, тем больший интерес он представляет для налоговиков, ведь их задача не только доначислить как можно больше, но и взыскать доначисленное.

А что касается нарушений, то они найдутся всегда, особенно, если проверяется разросшаяся неповоротливая структура, которой значительно сложнее контролировать многочисленные аспекты своей деятельности. Например, проверять всех своих поставщиков на предмет благонадежности (нет-нет, да найдется среди них парочка «проблемных налогоплательщиков», по которым налоговики, как минимум, найдут возможность отказать в вычетах по НДС).

Поэтому, как раз развивающемуся среднему бизнесу, в первую очередь, и стоит почаще оценивать свою деятельность на предмет налоговой безопасности.

Более того, если по результатам выездной проверки удалось доначислить значительную сумму налоговых платежей, при этом проверяемый налогоплательщик не оспаривал результатов проверки и добросовестно все оплатил, то такого налогоплательщика, скорее всего, возьмут на заметку, что бы по истечении двух-трех лет «навестить» его снова. Собственно, за счет именно таких несчастных налогоплательщиков еще сохраняется миф о том, что выездная налоговая проверка проводится регулярно раз в три года.

Что же представляет из себя процесс планирования выездных проверок в свете выше сказанного.

ФНС России и региональные налоговые управления разрабатывают специальные рекомендации и требования к планированию выездных налоговых проверок, которые доводятся до районных инспекций в виде внутренних регламентов или устных распоряжений и играют решающую роль в направлении деятельности инспекторов при проведении проверок.

Широко известная «Концепция планирования выездных налоговых проверок» (Приказ ФНС от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@) является, пожалуй, единствен-

ным официальным общедоступным документом, определяющим деятельность налоговых инспекций по данному направлению, и содержит 12 «критериев самостоятельной оценки рисков» для налогоплательщиков. Рассматривать их все в рамках данной статьи мы не будем, потому что они широко известны.
Отметим лишь два критерия, характеризующие взаимоотношения налогоплательщика с его контрагентами:
Построение финансово-хозяйственной деятельности на основе заключения договоров с контрагентами - перекупщиками или посредниками («цепочки контрагентов») без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели).
Ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском (сомнительные сделки с так называемыми «проблемными» контрагентами, фирмами- «однодневками»)
Региональные управления ФНС России неофициально устанавливают для подчиненных им районных инспекций минимальный размер доначислений, который должен быть обеспечен по результатам каждой выездной проверки (для Инспекций ФНС России по г. Екатеринбургу сейчас это 2 млн рублей) В случае, если доначислено по проверке меньше установленного минимума, то такая проверка признается неэффективной, что может служить основанием для возбуждения служебной проверки в отношении ответственных за ее проведение лиц и назначения повторной выездной проверки вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за нижестоящим.
В связи с этим наличие «проблемных» контрагентов у налогоплательщика в настоящее время является определяющим признаком для решения вопроса о включении его в план выездных проверок, поскольку позволяет на стадии предпроверочного анализа установить предполагаемую сумму доначислений по платежам, осуществляемым в адрес «проблемных» контрагентов.
Распутывание хитроумных схем уклонения от налогообложения с использованием цепочек-контрагентов производится, чаще всего, уже в процессе проведения самой выездной проверки, при этом инспекторам порой даже вменяют в обязанность вычисление хотя бы одного «обналичника».
Поэтому следует внимательней подходить к выбору своих поставщиков, а также заранее подготовить документы, свидетельствующие о должной осмотрительности, проявленной при выборе контрагента.
Помимо общедоступных критериев риска, налоговики используют и другие признаки, свидетельствующие о недобросовестности налогоплательщиков, такие как:
Систематическое применение сотрудниками компании имущественных и социальных налоговых вычетов по НДФЛ в крупных размерах;
Систематическое применение налоговых льгот, правомерность использования которых невозможно установить при камеральной проверке. Предоставление

подтверждающих документов по собственной инициативе вряд ли избавит от проверки, налоговики могут начать подозревать, что компании есть что скрывать;
Неоднократное представление уточненных налоговых деклараций, в которых указаны суммы налогов в размере, меньшем ранее заявленного;
Существенные нарушения законодательства о налогах и сборах, выявленные последней выездной налоговой проверкой.
Есть и специфические критерии, например:
По налогу на прибыль самым «рисковым» для налогоплательщика признаком является «значительное превышение внереализационных расходов над выручкой», а также «снижение налоговой нагрузки при росте выручки».
По НДС - когда выручка налогоплательщика, по данным бухгалтерской отчетности, выше налоговой базы в декларации по НДС, и эта разница превышает «дебиторку». Сумма авансов, полученных в счет предстоящих поставок, меньше размера кредиторской задолженности, указанного в бухгалтерской отчетности, или если доля вычетов превышает средний показатель.
По основаниям возникновения долга кредитора перед организацией:
-сделки, не имеющие явной экономической обоснованности;
сделки, связанные с вексельной формой расчетов;
сделки по отчуждению имущества должника, не являющиеся сделками купли-продажи, направленные на замещение имущества должника менее ликвидным;
сделки купли-продажи, осуществляемые с имуществом должника, заключенные на заведомо невыгодных для должника условиях, а также осуществляемые с имуществом, без которого невозможна основная деятельность должника;
сделки, связанные с возникновением обязательств должника, не обеспеченные имуществом, а также влекущие за собой приобретение неликвидного имущества;
сделки по замене одних обязательств другими, заключенные на заведомо невыгодных условиях.
И таких критериев риска, определяющих вероятность проведения выездной налоговой проверки и других мероприятий налогового контроля, довольно много и они постоянно обновляются и пополняются. Скажем, существует Приказ ФНС РФ, который обобщает 109 типичных признаков недобросовестного налогоплательщика. Список имеет сугубо ориентирующий характер, чем больше таких признаков у налогоплательщика или его контрагентов будет выявлено, тем выше рейтинг их «подозрительности».
В рамках данного приказа создана специальная федеральная электронная база ЮЛ-КПО (или «Юридические лица, контролируемые в первую очередь»).
Вообще, множество критериев основаны на расчетах, соотношениях и сравне-

ниях имеющейся у налоговых органов в отношении налогоплательщиков информации, с использованием ЭВМ (об использовании налоговыми органами ЭВМ можно почитать здесь)
Вся информация, получаемая непосредственно в ходе проведения контрольных мероприятий, также подлежит электронной обработке.
Пропуская таким образом налогоплательщиков через фильтр критериев «риска», налоговый орган выстраивает их «в очередь» на включение в план выездных проверок.
Но не все так просто, здесь, как это часто бывает в любых очередях, есть своя «элита», которую пропускают в приоритетном порядке, «аутсайдеры», плетущиеся в конце и те кто не прошли «дрескод» (фирмы- «однодневки» в первую очередь) и были исключены.
Так, внутренним Регламентом планирования и подготовки ВНП установлено, что обязательному включению в проект плана выездных налоговых проверок подлежат следующие налогоплательщики в следующем порядке:
организации, в соответствии со ст. 83 НК РФ отнесенные к категории крупнейших. При этом налоговому органу необходимо обеспечить проверку всех налоговых периодов и налогов. Налогоплательщики, входящие в указанную категорию, должны включаться в план проверок не реже одного раза в два года.
Налогоплательщики, отнесенные к категории крупнейших налогоплательщиков, администрируемых на региональном уровне, на основании соответствия установленным критериям только одного показателя финансово-экономической деятельности «активы», должны включаться в план проверок не реже одного раза в три года;
налогоплательщики, получившие доход по итогам предшествующего налогового периода от осуществления предпринимательской деятельности и подлежащей налогообложению налогом на доходы физических лиц – 100 млн. рублей и более;
налогоплательщики, отобранные в соответствии с Концепцией системы планирования выездных налоговых проверок на основе общедоступных критериев, о которых мы так много говорили. При этом соответствие налогоплательщика общедоступным критериям не является безусловным основанием для включения налогоплательщика в проект плана выездных налоговых проверок;
налогоплательщики, отобранные на основе информации, полученной из внешних источников, в том числе информации, поступившей в установленном порядке от органов внутренних дел, свидетельствующей о наличии нарушений законодательства о налогах и сборах. Наличие указанной информации так же не является безусловным основанием для включения налогоплательщика в проект плана выездных налоговых проверок.;
организации, отобранные из числа рекомендованных к проверке в соответствии

с решением комиссии налогового органа по легализации налоговой базы. Рекомендация налогоплательщика к проверке не является безусловным основанием для включения налогоплательщика в проект плана выездных налоговых проверок;
организации, в отношении которых у налогового органа имеется информация о начале процедуры их реорганизации (ликвидации). Не является безусловным основанием для включения налогоплательщика в проект плана выездных налоговых проверок, за исключением случаев, когда данные организации подлежат включению в план проведения проверок по иным основаниям.
Налогоплательщики, применяющие специальные налоговые режимы, включаются в план выездных налоговых проверок в исключительных случаях, когда имеются достаточные основания предполагать возможность использования способов ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском, при этом подтвердить это возможно только при проведении выездной налоговой проверки, а не иными мероприятиями налогового контроля.
Данные положения недвусмысленно указывают, что налоговые органы интересуют в первую очередь состоявшиеся богатые налогоплательщики, способные вынести значительное налоговое бремя по итогам выездной проверки, как говорится «За ватагу нищих одного богача не выменяешь».
Относительно всех остальных налогоплательщиков налоговики действуют по принципу получения наибольшего рублевого эффекта от проведения выездной проверки, соотнося размер предполагаемой суммы к доначислению с платежеспособностью налогоплательщика. При этом часто забывают оценивать возможные сложности доказывания предполагаемого нарушения и не учитывают факторы, которые могут препятствовать проведению проверки, в связи с чем между отделами планирования и отделами выездных проверок сохраняются довольно напряженные отношения.
...на этом мы прервемся, дабы сильно вас не утомлять и сохранить интригу.
Продолжение читайте в следующей главе...

Из цикла откровений налогового инспектора: выездная налоговая проверка на «страже» процветания вашего бизнеса (продолжение)

В предыдущей рассылке мы рассмотрели основные «критерии риска» назначения выездной налоговой проверки и их привязку к доходам налогоплательщика. Установили, что налоговые органы действуют по принципу «Робин Гуда», что касается размера кошелька налогоплательщика и на этом закончили, впрочем как и закончились все сходства с этим благородным персонажем.

Сейчас перейдем к налогоплательщикам с небольшими оборотами (условно до 100 млн. руб.), которые проходят по критериям риска, но установить для них предполагаемую сумму к доначислению не удалось или она незначительна. Такие налогоплательщики могут приглашаться налоговым органом на комиссии по легализации налоговых баз.

Комиссии создаются в как налоговых органах, так и при администрациях муниципальных образований. К работе комиссий могут привлекаться представители региональных отделений внебюджетных фондов, правоохранительных органов, инспекции по труду, а также других органов.

Здесь налогоплательщику указывают на его огрехи и предлагают уточнить свою налоговую отчетность с доплатой соответствующих налоговых платежей в добровольном порядке под угрозой назначения выездной проверки.

В рамках данных комиссий налоговики ввели интересную практику. Выявив, скажем, с десяток «проблемных» контрагентов у налогоплательщика, его приглашают на встречу и показывают только двух с просьбой сдать соответствующую уточненную декларацию по НДС и налогу на прибыль. Если налогоплательщик поддался (здал «уточненку» и доплатил налог), приглашают снова и указывают еще на пару - тройку «проблемников». Так проверяют налогоплательщика на платежеспособность и податливость к увещеваниям, являющиеся для инспектора неоценимыми качествами «налогоплательщика проверяемого»

Если же налогоплательщик по данным анализа его деятельности имеет резервы для повышения уровня уплаченных налогов, но не предпринимает никаких действий (не представляет уточненную отчетность, не соглашается повысить размер уплачиваемых налогов), то комиссией принимается решение о проведении мероприятий налогового контроля. В частности, проведение выездной проверки, если предполагаемые нарушения покрывают минимально установленный размер доначислений.

Что касается так называемых фирм-«однодневок», то специальным Порядком проведения мероприятий налогового контроля в отношении организаций (физических лиц), участвующих в схемах уклонения от налогообложения и «обналичивания» денежных средств, утвержденным ФНС, установлено, что проведение проверок в отношении налогоплательщиков, не осуществляющих реальную финансово-хозяйственную деятельность и не получающих налоговую выгоду от участия в схемах уклонения от налогообложения», не допускается, поскольку доначисления налоговых платежей таким организациям образует невозможную к взысканию недоимку.

Этим же порядком указывается на необходимость проведения налоговыми органами работы по выявлению налогоплательщиков, реально осуществляющих финансово-хозяйственную деятельность, получающих налоговую выгоду от участия в схемах уклонения от налогообложения, для дальнейшего решения

вопроса о проведении в отношении таких налогоплательщиков мероприятий налогового контроля и выездных налоговых проверок.
Раскручивать схему начинают с выявления «номиналов», фирм- «однодневок».
Порядок устанавливает следующие первичные признаки «номинальности» налогоплательщиков:
Организации (физические лица) не представляющие налоговую отчетность либо представляющие «нулевую» отчетность более одного налогового периода (календарного года) и имеющие значительное движение денежных средств, позволяющее предполагать участие в схемах уклонения от налогообложения и «обналичивания» денежных средств;
Организации (физические лица), у которых данные налоговой отчетности значительно отличаются от данных по движению денежных средств на расчетных счетах в банках;
Организации (физические лица) («однодневки» либо «проблемные»(1) в отношении которых из внешних источников получена информация об участии в схемах уклонения от налогообложения и «обналичиванию» денежных средств;
«Однодневки» либо «Проблемные» налогоплательщики, которые выявлены в ходе ранее проводимых мероприятий налогового контроля (камеральных и выездных налоговых проверок либо иных мероприятий).
Особый интерес для дальнейшего контроля представляют следующие «однодневки» либо «проблемные» налогоплательщики:
отражающие в отчетности доходы в сумме более 10 млн. руб. при почти нулевых платежах в бюджет;
оборот по расчетному счету которых составляет более 500 млн. руб., операции не связанны с исполнением комиссионных (агентских договоров), отсутствуют перечисления на заработную плату, на содержание бизнеса и говорят о наличии разносторонней деятельности, не соответствующей заявленному виду деятельности.
Налоговая Инспекция, анализируя движения денежных средств по расчетным счетам таких налогоплательщиков, выявляет их контрагентов (чаще всего покупателей), расчеты с которыми превышают 5 млн рублей.
Вопрос о проведении (не проведении) мероприятий налогового контроля в отношении контрагентов, расчеты с которыми не превышают 5 млн. руб., решается инспекцией самостоятельно.
Далее в отношении контрагентов проводятся следующие мероприятия налогового контроля:
направляются запросы в кредитные учреждения о представлении информации о движении денежных средств по расчетным счетам (с указанием назначения платежей), проводится анализ движения денежных средств;
анализируется информация данных содержащихся в ПК «ЭОД местный уро-

вень» и федеральных ресурсах;
при необходимости, у контрагента запрашиваются документы (информация) («встречная» проверка);
в отношении каждого контрагента участника схемы из «цепочки» движения денежных средств устанавливается принадлежность (не принадлежность) к категории налогоплательщиков, имеющих признаки «анонимных» структур;
устанавливается наличие (отсутствие) взаимозависимости организаций (физических лиц), участвующих в схеме движения денежных средств;
в отношений руководителей и учредителей каждого контрагента участника схемы из «цепочки» движения денежных средств с использованием удаленного доступа к федеральным ресурсам устанавливается перечень организаций в которых указанные лица являются учредителями и руководителями;
проводятся допросы руководителей и учредителей контрагентов участника схемы либо направляются поручения на проведение допросов (при отсутствии информации о допросе в специальном информационном ресурсе «Сведения о контрольной работе в отношении «анонимных» структур).
По мере проведения мероприятий налогового контроля, и поступления соответствующей информации по каждому участнику «цепочки» движения денежных средств, графически отображается схема движения денежных средств с суммами перечислений (доли в процентах), а также указывается принадлежность данных организаций к «однодневкам» либо организациям, реально осуществляющим финансово-хозяйственную деятельность - выгодоприобретателям.
Мониторинг организаций на наличие у них признаков номинальных структур сейчас проводится районными налоговыми инспекциями в текущем режиме с использованием специальных электронных систем обработки данных. Данная работа строго регламентирована и районные инспекции ежеквартально отчитываются в вышестоящие налоговые органы о ходе ее проведения.
Делаем выводы:
Учитывая что налоговые органы предают большое значение платежеспособности налогоплательщиков, включаемых в план выездных проверок, и выручка налогоплательщика при прочих равных условиях является первичным фильтром для дальнейшего отбора, по уровню риска назначения выездной проверки можно выделить следующие категории налогоплательщиков:
1. Крупнейшие налогоплательщики.
Полный охват финансово-хозяйственной деятельности выездными проверками, проводимыми с периодичностью 1 раз в два года. Важно помнить, что налогоплательщик, который подпадает под критерии крупнейшего, устанавливаемые ФНС России, в соответствии с графиком переводится на учет в межрегиональную (межрайонную) инспекцию ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам, о чем его уведомляют заказным письмом по установленной форме. При

этом инспекция, из которой он переводится, в случае если последние три года не были охвачены выездной проверкой, обязана выйти на проверку до фактической передачи налогоплательщика в инспекцию ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам.
2. Налогоплательщики с годовой выручкой, превышающей 100 млн руб. в год.

3. Налогоплательщики с годовой выручкой до 100 млн руб. год.

В соответствии с внутренним Порядком включения налогоплательщиков в план выездных проверок, инспекциями должен обеспечиваться в первоочередном порядке охват выездными проверками налогоплательщиков, осуществляющих реальную финансово-хозяйственную деятельность с выручкой более 100 млн. руб.
Здесь не устанавливаются требования к обязательному соблюдению периодичности назначения проверок, как в случае с крупнейшими налогоплательщиками, раз в два года. Но нужно понимать, что инспекции ведут списки таких налогоплательщиков и постоянно анализируют их финансово-хозяйственную деятельность на предмет ее «рисковости» и возможности предъявления налоговых претензий, тем самым определяя приоритетность назначения проверок в отношении отдельных налогоплательщиков уже внутри группы.
Налогоплательщики с выручкой менее 100 млн. руб. проверяются по остаточному принципу при наличии достаточных оснований полагать о совершении ими налоговых правонарушений (по совокупности «критериев риска», по информации получаемой из внутренних и внешних источников).
Данная классификация наглядно демонстрирует принцип «догоняющей и убегающей толпы»: безопаснее всего раствориться в многочисленной третьей группе налогоплательщиков (если нет условий для применения спецрежимов), при этом не использовать чрезмерно агрессивные, провоцирующие налоговые органы методы оптимизации налогообложения. Особое внимание необходимо уделять соотношению показателей финансовой и налоговой отчетности. Например, значительные отклонения в показателях, резкие скачки легко фиксируются с помощью вычислительной техники, активно используемой налоговиками.
Последовательное (с учетом реальной деловой цели) структурирование бизнеса в рамках группы компаний позволяет рассредоточить финансовые потоки, а следовательно и налоговые риски, перевести по возможности отдельные направления бизнеса на льготные специальные режимы налогообложения, и скрыться от непосредственного внимания налоговых органов в бурлящем потоке налогоплательщиков.

Сноски:

1. «Однодневки» либо «проблемные» - по сути то же, что «черное» или «темно серое», разница в оттенках. «Проблемные» контрагенты, как правило уплачивают налоги в символическом размере, явно не соответствующем их оборотам, они ведут учет и предоставляют отчетность в налоговые органы. Но эта отчетность отражает не реальные, а явно фиктивные доходы и расходы, исходя из которых и рассчитывается эта символическая величина налогов. В остальном они одинаковы: номинальные руководитель и учредитель, адрес «массовой» регистрации, отсутствие основных средств и хозяйственных операций и т.д. В общем, сути это не меняет, те и другие создаются не для осуществления реальной хозяйственной деятельности, а для недобросовестной оптимизации налоговой нагрузки и вывода денег. Такое разделение введено рассматриваемым внутренним Порядком и носит чисто условный характер, и для практики особого значения не имеет.

Разведка боем: что влечет за собой для налогоплательщика вызов на комиссию по легализации налоговой базы

Нередко налогоплательщиков пугают вызовами на комиссии по легализации налоговой базы в связи с убыточностью деятельности или по иным причинам. В чем суть таких комиссий и какова процедура их проведения налогоплательщики узнавали только на практике - являясь их непосредственными участниками.
Теперь есть возможность заранее определить риски вызова на подобную комиссию, а, следовательно, и оценить уровень налоговой безопасности бизнеса, основываясь на информации налоговых органов, содержащейся в недавно вышедшем Письме Минфина и ФНС России № АС-4-2/12722 от 17.07.2013 г. «О работе комиссий налоговых органов по легализации налоговой базы». Вызов на подобную комиссию служит сигналом явного внимания налогового органа к конкретной компании и наличия у него информации, достаточной для назначения в будущем в отношении налогоплательщика выездной налоговой проверки и доначисления налогов.

Как указано в самом письме, главная цель таких комиссий - увеличение поступлений налогов в бюджет. Условиями вызова налогоплательщика на комиссию при этом является установление следующих фактов:

-неполное отражение налогоплательщиком в учете хозяйственных операций;

-несвоевременное перечисление налога на доходы физических лиц;
-фальсификация налоговой и бухгалтерской отчетности;
-отсутствие объяснимых причин тех или иных результатов деятельности налогоплательщика.

По сути такая комиссия является своеобразным шансом для налогоплательщика одуматься и исправить рисковое положение, которое, по мнению налогового органа, говорит о недоплате им налогов и предоставлении в контролирующий орган неверных отчетов и сведений.

С одной стороны, подобные комиссии дают возможность налоговому органу и налогоплательщику договориться об исправлении налоговой ситуации без длительных проверочных процедур, судов и споров; с другой, позволяют налогоплательщику оценить (хотя бы частично) уровень своих рисков и попытаться перестроить систему налоговой безопасности, подготовиться к будущим проверочным мероприятиям.

Поэтому вызов на подобную комиссию, конечно, не стоит игнорировать, как и пытаться ее избежать. Диалог с налоговым органом в подобной форме конечно не предусматривает для налогоплательщика ничего приятного, однако, дает хорошую возможность для оценки точки зрения налоговых органов и анализа собранного на налогоплательщика досье.

При этом, учитывая, что в подобных комиссиях зачастую участвуют не только представители налогового органа, но и Пенсионного фонда, органов местного самоуправления, прокуратуры, налогоплательщику потребуется приложить немалые усилия для отстаивания своей позиции и обоснования ее реальности.

В анализе деятельности налогоплательщиков контролирующие органы задействуют не только собственные ресурсы (данные ЕГРЮЛ, многочисленных ПИКов: «Налог», «НДС», «ВАИ» и т.д., о которых мы уже неоднократно писали ранее), но и сведения из СМИ, Интернета, любых заявлений и жалоб физических и юридических лиц. Составляются схемы движения денежных средств налогоплательщика, схема ведения бизнеса, проводятся анализы сделок, сравниваются показатели отчетности по нескольким периодам.

Нельзя не отметить, что в данном письме (наряду с новыми Рекомендациями по проведению выездных и камеральных проверок1) впервые так подробно официально говорится об арсенале средств налоговых органов по предпроверочному анализу деятельности налогоплательщиков и их отбору на проведение

мероприятий налогового контроля. Наличие такого инструментария при умении эффективной работы с ним, конечно, очень осложнит жизнь налогоплательщиков, а систему налоговой безопасности бизнеса потребуется прорабатывать еще более тщательнейшим образом.

Цель такого подробного анализа - выявление налогоплательщиков, деятельность которых подпадает под критерии отбора для вызова на комиссию. Наиболее важные критерии, это:

-убыточность деятельности налогоплательщика;
-низкая налоговая нагрузка по прибыли (так, для производственников, по мнению налоговых органов, низкой будет нагрузка менее 3%, для торговой деятельности - менее 1%);
-низкая налоговая нагрузка по НДС (при соотношении суммы НДС, подлежащей вычету, к сумме исчисленного налога от 89% и более).

Также отдельно уделяется внимание выплате заработной платы «в конвертах», как явного признака занижения налогоплательщиком полученных доходов или завышения фактически произведенных расходов.

Поэтому при выявлении подобных фактов, пояснения от налогоплательщика требуют не только по выполнению им функций налогового агента по уплате НДФЛ работников, но и по налогу с доходов и НДС.

По результатам подобного анализа налогоплательщику предварительно направляется информационное письмо с целью самостоятельного анализа своей деятельности на наличие налоговых рисков и неправильного исчисления налогов. В случае если налогоплательщик не отреагировал на подобное письмо путем сдачи уточненных деклараций и доплаты налогов либо дачи обоснованных пояснений по отсутствию основания для увеличения налоговой нагрузки, его вызывают непосредственно на комиссию. Таким образом, налогоплательщику конечно лучше сразу реагировать на подобные письма и представлять подробные и обоснованные доводы в свою защиту. Однако, следует учитывать, что все письма налогоплательщика и его обоснования хранятся в налоговом органе, могут быть сопоставлены между собой и с данными, имеющимися о налогоплательщике у налогового органа, и при непродуманных действиях налогоплательщика - сыграть в последующем не в его пользу.

После проведения комиссии, где налогоплательщику уже в устной форме предлагают также уточнить свои налоговые обязательства в пользу их увеличения

и улучшить показатели своей деятельности, в дальнейшем обязательно проводится последующая работа по отслеживанию показателей деятельности налогоплательщика и контроля за исполнением рекомендаций налогового органа. В случае отсутствия изменений в положительную сторону рассматривается вопрос о включении налогоплательщика в план выездных налоговых проверок (о наличии которого также прямо говорится в тексте Письма).

Подводя итоги анализа содержания Письма можно говорить об ожидании в ближайшем будущем безусловно более эффективной работы налоговых органов в целях увеличения объема уплачиваемых налогов. Проведение подобных комиссий позволяет заранее, без осуществления длительных выездных проверок, побудить налогоплательщика к пополнению им бюджета при минимальных усилиях налогового органа. При этом на данной стадии работы с налогоплательщиком возможен наиболее эффективный отбор потенциальных кандидатов на проведение выездных налоговых проверок.

Для налогоплательщика участие в такой комиссии - возможность активно отстаивать свою позицию, заранее продумывая тактику защиты на будущее, в случае проведения последующих мероприятий налогового контроля. К тому же, зная о своей деятельности безусловно больше, чем налоговый орган, всегда есть возможность сопоставить риски дальнейших проверок с разрешением ситуации сейчас путем сдачи уточненных деклараций и доплаты налогов (что является целью любой подобной процедуры). Комиссия позволяет сравнить собранную налоговыми органами информацию о деятельности налогоплательщика с теми способами защиты, которые он продумывает в случае необходимости дачи пояснений по результатам своей деятельности, что позволяет проверить уровень налоговой безопасности и принять меры по его повышению до проведения выездной проверки.

Сбор доказательств и подготовка к судебным заседаниям по налоговым спорам (глазами инспекции)

Официально для налогоплательщика выездная налоговая проверка начинается с момента вручения ему решения о проведении проверки. Однако, в действительности она начинается гораздо раньше, поскольку в настоящее время налоговые органы выходят на проверку не «на обум», а уже располагая определенной информацией, свидетельствующей о возможном совершении проверяемым лицом налогового правонарушения. То есть, фактически налоговый орган начинает собирать информацию ещё на стадии формирования плана выездных

налоговых проверок, чему способствует использование проверяющими информационных баз данных - инструментов, оказывающих неоценимую помощь в сборе доказательств.

Самой объемной по содержанию и возможностям из информационных баз является программа электронной обработки данных (ЭОД - местный уровень), которая представляет собой базовую программу любой инспекции, содержащую комплексную информацию о всех налогоплательщиках, состоящих на учете в данном налоговом органе.

С помощью этой программы можно просматривать данные всех деклараций и расчетов, сданных налогоплательщиком когда-либо в налоговый орган, сведения о месте регистрации, о наличии филиалов, о банковских счетах, о совершенных в прошлом налоговых правонарушениях, о задолженности и многое, многое другое.

Благодаря тому, что начиная с 2008 г. каждая налоговая инспекция еженедельно делает снимок базы данных «ЭОД-местный уровень» и выкладывает данный снимок на защищенном сервере, у проверяющих в любой точке страны появилась возможность дистанционного исследования налоговой и бухгалтерской отчетности контрагентов проверяемого лица (независимо от места его регистрации).

Программа позволяет проверяющим не выходя из «дома» установить, отражены ли контрагентом доходы, либо расходы, связанные с наличием взаимоотношений с проверяемым налогоплательщиком; имел ли фактически контрагент возможность исполнения обязательств по договору с проверяемым лицом (количество работников, сведения об основных средствах); зарегистрирован ли данный контрагент по адресу «массовой» регистрации, либо на «массового» руководителя.

Безусловно, данная информация в виде распечаток из базы данных не может являться доказательством совершения налогового правонарушения. Суть в том, что база данных позволяет проверить абсолютно всех контрагентов проверяемого лица, независимо от их количества и места регистрации, выбрать «нужных» и сконцентрироваться на получении доказательств их недобросовестности.

С 2008 г. по настоящее время на фоне активной борьбы с «номинальными» структурами особенно актуальна база данных, содержащая сведения о «номи-

нальных» руководителях. Данный информационный ресурс основан на показаниях лиц, на которых зарегистрировано более 10 организаций. Показания отбираются как в ходе проведения выездных налоговых проверок, так и в ходе иных мероприятий налогового контроля.

Данная база данных, содержащая телефоны и адреса «номинальных» руководителей, позволяет оперативно привлекать данных лиц к проведению различных мероприятий (проведение допроса в рамках выездной налоговой проверки; проведение почерковедческой экспертизы; участие в судебном заседании в качестве свидетелей и т. п.).

Таким образом, информационные базы данных оказывают неоценимую помощь проверяющим. Однако их использование позволяет проверяющим только получить сведения о возможном совершении налогового правонарушения, которые ещё необходимо подкрепить соответствующими доказательствами. На данном этапе сбора доказательств проверяющими чаще всего используются следующие способы: осмотр территории или помещения, используемых налогоплательщиком (а также документов и предметов, находящихся в данном помещении); выемка документов (предметов); опрос лиц, располагающих информацией относительно наличия обстоятельств, свидетельствующих о совершении налогового правонарушения.

Успешное проведение таких мероприятий требует определенной подготовительной работы.

Например, перед проведением осмотра обычно производится сбор информации о собственнике помещения, в котором располагается проверяемое лицо. Наличие подобных сведений даёт возможность налоговому органу даже в случае уклонения проверяемого лица от предоставления истребуемых документов получить договор аренды (большинство собственников беспрепятственно предоставляют подобные сведения) и, что более важно, получить доступ в помещение, используемое проверяемым лицом (большинство собственников в случае отсутствия налогоплательщика обеспечивают доступ в используемое им помещение).

Получив доступ, налоговый орган имеет возможность провести осмотр помещения, а также документов и предметов, находящихся в данном помещении (напомним, при проведении осмотра присутствие представителя проверяемого лица не обязательно).

Часто в ходе проведения осмотра и (или) производства выемки проверяющие используют видео-, аудио-, копировальную технику, что позволяет документировать все происходящее, в том числе действия налогоплательщика, направленные на воспрепятствование доступу проверяющих на территорию проверяемого лица, на сокрытие документов и предметов и т. п. В случае противодействия налогоплательщиком, либо его представителями, проведению мероприятий налогового контроля в отношении данных лиц составляется протокол об административном правонарушении, предусмотренном ч. 1 ст. 19.4 КоАП РФ.

Помимо этого, в случае воспрепятствования доступу проверяющих на территорию, используемую налогоплательщиком, сотрудниками налогового органа обязательно будет составлен акт (п. 3 ст. 91 НК РФ), на основании которого возможно начисление налогов расчетным путем.

При производстве осмотра или выемки необходимо участие понятых, в качестве которых могут быть вызваны любые не заинтересованные в исходе дела лица. Однако чаще всего проверяющие привозят понятых с собой (скорее всего это будут «практиканты», то есть, заинтересованные в исходе дела лица). А все потому, что искать понятых на месте - часто бесполезное и неблагодарное занятие.

Поэтому после окончания проведения сотрудниками налогового органа конкретных мероприятий налогового контроля рекомендуем проверить, насколько понятые, привлеченные налоговым органом, были независимыми (в протоколе должны быть указаны данные, позволяющие идентифицировать понятых).

Скорее всего, что в случае качественного проведения налоговым органом всех указанных мероприятий налоговые «доначисления» будут значительными, а судебный спор - неизбежным фактом (конечно, если налогоплательщик не согласен с начислениями).

И здесь необходимо упомянуть про относительно «свежий» (июнь 2010г.) приказ ФНС (с отметкой - для служебного пользования) о повышении эффективности претензионно-исковой работы, принятый в целях повышения качества подготовки к судебным заседаниям сотрудников налоговых органов, в соответствии с которым в каждой инспекции по делам с оспариваемой суммой свыше 1 000 000 рублей формируется рабочая группа, в состав которой входят специалист юридического отдела (руководитель группы); специалисты, проводившие проверку и специалист отдела досудебного аудита. Задачей рабочей группы является определение способов и порядка защиты позиции налогового органа в суде.

В соответствии с приказом рабочая группа собирается первый раз в течение 3 рабочих дней с момента получения налоговым органом определения суда о назначении судебного заседания; далее - по необходимости.

В случае рассмотрения дела в пользу налогоплательщика рабочая группа собирается в обязательном порядке с целью определения перспектив дальнейшего обжалования.

Самым интересным моментом в данном приказе является то, что в заседаниях рабочей группы могут принимать участие представители вышестоящего налогового органа, что, безусловно, повысит качество подготовки представителей территориальных инспекций к судебным заседаниям.

Помимо этого, есть и другой приказ ФНС (от июня 2007г.), направленный на повышение качества подготовки инспекторов к судебным заседаниям, в соответствии с которым инспекции обязаны направлять в вышестоящий налоговый орган по делам с оспариваемой суммой свыше 1 000 000 рублей документы (отзывы на заявление налогоплательщика о признании решения налогового органа недействительным; апелляционные, кассационные жалобы или отзывы на них и т. п.) для их последующего анализа по вопросам полноты отражения и достаточности имеющейся доказательственной базы. В случае, если указанные документы не отвечают по каким-то причинам указанным требованиям, вышестоящий налоговый орган направляет в инспекцию заключение с рекомендациями по устранению выявленных недостатков.

Как видно, подготовка к суду для инспекторов характеризуется достаточно высокой степенью формализованности и подконтрольности их действий. При этом возникают некоторые сомнения в том, что вышеуказанные приказы действительно способствуют повышению качества подготовки инспекторов к судебным заседаниям, а не являются пустой формальностью.

Об уголовной ответственности за налоговые преступления

Уголовным кодексом РФ в настоящее время предусмотрено четыре статьи, посвященные налоговым преступлениям. В каких случаях результат налоговой проверки может стать началом расследования в отношении налогоплательщика уголовного дела разберемся в ходе описания особенностей каждого из составов налоговых преступлений, а также специфики привлечения к уголовной ответ-

ственности за совершение преступлений в сфере экономики и налогов.
I. Уголовно-правовая характеристика налоговых преступлений.
Статьи 198 и 199 УК РФ предусматривают ответственность за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица и организации соответственно.
Индивидуальные предприниматели несут ответственность по ст.198 УК РФ как физические лица.
Для налогоплательщиков–индивидуальных предпринимателей уголовная ответственность по п.1 ст.198 УК РФ наступает либо в случае уклонения от уплаты налогов на сумму свыше 600 тыс. рублей (если при этом доля неуплаченных налогов за 3 финансовых года превышает 10% подлежащих уплате сумм налогов), либо в случае уклонения от уплаты налогов на сумму свыше 1 млн. 800 тыс. рублей (независимо от доли неуплаченных налогов). Аналогичным образом для налогоплательщиков–юридических лиц уголовная ответственность по п.1 ст.199 НК РФ наступает в случае неуплаты 2 млн. или 6 млн. рублей соответственно.
За неисполнение обязанностей налогового агента предусмотрена ответственность по ст.199.1 НК РФ. Это случаи, например, неудержания и/или неперечисления в бюджет НДФЛ при выплате заработной платы сотрудникам, а также НДС при выплате доходов иностранной организации, не имеющей в России постоянного представительства.
Субъект преступления четко в статье 199.1 УК РФ не определен -это может быть физическое лицо, имеющее статус индивидуального предпринимателя, а также лицо, на которое в соответствии с его должностным или служебным положением возложена обязанность по исчислению, удержанию или перечислению налогов (руководитель или главный (старший) бухгалтер организации, иной сотрудник организации, специально уполномоченный на совершение таких действий, либо лицо, фактически выполняющее обязанности руководителя или главного (старшего) бухгалтера). Обычно это бухгалтер, в соответствии с должностной инструкцией именно на него чаще всего возлагается обязанность исчислить налог, удержать и перечислить в бюджет.
Ключевой момент - наличие мотива (личная заинтересованность).
Личный интерес как мотив преступления может выражаться, например, в стремлении извлечь выгоду имущественного, а также неимущественного характера, обусловленную такими побуждениями, как карьеризм, протекционизм, семейственность, желание приукрасить действительное положение, получить взаимную услугу, заручиться поддержкой в решении какого-либо вопроса и т.п. Доказательством наличия такого мотива, как свидетельствует судебная практика, являются, например, такие факты, когда в ситуации неперечисления налога в бюджет:
- бухгалтер и/или директор получают премию;

- произведена оплата контрагенту - аффилированному лицу;
- выплачена заработная плата сотрудникам. Личный интерес директора, по мнению судов, состоит в этом случае в том, что он хочет укрепить авторитет в глазах подчиненных.

Единственный способ избежать привлечения к ответственности по ст. 199.1 УК РФ – доказать полное отсутствие финансовой возможности для выполнения функции налогового агента на предприятии.

Статья 199.2 УК РФ предусматривает ответственность за «Сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов».

В этой статье «крупный размер» отличается от вышеперечисленных статей и составляет, в соответствии с примечанием к статье 169 УК РФ, 1,5 миллиона рублей.

Субъектом преступления, предусмотренного статьей 199.2 УК РФ, может быть физическое лицо, имеющее статус индивидуального предпринимателя, собственник имущества организации, руководитель организации либо лицо, выполняющее управленческие функции в этой организации, связанные с распоряжением ее имуществом.

Доля привлечения к ответственности по этой статьей среди всех налоговых преступлений составляет 50-60 процентов.

II. Новые статьи УК, или «мнимая» борьба с однодневками.

Государство продолжает борьбу с фирмами-однодневками, а также с так называемыми «быстрыми» ликвидациями путем присоединения к номинальным компаниям. Федеральным законом от 07.12.2011 г. № 419-ФЗ в текст Уголовного кодекса РФ введены статьи 173.1 и 173.2, которыми предусмотрена уголовная ответственность за следующие деяния:

1) Образование (создание, реорганизация) юридического лица через подставных лиц. Под подставными лицами понимаются учредители (участники) или органы управления юридического лица, которое было образовано (создано, реорганизовано) путем введения данных лиц в заблуждение.

2) Предоставление документа, удостоверяющего личность, или выдача доверенности, если эти действия совершены для образования (создания, реорганизации) юридического лица в целях совершения одного или нескольких преступлений, связанных с финансовыми операциями либо сделками с денежными средствами и иным имуществом;

3) Приобретение документа, удостоверяющего личность, или использование персональных данных, полученных незаконным путем, если эти деяния совершены для образования (создания, реорганизации) юридического лица в целях совершения одного или нескольких преступлений, связанных с финансовыми операциями либо сделками с денежными средствами и иным имуществом. Под

приобретением документа, удостоверяющего личность, понимается его получение на возмездной или безвозмездной основе, присвоение найденного или похищенного документа, удостоверяющего личность, а также завладение им путем обмана или злоупотребления доверием.
За перечисленные виды преступлений предусмотрена ответственность в виде штрафов, обязательных и принудительных работ, а также реального лишения свободы на срок до трех лет.
Данный Федеральный закон вступил в силу 08.12.2011.
Однако, как заявляют адвокаты по экономическим преступлениям, да и сами полицейские, новые статьи абсолютно неприменимы на практике.
До середины 2010 г. в УК РФ была достаточно широкая статья «Лжепредпринимательство», которая предусматривала ответственность за создание коммерческой организации без намерения осуществлять предпринимательскую деятельность, имеющее целью, в том числе, освобождение от налогов.
По сути, новая статья 173.1 УК призвана заменить отмененную статью «Лжепредпринимательство».
Между тем, составообразующим признаком новой статьи является введение в заблуждение учредителей юридического лица. То есть для того, чтобы избежать ответственности по данной статье за образование (создание, реорганизацию) юридического лица через подставных лиц, необходимо, чтобы это подставное лицо (или по-другому - номинал) на допросе или в суде подтвердило, что оно осознавало факт учреждения компания от своего имени.
Привлечение к ответственности самих номиналов за предоставление ими документов для создания новых юридических лиц по ст.173.2 УК РФ также маловероятно.
Согласно формулировке этой статьи, составообразующим признаком является цель предоставления документа, удостоверяющего личность, или выдачи доверенности - образование (создание, реорганизация) юридического лица в целях совершения одного или нескольких преступлений, связанных с финансовыми операциями либо сделками с денежными средствами или иным имуществом.
То есть номинал уже в момент предоставления своего паспорта (выдачи доверенности на право представления его интересов в регистрирующих органах) должен сознавать, что юридическое лицо будет создано для совершения преступлений. Очевидно, что доказать это будет проблематично. Единственным возможным доказательством в данном случае станет переписка.
Таким образом, учитывая сложность формирования доказательственной базы по данным составам, можно говорить о практической невозможности привлечения к уголовной ответственности за указанные в ст. 173.1 и 173.2 УК деяния.
III. Решение налогового органа как основание для возбуждения уголовного дела.
Согласно п.3 ст. 108 Налоговой кодекса РФ (в редакции, действующей с 2010

года) основанием для привлечения лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах является установление факта совершения данного нарушения решением налогового органа, вступившим в силу.
Из буквального толкования этой нормы следует, что только после того, как соответствующее решение инспекции по результатам налоговой проверки вступит в силу, органами внутренних дел может быть решен вопрос о наличии оснований для возбуждения уголовного дела и привлечения нерадивого налогоплательщика к уголовной ответственности.
В 2011 г. Федеральным законом от 06.12.2011 № 407-ФЗ были введены соответствующие изменения в Уголовно-процессуальный кодекс РФ. Новый п. 1.1. статьи 140 УПК гласит, что «поводом для возбуждения уголовного дела по всем налоговым преступлениям (статьи 198 - 199.2 УК РФ) служат только те материалы, которые направлены налоговыми органами в соответствии с законодательством о налогах и сборах для решения вопроса о возбуждении уголовного дела».
Налоговые органы обязаны направить материалы в следственные органы, если в течение двух месяцев со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога (сбора), направленного налогоплательщику на основании решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, данное требование не исполнено, а сумма недоимки достаточна для возбуждения уголовного дела (п. 3 ст.32 НК РФ). Только после этого может быть решен вопрос о возбуждении уголовного дела.
Между тем, обжалование решения налогового органа в арбитражном суде не препятствует расследованию уголовного дела! Даже приостановление исполнения требования в рамках рассмотрения дела об оспаривании решения налогового органа в арбитражном суде (принятие обеспечительных мер в виде запрета принудительного исполнения решения и требования) не влияет на течение указанного выше двухмесячного срока и обязанность инспектора направить материалы налоговой проверки в следственные органы. Решение инспекции считается вступившим в силу и может служить основанием для возбуждения уголовного дела.
Примечательно, что законодатель использует разные понятия: «повод для возбуждения» в УПК РФ и «основание для привлечения к ответственности» в Налоговом кодексе РФ. Уголовное дело возбуждается по определенному поводу и при наличии достаточных данных, указывающих на признаки преступления. Очевидно, что материалы налогового органа, направленные в следственные органы, подпадают под категорию «основание», поскольку содержат в себе фактически все данные о предполагаемом преступлении. До 2012 года практика всегда шла по тому пути, что без решения ИНФС о доначислении налогов нет именно основания для возбуждения уголовного дела. Но законодатель решил использовать понятие «повод», фактически приравняв материалы налогового

органа (достаточно большие по своему объему) к заявлению или сообщению о преступлении.

Более того, если УПК РФ установлены определенные требования к явке с повинной, к заявлению о преступлении, то понятие «материалы, направленные налоговыми органами в соответствии с законодательством о налогах и сборах для решения вопроса о возбуждении уголовного дела» остается размытым.

Первые итоги взаимодействия налоговых и правоохранительных органов по вопросу возбуждения уголовных дел по налоговым преступлениям на основании передаваемых налоговыми органами материалов в Свердловской области подведены 05 апреля 2012 г. на межведомственном совещании по вопросам выявления и расследования налоговых преступлений.

Так, по предварительным итогам работы за 1 квартал 2012 года налоговыми органами области с начала года направлено в органы следствия 50 материалов налоговых проверок, позволяющих предполагать о совершении уголовных преступлений, предусмотренных статьями 198-199.1 Уголовного кодекса РФ. Следственными отделами СК России Свердловской области возбуждено 12 уголовных дел по указанным статьям. Кроме этого, 5 материалов уголовных дел направлено в судебные органы для решения вопроса о привлечении виновных лиц к уголовной ответственности.

IV. Преюдиция.

Особое внимание следует обратить на новую редакцию ст. 90 УПК РФ «Преюдиция». В соответствии с ней обстоятельства, установленные вступившим в законную силу приговором либо иным вступившим в законную силу решением суда, принятым в рамках гражданского, арбитражного или административного судопроизводства, признаются судом, прокурором, следователем, дознавателем без дополнительной проверки.

Подчеркнем, что «обстоятельства» и только «обстоятельства», установленные решением арбитражного суда, должны учитываться органами внутренних дел в процессе уголовного преследования.

Проблема состоит в том, что Арбитражный суд, установив нарушение налоговым органом порядка проведения налоговой проверки (например, рассмотрение материалов проверки без извещения налогоплательщика о времени и месте рассмотрения), в большинстве случаев не утруждает себя исследованием, а тем более – подробным описанием в своем решении обстоятельств совершения налогового правонарушения. Даже в том случае, если помимо пресловутых процессуальных нарушений и сами доначисления налогов по существу являются неправомерными. Между тем, именно подробные описания в мотивировочной части решения арбитражного суда оснований признания доначислений незаконными и будут учтены в качестве «обстоятельств» при рассмотрении уголовного дела. Иными словами, важен не только результат рассмотрения арбитражного

дела, но и мотивы, по которым суд пришел к такому результату. В связи с этим особое значение приобретает качественная и детальная проработка доказательственной базы в арбитражном процессе, оформление всех дополнительных доводов в письменном виде и приобщение их к материалам дела, отражение всех существующих обстоятельств, свидетельствующих о незаконности результатов проверки.

Кроме того, в случае, если налоговая проверка касалась деятельности организации, в арбитражном суде будет решен вопрос о виновности или невиновности именно самой организации. В то же время, уголовное преследование будет проводиться в отношении физического лица, чаще всего – в отношении руководителя. При этом как следственная, так и судебная практика устанавливают, что к ответственности может быть привлечен не только формальный руководитель, а любое лицо, фактически исполняющее функции руководителя. Грубо говоря, если директор номинальный, к ответственности будет привлечено лицо, принимающее ключевые решения о хозяйственной деятельности, о заключении сделок. Или могут быть привлечены участники организации, формально не занимающие какие-либо должности, но фактически руководящие ее деятельностью.

Важно отметить, что установление налоговым органом факта получения организацией необоснованной налоговой выгоды по неосторожности автоматически не исключает наличие умысла на уменьшение налоговой базы у конкретного должностного лица организации. В связи этим также, еще на стадии рассмотрения дела в арбитражном суде, следует установить обстоятельства, из которых следует непричастность должностных лиц организации к допущенным нарушениям Налогового кодекса РФ, со ссылкой, в том числе, на недобросовестность контрагентов.

V. Основания для прекращения преследования по уголовному делу.

Обращаем ваше внимание на примечания к статьям 198, 199 УК РФ, вступившие в силу в начале 2010 года, которые устанавливают, что лицо, впервые совершившее преступное уклонение от уплаты налогов и сборов в соответствии со статьями 198, 199, 199.1 УК РФ (ст.199.2 УК РФ не входит в этот список!), освобождается от уголовной ответственности, если оно полностью уплатило суммы недоимки, пеней и штрафа в размере, определяемом в соответствии с НК РФ.

В конце 2010 года УПК РФ также дополнен статьей 28.1, предусмотревшей право суда, следователя с согласия руководителя следственного органа или дознавателя с согласия прокурора прекратить уголовное преследование лица по преступлениям, предусмотренным статьями 198-199.1 УК в случае возмещения им до момента назначения судебного заседания причиненного вреда, то есть:

1) недоимки в размере, установленном налоговым органом в решении о привлечении к ответственности, вступившем в силу;

2) соответствующих пеней;
3) штрафов в размере, определяемом в соответствии с НК РФ.
К сожалению, изменения так и не устранили коллизию материальных и процессуальных норм, которая появилась в 2010 году. Дело в том, что Уголовный кодекс ничего не говорит о стадии, на которой лицо имеет право возместить ущерб и избежать уголовной ответственности, а уголовно-процессуальный кодекс ограничивал факт уплаты стадией предварительного следствия, то есть сроком до назначения судебного заседания. С точки зрения общей теории права, УК РФ должен иметь приоритет в данном случае, однако практика неоднозначно разрешает данную коллизию.
Освобождение от ответственности по статье 199.2 УК РФ (сокрытие денежных средств либо имущества, за счет которых должно производится взыскание налогов) с 08.12.2011 ужесточилось в соответствии со статьей 76.1 УК РФ. До этого, можно было, используя ст. 75 УК «Деятельное раскаяние», избежать ответственности, уплатив сумму ущерба в бюджет. Теперь же дело прекращается только после возмещения суммы ущерба (налог, пени, штраф), а также уплаты вдобавок к этому еще и «штрафной» пятикратной его суммы в бюджет! То есть по сути это тот же штраф, но только без судимости у конкретного физического лица.

Бизнесмены добились для себя ужесточения уголовного преследования за налоговые преступления

Госдума 26 сентября приняла во втором чтении законопроект, который согласно представлениям многих СМИ, возвращает старый порядок возбуждения уголовных дел по налоговым преступлениям.

Второе чтение в данном случае означает фактически его принятие. Законопроект ко второму чтению «отлеживался» в ГД с февраля этого года и, разумеется, ждал удобного момента для его принятия. Но этого мало, его принятие сопровождалось смягчающей тактической подготовкой. В частности, накануне второго чтения была распространена информация о том, что президент поручит (подчеркиваю, поручит) правительству проработать вопрос повышения порога возбуждения уголовных дел по налоговым составам (статьи 198 и 199 УК), поскольку существующая планка очень низка и, в принципе, не соответствует масштабу цен, сделок и оборотов большинства компаний.

Зададимся вопросом: что же это за законопроект, который так долго вылеживался и потребовал даже дополнительной смазки перед принятием. Напомню, в

соответствии с действующими положениями уголовно-процессуального кодекса основанием для возбуждения уголовных дел по статьям 198 и 199 УК за уклонение от уплаты налогов физическими и юридическими лицами являются материалы налоговых органов, переданные в следственный комитет в установленном законом порядке. Проще говоря, результаты налоговых мероприятий, будь то камеральные или выездные проверки.

Этот порядок был у нас установлен при Дмитрие Медведеве в декабре 2011 года, накануне его ухода с поста главы государства. Действующие нормы заместили собой предыдущее положение дел, при котором соответствующие оперативные подразделения по налоговым преступлениям в системе МВД выявляли факты уклонения от уплаты налогов и сразу передавали материалы в Следственный комитет для возбуждения уголовных дел.

Тот старый порядок возбуждения уголовных дел вызывал нарекания у представителей бизнес-сообщества в общем-то по одной причине: такая конструкция позволяла правоохранительным органам реально третировать бизнесменов и периодически приводила к злоупотреблениям.

Кроме того, квалификация оперативных сотрудников в принципе не позволяет качественно отрабатывать материал, поскольку требует специфических познаний в налоговой сфере на стыке права и экономики. Поэтому были не редки случаи, когда уголовное дело с точки зрения доказательств держалось на двух столпах: некой экономической экспертизы, которая проводилась в рамках того же МВД, и признательных показаниях главного бухгалтера. Главные бухгалтеры, а это в основном женщины, эти показания зачастую давали под, пускай и формально законным, но все-таки давлением, включая обещание получить условный срок взамен реального.

Качество проводимых ОВД экономических экспертиз тоже оставляло желать лучшего. Например, встретить экспертное заключение, ссылающееся во вводной части на недействовавшие в момент совершения преступления нормы Налогового кодекса, это было запросто. Или ссылки на разъяснения налоговой службы или Минфина, которые не относятся к расследуемому периоду, такое случалось постоянно.

Итак, напомню, возврат к старому порядку возбуждения уголовных дел был инициирован со стороны следственного комитета, поддержан президентом, случилось это осенью 2013 года. Очевидно, что хотели протащить очень быстро, поскольку даже направление законопроекта в госдуму сопровождалось странным,

в обход традиционной линии проведения, межведомственным согласованием. Тем не менее, законопроект в ГД попал, но встретил ожесточенное сопротивление бизнес-сообщества. В связи с чем президент объявил, что возврата к старому порядку не будет, а будет найден некий компромиссный вариант. И вот то, что сейчас госдума приняла, официально объявлено и растиражировано СМИ именно как компромиссный вариант.

Что не устраивает следственный комитет? А не устраивает статистика возбуждения уголовных дел по налоговым составам. По мнению комитета, существующий порядок, при котором следственные органы должны материалы раскопать, отработать, отправить в налоговый орган, дождаться выездной налоговой проверки, а налоговый орган, установив факт неуплаты налогов, при наличии признаков совершения преступления должен отправить материалы обратно в следственный комитет, якобы и содействует падению количества возбуждаемых уголовных дел.

Но здесь есть два аспекта, заслуживающих внимание:

1) а не говорит ли это падение о реально улучшевшемся качестве? Об отсутствии пустых дел, призванных иногда посодействовать конкурентной борьбе или захвату бизнеса? Существующий механизм, установленный регламентом самой ФНС, требует при получении материалов из правоохранительных органов включать в состав проверяющих и оперативников, что само по себе исключает сговор налоговиков с налогоплательщиками, повышает уровень и качество налоговых мероприятий. В частности, проведение допросов, которые сотрудники МВД выполняют, конечно же, на порядок круче, чем налоговые инспектора;

2) ответ, возможно, кроется и в том, что еще в 2013 году в качестве плановых показателей работы подразделений по раскрытию налоговых преступлений и противодействию коррупции (УНПиПК) МВД были в основном как раз коррупционные факты. Но уже зимой 2014 года была объявлена необходимость повышения количества уголовных дел именно по налоговым составам на 30%. Причем выяснить, на что опирались люди, которые формулировали данное поручение, очень сложно. Как вообще можно управлять количеством преступлений?

Теперь, собственно, о законопроекте, который вот вот станет законом. Данный конкретный случай относится к категории тех, когда хотели как лучше, а получилось как всегда.

Отмечу особо, формулировка «старый порядок возбуждения уголовных дел»

была точной осенью 2013 года, когда законопроект состоял лишь из одного предложения, исключающего из УПК РФ всего несколько слов, с 2011 года не разрешавших возбуждать уголовные дела без налоговой проверки.

Старый порядок – это детская игрушка в сравнении с тем, что получилось сейчас. Поскольку, даже возбуждая уголовное дело без налоговой проверки и отправляя его в суд, следственные органы раньше рисковали получить дело на «дослед», с необходимостью дождаться проведения налоговых мероприятий. Хотя бы потому, что Уголовный кодекс (примечания к ст. 198 и 199 УК) предусматривает освобождение от уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов, при условии возмещения вреда государству в виде уплаченного налога, пени и штрафа в полном объеме.

А сумму уплачиваемого налога, штрафа и пени может установить только налоговый орган в результате налоговых мероприятий. Таким образом в суде каждый подсудимый мог заявить, что его право на возмещение вреда, а значит и освобождение от уголовной ответственности нарушено, поскольку он не знает, в каком объеме возместить ущерб государству. И уголовный суд в такой ситуации просто не мог отказать себе в удовольствии отправить дело на доследование для выявления причиненного ущерба, поскольку сами правоохранительные органы не являются уполномоченными в расчете налога, штрафов и пени. Учитывая, что сроки давности привлечения к ответственности за налоговые преступления невелики - 2 года (если конечно это особо крупный размер уклонения), то подобная история во многих случаях могла закончиться для бизнесмена сильным испугом и не более - уголовное дело прекращалось.

А вот так называемый компромиссный вариант, появившийся благодаря усилиям бизнес-сообщества, налоговому органу в вопросе оценки самого факта неуплаты налогов в законодательном порядке придает статус справочного бюро, который выдает реально справки, не проводя контрольных мероприятий, а действуя каким-то иным, одному ему известным способом, видимо основываясь только на внутренних инструкциях. Более того, справка она на то и справка - для следователей официально не является обязательной.

И вот как раз этот компромиссный порядок сковывает движения обвиняемому и его защитнику. Он действительно упрощает правоохранительным органам ресследование, а судам рассмотрение этих дел, даже в сравнении с так называемым старым порядком. И абсолютно точно укладывается и в планы по увеличению количества уголовных дел по налоговым составам, и в планы по ликвидации банков, замешанных во взаимоотношениях с фирмами-однодневками, и

в изменения порядка подачи уточненной декларации по НДС с 1 января 2015 года, делающие всю цепочку уплаты НДС от производителя до потребителя прозрачной для налоговиков. То есть полностью согласуется со всем тем, что в конечном счете должно привести к значительному сокращению объемов агрессивной налоговой оптимизации с использованием “ах, каких контрагентов”.

Замечу, что вся эта плановая работа по прежнему проводится в условиях тотально пропитанной откатами российской экономики. Сами то откаты ведь никуда не денутся, обналичивание как было нужно в этой части, так и останется, просто цена обналичивания вырастет в 2-3 раза. Но потребность в нем не исчезнет. Мы как всегда боремся с последствиями, не желая замечать основную причину.

Так, впрочем, и в теме деофшоризации экономики мы сильно озабочены предотвращением утечки денег, но не сделали ничего, чтобы заслужить доверие бизнеса и гарантировать ему защиту, не прибегая к использованию офшорных компаний. Обеспечьте возможность поработать без откатов, и почти не нужна будет обналичка (в остатке - сумасшедшие соцвзносы и, как следствие, зарплата в конвертах). Для удовлетворения нужд бизнесменов достаточно других, легальных, инструментов

Важно, что СК не только озадачен новым порядком возбуждения дел. В частности, руководство комитета настаивает на расширении объективной стороны по налоговым преступлениям. Сейчас перечень способов уклонения от уплаты налогоов в статьях УК четко перечислен, он закрытый, как говорят юристы. Предлагается сделать его открытым, чтобы сумма неуплаченных налогов в определенном размере почти автоматически становилась еще и преступлением.

Но и это не все. Предлагается ввести понятие «злоупотребления правом в налоговой сфере» еще и в уголовный закон. То есть арбитражной практики мало, давайте и в уголовный закон оценочную категорию введем, дадим возможность судебным усмотрением рассматривать уголовные дела, карающиеся, на минуточку, лишением свободы. При том что в уголовном суде судей, которые могут профессионально разобраться в налоговых составах, единицы, а оправдательных приговоров постановляется в уголовных судах – 0,7%. Это не опечатка. Семь десятых процента.

Иными словаим, следственные органы пытаются увеличить количество уголовных дел по налоговым составам не за счет улучшения качества выявления и расследования злоупотреблений, а за счет количества оснований для возбуж-

дения дел. Ничего вам не напоминает? Мне, например, метод экстенсивного освоения земли, этакое поднятие целины.

Основания для прекращения преследования по уголовному делу

Обращаем ваше внимание на примечания к статьям 198, 199 УК РФ, вступившие в силу в начале 2010 года, которые устанавливают, что лицо, впервые совершившее преступное уклонение от уплаты налогов и сборов в соответствии со статьями 198, 199, 199.1 УК РФ (ст.199.2 УК РФ не входит в этот список!), освобождается от уголовной ответственности, если оно полностью уплатило суммы недоимки, пеней и штрафа в размере, определяемом в соответствии с НК РФ.

В конце 2010 года УПК РФ также дополнен статьей 28.1, предусмотревшей право суда, следователя с согласия руководителя следственного органа или дознавателя с согласия прокурора прекратить уголовное преследование лица по преступлениям, предусмотренным статьями 198-199.1 УК в случае возмещения им до момента назначения судебного заседания причиненного вреда, то есть:

1) недоимки в размере, установленном налоговым органом в решении о привлечении к ответственности, вступившем в силу;

2) соответствующих пеней;

3) штрафов в размере, определяемом в соответствии с НК РФ.

К сожалению, изменения так и не устранили коллизию материальных и процессуальных норм, которая появилась в 2010 году. Дело в том, что Уголовный кодекс ничего не говорит о стадии, на которой лицо имеет право возместить ущерб и избежать уголовной ответственности, а уголовно-процессуальный кодекс ограничивал факт уплаты стадией предварительного следствия, то есть сроком до назначения судебного заседания. С точки зрения общей теории права, УК РФ должен иметь приоритет в данном случае, однако практика неоднозначно разрешает данную коллизию.

Освобождение от ответственности по статье 199.2 УК РФ (сокрытие денежных средств либо имущества, за счет которых должно производится взыскание налогов) с 08.12.2011 ужесточилось в соответствии со статьей 76.1 УК РФ. До этого, можно было, используя ст. 75 УК «Деятельное раскаяние», избежать от-

ветственности, уплатив сумму ущерба в бюджет. Теперь же дело прекращается только после возмещения суммы ущерба (налог, пени, штраф), а также уплаты вдобавок к этому еще и «штрафной» пятикратной его суммы в бюджет! То есть по сути это тот же штраф, но только без судимости у конкретного физического лица.

Обеспечительные меры арбитражного суда, как средство от возбуждения уголовного дела по налоговой проверке

Ежегодное планомерное снижение количества выездных проверок достигло почти 30%, при этом средняя сумма доначислений на каждую проверку растет в обратной пропорции и уже по итогам первого полугодия 2014г. составляет 10 млн. рублей. (для сравнения, 2012г. - 5,5 млн. руб.)
Отсюда неутешительный вывод: почти каждая проверка несет в себе риск уголовного преследования за неуплату налогов в крупном размере (свыше 6 млн. руб. в безусловном порядке, статьи 198 - 199.1 УК РФ).
Расследование налоговых преступлений находится в юрисдикции Следственного комитета, но непосредственно возбуждать дела он может лишь на основании полученных от налоговых органов в особом порядке материалов о налоговых правонарушениях, содержащих признаки уголовного преступления (ч. 1.1 ст. 140 УПК РФ).
Правда, в Госдуме вот-вот будет выпечен горячий закон, который позволит Следственному комитету проявлять инициативу по возбуждению уголовных дел и без материалов налоговых проверок, но это отдельная история об истоках и развитии которой вы можете узнать в специальной статье от Ярослава Савина.
В настоящей же рассылке мы поговорим об особенностях возбуждения дел, когда инициатором выступает налоговый орган. В этом случае действует следующий порядок:
отправной точкой является вступление в силу решения о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за нарушения, выразившиеся в неуплате налогов в крупном (особо крупном) размере;
после этого налогоплательщику выставляется требование об уплате доначисленных сумм, в случае неисполнения которого, налоговый орган должен по истечении двух месяцев передать материалы проверки в Следственный комитет для возбуждения уголовного дела (п. 3 ст. 32, абз. 3 п. 4 ст. 69 НК РФ).
Чтобы избежать уголовного преследования, достаточно исполнить требование налоговой инспекции, на что та, собственно, и рассчитывает.
Но если налогоплательщик сомневается в объективности результатов налого-

вой проверки и готов отстаивать свою правоту, то резона заплатить немедленно с единственной лишь целью избежать близкого знакомства со следователями, у него нет. В этой ситуации может помочь ходатайство о принятии обеспечительных мер, которое подается в арбитражный суд вместе с иском об оспаривании решения налогового органа и приостанавливает любые действия налогового органа по взысканию начисленной недоимки. (часть 3 ст. 199 АПК РФ, пункт 29 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006г. №55 «О применении арбитражными судами обеспечительных мер»).

Чтобы арбитражный суд удовлетворил такое ходатайство, в нем необходимо доказать, что непринятие обеспечительных мер может причинить значительный ущерб налогоплательщику, подкрепив это соответствующими документами (ст. 90 АПК РФ). Для примера можно ссылаться: бесспорное взыскание доначисленных сумм без судебной оценки их законности лишает налогоплательщика оборотных средств, возможности производить расчеты с поставщиками и иными контрагентами, закупать сырье у поставщиков, осуществлять производство и реализацию продукции, выплачивать заработную плату, осуществлять уплату налогов и других обязательных платежей. Список неисчерпывающий, каждый может его скорректировать в зависимости от специфики осуществляемой деятельности.

Если все сделано правильно, то суды идут на встречу налогоплательщику.

И казалась бы, поскольку в период действия обеспечительных мер у налогоплательщика отсутствует обязанность исполнять требование по уплате доначисленных сумм, то у налогового органа отсутствуют и основания по направлению в следственные органы материалов проверки.

Но налоговые органы, склонные к формализму, часто оказываются не готовыми менять привычный для них регламент из-за каких-то там обеспечительных мер, и все равно направляют дела в Следственный комитет.

В итоге повсеместно распространилась практика, когда шестеренки в машине уголовного правосудия начинают вращаться и набирать обороты, тогда как налогоплательщик, полагаясь на обеспечительные меры, об этом ничего и знать не знает (конечно, пока представители этого правосудия непосредственно не начнут разыгрывать «маски шоу»). Подобная картина характерна и для Свердловской области.

Хорошо, что к нашему с вами удовлетворению, благодаря арбитражным судам, ситуация оказалась не такой уж безысходно-криминальной. В конечном счете, суды встали на строну налогоплательщиков, и признают неправомерность подобных действий со стороны налоговых органов. Вот конкретные примеры, когда суд обязал налоговый орган отозвать материалы проверок из Следственного комитета в связи с нарушением прав и законных интересов налогоплательщика:

Постановление ФАС Центрального округа от 17.06.2014 по делу N А36-4994/2013;
Постановление ФАС Поволжского округа от 19.12.2013 по делу N А12-12424/2013;
Постановление ФАС Центрального округа от 03.12.2013 по делу N А64-2144/2013.

Правда есть один нюанс. Иногда суды не усматривают негативных последствий для налогоплательщика от возбуждения уголовного дела (как бы это парадоксально не звучало), в связи с чем считают действия налогового органа вполне законными (Постановление ФАС Московского округа от 06.06.2014 N Ф05-5304/2014 по делу N А40-86018/13г.)

Такая позиция сомнительна, поскольку правонарушение в данном случае характеризуется только самим незаконным действием (направлением материалов проверки в Следственный комитет в период действия обеспечительных мер), является оконченным с момента совершения деяния и не должно зависеть от наступления последствий (Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 26.05.2014 по делу N А78-10123/2012).

В любом случае, чтобы у суда не возникало каких-то сомнений, достаточно привести ему конкретные доказательства негативных последствий возбуждения уголовного дела. Что это может быть: «один из контрагентов (одного такого всегда можно найти) аннулировал договоренности о заключении договора в связи открытием уголовного дела на должностных лиц налогоплательщика». Этот аргумент хорошо прошел в деле № А64-2271/2013, по которому ФАС Центрального округа от 21.04.2014 вынес Постановление в пользу налогоплательщика.

Подводя итог вышесказанному, дадим две рекомендаций:

Во-первых, в ходатайстве о принятии обеспечительных мер среди негативных последствий, от которых оно должно уберечь, обязательно отразите саму возможность уголовного преследования со всеми ее перспективами (пример привели чуть выше). Т.е. в предписании суда о приостановлении исполнительных действий по проверке, кроме всего прочего будет формально закреплен и запрет на направление материалов в Следственный комитет.

Во-вторых, для подстраховки уведомите налоговый орган о недопустимости направления документов по вашей проверке в Следственные органы в период их действия, сославшись на принятые обеспечительные меры. При этом обильно приправьте свои слова арбитражной практикой. Такая мера сама по себе может оказаться крайне действенной и предотвратить возможный конфликт, ведь в налоговых органах работают разумные люди, и, поверьте, какого-то особого желания сажать налогоплательщиков «за решетку» не испытывают, просто многие вещи делаются ими по регламенту, механически.

Таким образом, на время рассмотрения дела в суде, обеспечительные меры не

только позволяют снять головную боль о «необходимости платить», но и ограждают от уголовного преследования. Все это в свою очередь дает возможность полностью сконцентрироваться на своей защите в суде, ну и подсобрать необходимые средства на всякий случай.



Статистические выкладки по выездным налоговым проверкам за три с половиной года

Год	Регион	Количество проверок		Доначисления		
		Кол-во	Рост/ снижение к предыдущем у году	Доначислено всего	В среднем на 1 проверку	Рост/ снижение к предыдущем у году
6 мес. 2014г.	РОССИЙСКАЯ ФЕДЕРАЦИЯ	17741		174388759	9 830	
	в т.ч. Свердловская обл.	534		3152074	5 903	
2013г.	РОССИЙСКАЯ ФЕДЕРАЦИЯ	39771	-29 %	278687175	7 007	26 %
	в т.ч. Свердловская обл.	1084	-27 %	5646122	5 209	36 %
2012г.	РОССИЙСКАЯ ФЕДЕРАЦИЯ	55940	-17 %	311354647	5 566	31 %
	в т.ч. Свердловская обл.	1480	-5 %	5664056	3 827	14 %
2011г.	РОССИЙСКАЯ ФЕДЕРАЦИЯ	67351		287178704	4 264	
	в т.ч. Свердловская обл.	1558		5208840	3 343	

Влияние решений арбитражного суда на ход уголовного процесса по налоговым преступлениям

В одной из предыдущих статей мы рассмотрели влияние обеспечительных мер арбитражного суда на передачу материалов налоговой проверки в Следственный комитет для возбуждения уголовного дела. В этот раз разберем влияние решения арбитражного суда по налоговому спору на ход сопутствующего уголовного процесса.

Сперва напомним, что для признания налогового правонарушения преступным деянием, сумма образовавшейся в результате нарушения недоимки по налогам и (или) сборам должна превысить крупный размер (1). Если в ходе налоговой проверки установлена такая недоимка, то в течении двух месяцев с даты вступления в силу соответствующего решения налогового органа, материалы проверки направляются в Следственный комитет РФ для возбуждения уголовного дела.

(1) Для физических лиц (в т.ч. индивидуальных предпринимателей) под крупным размером понимается неуплата (неполная уплата) налогов на сумму свыше 600 тыс. рублей (при условии, что доля неуплаченных налогов за 3 финансовых года превысит 10% от подлежащих уплате сумм налогов) либо на сумму свыше 1 млн. 800 тыс. рублей (независимо от доли неуплаченных налогов) (ст.198 УК РФ). Для юридических лиц, аналогичным образом, крупный размер предполагает недоимку свыше 2 млн. или 6 млн. рублей соответственно (ст.199 УК РФ).
Логично предположить, что если налогоплательщику удастся оспорить в арбитражном суде результаты налоговой проверки, то автоматически отпадут и основания для продолжения уголовного преследования. Но это не всегда так. Вот жизненный пример: уголовное дело в отношении директора и главного бухгалтера ОАО «Омскэнерго», по которому судом общей юрисдикции вынесен обвинительный приговор несмотря на то, что арбитражные суды признали решение налогового органа по результатам выездной проверки ОАО «Омскэнерго» незаконным. Отказ в прекращении уголовного преследования объяснялся тем, что если по мнению арбитражного суда налоговый орган не доказал виновность налогоплательщика, то вовсе не значит, что это не было сделано предварительным следствием в рамках уголовного процесса.

В конечном счете, у этой истории был счастливый конец, пусть и по прошествию более чем двух лет, Президиум Омского областного суда 9 июля 2012 года оправдал несчастных. В основание уже оправдательного приговора лег такой

правовой институт, как преюдиция, который устанавливает обязательность для всех судов, рассматривающих дело, принять без проверки и доказательств факты, ранее установленные вступившим в законную силу судебным решением по другому делу, в котором участвуют те же лица (ст. 90 УПК РФ).

Другими словами, если арбитражный суд установил, что нарушений налогового законодательства со стороны налогоплательщика не было, то суд общей юрисдикции при рассмотрении уголовного дела по тем же обстоятельствам должен признавать это, как факт не требующий дополнительных доказательств.
В настоящее время правовая позиция Верховного Суда РФ по данному вопросу определена, конфликты решений, постановленных разными судами, недопустимы. Тем не менее, в налоговых спорах нельзя полагаться на преюдицию, как некую панацею от углового преследования. В рамках преюдиции органы внутренних дел в процессе уголовного преследования налогоплательщика (его должностных лиц) обязаны учитывать конкретные обстоятельства (факты), установленные арбитражным судом по налоговому спору с участием этого налогоплательщика. Подчеркнем, «конкретные обстоятельства», а не решение суда о признании/ не признании ненормативного акта налогового органа незаконным полностью или в части.

Например, суд вправе признать акт налогового органа незаконным даже из-за процессуальных нарушений в ходе налоговой проверки, правда они должны быть грубыми. При этом суд может не уделить внимания изучению вменяемых налогоплательщику налоговых правонарушений (рассмотрению дела по существу), тогда как в качестве преюдициальных фактов при рассмотрении уголовного дела могут быть учтены именно подробные описания в мотивировочной части решения арбитражного суда оснований признания доначислений незаконными.

Таким образом, в арбитражном процессе необходимо представлять тщательно проработанную доказательственную базу, отражающую все факты, в том числе косвенные, свидетельствующие о незаконности результатов (доначислений) по проверке, обязательно их письменное оформление и приобщение к материалам дела.

Также следует учитывать, если налоговая проверка касается деятельности организации, в арбитражном суде будет решаться вопрос о виновности или невиновности именно организации, тогда как уголовному преследованию подлежат физические лица. Как правило, это действующий в проверяемый период директор и главный бухгалтер (2).

(2) К уголовной ответственности может быть привлечено и любое иное лицо, фактически осуществляющее руководство деятельностью организации (например учредители, формально не занимающие должностей в обществе, но фактически им управляющие)

Поэтому в арбитражном суде отдельное внимание следует уделить обстоятельствам непричастности должностных и иных руководящих деятельностью организации лиц к допущенным нарушениям налогового законодательства, доказать отсутствие виновного умысла с их стороны. Либо создать ситуацию, когда умысел конкретного человека установить будет невозможно.

При формальном подходе преюдиция не поможет.

Арбитражный процесс имеет крайне важное значение при вынесении приговора по налоговому преступлению. Но здесь опять возникает уже наболевшая тема, связанная с возвратом к старому порядку возбуждения уголовных дел, при котором возможна ситуация, когда уголовное дело есть, а налоговой проверки, результаты которой можно оспорить в арбитраже, - нет. В таком положении налогоплательщик может оказаться, если данные о налоговом правонарушении, содержащем признаки преступления, получены Следственным комитетом не от налогового органа, а собраны полицейскими самостоятельно в ходе предварительных оперативно-разыскных мероприятий (ОРМ) или они поступили от третьих лиц. При этом, на практике, ОРМ ограничиваются простым «выхлапыванием обналичников» с которыми взаимодействует налогоплательщик, а третьими лицами выступают конкуренты, «обиженные» партнеры по бизнесу и сотрудники.

Что делать в подобных случаях?

Конечно, можно попытаться «договорится» с полицейскими.

Однако, кроме того, что само по себе незаконно и уголовно наказуемо (а значит дополнительный неоправданный риск (3), даже если каким-то образом удастся достигнуть «договоренностей», то это означает попадание в постоянную зависимость от поставленных условий, при попытке соскочить с которой по-прежнему будет грозить возбуждение уголовного дела минуя налоговый орган.

(3) За дачу взятки должностному лицу максимальный разбег уголовных санкций может достигать семидесятикратной суммы взятки в виде штрафа с лишением свободы на срок до 20 лет (ст. 291 УК РФ).

Более того, если визит полицейских не обусловлен напрямую взаимоотношениями с проблемными контрагентами, стоит дополнительно задуматься о причастности к этому ваших конкурентов и даже партнеров по бизнесу, которые могут воспользоваться вашей попыткой «договорится».

В таких реалиях возбуждения уголовного дела рекомендуем направить все свои силы на стимулирование налоговых органов к проведению выездной налоговой проверки и на подготовку к ее максимально благоприятному прохождению.

В соответствии с новым порядком, Следственный комитет должен отправить оперативные данные о налоговом преступлении в налоговый орган, который, получив их, обязан не позднее чем в 30-дневный срок принять решение о целесообразности проведения выездной проверки. Если проверка инспекцией не назначается, это не является препятствием для продолжения уголовного преследования, тем не менее, момент принципиальный и о нем следует помнить. В любом случае, если в итоге удастся вернуть дело в рамки налоговой проверки, то можно рассчитывать, на то, что налоговый орган установит размер ущерба, который можно, во-первых, возместить, что будет являться основанием для прекращения уголовного преследования (4), во-вторых, оспорить в арбитражном процессе со всеми его преимуществами перед процессом уголовным.

(4) В рамках уголовного дела размер ущерба от налогового правонарушения до вынесения приговора установить невозможно, а следовательно избежать уголовного наказания, уплатив недоимку по налогам, соответствующие пени и штраф (ст. 28.1 УПК РФ).

Кроме этого, напомним, что срок исковой давности для освобождения от уголовной ответственности за преступления небольшой тяжести, к которым относятся налоговые преступления по основным составам (не в особо крупном размере), составляет всего два года (п. 2 ст. 15, п.п. «а» п. 1 ст. 78 УК РФ). Т.е. появляется возможность за счет довольно протяженных по времени налоговой проверки и разбирательства в арбитраже благополучно пережить этот срок.

Полицейские проверки: правила поведения

Сама по себе возможность проведения в отношении налогоплательщика полицейской проверки - в том понимании термина «проверка» какое обычно подразумевается при проведении такого контрольного мероприятия налоговыми или иными контролирующими органами, Законом о полиции не предусмотрена. Самостоятельных проверок полицейские проводить не могут. Подобная возможность в свое время была исключена еще из Закона о милиции.

Однако, как и до введения в действие закона о полиции, полицейские могут привлекаться представителями налоговой службы в ходе проведения выездных налоговых проверок. Такое право закреплено в ст. 36 Налогового кодекса. Соответствующая норма предусмотрена и Законом о полиции (подп. 28 п. 1 ст.13).

Если же говорить о проведении полицейских проверок, направленных на выявление налоговых преступлений, то в данном случае речь следует вести о предварительных оперативно-розыскных мероприятиях, направленных на выявление факта совершения налогового преступления.

К таким мероприятиям, которые органы полиции вправе производить в ходе

оперативно-розыскной деятельности относятся:
проведение опроса;
сбор образцов для исследования;
осуществление проверочной закупки;
проведение оперативного эксперимента;
исследование предметов и документов;
наблюдение;
обследование помещений, сооружений, участков местности, транспортных средств;
контроль почтовых отправлений, телеграфных и иных сообщений;
прослушивание телефонных переговоров, снятие информации с технических каналов связи;
оперативное внедрение;
контролируемая поставка и т.д.

Следует отметить, что оперативно-розыскные мероприятия принято делить на гласные и негласные. Особенность проведения негласных ОРМ заключается в том, что оперативники собирают информацию без ведома и без согласия проверяемого лица. Это может быть прослушивание телефонных переговоров, отслеживание электронной почты компании, наблюдение. При осуществлении гласных ОРМ, оперативник обращается непосредственно в компанию и обязан при этом представиться и сообщить какое мероприятие он проводит. Например, это может быть опрос или обследование помещений. В отличие от негласных - гласные ОРМ проводятся только с согласия проверяемого лица и с обязательным его уведомлением о предстоящем проведении ОРМ.

Как правило, до проведения какого-либо гласного ОРМ, начало осуществления которого уже дает определенный сигнал налогоплательщику о возможном в скором будущем возбуждении в его отношении уголовного дела, сотрудники полиции проводят предварительный сбор информации о деятельности налогоплательщика. В частности, полицейские подробно выясняют, кто является учредителем, генеральным директором, кто фактически управляет компанией, есть ли взаимозависимые или аффилированные структуры, как организована финансовая деятельность и распределен поток денежных средств, как компания экономит на налогах. Учитывая тесное взаимодействие полиции и налоговых органов в ходе рассмотрения вопросов о наличии в действиях налогоплательщика состава преступления - получить необходимые сведения для сотрудников полиции не представляется затруднительным.

Собрав необходимые первоначальные сведения о компании, сотрудники полиции далее, как правило, приступают к сбору доказательств, подтверждающих наличие признаков уголовно наказуемого деяния. Для этого, наряду с негласными ОРМ, полиция вправе запрашивать у организации документы, проводить

обследование помещений, осуществлять изъятие документов, компьютерной техники, опрашивать сотрудников организации.
Важно при этом внимательно проверять основания для проведения таких мероприятий, по возможности максимально точно фиксировать ход проведения любого ОРМ и в письменной форме отображать любые замечания, возникающие в ходе проведения проверочных мероприятий.
Так, п.4, ч.1, ст. 13 Закона о полиции предусматривает право сотрудников полиции запрашивать документы в связи с проводимой проверкой зарегистрированных в установленном порядке заявлений и сообщений о преступлениях. Исходя из данной нормы запрос должен в обязательном порядке содержать информацию о проверке – номер материалов проверки, основания для ее проведения, в отношении какой компании она проводится. Соответственно, отсутствие всех сведений, позволяющих идентифицировать проверку, основания ее проведения и вашу компанию в качестве проверяемого лица, может быть основанием для отказа в предоставлении запрашиваемых сведений и документов.
При появлении оперативных работников с целью проведения обследования помещения в первую очередь необходимо внимательно проанализировать постановление о проведении данного ОРМ. В нем должно быть указано основание для проведения обследования, лицо, в отношении которого оно проводится, место проведения обследования, и перечень оперативных работников, которым поручено проведение обследования. Постановление должно быть объявлено под расписку руководителю, главному бухгалтеру, любому иному лицу, являющемуся работником/должностным лицом проверяемой организации.
Объем помещений в здании, подлежащих обследованию, зависит от формулировки места проведения даного ОРМ в постановлении. Если указан только номер здания - сотрудникам полиции предоставляется возможность обследовать полностью все помещения, независимо от того, расположены ли в них сотрудники проверяемой организации или третьи лица.
Цель обследования - поиск и изъятие доказательств, как правило, документов и электронных носителей информации.
Важно отметить, что при производстве обследования, как и любого другого ОРМ, любое физическое лицо вправе пользоваться квалифицированной юридической помощью и при выражении волеизъявления о необходимости присутствия адвоката в ходе проведения ОРМ - без его наличия в месте проведения ОРМ сотрудники полиции начать обследование не вправе.
Любые замечание о ходе проведения обследования и изъятия каких-либо документов, вещей, техники обязательно следует фиксировать в протоколе, оформляемом сотрудниками полиции по итогам проведения ОРМ. В случае отсутствия каких-либо замечаний в протоколе, доказать впоследствии факт нарушения оперативными работниками процедуры проведения ОРМ практически невозможно.

Положительным моментом в случае необходимости доказывания незаконности действий сотрудников полиции является также наличие в организации системы видео- и аудионаблюдения.

Достаточно часто одновременно с проведением обследования, пытаясь воспользоваться фактором внезапности, сотрудники полиции проводят опрос сотрудников организации. Под опросом понимается право работника полиции задать вам вопросы и зафиксировать полученные от вас ответы, то есть составить объяснение. Важным моментов является тот факт, что опрос может быть проведен только с согласия опрашиваемого лица.

Никакой ответственности за отказ от дачи объяснений при проведении опроса не предусмотрено. Отсутствует и возможность привлечения вас к ответственности за дачу ложных объяснений. Этим опрос отличается от такого следственного действия - как допрос свидетеля или подозреваемого/обвиняемого, проводимого уже в ходе расследования уголовного дела.

При этом право отказа от дачи объяснений касается не только полицейской, но и налоговой проверки. В ходе проведения допроса налоговым органом отказ от участия в допросе либо дача ложных показаний ненаказуемы.

Исходя из отмеченных выше особенностей проведения ОРМ можно выделить следующие необходимые действия сотрудников организации при взаимодействии с работниками полиции:

обязательная проверка служебных документов оперативных работников и сопоставление их данных с данными лиц, указанных в постановлении о проведении ОРМ как имеющих право на его проведение. При необходимости следует переписать такие данные или сделать копии документов.

важно внимательно изучить постановление о проведении обследования на изучение описание места проведения ОРМ. Если указан, например, точный номер обследуемого кабинета, в любые другие помещения сотрудники полиции заходить права не имеют.

важно не путать ОРМ, проводимые на стадии доследственной проверки (до факта возбуждения уголовного дела) и в рамках расследования уголовного дела. Так, значительно сильно отличаются права и обязанности сотрудников полиции и ваши при проведении опроса и допроса, обследования помещения и обыска.

Если говорить о превентивных мерах защиты от последствий полицейских проверок следует отметить важность грамотной организации хранения документов. Наиболее компрометирующие лучше хранить вне места основной деятельности организации. Ни в коем случае не следует хранить документы и печати разных организаций в одном месте. То же касается и информации, содержащейся на жестких дисках компьютеров, внешних носителях и т.д.

Также заранее стоит подготовить сценарий поведения сотрудников в случае

внезапной проверки. Этот план действий поможет не паниковать, действовать быстро и эффективно. Каждый сотрудник будет знать, что ему делать и как реагировать. Вести переговоры с проверяющими должен заранее определенный, а следовательно, подготовленный сотрудник. Это касается не только полицейский проверок, но и любых других контрольных мероприятий.
Соблюдение хотя бы самых простых мер безопасности и должная внимательность к мелочам в ходе проведения ОРМ позволит в дальнейшем избежать многих сложностей и отстоять свою позицию в возможном далее расследовании уголовного дела или избежать начала проведения такого расследования.

Финансовый контроль бизнеса: банки хуже налоговиков

В ходе структурирования бизнеса в обязательном порядке должны учитываться все внешние факторы, влияющие на успешность жизни будущей модели. Один из наиболее важных — взаимодействие компаний с банком и банковский контроль. Ведь, с одной стороны, без расчётного банковского обслуживания в наше время не сможет обойтись ни один хозяйствующий субъект, а с другой, при открытии счетов и настройке отношений с банками необходимо учитывать все более возрастающий с их стороны контроль за финансовыми потоками клиента и заключаемыми им сделками, особенно если речь идет о группе компаний.
В последнее время эта сфера небезосновательно вызывает у собственников бизнеса особое беспокойство. С учетом недавних изменений, внесенных в Федеральный закон от 07.08.2001 г. № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» (далее 115-ФЗ), о которых уже немало говорилось ранее, банк получил право запрашивать практически любую информацию о фактах хозяйственной деятельности своего клиента, структуре его бизнеса, выгодоприобретателях и т.д. А при непредоставлении таковой блокировать счет или отказывать в банковском обслуживании. В этой связи бизнес все чаще начал сталкиваться с ограничениями деятельности со стороны банков: в части проведения расчетов, снятия наличных и т.д.
Рассмотрим основные проблемные моменты, с которыми сталкивается большинство компаний, выстраивающих свою деятельность в рамках группы субъектов с целью обеспечения безопасности собственников и бизнеса, что не всегда соответствует стремлению банка полностью контролировать финансовую активность клиента:
1) Отношения банка и клиента в свете 115-ФЗ: контроль за клиентами, выявление бенефициаров.
С 2013 г. банки обязали самостоятельно устанавливать всю цепочку реальных

собственников денег, размещенных на счетах, а клиентов – предоставлять банкам информацию о своих выгодоприобретателях и бенефициарных владельцах. Банкам также запрещено заключать договор банковского счета (вклада) с клиентом в случае непредставления им документов, необходимых для идентификации и установления бенефициара.

При этом банки не имеют никакого механизма проверки подлинности предоставленной информации в части реальных бенефициаров и принимают информацию клиентов на веру.

Однако с учетом того, что с принятием изменений в 115-ФЗ дополнен и перечень оснований для отзыва банковской лицензии в случае неоднократного нарушения банком в течение одного года описанных выше требований, банки с особой тщательностью подошли к выполнению возложенных на них обязанностей.

Это привело к тому, что в последнее время у клиентов, кроме информации о бенефициарах, требуют предоставить следующие сведения (часто достаточно конфиденциального характера и напрямую не касающиеся взаимоотношений банка и компании):

Всю информацию и документы (договоры, счета-фактуры, накладные и т.д.) по сделкам, кажущимся банку сомнительными или превышающими сумму по расчётам в 600 000 руб. (порог для контроля движения средств Росфинмониторингом);

Все документы, подтверждающие, куда именно потрачены наличные средства клиента, снятые с расчётного счета в банке;

Налоговые декларации для сопоставления их с размером уплачиваемых клиентом налогов или, если налоги уплачиваются с другого расчётного счета клиента, — запрос также и платежных поручений на уплату налога из другого банка, то есть проверка добросовестности клиента с точки зрения уплаты налогов (что абсолютно не касается отношений клиента и банка, но дает банку возможность отстоять свои интересы при возникновении к нему вопросов и подтверждении хорошей репутации своего клиента).

Некоторые банки, кроме документов, запрашивают подтверждение данных в виде явки указываемых в качестве бенефициаров лиц в банк.

Еще более своеобразным выглядят требования о предоставлении сведений о бенефициарах, рассылаемые индивидуальным предпринимателям, которым предписывается при отсутствии иного указывать в качестве собственного бенефициара себя самого.

При оплате иностранному поставщику банк обязан проверить факт уплаты «таможенного» НДС, что является косвенным доказательством реальности сделки и обоснованности перечисления денежных средств зарубеж.

Кроме того, банки запасаются даже информацией о целях деятельности клиен-

та, количестве и видах планируемых операций по счёту, суммах предполагаемых операций по снятию наличных средств, об основных контрагентах, плательщиках и получателях средств клиента. Все чаще начинают запрашивать даже отзывы о компании других клиентов банка или банков, где компания обслуживалась ранее.

Очевидно, что большинству компаний такие требования кажутся абсурдными, ведь банк даже не является контролирующим органом и его требования кажутся безосновательными. При этом без банковского обслуживания организация существовать не может, а значит рано или поздно ей придётся в каком-то объёме предоставлять запрашиваемые сведения. Поэтому рекомендуем тщательно продумывать объём и вид предоставляемой банку информации. В большинстве случаев это необходимо для соблюдения банковских формальностей, и при минимальном выполнении требований банк сочтёт свою проверочную миссию выполненной.

Такой плотный контроль связан в том числе и с тем, что и сами банки проверяются на выполнение требований по сбору максимального объёма информации о своих клиентах. Так, например, в Методических рекомендациях по проведению проверок работы кредитных организаций по выявлению, фиксированию и направлению в уполномоченный орган сведений по операциям с денежными средствами в наличной форме, подлежащим обязательному контролю (Письмо ЦБР от 10 января 2007 г. № 1-Т) предписывается проверять фиксацию банками всех случаев поступления или расходования со счета компании-клиента банка денежных средств на сумму, превышающую 600 000 руб. (если операция не соответствует обычной хозяйственной деятельности организации). По таким операциям банками ведется отдельный учёт. При этом должны быть сопоставлены источники поступления наличных и цели расходования в дальнейшем этих денежных средств с целями деятельности юридического лица.

Для установления целей деятельности банк анализирует учредительные документы организации, ее лицевые счета, назначение сумм платежей и т.д.

При несоответствии операции деятельности компании данные должны быть переданы в Росфинмониторинг, а зачисление или трата денежных средств признана сомнительной, что может повлечь в том числе и приостановление операций по счетам компании в случае отсутствия пояснений о сути сделки.

Исходя из такой методики работы по подобным операциям, становится понятной причина все увеличивающегося объёма информации, запрашиваемого банком по каждому клиенту.

К тому же, Банк России снизил порог вовлеченности в сомнительные сделки банков (к которым относятся в том числе и сделки по снятию наличных средств юридических лиц и ИП) с 5 млрд. руб. или с 5% от дебетового оборота клиентов банка до 3 млрд. руб. или 4% от оборота в квартал (1), что влечёт для банка

более пристальное внимание к нему Центробанка, вплоть до ежедневного мониторинга отчётности. В связи с этим вполне понятна все более усиливающаяся тенденция не выдавать наличные денежные средства с расчётных счетов, особенно ИП на личные расходы, которые невозможно проконтролировать в крупных суммах, и склонность всячески этому препятствовать: запрашивать множество документов, держать на особом контроле, устанавливать лимиты по корпоративным и личным картам и т.д.

(1) см. Письмо Банка России от 21.05.2014 г. № 92-Т « О критериях признаков высокой вовлеченности кредитной организации в проведение сомнительных безналичных и наличных операций»
Таким образом, ЦБ контролирует и держит в страхе банки (ведь пристальный контроль к ним регулятора в последнее время завершается лишением лицензии), а банкам ничего не остаётся, как доводить до абсурда работу с клиентами, зачастую теряя не худшую их часть.
Наиболее пристальным вниманием при этом банки одарили индивидуальных предпринимателей, поэтому о них следует упомянуть отдельно.

2) Банк и индивидуальный предприниматель
Форма ИП для ведения деятельности или передачи ему части вспомогательных функций в группе компаний выбирается, как правило, в связи с возможностью беспрепятственного доступа к наличным средствам ИП после их налогообложения. Это, например, позволяет оформлять получение дохода от бизнеса собственника как альтернативу дивидендам или выплачивать вознаграждение ключевому сотруднику, функция которого отделена от основной компании.
Однако объяснить банку, что целью ИП при открытии счета в банке с намерением периодически снимать наличные средства или тратить их на личные нужды не является обналичивание становится все более затруднительно. Банки все чаще стараются или отказать ИП в открытии счёта, или лимитировать объём средств, которые он может снять, или требуют поддерживать большой неснижаемый остаток на счёте.
С учетом описанного выше порога по сомнительным сделкам, после превышения которого банк попадает под пристальный контроль Банка России, нежелание работать с ИП также становится понятным.
Поэтому даже если вы собственник компании, который одновременно выполняет функции ИП-управляющего, и получаете вознаграждение в виде процента от выручки (что абсолютно соответствует деловому обороту) или получаете роялти за использование товарного знака, нужно быть готовым к тому, что рано или поздно (скорее рано) банк потребует разъяснений об источниках получения подобных сумм, порекомендует не снимать их в полном объёме со счета, запросит

документы, подтверждающие уплату налога с дохода и т.д. И нужно понимать, что в ситуации, когда банкам вменили в обязанность фактически выявлять обналичников и отказывать им в банковском обслуживании, спорить с ними практически бесполезно. Банку проще отказать ИП в обслуживании, чем подвергать себя риску отзыва лицензии или применении иных санкций Центробанком.
Отдельно следует сказать и о финансовой составляющей обслуживания ИП. Если раньше, как правило, снятие наличных обходилось ИП в 1% от суммы, то теперь процент вырос в среднем до 2 —3%. При этом банки устанавливают месячные и квартальные лимиты снятия наличных (в среднем не более 1 млн. руб. в месяц), что не всегда может соответствовать потребностям и целям бизнеса. Более того, банк вправе установить персональный лимит по снятию наличных, даже если изначально его не было, что признается соответствующим законодательству и судебной практикой (см. например, Постановление ФАС Центрального округа от 28.09.2012 г. по делу № А62-530/2012).
Однако, если доходы ИП имеют под собой реальный бизнес-процесс, экономически обоснованы, и в модели группы компаний он не является искусственным источником получения наличных — наладить взаимоотношения с банком, конечно, получится, хотя и потребует определенных затрат времени с предоставлением документов и разъяснений. К этому нужно быть готовым заранее еще при моделировании новой структуры бизнеса.
В любом случае эти временные затраты нужно учитывать при перестройке или создании группы компаний, при перераспределении ролей в группе. Любое построение гибкой и устойчивой модели, способной решать все запросы бизнеса, требует долгой и трудоёмкой настройки и согласования в том числе и с банками, в которых бизнес будет обслуживаться.
Стоит также отметить, что при доступе к информации, накопленной банком, налоговых органов, потенциал информированности (с учетом уже имеющихся информационных баз с информацией о налогоплательщике, например, АИС Налог) становится еще более внушающим, что приводит к необходимости еще более грамотно и основательно подходить к проектированию любой структуры бизнеса.

И сам тонет, и других топит... Взыскание налоговой задолженности с компании-двойника

На практике нередко встречаются ситуации, когда компании при предъявлении им претензий налоговыми органами о доначислении налогов начинают предпринимать действия по переводу своей финансово-экономической деятельности

на новое юридическое лицо, а именно: уступают права требования по действующим договорам с контрагентами, перезаключают договоры, осуществляют перевод сотрудников в новую компанию.
Бизнесмены рассуждают так: «Решение ИФНС оспаривать не буду, компанию брошу и создам новое юридическое лицо». Особенно часто приходится слышать подобные заявления, когда нет условий для привлечения директора к уголовной ответственности...
Таким образом, первоначальная компания перестает осуществлять свою деятельность и получать выручку за реализуемые товары (работы, услуги). Казалось бы, ситуация идеальна: налоговый орган пытается получить деньги со «старой» компании, а деятельность ведет «новая».
Но не все так сладко! Суды стали поддерживать налоговые органы в стремлении взыскивать задолженность «брошенных» компаний не только с их учредителей (у которых, как правило, к этому времени нет дорогостоящего ликвидного имущества), а с компаний - двойников, имеющих:
- тех же сотрудников;
- тот же офис (фактический адрес), телефоны, интернет-сайт;
- тех же ключевых контрагентов - поставщиков и покупателей на аналогичных условиях, договоры с которыми заключены после расторжения договоров с предшественниками.
Иными словами, налоговое законодательство предоставляет налоговым органам возможность взыскивать задолженность «старой» компании с этой самой новой, ведущей беззаветную хозяйственную деятельность.
Сухим языком Налогового кодекса РФ эта возможность звучит так:

> Налоговые органы вправе взыскивать в судебном порядке числящуюся у налогоплательщика задолженность по налогам за счет зависимых (дочерних) и основных (преобладающих, участвующих) обществ при соблюдении следующих условий:
> - задолженность по налогам возникла по итогам проведения налоговой проверки и числится у налогоплательщика более трех месяцев;
> - если с момента, когда организация, за которой числится недоимка, узнала или должна была узнать о назначении выездной или камеральной налоговой проверки, произошла передача денежных средств, иного имущества основному или зависимому обществу, если такая передача привела к невозможности взыскания указанной недоимки;
> - выручка организации, за которой числится недоимка по налогам, за реализуемые товары (работы, услуги) попадает на счета в банках основного или зависимого обществ.
>
> **Пп.2 п.2 ст.45 Налогового кодекса РФ**

Исходя из этого, необходимыми условиями для взыскания налоговой задолженности с новой компании являются:
1) Признание судом компании зависимой;
2) Задолженность по налогам возникла по итогам налоговой проверки и числится более 3 месяцев;
3) Поступление или передача на счета новой компании выручки налогоплательщика-должника.
Рассмотрим каждое условие подробнее.
Зависимость компаний, установленная в судебном порядке.

Ранее судебная практика определяла зависимость компаний на основании двух формальных фактов (1):
- наличие одинаковых учредителей и / или руководителей в компаниях или взаимного участия данных компаний в уставных капиталах друг друга;
- наличие договоров между компаниями, позволяющих одной компании определять решения, принимаемые другой компанией (например, заключение договора о выполнении функций единоличного исполнительного органа).

(1) Постановление ФАС Центрального округа от 08.08.2011 г. по делу № А14-8219/2010/262/28, Решение Арбитражного суда г. Москвы от 16.04.2014 г. по делу № А40-173346/13
При существовании иных признаков подконтрольности компаний одним лицам суды не признавали компании зависимыми. В том числе не принимались во внимание признаки взаимозависимости компаний в соответствии с гл. V.I. НК РФ, перечень которых, напомним, носит открытый характер. Суды указывали, что эти признаки используются только для контроля цен по сделкам, а не для установления зависимости компаний друг от друга (2).
(2) Примечание. Хотя по нашему мнению суды и ранее могли признавать компании зависимыми по иным признакам взаимозависимости, просто их не называя таковыми. Такой вывод вытекает из определения дочернего общества, согласно которому к дочернему обществу всегда относились в том числе общества, решения которых может определять другое общество не за счет своего участия в его уставном капитале, а иным образом (ст. 6 ФЗ «Об ООО» и «Об АО»). Но судам было трудно проводить такую сложную цепочку, обращаться к гражданскому законодательству, поэтому они ограничивались формальным применением положений НК РФ.
В 2013 г. в п. 2 ст. 45 НК РФ было добавлено положение (3) о том, что компании могут быть признаны судом зависимыми по иным основаниям.

(3) ФЗ от 28.06.2013 г. № 134-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ в части противодействия незаконным финансовым операциям».
Давайте разберемся, что же такое «иные основания»? По сути, под «иными основаниями» понимается наличие признака - возможности какого-либо лица оказывать влияние на принимаемые обществом решения. Точно такой же признак можно встретить в ряде других статей. Так, наличие данного признака является основанием для признания лиц взаимозависимыми (ст. 105. 1 НК РФ), для признания лиц контролирующими должника для целей привлечения их к субсидиарной ответственности в рамках дела о банкротстве (ст. 2, 10 ФЗ «О банкротстве»). Сейчас идентичный признак фактически распространили и на

применение п. 2 ст. 45 НК РФ, регулирующего порядок взыскания задолженности с зависимой компании.

В результате судам станет легче признавать «брошенную» и новую компании, формально не связанные между собой, зависимыми при наличии фактических обстоятельств, свидетельствующих о том, что одна компания может оказывать влияние на принимаемые другой решения либо одно лицо / группа лиц руководит деятельностью обоих юридических лиц, несмотря на отсутствие формальных признаков учредительства или заключенного между компаниями договора. За ориентир суды могут взять и признаки взаимозависимости, содержащиеся в главе V.I. НК РФ. Так, ФАС Московского округа в своем постановлении по делу № А40-28598/13 от 30.10.2014 г. поддержал налоговые органы в их попытках признать компанию зависимой по иным признакам взаимозависимости, согласившись с тем, что положения о взаимозависимости лиц имеют общий характер и могут применяться для целей взыскания задолженности по налогам с зависимой компании.

Следует констатировать, что налоговые органы затевают процесс взыскания задолженности налогоплательщика с новой, формально независимой компании, только тогда, когда имеют внутреннее убеждение в том, что данные общества контролируются и управляются одними и теми же лицами.

Для признания компаний зависимыми налоговые органы собирают для суда яркие эмоциональные доказательства, на основании которых у суда создается убеждение в том, что новая компания является клоном старой компании, а собственники бизнеса хотят избежать уплаты налогов в бюджет (из которого, к слову, получают доходы и служители Фемиды) (4):

- регистрация вновь созданной операционной компании в период проведения выездной налоговой проверки существующей операционной компании;
- компании имеют одинаковые фактические адреса, контактные телефоны, интернет-сайты, виды деятельности, товарный знак;
- уменьшение активов существующей компании с момента проведения налоговой проверки;
- вновь созданная компания начинает работать с контрагентами первой операционной компании на тех же самых договорных условиях;
- первоначальная компания уступает свои права по заключенным договорам вновь созданной операционной компании или расторгает ранее заключенные договоры со всеми или большинством своих контрагентов, а вновь созданная компания заключает с ними аналогичные договоры за короткий промежуток времени;
- переход всех сотрудников из существующей компании во вновь созданную компанию;
- перечисление контрагентами выручки в адрес вновь созданной компании, пе-

речислявшейся до этого в адрес существующей операционной компании;
- прочие обстоятельства, свидетельствующие о том, что новое общество идентично старой компании.
(4) Постановление ФАС Московского округа по делу № А40-28598/13 от 30.10.2014 г.
Таким образом, на сегодняшний день простой перевод финансово-хозяйственной деятельности на другую формально независимую операционную компанию с сокрытием фактических владельцев компаний в случае выявления налоговиками недоимки по налогам в рамках налоговой проверки вряд ли сможет спасти налогоплательщика от уплаты задолженности по налогам. Налоговые органы в таком случае могут предъявить в суд требование о признании новой операционной компании зависимой и взыскать с нее всю сумму числящейся налоговой задолженности «брошенной» компании.
Второе необходимое условие, которое необходимо доказать налоговой инспекции, -поступление выручки налогоплательщика-должника на счета зависимой компании.
И речь здесь идет не только о простом получении зависимой компанией выручки «по письму» в адрес третьего лица. Как мы видим из вышеизложенного, расторжение договоров и заключение с теми же контрагентами договоров от имени новой организации на сопоставимых условиях также соответствует этому условию!
Остается только похвалить налоговые органы за креатив в стремлении обеспечить взыскание доначисленных сумм в бюджет. Инспекторы научились тщательно проводить подробный анализ договорных отношений с контрагентами, банковских выписок по расчетным счетам обоих компаний с указанием покупателей, даты и суммы перечисляемых средств, переписку с контрагентами, штатные расписания налогоплательщика и вновь созданной компании. Кроме того, налоговики также могут провести опрос сотрудников, запросить информацию у поставщиков и покупателей налогоплательщика. Результаты позволяют сделать вывод о наличии или отсутствии зависимости компаний и получении зависимой компанией выручки, которая могла бы поступить в адрес должника.
А с 2015 года налоговым органам проводить подобный анализ будет еще легче, так как вся информация о поставщиках и покупателях будет содержаться уже в декларациях по НДС.
Налогоплательщики же, к сожалению, не меняются так же быстро, продолжая рассуждать про создание компаний - двойников как панацеи от всех претензий.

«Официальные расходы». О контроле расходов собственника бизнеса со стороны налогового органа

«А откуда у вас эта машина?» - вопрос, который возможно станет очень популярным в отделах камеральных проверок ИФНС.

В тренде борьбы с выплатой зарплат «в конвертах» и в целом с «однодневками» для получения наличных денежных средств оказалась практика доначисления НДФЛ физлицам, исходя из размера их крупных расходов, например, на приобретение автомобилей, земли и иной недвижимости, акций предприятий. Несмотря на то, что контроль расходов физлиц в России официально отсутствует, такие покупки позволяют налоговым органам предполагать наличие у физического лица расходов, скрытых от налогообложения. В логике инспекторам отказать нельзя.

И если раньше такие вопросы поднимались на известных комиссиях по легализации ФОТ, где путем использования убеждающих методов руководитель и/или собственники компании зачастую приходили к мысли о повышении ФОТ. То теперь приобрел известность иной способ. «Эксперимент» активно проходит в Белгородской области, обширная судебная практика которой потрясла налогоплательщиков по всей стране. Ведь исключать распространения опыта на другие регионы нельзя.

Итак, давайте разберемся, в чем заключается данная практика.

Для многих налоговых специалистов все началось с появления в СМИ информации об интересном Апелляционном определении от 20.08.2013 года по делу № 33-2588. В нем налоговики предъявили претензии к физлицу, которое приобрело дорогостоящий земельный участок. Официальных доходов у него не было вовсе. В суде позиция налогоплательщика была не убедительна: бездоказательные ссылки на доходы в других субъектах РФ и на действия по поручительству кооператива, в котором лицо состояло. Суд поддержал претензии налоговых органов.

В целом белгородские суды активно поддерживают налоговую службу в подобных делах: из почти 200 дел, дошедших до суда, около 130 разрешились в пользу государства.

Методика поиска уклонистов проста: ФНС получает сведения из ГИБДД и Росреестра о приобретении дорогостоящей недвижимости и транспорта. Полученные сведения сверяет с базой данных налогоплательщиков. На выходе – список лиц, не имеющих доходов либо имеющих их в недостаточном размере, но активно вкладывающихся в материальные ценности.

В первом случае налог пересчитали физлицу, у которого вообще ничего не было: ни доходов, ни договоров займа. В последующем налог доначисляли,

несмотря на наличие договоров займа. Далее – есть договор займа, есть пенсия. Есть договор займа, пенсия и зарплата. И вот уже поводом для пополнения бюджета стали совсем не недвижимость и транспорт… В последних делах, дошедших до Белгородского облсуда, ИФНС рассчитывает налог, исходя из суммы займа, предоставленного юрлицу.

При сравнении величины официальных доходов и выявленных расходов суды указывают: размер доходов не позволяет «скопить денежные средства», которые необходимы были для совершения покупки. Стоит обратить внимание, что суды ориентируются на прожиточный минимум в целом по России.

Казалось бы, принеси в суд договор займа с отметкой о получении денежных средств (некоторые даже свидетелей приводили), и все в порядке: пусть дохода нет, но родственники помогли. Однако, суды признавали недоказанным факт передачи денег либо факт направления именно этих средств на дорогую покупку. Не преминув в некоторых случаях указать, что заимодавцы сами не имеют таких источников доходов, чтобы занять подобную сумму.

Более того даже официальный кредитный договор сам по себе не может спасти от доначисления. Суду требуется доказать факт перечисления непосредственно этих полученных по договору денег в счет оплаты покупки. При этом суд уменьшает требования на сумму доказанных размеров перечисленных кредитных средств на приобретение какой-либо ценности.

Какие же сделки привлекают внимание налоговиков?

Прежде всего, это покупки автомобилей и недвижимости. Это почти всегда дорого, и информация об этом сама поступает в ФНС. Однако с 2014 года стали шире смотреть на расходы, устанавливая круг потенциальных «жертв».

Ведь не только и не столько за рабочими с черно-серыми зарплатами «охотятся» налоговые органы. Предприниматели, владельцы и управляющие бизнесом - целевая аудитория данной практики.

Вторая зацепка налоговых органов - займы юридическим лицам со стороны учредителей или топ-менеджеров. Получить информацию можно, например, в ходе налоговой проверки соответствующей компании.

Так, 4 декабря 2014 г. Белгородский облсуд вынес апелляционное определение по делу №33-5096/2014, в котором поддержал Инспекцию. В данном случае налоговый орган рассчитал налог исходя из суммы займа юридическому лицу, в котором налогоплательщик работает гендиректором. При этом предварительно ИФНС вычла из суммы займа весь официальный доход налогоплательщика (зарплата и пенсия). И уже в соответствии со сформировавшейся практикой суд не поверил доводам о заемном происхождении средств у налогоплательщика.

Вопрос технического обеспечения данной практики ФНС остается открытым. Вероятно, инспекторы будут обращать внимание на все договоры, так или иначе попавшие в ее распоряжение, позволяющие установить значительные расходы

физлица. Таким образом, в зоне риска такие сделки как:
приобретение недвижимости и транспорта,
приобретение долей в юрлицах,
приобретение акций и т.п.
вклады в уставный капитал,
вложения в чистые активы,
договоры займа, где одна из сторон – юрлицо,
и др.

Когда эта волна проверок, доначислений и судебных дел докатится до вашего региона, сказать трудно. В любом случае с учетом тенденции ужесточения налогового администрирования налогоплательщикам следует готовиться к худшему.

Уже мало говорить об «официальном доходе», впору задуматься о новом понятии – «официальные расходы», то есть затраты, для покрытия которых достаточно подтвержденных официальных доходов.

Для бизнеса это может обернуться, прежде всего, взысканием НДФЛ, пени и штрафов непосредственно с собственников и топ-менеджеров бизнеса. Также не стоит забывать про последствия предъявлений претензий к работникам. Это может привлечь внимание к вопросу соблюдения законодательства при выплате зарплаты: в случае, если сотрудник заявит о наличии неофициальной зарплаты, это может быть использовано для привлечения к ответственности за нарушение обязанностей налогового агента и доначисления страховых взносов в фонды.

Итак, о чем нужно помнить руководителям бизнеса, помимо призывов выплачивать только официальные доходы сотрудникам?

Законодательством предусмотрены различные инструменты легализации доходов учредителей, руководителей, топ-менеджеров компании.

Это, в любом случае, менее привлекательный вариант нежели вывод денег через «ах каких контрагентов». Однако на сегодняшний день это крайне небезопасно и чревато налоговыми санкциями для компании и возможной уголовной и имущественной ответственностью для ее собственника.

Второе направление мысли - максимальное использование льготных ставок по страховым взносам, которые установлены, например, для IT и производственной деятельности.Любые применяемые инструменты, конечно, должны соответствовать бизнес-процессам, что позволит обосновать их использование в случае налоговой проверки. Это возможность снизить риски как для бизнеса, так и для сотрудников.

Подытоживая вышесказанное, хотели бы обратить ваше внимание на то, что налоговые органы могут проверять ваши расходы за три предшествующих года. То есть расходы на приобретение автомобилей, земельных участков и домов в этом году могут стать предметом проверки вплоть до 2018 года.

Минфин оцифровывает надзор за теневым оборотом наличности

Вот я - смотритель касс,
Я вроде - кассоглаз,
Хотя за мной-то как раз
И нужен бы глаз да глаз.
В. Высоцкий

Законопроект Мифина вводит для этой категории налогоплательщиков обязанность использовать специальную контрольно-кассовую технику, печатающую бланки строгой отчетности на бумажных носителях и формирующую их в электронном виде. В результате уже не получится вести деятельность без оформления БСО. Непоступление фискальных данных в налоговые органы будет уже доказательством нарушения кассовой дисциплины и позволит налоговым органам проводить рейды у конкретных нарушителей.

Главная задумка - установить надзор за «теневым» оборотом наличности. Не секрет, что наличные деньги имеют особый спрос у предприятий (например, для выдачи сотрудникам «серых» зарплат). И многие розничные продавцы с присущей им предпринимательской смекалкой с удовольствием удовлетворяют его за определенный процент, при этом не чувствуя за собой какого-то особого контроля свыше. С утверждением же рассматриваемых поправок в закон о ККТ налоговые органы будут всегда знать, сколько тот или иной розничный продавец получил выручки за сутки, остаток по кассе и сколько наличности сверх лимита должно быть инкассировано в банк. Сопоставив указанные данные, легко определить объем изъятых из кассы наличных денег, но не поступивших на банковские счета. А дальше можно проверять уже конкретных налогоплательщиков, используют ли они эту «наличку» для незаконной деятельности.

А в чем же снижение административной нагрузки на бизнес, декларируемое Минфином?

Упрощение регистрации ККТ сводится лишь к тому, что соответствующую карточку регистрации ККТ можно будет направить в налоговую через телекоммуникационные каналы связи (ТКС), а кассовый аппарат с истекшим сроком действия ключа фискального признака будет сниматься с учета по умолчанию без какого-либо заявления со стороны его владельца.

А что такое ключ фискального признака, спросите вы? Законопроект разъясняет, что это «ключевой документ, предназначенный для формирования фискального признака». А что такое фискальный признак? - «это достоверная информация, сформированная средствами формирования фискального признака с использованием ключа фискального признака»... Простому смертному такое не по уму. Ясно одно: предлагаемый Минфином новый понятийный аппарат

(27 определений, из которых только 2 применяются сейчас), как и непосредственно перевод фискальных отчетов в онлайн, предполагает активное участие специализированных операторов в передаче данных до налоговых органов. Финансовые и налоговые органы активно внедряют системы электронной обработки данных для целей налогового контроля и учета. Не дав налогоплательщикам время свыкнуться с необходимостью включения данных книг покупок и продаж в электронные декларации по НДС, они решили «оцифровать» наличные денежные расчеты с использованием контрольно-кассовой техники (ККТ).

31 июля фактически завершилось публичное обсуждение проекта поправок Минфина в Закон о ККТ (ФЗ от 22 мая 2003 года № 54-ФЗ). Их суть в том, что фискальные данные с 2016 года должны будут передаваться в налоговые органы в режиме онлайн. Кроме того у налогоплательщиков, применяющих ЕНВД, забирается право вести деятельность без применения ККТ. Доработанный по итогам обсуждений текст проекта можно посмотреть здесь http://regulation.gov.ru(ID проекта 00/03-24887/04-15/21-14-4), он еще не внесен в Госдуму, но полагаем, что с началом осенней сессии это будет сделано.

Минфин в пояснительной записке к проекту поправок объясняет их необходимость исключительной заботой о налогоплательщиках, обещает им «снижение административной и финансовой нагрузки за счет упрощения предоставления государственной услуги по регистрации (перерегистрации) ККТ, исключения необоснованных проверок с выходом на место установки ККТ, сокращения ежегодных издержек налогоплательщиков, связанных с использованием ККТ». Но эти обещания не очень соотносятся с содержанием поправок.

Начнем с главного: что Минфин надеется получить для себя, предлагая такие поправки в Закон о ККТ?

Возлагая обязанность вести деятельность с применением ККТ и на налогоплательщиков, применяющих ЕНВД, решается вопрос с распространенным нежеланием таких налогоплательщиков выдавать, как это полагается, бланки строгой отчетности (БСО). Например, недавно в Екатеринбурге налоговые органы провели рейд среди таксистов, в ходе которого выяснилось, что ни один водитель не озаботился выдачей какого-либо документа об оплате поездки. Причем, многие пассажиры по результатам проведенных опросов с таким положением дел вполне свыклись.

Законопроект Мифина вводит для этой категории налогоплательщиков обязанность использовать специальную контрольно-кассовую технику, печатающую бланки строгой отчетности на бумажных носителях и формирующую их в электронном виде. В результате уже не получится вести деятельность без оформления БСО. Непоступление фискальных данных в налоговые органы будет уже доказательством нарушения кассовой дисциплины и позволит налоговым орга-

нам проводить рейды у конкретных нарушителей.
Главная задумка - установить надзор за «теневым» оборотом наличности. Не секрет, что наличные деньги имеют особый спрос у предприятий (например, для выдачи сотрудникам «серых» зарплат). И многие розничные продавцы с присущей им предпринимательской смекалкой с удовольствием удовлетворяют его за определенный процент, при этом не чувствуя за собой какого-то особого контроля свыше. С утверждением же рассматриваемых поправок в закон о ККТ налоговые органы будут всегда знать, сколько тот или иной розничный продавец получил выручки за сутки, остаток по кассе и сколько наличности сверх лимита должно быть инкассировано в банк. Сопоставив указанные данные, легко определить объем изъятых из кассы наличных денег, но не поступивших на банковские счета. А дальше можно проверять уже конкретных налогоплательщиков, используют ли они эту «наличку» для незаконной деятельности.
А в чем же снижение административной нагрузки на бизнес, декларируемое Минфином?
Упрощение регистрации ККТ сводится лишь к тому, что соответствующую карточку регистрации ККТ можно будет направить в налоговую через телекоммуникационные каналы связи (ТКС), а кассовый аппарат с истекшим сроком действия ключа фискального признака будет сниматься с учета по умолчанию без какого-либо заявления со стороны его владельца.
А что такое ключ фискального признака, спросите вы? Законопроект разъясняет, что это «ключевой документ, предназначенный для формирования фискального признака». А что такое фискальный признак? - «это достоверная информация, сформированная средствами формирования фискального признака с использованием ключа фискального признака»... Простому смертному такое не по уму. Ясно одно: предлагаемый Минфином новый понятийный аппарат (27 определений, из которых только 2 применяются сейчас), как и непосредственно перевод фискальных отчетов в онлайн, предполагает активное участие специализированных операторов в передаче данных до налоговых органов.

Помимо дополнительных расходов на вознаграждение операторам, вам придется вложиться и в дооборудование или замену кассовых аппаратов. При этом законопроект предусматривает переходный период для этого, и немодернизированную кассовую технику, поставленную на учет до 2016 года, можно будет использовать в прежнем режиме в течении еще 7 лет, если раньше не закончится срок ее полезного использования или не возникнет острая необходимость поменять место налогового учета.
К подобным вещам налогоплательщики уже приучены (те же декларации сдаются по ТКС, необходимость установить терминалы для безналичного расчета мы пережили), так что вряд ли новый порядок кого-то сильно шокирует. Но рас-

считывать на обещанное сокращение издержек не стоит даже в перспективе, каких-то предпосылок для этого мы в проекте не усмотрели.
Законопроектом предложена еще одна интересная норма: по требованию покупателя продавец будет обязан помимо выдачи бумажного чека (бланка строгой отчетности) направить ему на электронную почту копию. И такая копия будет приравниваться к оригинальному документу, отпечатанному на кассе, при условии, что он будет зарегистрирован в базе фискальных данных. Для продавцов это опять сулит некоторые организационные хлопоты и расходы, но в целом норма может быть весьма полезна. Например, для получения социального вычета по НДФЛ отпадает необходимость коллекционировать продолжительное время ворох полустертых кассовых чеков для его документального подтверждения. Предпринимателям станет проще подтверждать на основании кассовых чеков свои командировочные расходы и расходы на приобретение товаров в розничных магазинах, а также соответствующие вычеты по НДС.

Вывод: Финансовые и налоговые ведомства планомерно решают задачу по выводу налогоплательщиков из нелегального поля. Обналичивать деньги через фирмы-»однодневки» стало крайне проблематично и рискованно. Если поправки Минфина в Закон о ККТ будут приняты, предложение о продаже свободной наличности со стороны розницы также если не исчезнет, то как минимум сократится.
Важно осознать: государство не дремлет и выводит на свет все больше аспектов деятельности налогоплательщиков. И если бизнес своевременно не задумается над совершенствованием методов работы, то велик риск, что «свет увидив - бизнес их, как тень, в его лучах умрет».

Отказ компании в банковском обслуживании: свежая судебная практика

Большинство организаций и ИП за прошедший год столкнулись с существенным ужесточением требований банков при обслуживании, включая запрос различной информации, копий договоров и даже налоговой отчетности.
Мы уже писали о том, что Федеральный закон от 07.08.2001 № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» (далее ФЗ «О противодействии легализации...») позволят банкам даже отказывать в обслуживании клиентов.

Положение о требованиях к правилам внутреннего контроля кредитной органи-

зации в целях противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма, утвержденного Банком России 02.03.2012 № 375-П, устанавливает в том числе следующие факторы, влияющие на принятие кредитной организацией такого решения:

- юридическое лицо имеет размер уставного капитала равный или незначительно превышающий минимальный размер уставного капитала, установленный законом;
- с даты регистрации юридического лица прошло менее шести месяцев, при этом юридическое лицо указало, что намерено осуществлять сделки, связанные с проведением операций с наличными и международных расчетов;
- наличие у компании массового адреса регистрации;
- отсутствие постоянно действующего исполнительного органа юридического лица по месту нахождения, указанного в ЕГРЮЛ;
- одно и то же физическое лицо является учредителем юридического лица, его руководителем и (или) осуществляет ведение бухгалтерского учета;
- кредитной организацией в отношении физического или юридического лица ранее принималось решение об отказе от заключения договора банковского счета (вклада) либо решение о расторжении договора банковского счета;
- иные факторы, самостоятельно определяемые кредитной организацией.

Безусловно, что при столь неконкретных основаниях персоной нон грата для банка может стать чуть ли не каждая вторая компания в России по тому или иному признаку. А так как без расчетных счетов существовать она не сможет - складывается эффективный механизм борьбы с нежелательными организациями. Более того, банки вынуждены перестраховываться, отказываясь от ненадежных клиентов, рискуя не выполнить указания Банка России и, как крайняя мера, лишиться лицензии. Не стоит говорить, что лицензия для банка важнее десятка клиентов.

Противопоставить банку нечего - кроме как выполнить все его прихоти либо обратиться в суд с целью принудить заключить договор или осуществить ту или иную операцию по счету, признанную банком сомнительной. Тем более, как показывает практика, порой банковские требования к клиентам превосходят все мыслимые пределы. Доходит до абсурдного...

Мы решили проанализировать, как к подобным вещам относится судебная практика и насколько эффективна такая мера как обращение за судебной защитой в случаях с банками.

Дело № 1 об обязательной прописке компании у своего директора

Волго-Вятский арбитражный суд (см. Постановление от 06.11.2015 г. по делу № А43-33181/2014) решил дело в пользу клиента банка по вопросу незаконности закрытия его счета банком в одностороннем порядке.

Причиной закрытия счета банком было выявление ряда сомнительных операций, по которым клиент не представил всех запрашиваемых банком документов (объясняющих экономический смысл операций). Еще одним аргументом было представление клиентом недостоверных сведений о месте своего нахождения, что было выявлено службой безопасности банка при проверке клиента.

Однако банк не учел следующего:

1) Необходимо подтверждать факт принятия банком решений об отказе в выполнении операций клиента, признанных сомнительными. Таким образом, для подтверждения правомерности отказа в банковском обслуживании банк должен, как вариант, письменно оформлять отказ в совершении той или иной операции с обоснованием причин отказа. Без получения клиентом подобного оформленного решения в суде можно признать действия банка неправомерными.

2) Суд также указал на то, что данные ЕГРЮЛ о месте нахождения общества (даже если проверка банка показывает, что его там нет) является достоверным источником сведений о юридическом адресе. Проверка же банка по сути заменяет собой обязанности налогового органа про проверке соответствия места нахождения общества заявляемому юридическому адресу.

К слову, Банк указывал, что общество фактически должно находится по месту прописки директора (город места регистрации директора отличался от города, указанного в юридическом адресе клиента банка). Довод звучит абсурдно - по логике банка физическое лицо может работать директором только в городе своей регистрации, без права «миграции». Представляется, что как минимум половина юридических лиц по этому основанию в данном банке сразу попадают в список подозрительных.

Более того, ФЗ «О противодействии легализации...» (см. п. 5.2 ст. 7 Закона) предусматривает право банка отказаться от заключения договора с клиентом, если он отсутствует по месту своего нахождения. Однако, это не дает право расторгнуть уже заключенный договор.

3) Кроме того, договор с клиентом на ведение банковского счета был расторгнут в день уведомления об этом организации, что является недопустимым в силу п. 1.2 ст. 859 ГК РФ. Несмотря на всю суровость норм и правил ФЗ «О противодействии легализации...» , природу гражданско-правовых отношений между клиентом и банком он не отменяет. Поэтому соблюдение правила ГК о том, что в случае одностороннего расторжения договора банком, он обязан уведомить

клиента за 60 дней до даты расторжения договора, никто не отменял. Предполагаем, что данное дело наглядно иллюстрирует нарушения, которые в настоящий момент скорее всего происходят в банковской сфере повсеместно. Поэтому рекомендуем обратить внимание на доводы, описанные в деле, которые можно противопоставить банку.
Однако перечисленные нарушения еще не самое абсурдное, что может сделать или потребовать от Вас банк. Следующий прецедент показывает, как некомпетентность банковских сотрудников вылилась в необходимость доказывать клиентом свою правоту во всех судебных инстанциях (решение вопроса дошло до Верховного суда).

Дело №2 о двойном налогообложении
Клиент банка (ИП) обратился в суд с требованием обязать банк исполнить платежные поручения, которые банк отказывался совершить по причине того, что клиент не представил доказательств уплаты налога (см. Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 07.05.2015 № Ф03-1619/2015 по делу N А24-3103/2014).

Суть дела сводится к следующему: Клиент в статусе ИП перечислял денежные средства с расчетного счета ИП на свой личный счет (физического лица), открытый в том же банке. Процедура, известная каждому ИП, равно как и то, что все денежные средства, полученные в рамках предпринимательской деятельности ИП,п осле уплаты им всех обязательных платежей поступают в его свободное владение и распоряжение. Следовательно, он вправе переводить их на свой личный счет и использовать любым не запрещенным законом способом.
Поскольку ИП применял УСН, он оплачивал единый налог и раз в год сдавал декларацию по УСН в налоговый орган, о чем уведомлял и банк.
Однако, банку этого показалось мало. По абсолютно неочевидным причинам он посчитал, что если клиент перечисляет денежные средства со своего расчетного счета на личный, он должен еще представить и доказательства уплаты с суммы перечисляемых средств 13% НДФЛ (видимо уже как с дохода физического лица). Не получив подтверждения уплаты НДФЛ, банк признал, что операции по перечислению средств с расчетного на личный счета являются обналичиванием денежных средств в крупных объемах с пластиковой карты физического лица и отказал в проведении таких операций.

Безусловно, ИП сейчас подпадают в зону повышенного внимания банков именно по причине возможности переводить все заработанные денежные средства в наличность. Однако это, конечно, не дает банку право придумывать свой налоговый кодекс. И при наличии подтверждения уплаты налога по УСН у него нет

оснований предполагать, что клиент на самом деле занимается обналичкой, а не реальной предпринимательской деятельностью.

Отметим, что суд новые правила налогообложения ИП не поддержал, признал действия банка неправомерными и указал, что тот не вправе заменять собой фискальный орган. Смеем надеяться, что это разовый случай и повсеместно с такими трудностями ИП еще не сталкиваются.

Дело № 3 о лицензировании при открытии счета

Следующее дело разрешено в пользу Банка, и полагаем, что основания для этого были. Истец (ООО) оспаривал отказ в заключении с ним договора банковского обслуживания. Основаниями для отказа при этом служили следующие доводы банка:

- бенефициаром и 100% участником ООО было лицо, уже владеющее несколькими другими компаниями - клиентами банка, счета которых на тот момент были заблокированы в связи с наложением взысканий на крупную сумму;
- кроме того, новое ООО было зарегистрировано по тому же адресу, что и все предыдущие.

Недобросовестность потенциального клиента была налицо. Хотя отметим, что этого можно было избежать, зарегистрировав общество на другого участника и по другому адресу.

Однако, в этом деле мы обратили внимание на следующий момент: в числе прочих доводов банка звучало то, что у общества на момент заключения договора банковского счета отсутствовали лицензии на осуществление его основного вида деятельности (добыча руд). При этом банк ссылался на собственные Правила открытия и закрытия счетов, а также на пункт 4.1 Инструкции Банка России от 14.09.2006 № 28-И «Об открытии и закрытии банковских счетов, счетов по вкладам (депозитам)», согласно которому для открытия расчетного счета юридическому лицу - резиденту в банк представляются лицензии (разрешения), выданные юридическому лицу в установленном законодательством Российской Федерации порядке на право осуществления деятельности, подлежащей лицензированию, в случае если данные лицензии (разрешения) имеют непосредственное отношение к правоспособности клиента заключать договор банковского счета соответствующего вида.

Предполагаем, что отсутствие лицензии на добычу руд (как и многих других видов лицензий) никак не влияют на правоспособность организаций открывать обычные расчетные счета. К тому же получение некоторых видов лицензий

(образовательной, например) занимает довольно длительный промежуток времени (иногда больше года). Сложно представить, как все это время организация существует без расчетного счета и несет затраты, необходимые для получения лицензии.

Дело № 4 о банковском штрафе за сомнительные операции
Бывший клиент банка оспаривает размер комиссии за закрытие банковского счета, которая составила ни много ни мало почти 400 тыс. руб. - 30% от остатка денежных средств на счете на день его закрытия (см. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 03.03.2015 № Ф06-19582/2013 по делу № А57-6048/2014). И все потому, что согласно тарифам банка в случае, если к клиенту в течение месяца до даты закрытия счета применены меры ФЗ «О противодействии легализации...» (отказ в выполнении распоряжения клиента по сомнительной операции), комиссия за закрытие счета составит 30% от средств на нем. Отметим, что согласно тарифам банка, опубликованным на его сайте, обычная комиссия в этом случае составляет порядка 500 руб. Безусловно, значительное удорожание стоимости услуги банка.

Суд, однако, отказал клиенту во взыскании неосновательного обогащения, указав, что подобная комиссия прописана в Тарифах банка, и клиент, подписав договор банковского счета, тем самым на нее согласился.
Наше изучение тарифов данного банка показало, что признание какой-либо операции клиента сомнительной в разы повышает тариф не только на закрытие счета, но и на совершение любой иной операции расчетно-кассового обслуживания (вместо 100-200 руб. операция сразу начинает стоить порядка 35 тыс руб.). Довольно ощутимое удорожание, особенно учитывая, что у многих клиентов (как показывают в том числе предыдущие прецеденты,) найдется к чему придраться.
К радости клиентов банков такие комиссии предусмотрели пока еще не все кредитные организации. Однако рекомендуем внимательней изучать тарифы, чтобы в итоге не получить такого же сюрприза.

Учитывая все вышеописанное рекомендуем внимательней относится к выбору обслуживающего банка и условиям оказания им услуг, а при требовании банком каких-либо документов детально продумывать, что вы будете предоставлять и насколько правомерен запрос банка (как показывают судебные дела - зачастую банк слишком буквально толкует содержание положений ЦБ и норм законодательства). Однако, смеем надеяться, что описанные случаи являются исключениями, а не рядовой банковской практикой, и сталкиваются с ними организации и ИП не часто.

Когда налоговая тайна становится явной: прогноз taxCOACH

«Когда?» - уже не вопрос! С 1 июня 2016 года вступают в силу поправки в Налоговый кодекс, которые снимают режим налоговой тайны со следующих сведений о налогоплательщиках (1):

- среднесписочная численность работников;
- данные бухгалтерской (финансовой) отчетности о суммах доходов и расходов;
- данные об уплаченных суммах налогов и сборов (без учета сумм, уплаченных в связи с ввозом товаров на таможенную территорию ЕАЭС, а также в качестве налогового агента).

(1) Поправки внесены в ст. 102 НК РФ Федеральным законом от 01.05.2016 № 134-ФЗ

Указанные сведения, а также информацию о налоговых правонарушениях, федеральная налоговая служба (ФНС) обязана размещать на своем официальном сайте для общего доступа, что скорее всего будет сделано уже в начале 2017 года.

Теперь попробуем ответить на вопрос: «И что тогда?» - или последствия такого «упразднения» налоговой тайны:

Да, скорее всего, первое, что приходит на ум каждому: «Теперь можно легко удовлетворить свое любопытство в отношении доходов, расходов и налоговой бремени «того парня» (например, конкурента).

Но нужно понимать, что все это сделано не любопытства вашего ради, а информирования для. Налогоплательщика вооружают инструментом для полноценной проверки своих контрагентов по «критериям самостоятельной оценки рисков», предусмотренных Концепцией планирования выездных налоговых проверок (2), в частности можно будет:

- Проверить уровень налоговой нагрузки контрагента на соответствие среднему уровню налоговой нагрузки по отрасли;
- Установить опережающий темп роста расходов контрагента над темпом роста его доходов от реализации товаров (работ, услуг);
- Установить отражение контрагентом в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов (уплата НДС в незначительных размерах при больших объемах выручки);
- Оценить по среднесписочной численности наличие у контрагента трудовых ресурсов, необходимых для выполнения тех или иных работ;
- и т.п.

(2) Утверждена Приказом ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@
Это существенным образом отразится на устоявшейся практике привлечения налогоплательщиков к ответственности за нарушения, связанные с так называемым «проявлением недостаточной осмотрительности при выборе контрагентов». Здесь речь идет в первую очередь о принятии к вычету НДС по счетам-фактурам, выставленным «недобросовестными» контрагентами («фирмами-однодневками»).

Если сейчас отсутствие в общем доступе «налоговой» информации о контрагенте, при наличии формального отсутствия взаимозависимости с ним и подписания документов от его имени уполномоченными на то представителем (директором), является, пожалуй, одним из основных аргументов в пользу невиновности налогоплательщика, то когда налогоплательщик будет вооружен необходимой информацией, он больше не сможет ссылаться на свою «беззащитность». Ссылаться на наличие «налоговой тайны», которая не позволяет ему в достаточной мере осведомиться о деятельности контрагентов и проявить «должную осмотрительность».

Таким образом, формула «мы не отвечаем за налоговую добропорядочность наших поставщиков» окончательно теряет свою силу в вопросе применения вычетов по НДС. Снять с себя такую ответственность можно будет только если на момент заключения сделки соответствующая информация о контрагенте по каким-то причинам не была размещена на сайте ФНС.
Очевидно, что в таких условиях усложнятся отношения и между самими налогоплательщиками (поставщиками - заказчиками). Например, если сейчас следствием «низкой налоговой нагрузки» может явиться разве что вызов налогоплательщика в ИФНС на комиссию, где тот как-то оправдывается перед инспекторами общими фразами о сложной экономической ситуации и «обещаниями повысить», то теперь ему придется держать этот показатель на уровне. Уже и для того, чтобы просто выглядеть добросовестным налогоплательщиком перед крупными покупателями и получить заветный контракт.

Или, например, если у организации в штате один директор и бухгалтер (что распространено по всем известным причинам), то многие заказчики могут отказаться от ее услуг, поскольку не захотят в случае чего отвечать перед налоговыми органами за то, что заключили договор с контрагентом, не имеющим для выполнения этих услуг необходимых трудовых ресурсов и, как следствие, не проявили «должную осмотрительность».
А вот еще наглядная иллюстрация возможных последствий раскрытия налоговой тайны: если кредиторы налогоплательщика увидят, что у него скопились

значительные долги по налоговым платежам, которые могут быть «несовместимы с жизнью», то неисключено, в этом случае они захотят сами инициировать процедуру банкротства дабы по-максимуму заявить свои права в распределении конкурсной массы.
Таким образом, налоговые органы сделали еще один решительный шаг в сторону повышения прозрачности деятельности налогоплательщиков, усложняющий взаимодействие с «проблемными контрагентами» и использование «фирм-однодневок». Если с внедрением нашумевшей системы АСК «НДС-2» налогоплательщики стали открыты для налоговых органов, как на ладони, в части всех операций с НДС, то теперь они станут обнажены и друг перед другом, и каждый будет вынужден приглядывать за своим партнером, чтобы «прикрыть» себя.

«Простые решения», которые использовались ранее поголовно для оптимизации своего налогового бремени, уже не только не помогают, а становятся лишь сплошным источником проблем как с контролирующими органами, так и с клиентами.

В этой связи, структурное преобразование бизнеса, на базе разработанной нами концепции комплексного подхода к решению вопросов налоговой, имущественной и управленческой безопасности, становится не просто актуальным, а необходимым условием стабильности в этих непростых условиях.

ГЛАВА 3
РИСКИ ПРИ ЭКОНОМИИ НА НДС И ИСПОЛЬЗОВАНИИ ФИРМ-ОДНОДНЕВОК

К «выезду готов»: эффективность налоговых проверок достигла 99% за счет специальных технических средств

«Главным оружием» налоговых органов в борьбе с недобросовестными налогоплательщиками являются выездные налоговые проверки (далее - ВНП). При этом в работе ФНС прослеживается одна очень важная тенденция: сокращение количества налоговых проверок при одновременном росте их эффективности. Так, например, по данным, содержащимся в докладе об осуществлении ФНС госконтроля в 2012 году (1), в прошлом году сотрудники налоговой службы провели 58 тыс. выездных налоговых проверок (что почти на 14% меньше, чем в 2011 году). Вместе с тем результативность ВНП составила 99%, это значит, что только 1 % ВНП проходит без каких-либо доначислений.

Еще одним показательным моментом, свидетельствующем о повышении уровня профессиональности и результативности работы налоговых органов является сокращение размера уменьшенных по решению судов сумм, доначисленных налоговиками в результате проведения ВНП, почти в два раза. Так, в 2012 году в результате проведения ВНП доначислено 315 млрд рублей, а размер уменьшенных по решению судов платежей составил всего 42,5 млрд. рублей (что на 37 млрд. рублей меньше, чем в 2011 году).

Безусловно, статистика, особенно в руках государства, вещь ненадежная, но все же она является определенного рода «маячком», сигнализирующим о наметившихся тенденциях. А именно - налоговая служба больше не гонится за количеством, а сконцентрировалась на качестве ВНП.

Что же позволяет добиваться более высокой эффективности проверок? На официальном языке это звучит так: «общее количество проверок сократилось..., что обусловлено «точечным» подходом к отбору объектов контроля и усилением аналитической составляющей при подготовке проверок...».

Переводя на «русский», это значит, что налоговики наконец научились пользоваться тем нешуточным массивом информационных средств, созданных техническим «гением» прогресса.

Большая часть работы (70-80 %), необходимой для налогового контроля, теперь проводится именно в процессе предпроверочного анализа. Налоговый аналитик с помощью специальных технологий и инструментов собирает и обобщает всю информацию о налогоплательщике. Что позволяет налоговому органу еще до назначения ВНП составить максимально полную картину о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика и обнаружить так называемые «проблемные места», дающие основание полагать о совершении субъектом налогового правонарушения и применении различных схем ухода от уплаты налогов.

Более того, как раз результаты предварительной аналитической работы (во мно-

гом роботизированной) и становятся основанием для проверки «удачливого» налогоплательщика.
Наш многолетний опыт консультирования клиентов по вопросам взаимоотношений с налоговыми органами показал, что до сих пор среди представителей бизнеса бытует мнение о том, что выездная налоговая проверка проводится только раз в три года и не чаще. В действительности же ВНП может и не назначаться годами, а может быть назначена и в течение 1 года с момента регистрации компании. Ключевым моментом здесь является уверенность налогового органа в возможности выявления нарушений у конкретного налогоплательщика и доначислении ему существенной (!) суммы налога (минимальная сумма налога для юр.лиц - более 1 млн.руб).
К 2013 году запущены в эксплуатацию более 20 программных комплексов для отбора кандидатов на проверку, среди которых:
- ЭОД - местный уровень (налоговая отчетность контрагента в режиме онлайн);
- FIRA-Pro (база для анализа юридической и владельческой структуры бизнеса);
- ПК "Визуальный анализ информации" (робот выводит в графическом виде картинку структуры бизнеса, доходов собственников на основе формальной и неформальной информации);
а также "Однодневка", "Схемы", "Досье рисков" и т.д....
Как происходит отбор «кандидата» на ВНП? Ежеквартально в ЭОДе выбираются организации по 12-ти критериям риска (в среднем на одну районную инспекцию областного центра приходится 2 – 3 тыс. таких организаций). Из этого списка в предварительный план для ВНП, в первую очередь, автоматически включаются крупнейшие налогоплательщики, не проверявшиеся более 2 лет, а также налогоплательщики с выручкой свыше 100 млн рублей.
На втором этапе налогоплательщики «просеиваются» уже более тщательно: с помощью программных средств и баз данных выявляются так называемые «анонимные» контрагенты («неблагополучные» организации с «номинальными» директорами и учредителями), запрашиваются в электронном формате выписки по подозрительным налогоплательщикам из банков (особенно тщательно проверяются разовые сделки от 1 млн рублей , для того чтобы размер доначислений был значительным), запрашиваются сведения об IP и MAC адресах устройств, получавших доступ к управлению счетом компании и ее контрагентов и т.д.
Большой объем информации специалисты налоговой службы получают из «открытых» источников. Например, в FIRA-Pro удобно сконцентрированы базы данных по предприятиям, по отдельным отраслям деятельности, информация из банков, данные Росстата, ЕГРЮЛ, аналитика по трансфертному ценообразованию и другие полезные сведения. Инспектор может легко провести экспресс-оценку рисков конкретного налогооплательщика, в автоматическом режиме выявить аффилированные с ним структуры и связи с «недобросовест-

ными» поставщиками, сравнить показатели деятельности и объем отчислений налогоплательщика с компаниями-аналогами в том же регионе. Специальный сервис Solver позволяет, опять же в автоматическом режиме, нарисовать схемы взаимодействия с контрагентами и смежными структурами.
Для визуализации схем уклонения от уплаты налогов также часто используется программный комплекс ВАИ (Визуальный анализ информации). Он позволяет визуально отобразить взаимосвязи (в том числе неформальные) между компаниями, их учредителями и руководителями (к примеру, на предмет взаимозависимости), финансовыми потоками (кто и кому платит), вплоть до “физиков”, через которых проходит “обналичка”
Таким образом, еще до проверки у фискалов имеется вся информация не только о вашей компании (или группе компаний), но и обо всех “подозрительных” контрагентах и ваших взаимоотношениях с ними. Причем многое из этого они получают в автоматизированном режиме, не вступая в длительную переписку со смежными структурами и самим налогоплательщиком, что должно заставить хозяйствующих субъектов более грамотно и детально подходить к формированию своей налоговой политики, отказываясь от агрессивного налогового планирования.
Сноски:
1. Доклад об осуществлении Федеральной налоговой службой государственного контроля (надзора) в соответствующих сферах деятельности и об эффективности такого контроля (надзора) в 2012 году.

Схемы с «однодневками» как приглашение на выездную проверку (3 ключевых признака)

В этой рассылке мы рассмотрим основные «пунктики» налоговых инспекторов, которые разжигают в их сердцах жажду разоблачения налогоплательщика в том, что он участвует в схемах ухода от налогообложения, конечно, помимо жажды «начислить» побольше налогов. Если раскрытие схемы не предполагает значительных доначислений (в Екатеринбурге более 3 млн. руб.), какой бы дерзкой и очевидной эта схема не была, инспектора вряд ли станут тратить на нее свое время, скорее всего возьмут «на карандаш» и подождут, когда ставки подрастут. Мы не станем анализировать конкретные схемы ввиду их великолепного разнообразия, а лишь отразим те признаки организации бизнеса, которые предполагают высокий риск назначения выездных проверок.

Сразу отметим, что наличие только одного или двух признаков, о которых мы бу-

дем говорить, не предполагают за собой безусловное доначисление налогов, но уже первый из них несет в себе риск назначения выездной налоговой проверки и сопутствующих ей неприятностей. Если проверка назначена, то даже если в ходе ее проведения схема не подтвердилась, инспектора без доначислений не уйдут, пока не проверят все аспекты деятельности налогоплательщика в поисках нарушений.

И так, начнем:
1) Первый, самый актуальный признак, выявление которого составляет 90% работы отдела планирования выездных проверок, это наличие поставщиков товаров (работ, услуг)- «однодневок» или еще так называемых «проблемных контрагентов».

Принцип прост, выбирают в первую очередь налогоплательщиков с большими оборотами (в Екатеринбурге от 500 млн. руб.), реально осуществляющих финансово-хозяйственную деятельность. Далее по банковским выпискам выбираются их основные поставщики, которых проверяют на предмет налоговой «порядочности». Если будет установлено, что налогоплательщик перечислял «проблемным контрагентам» за последние три года суммы, которые предполагают доначисления налогов в размере свыше 3 млн. руб. (Екатеринбург), считайте, что вопрос о назначении выездной налоговой проверки решен.

В отношении налогоплательщиков с оборотами ниже 500 млн. руб. налоговые органы действуют от обратного. Проверяют банковские выписки уже вычисленных ими «однодневок», и всех реально хозяйствующих субъектов, кто перечислял им деньги, ставят в очередь на выездную проверку.

При этом нужно иметь ввиду, касательно вычетов по НДС, даже в случае если налоговый орган установит, что товар (услуги, работы) фактически имели место быть, все документы, связанные с его движением оформлены надлежащим образом, а сам налогоплательщик и его непорядочный контрагент независимы друг от друга, то налоговые органы будут настаивать на том, что в бюджете не сформирован источник возмещения налога, так как поставщик, который должен заплатить налог, фактически его не уплачивает. При условии, если инспекция докажет, что налогоплательщик не проявил должной осмотрительности в выборе контрагента (здесь будут учитываться любые противоречивые, путанные и непоследовательные сведения о заключении договоров с контрагентом, об условиях поставок, оказания услуг (работ), подписание документов неустановленными лицами и т.д.), то суды часто занимают сторону налоговой в отношении отказа вычетов по НДС (пара наглядных примеров: Постановление ФАС Ураль-

ского округа от 21.11.2013г. № Ф09-11931/13, Постановление ФАС Уральского округа от 26.09.2013г. № Ф09-9641/13).

Поэтому на этапе планирования выездных проверок, для инспекторов важен сам факт взаимодействия плательщика НДС с «проблемным» контрагентом, а уже потом разбираются реальны или нет осуществляемые между ними операции.

Хотя заметим, что уже непосредственно при проведении выездной проверки сам по себе факт участия в схеме фирмы-однодневки ничего не значит. Для привлечения налогоплательщика к ответственности налоговому органу необходимо доказать, что все участники схемы действовали согласованно и во взаимосвязи с целью занижения расходов, учитываемых при налогообложении.

2) Признаки согласованности действий участников схемы:
Налоговые органы выделяют следующие обстоятельства, свидетельствующие о согласованности действий участников схемы:
Во-первых, это наличие юридической взаимозависимости или аффилированности лиц (например, одно юр.лицо является учредителем другого). По мнению налоговых, налогоплательщик не может не знать о недобросовестности своих контрагентов и о фактах неуплаты ими налогов, если в отношениях с ними установлены аффилированность или взаимозависимость. Данная точка зрения поддерживается и арбитражными судами.

Во-вторых, подконтрольность участников схемы при их формальной юридической самостоятельности, когда у одного лица есть возможность влиять на деятельность других, например, в силу того, что оно является единственным покупателем спорных контрагентов. Фактом, свидетельствующим о подконтрольности лиц, также может быть наличие документов, содержащих прямые указания для руководителей юридически вроде бы самостоятельных организаций поступить тем или иным образом.

В-третьих, проведение расчетов между участниками цепочки в течение одного банковского дня. Как правило, по всем счетам проходит практически одна и та же сумма, а на начало и конец дня у участников схемы вообще может не быть никаких средств. Для налогового органа сами факты наличия счетов в одном банке и проведения операций в течение одного-двух дней могут стать основанием для признания лиц взаимозависимыми, и порой, им удается отстоять такой подход в суде.

Есть и иные обстоятельства, например доказательством согласованности действий участников сделки являются такие факты, как нахождение лиц по одному адресу, общие контакты связи, ведение бухгалтерской и налоговой отчетности организаций-участников схемы одним лицом или отправка отчетности с одного IP-адреса, нахождение товара на протяжении всей цепочки операций на одном и том же складе и т.д.

Признание действий участников схемы согласованными зависит, в основном, от объема представленных налоговым органом доказательств. Наличие одного или двух обстоятельств из перечисленных выше могут показаться суду не убедительными, однако совокупность таких обстоятельств при наличии других признаков недобросовестности лиц приведет суд на сторону налогового органа. 3) Особое внимание налоговые органы обращают на нереальность или невозможность совершения отдельных операций, проводимых участниками схемы, что может проявляться, в частности, в несоответствии объемов поставки времени поставки и пересекаемому пространству.

Наибольшее количество ошибок налогоплательщики делают при документальном оформлении операций. Как правило, многие даже не задумываются об оформлении документов в соответствии с реально существующими обстоятельствами, например, когда операции по перемещению товара фактически осуществляются на территории, расположенной вне зоны деятельности организации согласно договору.

Одним из основных доводов налоговых органов при обвинении налогоплательщиков в фиктивности осуществляемых операций является отсутствие физического перемещения товара от поставщика к поставщику. Об этом, в частности, могут свидетельствовать отсутствие складских помещений или иных ресурсов, например, персонала и техники, у участников схемы для выполнения договорных обязательств. Когда приобретается товар в объеме, перевозка и хранение которого технически неосуществима (используемые транспортные средства согласно документам не предназначены для перевозки такого товара или заявленного его объема, в помещениях нет возможности обеспечить сохранность товара).

Три выше перечисленных блока признаков являются ключевыми для проведения выездных проверок, поскольку они обеспечивают налоговым органам вполне прогнозируемые доначисления и предполагают понятный, уже отработанный, порядок проведения контрольных мероприятий. А прогнозы и время на их реализацию для инспекторов дорого стоят. Например, областные Управления ФНС

требуют от районных инспекций поквартальные и годовые прогнозы как по количеству проверок, так и по суммам доначислений, 10% -е отклонение от которых грозит начальнику Инспекции вызовом «на ковер» и лишением премиальных. Поэтому практически все силы инспекторов уходят именно на выявление рассмотренных нами признаков. По сути, для рядового инспектора уличить налогоплательщика в контакте с «однодневкой» - это уже «налоговая схема», ему этого достаточно.

И коль уж мы определили логику поиска схем налоговыми инспекторами (на практике, как видим, достаточно не затейливую), то не стоит подкидывать налоговым органам поводов для размышлений, вписывающихся в ее общую канву. Самым надежным способом снижения налоговых рисков является их диверсификация путем построения хорошо организованной модели бизнеса в рамках группы компаний, структура которой определяется реальными направлениями осуществляемой деятельности, по максимуму использующая предоставленные законодательством легальные способы снижения налоговой нагрузки. При этом стоит всячески избегать искусственных схем минимизации налогообложения, тем более с привлечением «сомнительных» организаций. Вообще, все что вы делаете в рамках группы компаний не должно выглядеть искусственным, а укладываться в общую логику действительных бизнес-процессов, которую налоговым инспекторам опровергнуть не по силам.

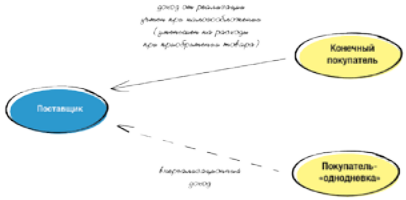
Креатив в действии или чем грозит реализация товара через фирму-»однодневку»

На фоне разговоров о «конце обналички» в 2015 году предлагаем рассмотреть новый креативный подход налоговых органов к оценке ситуаций, когда покупателем проверяемого налогоплательщика оказывается фирма - «однодневка». Этого вопроса мы однажды касались в своей рассылке, рассуждая на предмет перспектив доказывания налоговым органом фактов занижения рыночной цены при реализации товаров покупателям.

Однако налоговые инспекторы не перестают удивлять налогоплательщиков творческим мышлением и целеустремленностью в раскручивании тех или иных способов занижения налоговой базы.

Сегодня вернемся к этой ситуации. Фискалы предлагают рассматривать полученные от покупателя - «однодневки» средства в качестве внереализационного дохода проверяемого налогоплательщика с доначислением, соответственно, налога на прибыль по ставке 20 % со всего размера поступивших денежных средств.

Какие категории покупателей могут попасть в категорию «однодневок»? Тут все традиционно, признаки аналогичны характеристикам поставщиков - «однодневок»:
учредители и руководители организации отрицают свою причастность к созданию либо деятельности организации;
контрагенты-покупатели не находятся по месту нахождения;
отсутствуют необходимые условия для ведения нормальной деятельности (помещение, сотрудники);
первичные документы подписаны неустановленными лицами;
покупатели не уплачивают налоги; суммы оборотов не соответствуют заявленным показателям декларации.
Кроме того:
налогоплательщиком не проявлена должная осмотрительность и осторожность при выборе покупателя;
в дальнейшем товар реализован также организациям, имеющим признаки фирм - «однодневок».
Практика квалификации полученных от покупателей - «однодневок» денежных средств в качестве внереализационного дохода достаточно свежая. Суть подхода в следующем: ИФНС не оспаривает отраженные в учете операции по приобретению и реализации товара. Вместе с тем, второй стороной сделки, по мнению инспекции, является некое третье лицо, как правило, установленный в ходе проверки конечный получатель товара...
Помните про сформированный подход об определении действительного размера налоговой выгоды посредством учета рыночных цен товара, в том числе цен заводов-изготовителей? Он используется при оспаривании претензий к поставщикам налогоплательщика. Так вот, эти компании - те самые конечные получатели товара, а налогоплательщики, которым внимание посвящено сегодня, - заводы-изготовители или торговые дома при них.
...Поскольку товар отгружен одному лицу, а средства получены от другого - «однодневки», они квалифицируются налоговым органом как безвозмездно полученные в связи с отсутствием основания перечисления.
Схематично доводы налоговых органов выглядят следующим образом:



До недавнего времени суды вставали на сторону налогоплательщиков, принимая во внимание формальные факты приобретения и реализации товара, наличие отгрузочных документов, учет выручки и затрат на приобретение товара в целях налогообложения. Суды поддерживали налогоплательщиков в том, что происходит двойное налогообложение поступивших денежных средств.
Сноска 1
Если исходить из позиции налогового органа и сделки с ООО «Покупатель» являются мнимыми, организация является фирмой «однодневкой», то и доход от данной организации в виде перечисления заявителю денежных средств во исполнение договоров, заявителем не мог быть получен, и соответственно налоговая база по налогу на прибыль заявителем не уменьшена, как считает налоговый орган, а увеличена и налог на прибыль уплачен в бюджет в большем размере.
Судебные акты по делу № А40-10616/13
Сноска 2
По мнению налогового органа, ООО «Альфа» не осуществляло реализацию товаров по указанному договору поставки. Установлено, что покупатель обладает признаками «фирмы-однодневки», не осуществлял дальнейшей реализации приобретенной у общества продукции, не имел возможности вывезти от ООО «Альфа» и хранить приобретенный товар. Также инспекцией установлено отсутствие складских помещений у ООО «Альфа».
...Однако, поступившие от указанного контрагента в порядке предварительной оплаты денежные средства учтены обществом в качестве выручки от реализации товаров при определении налоговой базы по налогу на прибыль.
С учетом установленных при рассмотрении дела обстоятельств судами сделан обоснованный вывод о реальности приобретения и поставки спорного товара, правильном учете спорных операций для целей налогообложения.
Судебные акты по делу № А40-38402/12

Интересно, что подобные попытки предпринимают только налоговые органы г.Москвы.
Однако появился и противоположный подход в аналогичной ситуации все в том же Арбитражном суде г.Москвы. Так, 23 июля 2014 года вынесено решение суда первой инстанции по делу А40-46670/14, в котором суд не счел достаточными доказательствами правоты налогоплательщика одни лишь факты оплаты со стороны Покупателя и отражения этой выручки в налоговой базе по налогу на прибыль.
Установленный конечный грузополучатель дал пояснения, что сотрудничал не-

посредственно с самим налогоплательщиком, от третьих лиц спорный товар не получал.

Дополнительным основанием для вынесения решения стало неправильное оформление части первичной документации, отсутствие подписи руководителей контрагентов - покупателей на товаросопроводительных документах, отсутствие письменных заявок на отгрузку, неправильное оформление доверенностей на получение товара и пр. Как указал суд, такие казалось бы формальные нарушения в совокупности свидетельствуют об отсутствии реальности в отраженных операциях.

Еще раз подчеркнем, в таком подходе налоговый инспектор как бы оставляет в стороне сделки по приобретению и отгрузке товара, не оспаривая факты поступления на склад и отгрузки со склада товара. Тем самым налоговые последствия этих операций не отрицаются. Одновременно, полученные денежные средства от фирм - «однодневок» признаются не связанными с движением товара, полученными без оснований и, как следствие, безвозмездными, что влечет внереализационный доход у налогоплательщика.

В то же время такой «рецепт» как средство с уклонением от уплаты налогов влечет только доначисления налога на прибыль. НДС с суммы безвозмездных средств не начисляется. Однако, если принять во внимание начисление налога на прибыль со всей суммы полученных денежных средств, это с лихвой покрывает возможные потери в НДС при включении посредника в цепочку реализации товара.

Можно предположить, что тем самым налоговики ищут варианты предъявления претензий к стороне, виновной во взаимодействии с фирмами - «однодневками». Если оно инициировано продавцом товара, то и ответственность несет он. Если же покупатель - то ему будет отказано в налоговых вычетах и, возможно, затратах по налогу на прибыль при наличии доказательств подконтрольности компании - поставщика.

Мы будем внимательно следить за ходом пересмотра данного решения в судах вышестоящих инстанций. Если подход будет поддержан, это станет еще одной победой налоговых органов в борьбе с агрессивным уклонением от уплаты налогов.

Налог на добавленную стоимость (НДС) в 2015 году: к чему готовимся?

Прошедший год был насыщен событиями как никакой другой в этом веке. Изменения в международной и внутриполитической жизни носили столь кардинальный и неожиданный характер, что прогнозирование превратилось в пророчество – в него теперь можно только верить или не верить, рациональные доводы отходят на второй план.

Чего только не было в этом году: Зимняя Олимпиада в субтропиках, первое со времен 1945 года увеличение территории России, загадочные катастрофы, гражданские войны, санкции, инфляция, девальвация и прочая, прочая… Все крайне запутанно и переплетено неведомым образом. Непроизвольно любое ужесточение административного регулирования хочется связать с этими событиями. Однако изменения в налоговом законодательстве, вступающие в силу с 1 января 2015 года, связаны с планомерным стремлением правительства России усовершенствовать систему налогового администрирования и, в конечном итоге, увеличить поступления в бюджет. Многострадальный Налоговый кодекс РФ (более 300 поправок за время его существования) продолжает путь к совершенству…

Изменения коснулись всех налогов и сборов, были даже введены новые торговые сборы.

Конечно, государство не могло обойти вниманием НДС. Для справки: доходы от поступления НДС на 1 ноября 2014 года составили 27 % всех доходов федерального бюджета. От увеличения сборов за счет повышения налоговых ставок отказались сразу и решили поработать над увеличением эффективности налогового администрирования. Цель - вызвать у налогоплательщиков ощущение неизбежности выявления налоговых «огрехов» и, соответственно, снизить применение агрессивных средств налоговой оптимизации. Еще раз уместно напомнить, что НДС не знает законных средств оптимизации, что бы кто не обещал.

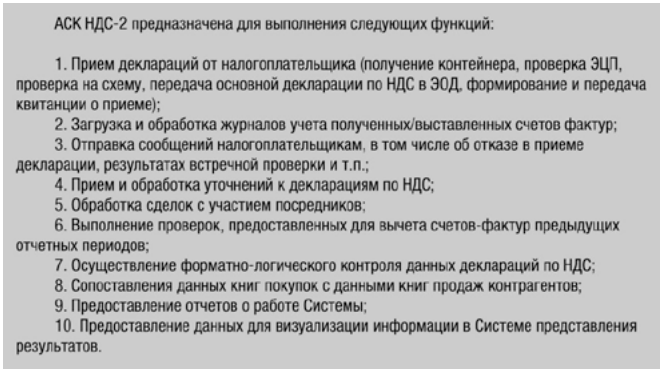
Итак, перед Правительством РФ встала непростая задача – увеличить поступления по НДС, не повышая ставки. Посмотрим, как они справились с этой задачей.

Новации в налогообложении НДС можно для удобства разбить на две группы: изменения в порядке предоставления отчетности и изменения в контроле за уплатой НДС.

Самыми важным нововведением в отчетности по НДС, конечно, является изменение содержания и формы декларации по НДС (п. 5.1 ст. 174 НК РФ), в связи с чем утверждена новая форма декларации (Приказ Минфина России от 29.10.14 № ММВ-7-3/558@).

Об этом мы уже писали в рассылке «Слышим звон, разберемся где он: декла-

рации по НДС в 2015 году». Чтобы не повторяться, кратко изложим основные интересующие нас изменения:
декларация подается в электронном виде;
налогоплательщики теперь освобождены от ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур;
в декларацию по НДС включаются сведения, указанные в книге покупок и книге продаж налогоплательщика.
Также отметим изменения в отчетности для посредников, экспедиторов и застройщиков, являющихся и не являющихся налоговыми агентами. Выступая в роли налоговых агентов, они должны:
предоставлять декларацию в электронном виде, при этом в декларацию включаются сведения, указанные в журнале учета полученных и выставленных счетов-фактур в отношении указанной деятельности (для налоговых агентов);
вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур;
Посредники, экспедиторы и застройщики, не являющиеся налоговыми агентами и налогоплательщиками, должны представлять в инспекцию журнал учета счетов-фактур в электронном виде.
С 1 января 2015 года декларация по НДС, представленная на бумажном носителе, не считается поданной. Это может повлечь серьезные последствия вплоть до налоговой ответственности и приостановки операций по банковским счетам.
В результате в распоряжении ФНС уже при получении декларации будет информация из книг покупок и продаж. Это позволит налоговикам в автоматическом режиме сравнить сведения, полученные от налогоплательщика и его контрагентов. А значит, освободит налоговых инспекторов от необходимости разбирать и сопоставлять выписки по расчетным счетам проверяемого лица и его контрагентов. Безусловно, это существенно облегчит налоговикам работу по поиску нарушителей и повысит точность отбора претендентов для контроля.
Для обработки такого огромного количества информации была создана Автоматизированная система контроля НДС-2 (АСК НДС-2). Об использовании налоговиками различных автоматизированных программно-информационных комплексов см. рассылку "Налоговики заПИКали налогоплательщиков: об использовании налоговыми органами программно-информационных комплексов".
Давайте поподробней рассмотрим новую систему контроля.
АСК НДС-2 была представлена на совещании в Казани 22 сентября 2014 года.
На сайте ФГУП «Главный научно – исследовательский вычислительный центр Федеральной налоговой службы» (http://www.gnivc.ru/power_home/certification_center/specoperator/nds2/) размещена следующая информация об этой программе:



АСК НДС-2 предназначена для выполнения следующих функций:

1. Прием деклараций от налогоплательщика (получение контейнера, проверка ЭЦП, проверка на схему, передача основной декларации по НДС в ЭОД, формирование и передача квитанции о приеме);
2. Загрузка и обработка журналов учета полученных/выставленных счетов фактур;
3. Отправка сообщений налогоплательщикам, в том числе об отказе в приеме декларации, результатах встречной проверки и т.п.;
4. Прием и обработка уточнений к декларациям по НДС;
5. Обработка сделок с участием посредников;
6. Выполнение проверок, предоставленных для вычета счетов-фактур предыдущих отчетных периодов;
7. Осуществление форматно-логического контроля данных деклараций по НДС;
8. Сопоставления данных книг покупок с данными книг продаж контрагентов;
9. Предоставление отчетов о работе Системы;
10. Предоставление данных для визуализации информации в Системе представления результатов.

Все данные из деклараций будут стекаться в единую базу данных «Big data». Программный комплекс будет в автоматическом режиме осуществлять анализ информации в отчетности налогоплательщика и сопоставлять со сведениями, предоставленными контрагентами и посредниками. В единой системе будет информация от налогоплательщиков, налоговых агентов и иных лиц, ведущих журналы учета счетов-фактур. В итоге у налогового органа появится возможность в автоматическом режиме проследить всю цепочку реализации товаров и услуг и отследить возникновение и размер добавленной стоимости.

Обработкой информации из системы займется специально созданное подразделение ФНС - «Межрегиональная инспекция ФНС по камеральному контролю» (3). Именно она будет анализировать и выявлять противоречия в декларациях, а затем сообщать территориальным налоговым органам о нарушениях для дальнейшей проверке «на местах».

(3) Приказ Минфина России от 17.07.2014 № 61н «Об утверждении Типовых положений о территориальных органах Федеральной налоговой службы»

Законодатель изменил порядок предоставления и содержание отчетности по НДС: теперь автоматизированная система укажет налоговому инспектору на «нехорошего» налогоплательщика. Но этого недостаточно для доначисления или привлечения к ответственности. И поэтому следующим шагом законотворцев стала работа над контрольными мероприятиями по проверке уплаты налога на добавленную стоимость.

Нововведения затронули всего три пункта НК:

пункт 8.1 ст. 88 НК РФ;

пункт 1 ст. 91 НК РФ;

пункт 1 ст. 92 НК РФ.

В случае выявления противоречий с декларациями других налогоплательщиков и /или подачи декларации к возмещению НДС из бюджета налоговые инспекторы получили полномочия, ранее доступные только в рамках выездных проверок, а именно:

право истребовать у налогоплательщика счета-фактуры и иные документы, относящиеся к указанным в декларации по НДС операциям;
право осуществлять доступ должностных лиц налоговых органов на территорию или в помещение для проведения налоговой проверки;
право производить осмотр территорий, документов и предметов налогоплательщиков.
Такие полномочия возможны только в двух случаях:

1) при подаче декларации для возмещения НДС;
2) при несоответствии и противоречиях, если это приводит к занижению уплачиваемого НДС или завышению возмещаемого НДС.

При этом постановление о проведении осмотра территории или требование о предоставлении документов должны содержать ссылку на основание. Пока остается открытым вопрос, достаточно ли будет указания на «выявление противоречий в декларации» или налоговые органы обязаны будут сообщать, с декларациями каких именно налогоплательщиков или при отражении каких операций выявлены противоречия. Это напрямую влияет на объем запрашиваемой информации.
Что же получается в итоге? Камеральная проверка фактически ничем не отличается от выездной, но порядок и периодичность назначения будет как у обычной камеральной проверки. Если выявить противоречия, запросить документы и провести осмотр инспекторы не успеют в отведенный законом трехмесячный срок с момента предоставления декларации, осуществить проверку они смогут только в ходе выездных мероприятий.
Вернемся к вопросам, озвученным в начале статьи. Как вы считаете, справились авторы поправок со своими задачами? Судя по всему, да. Поступления по налогу на добавленную стоимость увеличатся. Прежде всего, налоговики как добрые феи превратят недобросовестных лиц в добропорядочных – им просто станет еще тяжелее экономить на НДС.
Но и добросовестные налогоплательщики поучаствуют в помощи государству. "Как?" – спросите вы. Да очень просто: объем и степень систематизации информации, предоставляемой в налоговый орган при сдаче декларации, возрастет. За счет применения автоматизированной информационной системы загруженности сотрудников инспекции уменьшится и они смогут больше проверять и доначислять.
Отметим еще несколько важных моментов, которые могут вам пригодиться:
1) журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур теперь необязательны для налогоплательщиков, но их целесообразно вести для собственного учета;

2) в целях безопасности лучше перед отправкой отчетности перепроверять данные журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур и книг покупок и книг продаж;
3) электронную декларацию стоит подавать дней за десять до срока во избежание накладок;
4) необходимо помнить, что налоговый орган может истребовать документы у налогоплательщика, производить осмотр территории, помещений, документов и предметов только при выявлении противоречий между сведениями, представленными в декларации налогоплательщиком и его контрагентами, если такие несоответствия свидетельствуют о занижении суммы НДС, подлежащей уплате, либо о завышении суммы, заявленной к возмещению. Поэтому при предоставлении пояснений должностным лицам стоит подчеркнуть и всячески подтвердить то, что несоответствия не обусловлены стремлением занизить суммы, подлежащие уплате в бюджет, а вызваны иными причинами, например, контрагент решил заявить вычет в другом квартале. Активное взаимодействие с налоговым органом позволит избежать лишних неприятностей;
5) следует обращать внимание на порядок назначения осмотра и обеспечения доступа на территорию налогоплательщика. Во-первых, постановление о проведении осмотра и об обеспечении доступа должно быть мотивированным. Во-вторых, постановление должно быть утверждено руководителем (заместителем руководителя) налогового органа.
Любые даже автоматические механизмы выявления противоречий не смогут обеспечить 100 процентного охвата налогоплательщиков и 100 процентного выявления нарушений. Потребуется время на отлаживание работы системы, на сопоставление данных деклараций по итогам каждого квартала, на наполнение базы данных информацией о добавленной стоимости по всей цепочке ее создания. Но повысить собираемость НДС за счет улучшения качества администрирования налоговики смогут, как это и происходило в предыдущие несколько лет. Вместе с глобальным экономическим спадом это станет серьезным испытанием для российского бизнеса.

Как принять НДС к вычету, если ваш контрагент - «проблемный»? Тайна золотого ключика

По доброй воле я плачу налоги,
Хоть алчность часто шепчет: Придержи!
То, что печаль и злость внушает многим -
Не наши беды, а «налог на жизнь».

Луций Анней Сенека Младший
Письмо XCVI (Об испытаниях судьбы)
Вопрос уплаты НДС у большинства представителей бизнеса, уплачивающих налоги на общих основаниях, ассоциируется с вопросом «жизни и смерти». Поэтому руководители организаций, получая очередную бюджетную сводку за отчетный период, на заветной строчке «НДС» уходят в мрачную задумчивость. Поводов для такой задумчивости значительно прибавляет усиливающийся со стороны налоговых органов контроль за применением вычетов по НДС.

Так, с 2014г. всех налогоплательщиков обязали сдавать декларации по НДС только в электронном виде. С 2015г. уже реализуется план по включению в декларацию всех данных книг покупок и продаж и наладке системы автоматического анализа этих данных с помощью информационного комплекса АКС НДС-2 (НДС в 2015 году: к чему готовимся?).
Уже только эти новации в сфере налогового администрирования должны значительно расширить предпроверочную базу налоговых органов. Если же говорить о выездных налоговых проверках (ВНП - еще три зловещие буквы, повергающих в трепет налогоплательщиков), то за 2014 год по отношению к предыдущему налоговые органы добились увеличения доначислений налогов по их результатам на 1,7 млрд. руб. И это при том, что общее количество проверок было снижено на 5,5 тыс. или 13%. Раскрыв содержание доначислений по ВНП, можно увидеть, что НДС в них составляет порядка 80%.
Мы уже неоднократно повторяли, и еще раз повторим, что вариантов законной (безопасной) оптимизации НДС нет... что 2015 год - это год системной работы над оптимизацией налогов с доходов и имущества, а также работы над имущественной безопасностью. Здесь риски (с учетом новых правил о банкротстве и новых полномочий налоговиков по взысканию) велики как никогда прежде.

Но! Сегодня мы, немного отступив от наших правил, хотим дать вам инструмент, в разы повышающий ваши возможности в обосновании правомерности вычетов по НДС... каким бы «некрасивым» ваш контрагент не оказался.

Если вы возьмете в руки свежий акт или решение налогового органа по выездной проверке (напомним, более чем на 80% такие проверки направлены на выявление проблемных контрагентов), то обнаружите одно из самых распространенных нарушений по НДС: «Подписание счетов-фактур от имени контрагента неуполномоченными или неустановленными лицами».
Вы прекрасно знаете, что счет-фактура должен быть подписан руководителем и главным бухгалтером организации либо иными лицами, уполномоченными соответствующим распорядительным документом по организации или доверен-

ностью от имени организации (абз. 1, п. 6 ст. 169 НК РФ). В противном случае, налоговые органы рассматривают счет-фактуру как документ, содержащий недостоверные сведения.
Исходя из этого, проверяющие, установив, что контрагент вашей организации относится к категории «анонимных структур», приступают к изучению формальной стороны сделки с ним. А точнее, сличать подписи на договорах и счетах-фактурах, и обычно добиваются нужного им результата, например:

«... - руководитель организации-контрагента (тот что в ЕГРЮЛ) отказывается при допросе от подписания каких-либо документов и в целом руководства организацией (часто биография таких «руководителей» только подтверждает их показания - прим. автора);

- экспертиза не подтвердила оригинальность подписи представителя контрагента на договоре, счетах-фактурах (оригиналы подписей инспектора, как-правило, берут при допросе или запрашивают у банка, те что были оставлены при открытии расчетного счета);

- руководитель и ответственный менеджмент проверяемой организации не смогли пояснить, при каких обстоятельствах заключалась сделка, и кто со стороны контрагента подписывал договор, особенно, если подпись представителя контрагента даже при простом визуальном восприятии не проходит проверку на оригинальность (объяснение, что «документы получали по почте», по сути равнозначно предыдущему, и принципиально не улучшает положение налогоплательщика - прим. автора).

- подпись представителя контрагента даже при простом визуальном восприятии не проходит проверку на оригинальность...».
Набора из приведенных обстоятельств уже достаточно для того, чтобы налоговый орган в рамках проверки признал счета-фактуры, полученные от контрагента, фиктивными и не принял их в качестве основания для налоговых вычетов по НДС.

Официальное мнение

Суд полностью поддержал налоговый орган, согласившись с правомерностью отказа в вычетах при схожей фактуре дела, с ценой вопроса, ни много ни мало, 50.541.116 руб. доначисленного НДС: **Решение Арбитражного суда Свердловской области от 16 февраля 2015 года по Делу №А60-51583/2014.**

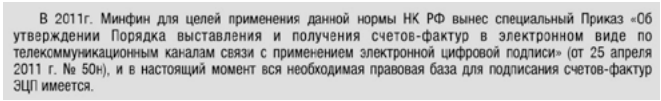
Конечно, арбитражная практика не однозначна в решении подобных вопросов, прецеденты бывают разные, многое зависит от совокупности обстоятельств конкретного дела, и все же, как мы видим, ситуация может сложиться для Налогоплательщика крайне трагичная.

Стандартные рекомендации, на которые вы можете рассчитывать от своих консультантов и аудиторов в таких случаях, - это осуществление проверки полномочий представителя контрагента путем элементарного запроса у него учредительных документов, актуальной выписки из ЕГРЮЛ (или хотя бы с сайта www.nalog.ru - там выписка сейчас полная, только печати нет), доверенности (при необходимости), копии паспорта. Но такие меры почти никогда не срабатывают - в большинстве случаев суду таких доказательств "проявления должной осмотрительности при выборе контрагента" недостаточно.
Кроме того, не всегда есть возможность проводить такую работу в отношении каждого контрагента из-за их большого количества. А порой возникают ситуации, когда нет возможности заключения сделки при личном присутствии уполномоченного лица контрагента из-за его территориальной удаленности. Например, это характерно для грузоперевозок, когда перевозчика выгоднее выбрать по месту нахождения товара (в таких условиях документы передает водитель или они пересылаются по почте со всеми вытекающими из этого рисками, ведь перевозки - это, во многом, "серый" бизнес).
Собственно, как же найти золотой ключик?
Счет-фактура, составленный в электронной форме, может быть подписан усиленной квалифицированной электронной подписью руководителя организации либо иных уполномоченных лиц (по внутреннему распорядительному документу, доверенности) (абз. 2, п. 6 ст. 169 НК РФ).
Да, да. Электронно-цифровая подпись электронных же счетов-фактур.

Наличие электронного документооборота между вами и контрагентом (какого бы качества контрагент не был) исключит саму возможность при выездной проверке доказывать подписание счетов-фактур неуполномоченным лицом (экспертизы налоговому органу тут уже не помогут, показания "отказника" доминирующее значение тоже потеряют). Документ подписывается только ЭЦП руководителя. Необходимость в отдельной подписи главного бухгалтера также отпадает (чему, думаем, главные бухгалтеры будут крайне рады). Внимание, однако, необходимо уделить вопросам IT-безопасности, поскольку совпадение IP и MAC адресов налоговыми органами контролируется обязательно (IT-безопасность бизнеса)

Для того, чтобы реализовать электронный оборот счетов-фактур, необходимо:
- достигнуть взаимного согласия с контрагентом о проведении сделок в электронном виде (внести соответствующее положение в договор);
- иметь совместимые технические средства и возможности для приема и обработки электронных документов по сделкам, на которых будет ставится ЭЦП;
- оформить сертификаты ключей подписи, подать оператору заявление, получить идентификатор, реквизиты доступа и другие необходимые данные;

- передача документов долна производиться через операторов электронного документооборота.


В 2011г. Минфин для целей применения данной нормы НК РФ вынес специальный Приказ «Об утверждении Порядка выставления и получения счетов-фактур в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи с применением электронной цифровой подписи» (от 25 апреля 2011 г. № 50н), и в настоящий момент вся необходимая правовая база для подписания счетов-фактур ЭЦП имеется.

На первый взгляд кажется сложно, но:
во-первых, нет необходимости переводить всех поставщиков и подрядчиков, достаточно охватить только высокорисковых, а также менее рисковых, но самых крупных (по принципу шахматной доски);
а во-вторых, не забываем, что с 2014 г. плательщиков НДС законодательно обязали перейти на электронную сдачу деклараций, а следовательно всем им это так или иначе пришлось пройти, а кому-то может еще и предстоит. Так почему же не расширить через оператора функционал цифровой подписи для подписания счетов-фактур, да и других документов?
На электронную основу можно перевести и заключение договора, включив в его текст соответствующее положение (п. 2 ст. 160 ГК РФ), и тогда вы оставите еще меньше возможностей для доказательств того, что вы не проявили «должной осмотрительности». Если, конечно, на момент заключения сделки на сайте ФНС не было явных признаков «недобросовестности» контрагента («Проверьте, не рискует ли ваш бизнес?»).

Мир изменился. А вместе с ним и тенденции налогового контроля. Не забывайте о нашем принципе управления налоговыми рисками - «принципе убегающей и догоняющей толпы», который в интерпретации известного анекдота можно сформулировать так: вам не надо стремглав убегать от тигра, нужно лишь на шаг обогнать других убегающих...

Слышим звон, разберемся где он: декларации по НДС в 2015 - 2016 году

В этой статье мы постараемся прояснить ситуацию, как отразится перевод сдачи налоговых деклараций по НДС на цифровую основу на отношениях налогоплательщиков с налоговыми органами при проведении последними контрольной деятельности. Также рассмотрим возможные технические проблемы налоговых органов при внедрении электронной декларации по НДС с полными данными книг покупок и продаж в 2015 - 2016 гг. (насколько планы налоговых органов по такому внедрению соотносятся с их реальными техническими возможностями?).

Декларации по НДС, начиная с отчета за 1 квартал 2014 г. должны сдаваться исключительно электронным способом по телекоммуникационным каналам связи (ТКС) (п. 5 ст. 174 НК РФ) через спецоператора или напрямую через сайт налоговой службы.
Возможность сдать декларацию по НДС старым неинновационным способом останется у налоговых агентов, но только у тех, которые по своей деятельности освобождены от уплаты НДС или вообще не являются налогоплательщиками. (1) Письмо ФНС от 26.02.2014 № ГД-3-3/780@ «О представлении налоговых деклараций по НДС»
При этом нужно иметь ввиду, что с 2014 года посредники, которые сами не являются плательщиками НДС, но выставляют или принимают счета-фактуры в интересах других лиц на основании договора поручения, комиссии или агентского договора, обязаны вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур (п. 3.1 ст. 169 НК РФ). С 2015 года эти журналы необходимо предоставлять в инспекцию не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, по установленному формату и посредством ТКС, что в перспективе полностью снимет проблему раскрытия принципала для налоговых органов при проведении контрольных мероприятий.

Что будет, если декларация сдана не по ТКС?
За нарушение способа предоставления декларации предусмотрен штраф в 200 р. (ст. 119.1 НК РФ). Если не очень страшно, то проблемы на этом не заканчиваются. Во-первых, лично (через представителя) сдать декларацию по НДС не получится. Отказать в приме декларации, исходя из п. 4 ст. 80 НК РФ, налоговый орган может только из-за нарушений по форме (формату), а не по способу сдачи декларации, но инспектора на местах в такие тонкости не вникают и развернут «восвояси несолоно хлебавши». Пока доказываешь свою правоту, так и 10 дней пройдет со дня, предусмотренного для сдачи декларации, и на основании п. 3 ст. 76 НК РФ приостановят операции по расчетному счету.

Попробовать сдать декларацию лично (или через представителя) можно разве что, если вместе с декларацией сразу принести квитанцию об оплате штрафа за нарушение способа предоставления декларации.
Если направить почтой, то не факт, что в Инспекции вообще станут разбирать такую корреспонденцию, когда есть инструкция, что все декларации по НДС принимаются по ТКС. Кроме того, декларация по старой традиции может просто «зависнуть» на почте, откуда налоговая ее поступления не ждет. И снова 10 дней, п. 3 ст. 76 НК РФ, приостановка расчетного счета (Финансовый контроль бизнеса: банки хуже налоговиков). Придется нести в налоговую копию декларации с квитанцией об отправке, объяснять, что уже упомянутое выше положение

НК РФ не приравнивает нарушение способа представления налогоплательщиком налоговой декларации к ее непредставлению, получить постановление о наложении штрафа в 200 рублей и надеяться, что Инспекция не забудет направить в банк уведомление о возобновлении операций по расчетному счету.
Все эти проблемы в первую очередь коснутся организаций, которые практикуют сдачу «нулевых» деклараций и налоговых агентов, не являющихся плательщиками НДС. Остальным уже давно пора свыкнуться с необходимостью и организовать электронную отчетность. Это не так сложно сделать, и, по большому счету, предполагает определенные удобства, в том числе сокращение непосредственных контактов с налоговым органом (жирный плюс).
Ключевое нововведение с 2015 года, которое, согласно заявлениям чиновников от налогового ведомства, активно распространяемым в интернет и СМИ, должно нанести сокрушительный удар по «обналичникам»: Начиная с отчета за 1 квартал 2015 г. в составе декларации по НДС отражаются данные из книг покупок и продаж.

Коварный замысел ФНС таков, что данные из этих книг в автономном режиме сверяются с аналогичными данными, поступившими с отчетами по НДС от всех его поставщиков и покупателей, выявляя расхождения (своеобразные встречные проверки в режиме Онлайн).
Это нововведение предполагает, в первую очередь, повышение качества и оперативности проводимого инспекциями предпроверочного анализа и самих выездных проверок (Налоговые риски: кто предупрежден - вооружен). Планирование выездных налоговых проверок в основном сконцентрировано на выявлении «проблемных» контрагентов у налогоплательщиков, и если даже в настоящий момент у налоговых органов это не вызывает особых трудностей, то получив в свое распоряжение данные книг покупок и продаж уже на стадии поступления декларации, они смогут тотально увеличить охват своего анализа.

Например, до 2015 год проверка налогоплательщика с целью выявления его «проблемных» контрагентов, начиналась с запроса выписок по расчетным счетам проверяемого, затем по контрагентам, через которые проходили значительные суммы и которые обладали признаками проблемности, также запрашивались выписки, направлялись требования о предоставлении документов, в т.ч. тех же книг покупок и продаж. С 2015 года эти затратные по времени процедуры налоговые органы смогли просто опустить при осуществлении предпроверочного анализа. Информации, уже имеющейся в декларациях по НДС, им вполне достаточно, чтобы сделать вывод о целесообразности проведения проверки, тем более что обработка данных проводится в автономном режиме. Кроме того, налоговые теперь могут более точно определять предполагаемые суммы

к доначислению. Вообщем, налогоплательщику уже не приходится рассчитывать на то, что налоговая выявит не всех его «проблемных» контрагентов в ходе проверки, выявит всех, кто является плательщиком НДС, причем независимо от сумм, которые через них проходили. Конечно, за налоговыми инспекторами все же остается немалая работа по дальнейшему распутыванию незаконных налоговых схем, сбору, обработке и оформлению доказательств получения необоснованной налоговый выгоды конкретными налогоплательщиками (в этом машина человеческий мозг никак не заменит, во всяком случае, пока).

Еще один неприятный момент: до 2015 года, когда Инспекция начинала рассылать требования контрагентам налогоплательщика, это служило сигналом, что в отношении него рассматривается возможность проведения выездной проверки. Если же отпадет, как мы уже отмечали, необходимость в ходе предпроверочного анализа проводить встречные проверки, выездная проверка может стать полной неожиданностью.
Так же, очевидно, продолжит усиливаться контроль полноты декларирования налогоплательщиками доходов. Раньше этому направлению налоговые органы уделяли значительно меньше внимания по сравнению с их деятельностью по выявлению «проблемных» контрагентов, в виду определенной трудоемкости обнаружения соответствующих нарушений. Но, получив возможность оперативно сводить данные о реализованных налогоплательщиком товарах (работах, услугах) по его книге продаж с данными книги покупок его клиента, интерес налоговиков в этой сфере возрастет.
Общее качество камеральных проверок тоже повысится по тем же причинам, что, теоретически (о практике поговорим чуть позже), позволит выявлять нарушения по мере их возникновения, не запуская «ликвидации» налогоплательщиков посредством выездных налоговых проверок каждые 2-3 года, когда нарушения накопятся.

Автоматическая сверка книг покупок и продаж так же предполагает ряд проблем и в случаях, когда налоговая машина будет вычислять разовые и незначительные для проведения полноценных проверок расхождения по книгам налогоплательщиков, например: если кто-либо из поставщиков налогоплательщика не отчитается за квартал, прекратив своё существование, другой случайно (и такое бывает) не проведет счет-фактуру, некоторые, не справившись с документооборотом, представят «приблизительный» расчет, во избежание штрафных санкций и в надежде все собрать и рассчитать в корректирующей декларации.
Налоговые органы должны как-то реагировать в этой ситуации и организовать рассылку налогоплательщикам писем с требованием дать разъяснения по факту выявленных расхождений. Очевидно, что такие «письма счастья» начнут

получать не только виновники, допустившие неправильное заполнение своей декларации, но и добропорядочные налогоплательщики.
Охватить всех налогоплательщиков налоговые органы смогут только, если внедрят автоматическую рассылку писем, что скорее всего они и сделают (попытаются сделать).

В пользу автоматической рассылки так же говорят и другие положения, введенные в налоговый кодекс с 2015. Например, налогоплательщики, на которых возложена обязанность представлять налоговые декларации (расчеты) в электронной форме, т.е. все плательщики и агенты по НДС, должны получать корреспонденцию от налоговых органов через ТКС и подтверждать ее получение соответствующими квитанциями в течение 6 дней со дня отправки корреспонденции. В случае ненаправления налогоплательщиком электронной квитанции по истечении 10 дней после установленного срока, счета налогоплательщика будут заблокированы.
Но от забот налогоплательщиков перейдем к заботам налоговиков, поскольку проблемы из-за нововведений есть и у самих налоговых органов.
Во-первых, отсталое оборудование и программное обеспечение районных инспекций часто дает сбои, а учитывая, что объем обрабатываемой информации за счет данных по книгам продаж и покупок значительно увеличился, то ожидать мгновенного повышения эффективности не приходится.
Крупные городские инспекции с трудом обрабатывают поступающую к ним информацию. Например, чтобы провести перерасчет данных и обновить базы инспекциям приходится выделять специальные опердни (ночей им не хватает), которые фактически парализуют на это время текущую работу инспекторов в системе электронной обработки данных АИС «Налог».

Если только в Свердловской области в год сдается порядка 1,5 млн. деклараций по НДС, то учитывая, что в декларации с 2015 г. появится раздел с данными книг продаж и покупок, каждая из которых в среднем достигает 100 листов, к общему объему обрабатываемой информации можно смело прибить два нуля. А если представить, что машина проводит контроль строк не только внутри каждой декларации, но и сличает их с данными других деклараций, в том числе сданных налогоплательщиками, состоящих на учете в разных инспекциях, то возведем все это в N-ную степень.
Приведем исторический пример, как оно обычно бывает: о внедрении обновленной автоматизированной системы «Налог» третьего поколения начали активно говорить аж с 2011 г., официально инспекции перешли на нее только в 2014 г.
Вторая проблема связана с человеческим фактором. Даже если первично все данные по книгам продаж обрабатываются автоматически, то все равно необ-

ходимо проведение инспекторами контрольных мероприятий, направленных на фиксацию налоговых правонарушений и доначисления конкретных сумм налогов. В настоящий момент в Инспекциях сохраняется тенденция на сокращение кадров, поэтому информация по расхождениям книг покупок и продаж, объяснения налогоплательщиков по этому поводу так или иначе будут скапливаться у налоговых органов до востребования. Когда по конкретному налогоплательщику количество расхождений превысит критическую отметку, или просто так сложатся звезды, ему все это припомнят при проведении той же выездной проверки.
Все эти нововведения хорошо приживутся в Инспекциях, занимающихся администрированием исключительно крупнейших налогоплательщиков. С 2015 г. с них внедрение и началось.

Начинать с небольших Инспекций, в глубинках, где тоже зарегистрировано незначительное количество «абонентов» теоретически возможно, но есть большие сомнения относительно того, что Инспектора, работающие в них, из-за недостаточной квалификации освоят техническую новинку. Плюс, в таких инспекциях, как правило, проблемы с оснащением.
А вот крупные городские инспекции безусловно столкнуться с серьезными проблемами технического характера, вызванные громадным потоком информации, поступающим от налогоплательщиков.
Так что, мы бы приплюсовали к 2015 году еще минимум года два для полного внедрения «цифровой» налоговой декларации по НДС.
Но задуматься о корректировке своей деятельности сообразно все более расширяющейся сферы налогового контроля, и даже делать в этом направлении какие-то телодвижения необходимо уже сейчас. Время летит быстро.

ГЛАВА 4.
ПРОЕКТИРОВАНИЕ ГРУППЫ КОМПАНИЙ:
ЧТО ЗА ЧЕМ?

Приступая к проектированию: понятие организации и ее окружения. А при чем тут налоги?

Представьте перед собой атомы кислорода и водорода. В первом случае соединим попарно атомы кислорода и атомы водорода. В итоге получим газы - кислород и водород. Но те же самые атомы в другой пропорции можно соединить и в формулу воды H2O, обладающей совершенно другими свойствами. Таким образом, от типа связей зависят свойства системы.
Рассматривая организацию, мы ведем речь о системе, состоящей из элементов (как и в приведенном примере). Соответственно, свойства системы задаются связями между отдельными элементами. Более того, организации в вашем бизнесе - это социальные системы, и роль элементов в них играют люди. А люди, в силу непредсказуемости своего поведения и реакций, привносят интересный момент - динамическую неопределенность.
Например, бухгалтер не был в отпуске три года, и вы ему сказали, что еще два года он туда не пойдет. Если следующим утром, добираясь до работы, кто-то наступит ей на ногу, тот, кто наступил, очень многое о себе узнает... Кроме того, бухгалтер привнесет этот же негатив и в организацию, и кое-что в ее связях на полдня изменится... При том, что официально никаких изменений не произошло. И обратная ситуация: бухгалтера отпустили на три месяца в отпуск... Она успела соскучиться по работе и, полная эмоций, в летний, свежий денек бежит на работу, уже дождаться не может, когда там появится. И если кто-то в это утро наступит ей на ногу, в настроении практически ничего не поменяется, и привнесенный ей в организацию элемент счастья тоже на полдня кое-что поменяет. Поэтому, даже если официально связи не меняются, нужно понимать, что система будет постоянно подвержена колебаниям в силу особенностей поведения людей, составляющих систему.
Как правило, всех сотрудников в организации можно разделить на 4 категории:
Первая - Кадры: «не хотят и не могут». Приходится констатировать, что их количество достигает 70% численности сотрудников. Учитывая, что каким-либо образом мотивировать их к труду сложно, лучше от них избавиться.
Вторая категория - «Могут, но не хотят». Чаще всего в эту категорию попадают «звезды», то есть заслуженные работники, которые много знают, умеют, но в силу возможной усталости, потери интереса к работе, профессионального выгорания уже не хотят работать. Такую категорию называю человеческие ресурсы (HR). Конечно, временно их интерес к работе можно поднимать за счет выстраивания системы стимулирования в виде наказаний или поощрений, повышения

заработной платы, однако все это временные меры и, в конечном итоге, возможно, лучше таких сотрудников тоже будет уволить. Возможность их замотивировать тоже крайне мала. Ведь мотивация - это опредмеченная потребность человека достигнуть цель (то есть когда человек в руке морковку держит и сам за ней бежит). В определенных случаях такие сотрудники уже достигли того, о чем мечтали, их жизненные потребности удовлетворены, в связи с чем они предпочитают спокойно почивать на лаврах былых успехов и важности. В силу отсутствия у таких сотрудников желания достигать новых целей, и мотивировать нечего.

Третья - Персонал: «не умеют, но хотят». Таких сотрудников можно научить работать, для чего обычно создается служба управления персоналом.

И четвертая категория, которые «Хотят и умеют», составляют «золотой фонд» организации. Для гарантированного развития компании необходимо находить себе таких людей и создавать им условия для поддержания их интереса и успехов в работе. Если таких сотрудников набирается до 10% от всей численности работников, проблем с сотрудниками в организации возникать не должно. Достигается так называемый кумулятивный эффект: Персоналу есть у кого учиться, а у сотрудников категории «человеческие ресурсы» возможно возрождение интереса к работе и включение самомотивации. Если тех, кто хочет и может, будет до 30% сотрудников - вашу компанию уже невозможно будет победить.

Людей к желанию работать именно в том месте, где они сейчас трудоустроены, стимулируют разные факторы. Главные параметры - это отношения в коллективе и зарплата; за ними следуют возможность достигать значимых результатов, интересная работа и отношение руководства; менее популярными являются польза от результатов работы, дополнительные корпоративные преимущества и т.д. - в реальной жизни эти факторы имеют небольшое значение.

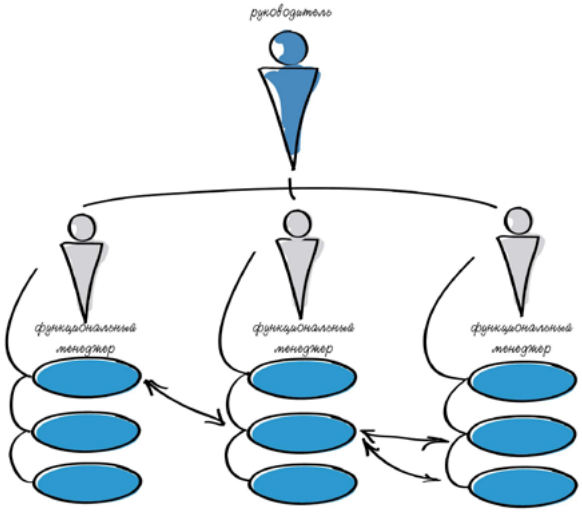
Это еще не все. Представим, что есть туннель и есть некие элементы в этом туннеле (как будто бы в системе). Две части элементов движутся навстречу друг другу. При встрече элементы смешаются, и возникнет хаос. Но в подобной ситуации он будет продолжаться только некоторое время, далее поток разделится и одна часть элементов будет двигаться вдоль одной стены туннеля, другая - вдоль противоположной. Хаос самоорганизуется в порядок. Если при этом попытаться урегулировать состояние хаоса с привлечением третьего субъекта, беспорядок может сохраниться. Сам по себе хаос структурирует и упорядочивает себя быстрее, чем привнесенный инструментарий в части регулирования, потому что какие бы системы регулирования ни создавались, наш мозг по сравнению с возможностями хаоса просто ничтожен. Мы можем охватить только маленькие части динамически сложных систем.

Если попробовать ужать коридор, порядок не наступит, хаос будет продолжаться: для самоорганизации не будет места и возможностей. Так и слишком заре-

гулированная правилами организация, с чрезмерным давлением на элементы системы извне, не сможет выстроить определенные самобытные отношения. И наоборот, если в организации существует высокий уровень бесконтрольности (слишком широкий туннель), хаос не будет себя восстанавливать, так как отсутствуют причины для структурирования хаоса. Слишком зарегулированный бизнес, слишком жесткая структура либо, наоборот, слишком мягкая не дают возможности правильно организовать отношения между субъектами структуры (людьми) и выстроить наиболее эффективные связи.

От этого необходимо отталкиваться в построении структуры бизнеса. В силу многосубъектности структуры необходимо особое внимание уделять выстраиванию межсубъектных и внутрисубъектных связей. Ведь если при построении отношений в рамках одного субъекта есть возможность сделать это на уровне приказов и распоряжений, то при выстраивании связей между юридически самостоятельными компаниями такой способ регулирования связей уже не работает. Во вновь созданные организации будут приходить люди, которые никогда не работали в рамках единой организации. Они теперь сразу приходят в компанию холдинга. Поэтому просто звонок из одной компании в другую уже ничего не дает. Необходимо выстраивать совсем другие связи, учитывая при этом, что не должно быть слишком жесткого и слишком мягкого регулирования.

Поскольку организация находится не в вакууме, необходимо учитывать не только важность выстраивания внутренних связей, но и обязательность разработки стратегии взаимодействия с внешней средой.

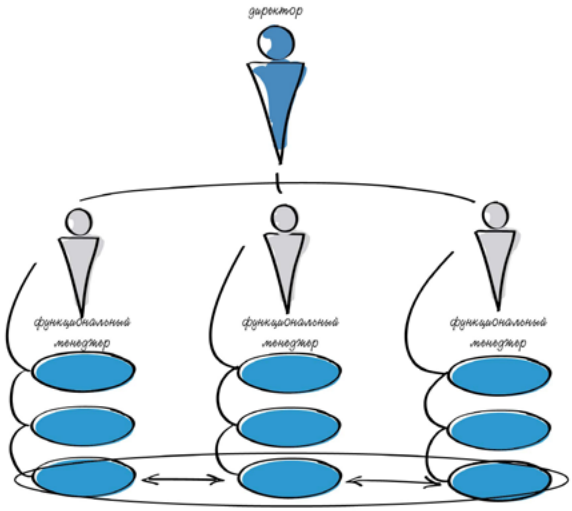


При этом внешняя среда является не контролируемым вами фактором. Условно его можно разделить на две части: первая - те факторы, которые вы не контролируете, но хотя бы можете выбирать - потребители, партнеры, поставщики, конкуренты. Остальные факторы - общее окружение (технологии, экономика, политика, право) - абсолютно неподконтрольные категории. К ним можно добавить еще экологию и социум. Так, например, бизнес на Урале и в Краснодарском крае - по-разному устроенные бизнесы с по-разному устроенными людьми, которые там работают.

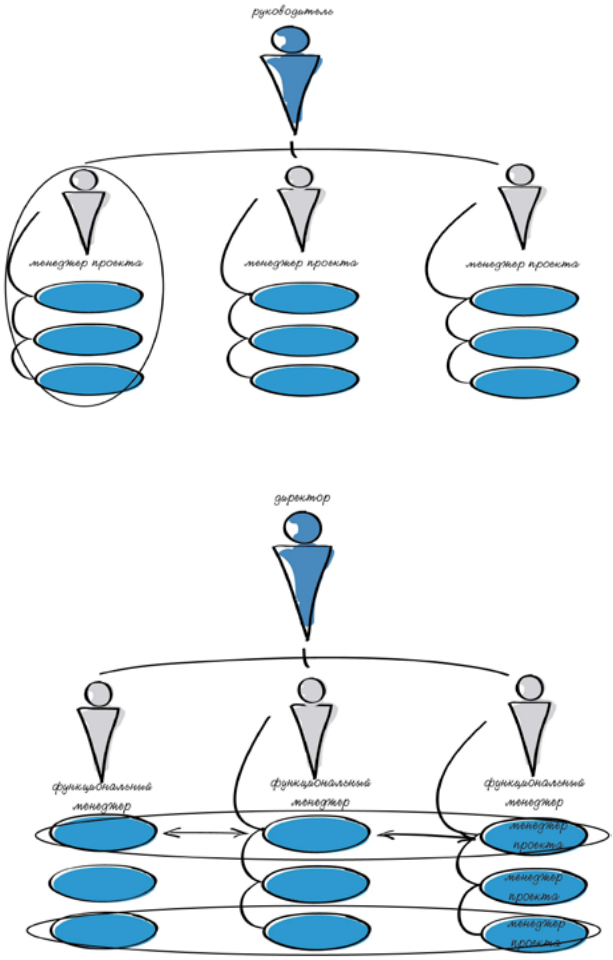
Ведя речь об организации как системе, важно также поговорить о видах структур: функциональная, проектная, матричная.

Выбор той или иной структуры зависит от условий внешней среды и специфики бизнеса.

Функциональная структура свойственна организациям, где процесс производства можно разделить на отдельные функции. Предполагается, что каждый хорошо выполняет свою функцию, и на выходе мы получаем неизменно хороший результат. Апофеоз функционального деления - конвейер. Отлично работающая, очень дешевая в обслуживании структура, если у вас очень постоянная внешняя среда. Например, производство классических офисных кресел. Они будут пользоваться спросом в любом случае. На вход поставляем сырье - на выходе получаем готовый стул заданного качества: цепочка производства проходит через функциональные звенья.



Теперь представим, что к вам приходит крупный клиент, которого устраивает качество производимых вами кресел, но его требование: приобретать в одной компании как офисные кресла, так и диваны для посетителей. . А вы делаете только кресла. Клиент же либо берет все в одном месте, либо вы теряете клиента. Следовательно, если в функциональную структуру подать на вход сырье - на выходе диваны мы никак не получим, все равно будут получаться кресла.
В данной ситуации, когда случаются редкие непредвиденные колебания во внешней среде, нам подходит слабая матрица, при которой есть те же самые функциональные менеджеры, но в отдельных ситуациях, требующих индивидуального подхода, мы собираем так называемые рабочие группы (из сотрудников разных функционально поделенных групп). И уже они, с учетом наших возможностей, решают задачу по налаживанию производства диванов.Недостатком рабочих групп является ситуация двойного подчинения члена рабочей группы: он продолжает подчиняться функциональному менеджеру (например, начальнику отдела), в тоже время он обязан отчитываться перед руководителем рабочей группы. Очень сложно автоматически задать систему приоритетов - кому подчиняться в тот или иной момент времени, чье задание выполнять в первую очередь... Можно столкнуться с ситуацией воспрепятствования функциональным менеджером деятельности сотрудника в рабочей группе. В таких случаях требуется ручное управление ситуацией со стороны руководства организации.
Если же имеют место быть очень частые изменения внешней среды, нестабильность ситуации, и организации необходимо постоянно подстраиваться под новые условия, изменяться, чтобы обезопасить себя от негативных последствий, нужна еще более гибкая структура - сильная матрица.
В этом случае мы можем задать автоматическую систему, где есть функциональные менеджеры и менеджеры проектов, которые в функциональных структурах уже не участвуют. В сильной матрице создаются постоянно работающие проектные группы. Такая структура организации удобна в тех случаях, когда мы занимаем так называемую нишевую стратегию и ведем деятельность в каких-то отдельных сегментах, чем-то выделяющихся на рынке.



Проектные структуры - те, в которых отсутствуют функциональные звенья и создаются только рабочие группы для решения в каждом случае отдельных задач. Возможность реализации такой структуры на практике крайне мала и почти не встречается. Такая структура очень дорога в обслуживании, поскольку для каждой из рабочих групп необходимо создавать и содержать общие обслуживающие подразделения - бухгалтерию, юридический отдел, IT и т.п.

С чего начать? Клиенты и их потребности, жизненный цикл организации (по Гейнеру и Адизесу)

Как правило, в процессе самостоятельной разработки бизнес-модели и перекраивания структуры бизнеса собственники и руководители, увлекаясь минимизацией рисков и построением отношений внутри группы компаний, забывают о ключевом звене любой предпринимательской деятельности - о собственных клиентах. А ведь именно выстраивание отношений с клиентом с максимальным уровнем комфортности для него является отправной точкой построения любой бизнес-модели. Ведь не удовлетворив потребности клиента, вы не сможете получить прибыль, и смысл изменения структуры компании и обеспечения ее безопасности отпадет сам собой - у бизнеса не будет возможности развиваться и приносить доход.

В качестве примера можно привести деятельность автосалона. Представьте, что Вам срочно захотелось приобрести новый автомобиль, и удачно складывающиеся финансовые дела позволяют осуществить желаемое. Вы приходите в автосалон, вас встречает менеджер по продажам и начинает в красках рассказывать о том, какой автомобиль самый лучший, идеально вам подходит, сделан прямо под вас, обещает наилучшие условия продажи, сервиса и т.д. Оказаться от приобретения машины в таких условиях, конечно же, сложно. В итоге Вы соглашаетесь на покупку, заключаете договор, готовы оплатить стоимость автомобиля, но тут вспоминаете, что машину необходимо бы дополнить брызговиками, защитой картера, сигнализацией, другими полезными в эксплуатации вещами. Вы говорите об этом менеджеру по продажам, однако оказывается, что это в его функционал уже не входит, и Вас направляют в отдел допоборудования. Но учитывая, что менеджеров по продажам много, а отдел допоборудования один, Вам приходится сидеть в очереди из покупателей и ждать, когда с Вами пообщается менеджер отдела. Дождавшись наконец-то своей очереди, Вы вынуждены снова объяснять, что Вам необходимо, какую машину приобретаете, выбирать необходимое оборудование и отдельно оплачивать его в кассе. Теперь кажется, что все вопросы уже решены и можно забирать готовый автомобиль... Но тут Вас отправляют в сервис, который будет заниматься установкой дополнительного оборудования на машину. Попав в сервис, вам снова приходится объяснять, что вы приобрели, показывать документы об оплате, договариваться о сроках получения готового автомобиля. В итоге процесс приобретения столь желаемой вещи становится настоящей мукой. И в следующий раз, прежде чем обращаться в этот же салон, Вы очень хорошо подумаете, стоит ли это делать.

На самом деле оказывается, что менеджер по продажам работает в ООО, которое является официальным дилером какого-либо производителя автомо-

билей и в силу больших оборотов применяет общую систему налогообложения; менеджер по допоборудованию оказывается индивидуальным предпринимателем на УСН, а сервис в большинстве случаев применяет ЕНВД и тоже является самостоятельным ИП или ООО. Автосалон таким образом подумал о налоговой оптимизации своей деятельности, но совсем не подумал о клиентах.

На деле нужно начинать от обратного - от клиентов!

Простым инструментом определения потребностей Ваших клиентов может служить следующая схема (выход, клиенты, их требования):

Описав Ваш круг клиентов по группам, определив их потребности и требования, принципиальные предпочтения и сделав определенный вывод о том, что на выходе Вам необходимо предоставлять, чтобы удовлетворить потребности клиента, вы получите первоначальный набор условий, которые необходимо учесть в процессе построения бизнес-модели и выполнение которых является ключевой задачей моделирования.

Например, работая в области производства и получения заказов на тендерах, вам будет сложно вывести весь имущественный комплекс с операционной компании, поскольку для участия в крупных тендерах, как правило, требуется соответствие строгому перечню критериев, в том числе по основным средствам, выручке, размеру заемного капитала, возможности предоставить предварительное обеспечение исполнения взятых обязательств. Поэтому предоставление бухгалтерского баланса, отражающего отсутствие значимого имущества в собственности компании, может сыграть негативную роль при определении возможности Вашей компании получить новый выгодный контракт. Это только один пример ограничения на обособление имущества.

Но определения потребностей клиентов для построения эффективной бизнес-модели недостаточно. Необходимо также отталкиваться от специфики жизни самой организации и стадии ее роста. Любая компания - это живой организм, проходящий свои стадии развития, из особенностей которых необходимо исходить в определении задач и условий трансформации бизнеса. В зависимости от того, на какой стадии развития находится компания, появляются определенные проблемы и задачи, требуются соответствующие методы и инструменты для их решения. Часто бывает, что то, что работает на одном этапе, не дает результатов на другом.

Совокупность этапов и стадий, через которые проходит организация за период своего существования, принято называть жизненным циклом организации. Существует довольно большое количество теорий жизненного цикла, однако все они в большей или меньшей степени дублируют основные:

Прямолинейная теория Л. Гейнера

Автор модели последовательно выделяет пять этапов, называя их «стадиями роста». Каждая стадия — одновременно следствие предыдущей и причина по-

следующей стадии.
Первая стадия: рост через креативность. Начинающий предприниматель обеспечивает очень мощный уровень креативного драйва, пытаясь воплотить идею в жизнь и заставить остальных поверить в нее. Организация начинает расти, и со временем предприниматель теряет прямой контроль над деятельностью своих подчиненных. Требуется профессиональное руководство, одной идеи уже недостаточно.
Вторая стадия: рост через директивное руководство. На данном этапе менеджмент предприятия выстраивает организационную структуру, в которой прописаны основные функции и зоны ответственности по отдельным позициям. Появляется система поощрения, наказания и контроля. Однако вертикальная структура, основанная на жесткой позиции, начинает проявлять свои минусы. На нижних уровнях не хватает свободы для быстрой реакции на изменения рынка. Наступает кризис автономии, который разрешается только делегированием полномочий.
Третья стадия: рост через делегирование. В первую очередь в растущей организации власть делегируют руководителям различных отделов, для проникновения на новые рынки и развития новых продуктов. Менеджеры высшего звена сосредоточиваются на общем стратегическом развитии и постепенно теряют контроль над разросшейся и усложнившейся структурой организации. Менеджеры на местах зачастую тратят больше времени и ресурсов на достижение целей предприятия, при этом, как правило, они не могут быть просто и быстро заменены. Наступает кризис контроля, который разрешается развитием программ координации.
Четвертая стадия: рост через координацию. Координационная деятельность заключается в том, что недостаточно централизованные подразделения объединяются в продуктовые группы, вводится сложная система распределения инвестиционных средств компании между ее бизнес-единицами. Постепенно предприятие сталкивается с проблемой слишком сложной системы планирования и распределения денег, а также перегруженной системой контроля. Ее реакция на изменения рынка значительно замедляется, что вызывает падание уровня организационной эффективности.
Пятая стадия: рост через сотрудничество. Организация осознает бюрократизм системы управления и организационной структуры и начинает постепенно делать ее более гибкой. Вводятся внутренние команды консультантов, которые не руководят подразделениями, а помогают руководителям профессиональными советами. Поощряются любые новые идеи и критика старой системы.
Л.Грейнер отмечает, что организационный кризис, как правило, характеризуется снижением эффективности деятельности ниже границ рентабельности, потерей места на рынке, и возможностью гибели организации.

Однако непонятно, как развивается организация далее, после пятой стадии - модель этого уже не предусматривает. Вероятно, по мысли автора, на пятой стадии в рамках одной организации зарождаются самостоятельные подразделения, которые начинают проходить свой собственный жизненный цикл, становясь партнерами для своей материнской организации.

Теория жизненного цикла по И. Адизесу

Модель сформулирована по аналогии с жизненным циклом человека

Согласно модели Адизеса, в процессе жизнедеятельности организации можно выделить девять закономерных и последовательных этапов.

При этом вторая часть - от зрелости до смерти - необязательна(на схеме обозначена пунктиром). В точке зрелости мы можем задать новый этап развития - заново запустить механизм и начать цикл развития.

Этап первый. Ухаживание. Компании еще нет, но есть идея. Основатель лишь в мечтах представляет себе свой новый проект и то, что может из него выйти. Он собирает вокруг себя людей, которые постепенно вникают в его идею, принимают ее и соглашаются рискнуть и попробовать воплотить ее в жизнь.

Этап второй. Младенчество. На данном этапе компания не обладает еще четкой структурой и системой распределения полномочий и ответственности, основатель, возможно, работает больше всех. Большое внимание уделяется результатам производства и удовлетворению потребностей конечных потребителей. Денег на этом этапе сильно не хватает, что является вполне нормальным.

Этап третий. «Давай-давай». Это этап роста объемов. Этап, когда мы создали компанию, создали продукт и пытаемся донести информацию о продукте конечному клиенту. Девиз этого этапа: «все на продажу». При этом в компании еще нет проработанной системы управления издержками, отсутствует и сложная мотивационная система. Обычно в этом случае компания пытается брать ценой, но если мы не управляем издержками и вступаем в ценовую конкуренцию - мы уйдем в убыток. В таких ситуациях может подойди стратегия качественного сервиса. Пока компания небольшая и гибкая, ей проще найти индивидуальный подход к каждому клиенту, что может помочь устоять в борьбе с более крупными конкурентами.

Этап четвертый. Юность. На этапе юности компания уже научилась управлять издержками и снижать затраты. На этом этапе уже есть возможность брать за основу своей политики лидерство по цене.

На этапе юности компания очень сильно меняется, наступает момент, когда ощущается необходимость изменения структуры компании и делегирования полномочий. В компании появляются профессиональные менеджеры-управленцы, которые начинают менять структуру, систему мотивации и контроля.

Этап пятый. Расцвет. На стадии расцвета организация одновременно гибка и управляема. Она имеет относительно четкую структуру, прописанные функции,

системы поощрения и наказания. Успешность деятельности организации оценивается по двум факторам, таким как удовлетворения потребностей клиентов и достижения поставленных целей. На этом этапе есть возможность перехода к нишевой стратегии и проектным структурам - есть возможность упираться в более конкретный продукт, но делать его лучше всех.

Расцвет - это оптимальное состояние жизненного цикла, достижение баланса между самоконтролем и гибкостью. На кривой жизненного цикла этот цикл находится на восходящей кривой. То есть расцвет означает, что организация еще растет, еще не все цели достигнуты. Как говорят садоводы: «Если фрукт зеленый, то он еще растет, если спелый — то портится». Примечательно, что высшая точка жизненного цикла принадлежит этапу Позднего расцвета (заката), после которого следует упадок.

Этап шестой. Поздний расцвет. На этом этапе форма начинает преобладать над содержанием. Это первая стадия старения организации, когда компания постепенно отходит от политики быстрого развития, захвата новых рынков и расширения присутствия на существующих. Компания не стремится к изменениям, уделяя большее значение внутриструктурным связям. Зачастую компания начинает заниматься слияниями, поглощениями, укрупнением, делегированием части своих функций на субподряд. Поскольку внутри организации на этом этапе уже все налажено, есть смысл строить сотрудничество с другими.

Этап седьмой. Аристократизм. Компания владеет значительными финансовыми средствами, которые расходуются на обустройство собственной деятельности и укрепление существующей системы контроля. Появляются негласные формальные правила, связанные в первую очередь со стилем одежды и прочими традициями.

Этап восьмой. Бюрократия. На этом этапе функция интеграции затухает: организация постепенно погружается в ряд сложных и порой неразрешимых структурных конфликтов, которые решаются путем увольнения сотрудников, но при этом, не меняя саму структуру. Постепенно внутренняя политика все сильнее отдаляет компанию от удовлетворения потребностей конечного потребителя. При поздней бюрократизации компания полностью сосредоточивается на себе и на внутренних проблемах. Все сильнее запутывается внутренняя организация процессов. Нет склонности к повышению эффективности, изменениям, нет ориентации на потребности клиента. Поддерживается громоздкая и сложная система контроля над текущей деятельностью компании, которая требует от сотрудников соблюдения набора правил и процедур, но не эффективного труда.

Этап девятый. Смерть. Смерть предприятия, ориентированного на клиента, происходит сразу же после того, как клиенты массово перестают пользоваться услугами данного предприятия. Если же этого не происходит по причине того, что организация предоставляет монопольный продукт или поддерживается госу-

дарством, то ее смерть может быть отсрочена во времени. В этом случае степень бюрократизации будет увеличиваться и в итоге все равно достигнет своего апогея, что приведет организацию к неминуемой гибели.
На практике теория Адизеса и его модель жизненного цикла организации дает весьма ощутимые результаты. Модель позволяет прогнозировать развитие событий и возникновение критических ситуаций, а значит, дает возможность подготовиться к ним надлежащим образом. От того, какой этап жизненного цикла проживает в данный момент ваша компания зависит и стратегия выживания бизнеса и то, какой финансовый, управленческий, мотивационный инстурментарий следует использовать. В зависимости от этапа жизненного цикла комбинация инструментов будет отличаться.

Структура организации: операционное ядро (ключевая компетенция), центр принятия решений, вспомогательный персонал, планово-контролирующий персонал (технократия)

При проектировании каждой Модели бизнеса особое внимание уделяется анализу существующей структуры организации, координации отдельных структурных подразделений между собой «по горизонтали», способам принятия решений.
Важнейшими характеристиками структуры любой организации являются люди (сотрудники), а также связи между ними. Сотрудники постоянно вступают в коммуникации друг с другом. Поэтому привычное изображение структуры организации в виде уровней только с вертикальными связями между ними (директор - начальники отделов - исполнители) не отражает действительную структуру организации.
Основу организации составляют операторы - люди, выполняющие базовую работу по производству продукции и/или оказанию услуг. Мы будем называть их операционным ядром.
Именно операционное ядро создает тот продукт, ради которого организация существует (ключевая компетенция бизнеса). Безусловно, операционное ядро не может существовать без административного персонала, однако отсутствие операционного ядра лишает смысла само существование организации. Это необходимо учитывать при принятии решений о структурировании бизнеса, наделении отдельных производственных подразделений самостоятельностью либо передаче некоторых функций на аутсорсинг. Невозможно передать на сторону ключевую компетенцию бизнеса, поскольку, как мы уже отмечали, это лишит

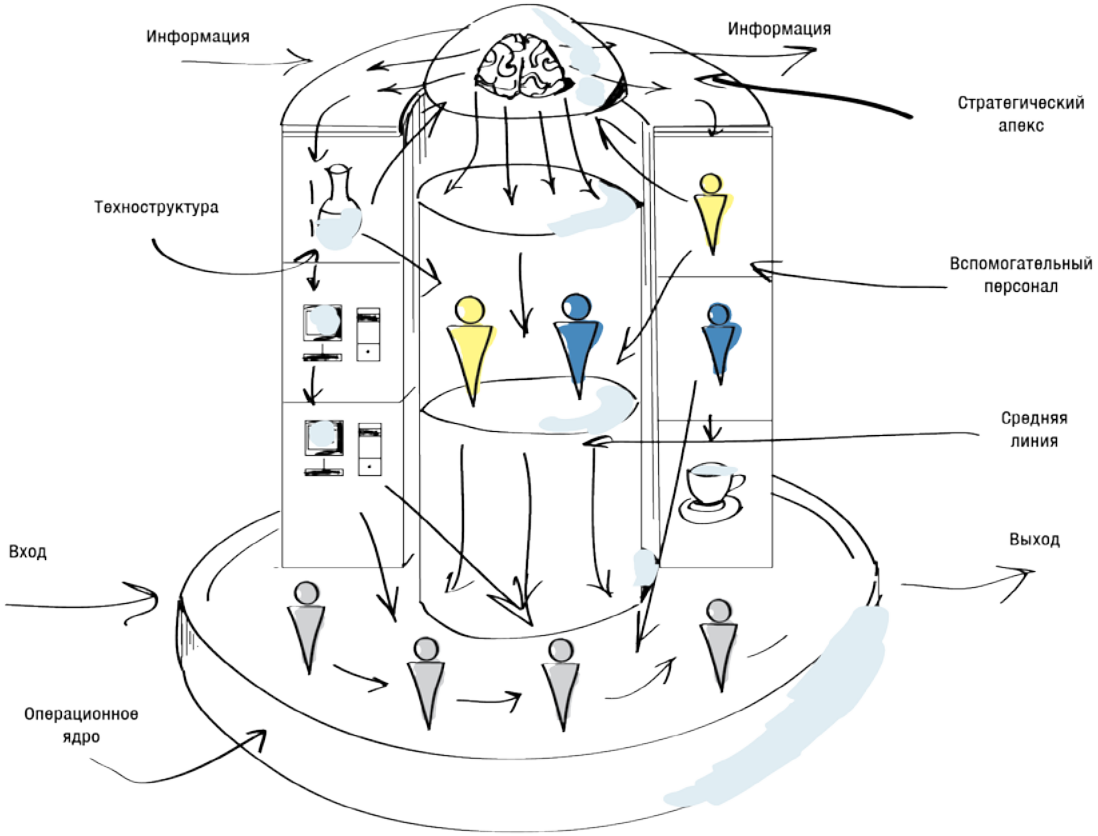
смысла деятельность организации. Деловую цель такой реорганизации бизнеса объяснить будет невозможно.

В Стратегический апекс (или стратегическую вершину) входят лица, осуществляющие руководство операционным ядром, что предполагает выполнение следующих групп обязанностей:

1) Так называемый прямой контроль над операционным ядром;

2) Поддержание взаимоотношений организации с внешней средой;

3) Разработка стратегии организации. Стратегию можно назвать связующим звеном между организацией и внешней средой. Формирование стратегии предполагает интерпретацию внешних условий и выработку соответствующей линии организационных решений («стратегии»).



Усложнение организации влечет появление звена менеджеров, занимающих промежуточное положение между операционным ядром и стратегической вершиной (срединная линия).

Техноструктура состоит из специалистов-аналитиков, основная функция которых состоит не в выполнении основной функции предприятия, а в ее стандартизации, планировании, обучении задействованных в ней людей.

Можно выделить три типа специалистов-аналитиков:

1) Техники-нормировщики (например, инженеры по организации производства), стандартизирующие рабочие процессы;

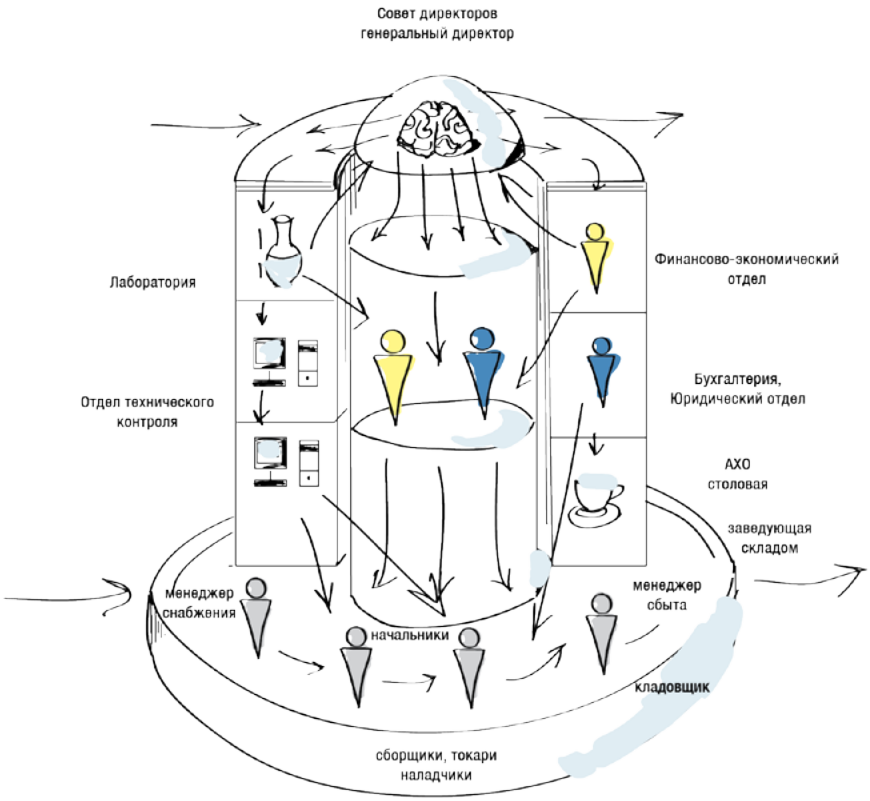
2) налитики по планированию и контролю (например, специалисты по контролю над качеством продукции, составители производственных графиков), стандартизирующие результат;

3) Аналитики-кадровики (например, специалисты по подбору кадров), стандартизирующие квалификацию, уровень подготовки сотрудников.

Наконец, развитие организации обычно сопровождается созданием разного рода штатных подразделений, занимающихся дополнительным «обслуживанием» самой организации: от столовой до юридического отдела. Такой вспомогательный персонал косвенно вовлечен в общий производственный процесс, но не имеет ничего общего с основным производством. Например, столовая - выполняет абсолютно конкретные функции в рамках предприятия, однако не может влиять на принятие решений о расширении ассортимента выпускаемой продукции, сокращении или расширении штата, заключении контракта и т.п.

Вспомогательные единицы существуют на разных уровнях иерархии, их местоположение зависит от сложившейся системы коммуникаций. Например, юридический и финансовый отделы располагаются ближе к вершине, поскольку обычно они обслуживают непосредственно стратегический апекс. На нижнем уровне расположены единицы, близкие к деятельности операционного ядра, – столовая, АХО.

На следующем рисунке мы графически изобразили структуру условной компании с указанием должностей, отделов и их местом с учетом сложившихся коммуникаций:


Совет директоров
генеральный директор
Лаборатория
Финансово-экономический
отдел
Отдел технического
контроля
Бухгалтерия,
Юридический отдел
АХО
столовая
заведующая
складом
менеджер
снабжения
менеджер
сбыта
начальники
кладовщик
сборщики, токари
наладчики

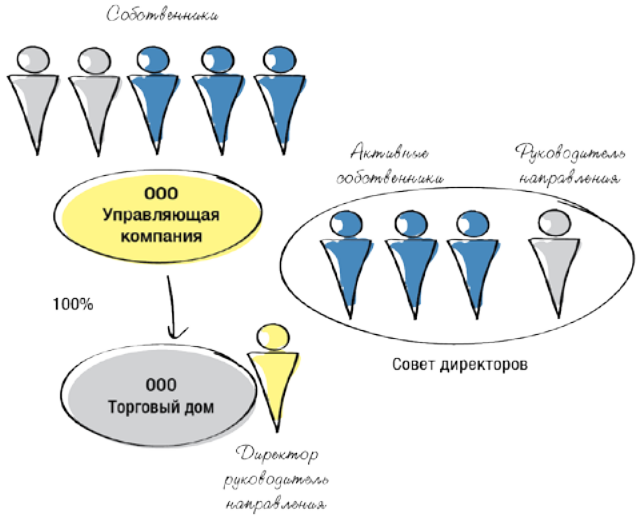
Стратегическая вершина, срединная линия и операционное ядро обычно связаны между собой единой цепочкой формальных властных полномочий. Расположение техноструктуры и вспомогательного персонала по обе стороны «ствола» подчеркивает, что они отделены от основного бизнес-процесса, от главной линии власти и оказывают на операционное ядро лишь косвенное влияние.
На разных этапах развития организации перечисленные составные части развиты в бОльшей или меньшей степени. Меняются и взаимоотношения между ними.
Так, для любой организации на начальном этапе развития характерна простая структура, отличительными чертами которой являются:
- большая роль прямого контроля руководителя - собственника бизнеса, в руках которого сконцентрированы права на принятие всех важнейших решений;
- преобладание неформальных коммуникаций, отсутствие четко прописанных регламентов движения информации. Характеризуя подобную структуру производственной фирмы, специалисты отмечают, что «нередко можно видеть, как президент компании беседует в цехе с механиком. Подобного рода коммуникативные нюансы позволяют президенту узнавать о проблемах с оборудованием раньше, чем о них доложит начальник цеха»;
- процесс формулирования стратегии предприятия носит преимущественно интуитивный характер, направленный на поиск новых возможностей для развития;
- к наиболее важным аспектам деятельности руководителя относятся урегулирование разного рода проблем в организации, мониторинг информации, непосредственное участие в разрешении конфликтных ситуаций.
В простой структуре большой объем ответственности Руководителя - собственника (который решает одновременно и оперативные, и стратегические вопросы), отсутствие вспомогательных подразделений (или их недостаточная развитость) и незначительное количество менеджеров среднего звена, наделенных операционными полномочиями.
При этом простая структура свойственна не только небольшим организациям (им она свойственна в силу определенного этапа развития). Она может быть присуща и крупным организациям, в которых по тем или иным причинам (особенности харизматичной личности руководителя, кризисные периоды) право на принятие значительной части решений концентрируются в одних руках.
Анализируя заказчиков структурирования бизнеса, мы пришли к выводу о том, что бизнесы большинства из них переросли рамки простой структуры. Руководители и/или собственники бизнеса называют все «симптомы» этой ситуации (невозможность управлять «по-старому», нехватка времени и фокуса внимания), однако не всегда понимают, что делать.
Опасность «застревания» в простой структуре заключается в том, что решение оперативных вопросов отнимает время в ущерб решению действительно стра-

тегических задач. Возможна и обратная ситуация: увлечение стратегическими вопросами может повлечь «запущенность» оперативных вопросов.
Децентрализация - единственный способ обеспечить отдельные подразделения той свободой в принятии решений, которая необходима для их автономного функционирования. Конечно, часть прав на принятие решений всегда остается за стратегическим апексом (в частности, по вопросам финансов и стратегии). В этом случае перед стратегической вершиной стоит сложная задача: контролировать результаты деятельности подразделений, не слишком ограничивая их автономию.
В свою очередь, наделенные самостоятельностью подразделения должны быть уверенны в том, что соблюдение доведенных стандартов является условием сохранения их автономии. Стратегический апекс при этом устраняется от оперативного управления отдельными бизнес-процессами.
Также мы осознаем сложность отказа от «простой» структуры. В некоторой степени - это решение об отказе от власти. Но лишь с целью перехода к власти другого порядка и уровня. Решение о структурных изменениях должно быть принято единственным наделенным властью человеком. Не менее важная проблема - найти человека, способного взять на себя ответственность (в самом широком смысле этого слова) за принятие самостоятельных оперативных решений.

Выстраиваем Группу компаний: взаимосвязь организационной структуры с юридической

При выборе инструментов налогового планирования, обособления имущества, скрытого владения во главу угла должны быть поставлены реальные бизнес-процессы, существующие коммуникации внутри коллектива, принципы распределения ответственности в конкретном бизнесе. Юридическое оформление группы компаний, выбор конкретных организационно-правовых форм (ИП, ООО, ЗАО и т.п.) и договоров, опосредующих отношения между юридическими субъектами, также должно строиться с учетом особенностей конкретного бизнеса, его исторического развития. В том числе и его организационной структуры. Именно такой подход, в первую очередь, позволяет отойти от традиционного способа «натягивания» различных схем на бизнес и перейти к «подкладыванию» возможных элементов налоговой оптимизации и иных способов обеспечения налоговой безопасности «под бизнес». В этом случае средства налоговой оптимизации не мешают бизнесу, а выступают дополнительным стимулом его развития.
Для примера того, как строится взаимосвязь между организационной и юриди-

ческой структурой приведем две следующие ситуации:
Ситуация первая
В бизнесе несколько активных собственников, которые регулярно, практически еженедельно проводят совещания, решая как стратегические, так и операционные вопросы деятельности. При этом есть пара пассивных акционеров, принимающих участие только в ежегодных общих собраниях, а также есть руководитель отдельного направления деятельности, участвующий в распределении прибыли этого направления, который по своей роли уже не просто руководитель-исполнитель, но еще не полноправный партнер собственников во всем бизнесе. Такое организационное устройство при построении группы компаний может найти следующее решение в юридической структуре бизнеса



Все собственники станут участниками Управляющей компании, в рамках которой будет функционировать Общее собрание участников, учитывающее интересы всех собственников и принимающее наиболее важные решения (утверждение бюджета на следующий год, распределение прибыли, инвестирование в новые направления деятельности и т.п.). Кроме этого в рамках компании будет создан Совет директоров, в состав которого войдут активные собственники и руководитель отдельного направления. В компетенцию Совета директоров входит принятие некоторых стратегических и операционных решений. Таким образом юридически зафиксированы понятные правила «игры» между партнерами, предоставляющие при этом следующие выгоды:
1. Активные акционеры получили юридически оформленные полномочия по

принятию некоторых важных решений в бизнесе от лица Совета директоров, не созывая для этого собрания участников.
2. Включение руководителя отдельного направления в Совет директоров повышает его официальный статус, приравнивая в некоторой степени к активным собственникам. Именно через осуществление выплат Совету директоров можно закрепить и участие этого руководителя в прибыли, не вводя его при этом в состав участников компании.
3. Появляется понятный всем механизм расчета дополнительного вознаграждения активных собственников: дивиденды - это доля прибыли всех собственников, а выплаты Совету директоров - за активное стратегическое управление. Так можно исключить распространенную претензию активных акционеров к пассивным: «ничего не делает, а хочет получать столько же». «Активная деятельность» получает понятный и заранее просчитываемый источник своего вознаграждения. Конечно, только если такая система распределения прибыли будет принята всеми собственниками.

Ситуация вторая

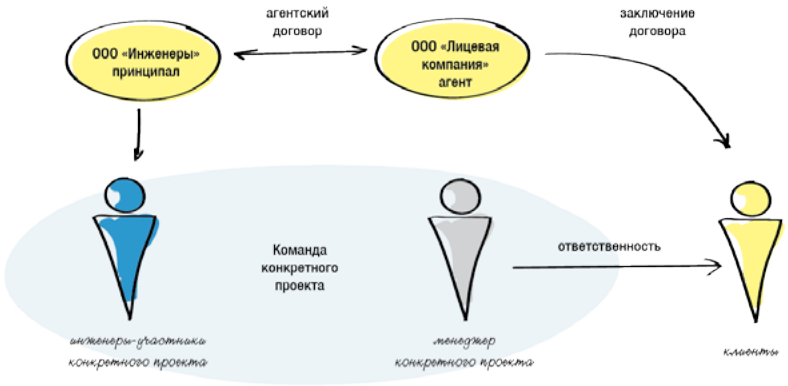
Компания оказывает высококвалифицированные инжиниринговые услуги силами соответствующего производственного отдела. Поиском клиентов занимается отдел продаж, состоящий из менеджеров. Оба отдела подчиняются разным руководителям.

Главная цель отдела продаж - заключить договор. При этом вознаграждение отдела зависит, в том числе, от самого факта заключения сделки. После подписания договора сотрудники отдела продаж фактически отстраняются от проекта, передав его выполнение сотрудникам производственного отдела и не неся ответственности за него перед клиентами. В последующем менеджеры привлекаются к переговорам, только если инженерам долгое время не удается разрешить спорную ситуацию с клиентом. При этом свое вознаграждение менеджеры получают от всех поступивших от клиента платежей. Даже утвержденная в компании схема бизнес-процессов отдела продаж после стадии «оформление договора» содержит следующую стадию «периодические звонки (для поддержания дружеских отношений)».



Основной бизнес-процесс (упрощенный вариант)

Этот фактор снижает качество оказываемых услуг и удовлетворенность клиентов, поскольку:
-будучи заинтересованными в факте заключения договора, менеджеры зачастую обещают клиентам того, чего производственный отдел не может сделать;
-не неся ответственности за свои обещания, менеджеры тем самым не вникают должным образом в нюансы особенностей продаваемого продукта, которые в конечном итоге влияют на стоимость работ.
Очевидно, что в действующее распределение зон ответственности между подразделениями необходимо было внести корректировки. Учитывая пожелания клиента, одновременно с решением вопросов реорганизации юридической структуры бизнеса были скорректированы особенности взаимоотношений между менеджерами и инженерами, что было относительно безболезненно воспринято сотрудниками («это же предложение консультантов, а не руководителей»). В результате на отдел продаж была возложена ответственность перед клиентами за выполнение всех проектов на всех стадиях. Для этого в каждую команду проекта включается ответственный менеджер. И все общение с клиентом по всем вопросам выполнения договора возлагается на него.
Юридически структура бизнеса после реорганизации была оформлена следующим образом: поиск клиентов - функция отдела продаж, находящегося в рамках Лицевой компании, а непосредственным выполнением проектов занимались инженеры в рамках Инжиниринговой компании. Отношения между компаниями



Так мы увязали скорректированную организационную структуру бизнеса с юридической, построив отдельные элементы «Безопасной бизнес-платформы®». И это только один из шагов к ее построению.

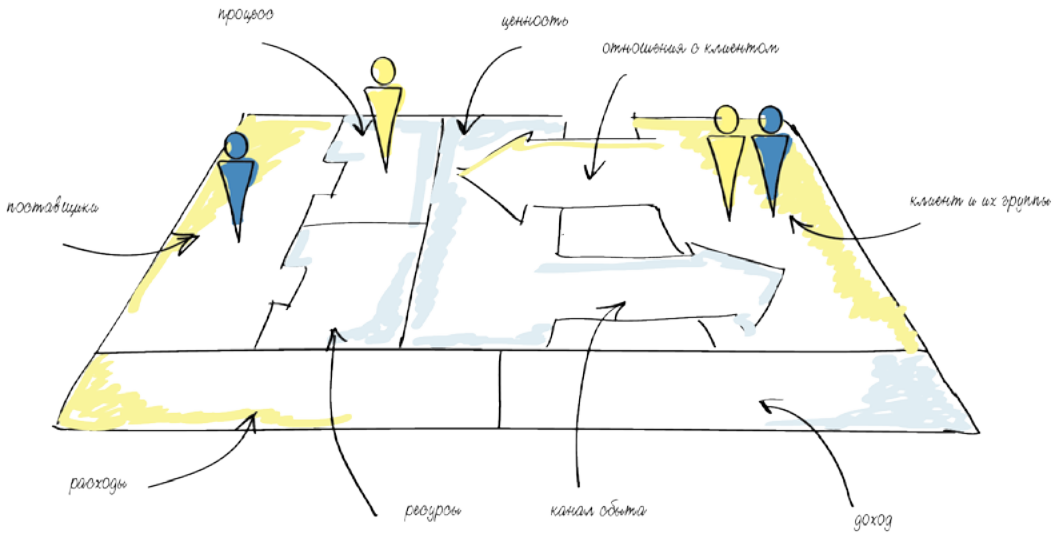
Разработка шаблона группы компаний

В процессе своего роста и развития каждая компания подходит к тому моменту, когда в рамках одной организации совместить все функциональные особенности, достичь управляемости всеми процессами и обеспечить дальнейший рост не представляется возможным.
С течением времени все те неточности в работе компании, которые решались локально, накапливаются и приводят к потере эффективности бизнеса. Ухудшаются финансовые показатели, сотрудники становятся немотивированными, возникает несогласованность в работе структурных подразделений, теряется прозрачность ответственности и т.д., т.е. созданный единый механизм получения прибыли начинает давать сбои.

При этом в результате построения группы компаний совместная деятельность нескольких субъектов дает синергетический эффект, позволяет достигать значительно более высоких финансово-экономических показателей, чем если бы деятельность осуществлялась в рамках одной компании.
Собственно, получение такого синергетического эффекта и является целью построения группы компаний, однако достичь его можно только при создании особых условий взаимодействия компаний, входящих в ее состав, и грамотного управления ими.

Рассмотрим, с чего необходимо начинать планирование построения группы. Организацию любого бизнеса можно представить в виде бизнес-платформы, которая состоит из клиентского сегмента (продукт, производимый для клиента, взаимоотношения с клиентом, каналы сбыта), из которого извлекается доход, и сегмента, определяющего расходы. Расходы формируются исходя из специфики осуществляемой деятельности, в результате которой создается добавленная стоимость, и состоят из затрат на материалы, необходимые для осуществления деятельности, на поиск поставщиков таких материалов и т.д.

С точки зрения бизнес-платформы бизнес (бизнес-модель) можно описать несколькими базовыми стилями:
Первый - это РАЗДЕЛЕНИЕ: тот случай, когда в рамках собственной бизнес-платформы организация оставляет какую-то одну сферу деятельности - управление отношениями с клиентами, инновационная деятельность по решению вопросов, каким образом увеличивать добавленную стоимость, управление инфраструктурой, расходной частью и т.д.



Как правило, до разделения бизнес-модель представляет из себя единую компанию, совмещающую в себе контроль сверху над решением всех задач и структуру, основанную на принципе единоначалия в руководстве всеми процессами. Однако в рамках единой компании не всегда благополучно могут существовать все подразделения - так, к примеру, обычно конкурирующими и конфликтующими структурами являются отделы сбытовиков и производственники. Культура и менталитет таких подразделений слишком отличаются друг от друга, что приводит к частому возникновению конфликтов.

В подобных случаях разделение единого бизнеса на составные части (отдельно - управление инфраструктурой, отдельно - инновациями, отдельно - взаимоотношениями с клиентами) позволяет усовершенствовать работу каждого подразделения, сделать их более независимыми и автономными друг от друга, что позволит ориентировать каждое из них на отдельный сегмент, минимизировав при этом риски возникновения конфликтных ситуаций.

Классическим примером разделения является деятельность сотовых операторов связи. Сам оператор, как правило, занимается лишь построением отношений с клиентами, тогда как вопросы инфраструктуры и создания продукта (организация оказания услуг связи) отданы на аутсорсинг другим организациям.

Второй стиль - НИШЕВОЕ ПРЕДЛОЖЕНИЕ. Классический пример - российская розница, рассчитанная на продажу хитовых, востребованных продуктов. По такому стилю построена работа всех сетевых универмагов - когда в одном месте продаж потребителю предлагаются хитовые продукты разных производителей, что в итоге дает гарантированно большой сбыт и быструю оборачиваемость.

Однако расчет только на прибыльный сегмент в случае падения со временем его прибыльности может привести к уменьшению получаемого дохода и риску возникновения убыточности бизнеса. Например, торговая сеть ориентирована на низкий ценовой сегмент и, соответственно, на ограниченный ассортимент продуктов. В случае наступления кризиса спрос в этом ценовом сегменте снижается больше всего, и у торговой сети возникают проблемы с получением дохода. Резко перепрофилировать розничную сеть на средний ценовой сегмент невозможно, существует уже устоявшийся бренд, направленность политики сети на массовость, устойчивое восприятие потребителями этой сети как бюджетной. Альтернативой решения проблемы в данном случае может выступать создание дополнительного ассортимента так называемых нишевых продуктов. Сами по себе такие продукты не являются высоко востребованными и не создают большой поток прибыли, но за счет их наличия есть возможность сформировать больший ассортимент, что позволяет в конечном итоге получить необходимой уровень доходности бизнеса.

Суть нишевого предложения состоит в упоре на формирование разнообразного ассортимента, с небольшим оборотом по каждому виду продукта, но при этом за счет многообразия увеличивается число клиентов с разным уровнем дохода, что приводит к более устойчивому размеру объема продаж, независимо от изменений внешней среды.

Третий стиль - многопрофильная ПЛАТФОРМА. Как правило, бизнес работает по схеме производство одного определенного типа продукта и его сбыт определенной группе клиентов. Но профилирование компании в узкой сфере деятельности приводит к отсутствию возможности увеличения видов деятельности и повышения уровня доходности. А наличие в той же сфере деятельности конкурирующих компаний еще больше затрудняет возможность построения прибыльного бизнеса.

Создание кросс-платформы позволяет стереть границы между той нишей, в которой работает компания, и соседними сферами деятельности. Компания создает предложение, которое востребовано сразу несколькими группами клиентов, и в совокупности с возможностью взаимодействия с компаниями близлежащих сегментов деятельности позволяет создать дополнительный доход. Примером может служить деятельность компаний-производителей игровых приставок. Производство и продажа приставок будут выгодны до тех пор, пока есть большое количество желающих играть на этой приставке и существуют разработчики игр, готовые создавать игры для этой приставки. Увеличение разнообразия игр приводит к увеличению числа покупателей и росту объема продаж, что в свою очередь, вновь увеличивает количество разработчиков игр, готовых сотрудничать с производителем приставок. Таким образом, расширение границ деятельности в рамках одного сегмента неизбежно приводит и к расширению деятель-

ности в рамках взаимодействующего. Однако, как только возникают проблемы в рамках одного сегмента - это сразу отражается на бизнесе в рамках других, что в конечном итоге может привести к глобальному провалу в деятельности всех сегментов.

Четвертый стиль - FREE. Такой стиль характерен для инновационной деятельности, когда себестоимость производимых продуктов высока и получить максимум дохода при значительном уровне затрат достаточно трудно, поскольку высокая цена продукта ограничивает круг потенциальных клиентов, имеющих возможности для его приобретения.

Развитие бизнеса включает в себя две основные цели - постоянный рост прибыли и максимальное расширение сферы деятельности, охват как можно большего числа клиентов. Соответственно, для увеличения доли своего присутствия на рынке мы можем сделать предложение продукта бесплатным, получая прибыль за счет оказания платных дополнительных услуг либо привлечения другого сегмента клиентов платным предложением. В случае расширения охвата клиентской аудитории за счет бесплатного предложения более интересным и дорогостоящим становится платное предложение. Примером такого построения схемы ведения бизнеса может являться деятельность любой бесплатной газеты. За счет бесплатного распространения среди населения увеличивается круг охватываемой газетой аудитории, что повышает привлекательность газеты в глазах рекламодателей, и за размещение рекламы они готовы платить больше денег. Соответственно, предложение для платного клиента становится еще более интересным. Доход газета в этом случае получает за счет размещения рекламы.

Другим примером стиля Free является Скайп. Основное предложение по осуществлению звонков внутри скайпа является для пользователей бесплатным, что в совокупности с хорошим качеством связи повлекло за собой быстрый рост количества пользователей программой. Дополнительно к этому пользователю предлагается целый комплекс платных услуг - видеоконференции, звонки на стационарные и мобильные телефоны по выгодным ценам, ряд других услуг, оказание которых и формирует прибыль.

Пятый стиль - ОТКРЫТЫЙ. Если компания планирует создать добавленную стоимость за счет разработки и создания нового продукта, она должна учитывать, что это повлечет значительные траты собственных ресурсов, количество которых всегда ограничено. К тому же заранее предсказать, окупится ли создание продукта и будет ди спрос на него высоким, не всегда возможно. В любом случае есть риск убыточности подобной затеи.

Открытый стиль применяется как раз для того, чтобы избежать дороговизны подобных разработок и уменьшить риски несения убытков. Чтобы уменьшить объем затрачиваемых собственных ресурсов, можно привлечь и другие компании, осуществляющие деятельность в вашем или смежном сегменте. Совмест-

ные разработки нового продукта обходятся дешевле всем участникам, а условия его дальнейшего распространения возможно оговорить соглашением. К тому же, в процессе создания основного продукта всегда есть возможность получения дополнительно случайного косвенного продукта, который также может выступить объектом продажи и принести прибыль.

Примером выгодности применения открытого стиля может служить деятельность завода металлоконструкций. Каждая изготавливаемая на заказ металлоконструкция индивидуализирована. Но разработка проектов таких металлоконструкций только для своих нужд затратна, поэтому возможно дополнительно предложить разработку и для конкурентов по отдельным заказам. Кроме того, привлечение к участию в процессе выполнения заказов других компаний позволяет принимать в разработку заказы, которые в рамках одной компании выполнить невозможно , что также повышает доходность бизнеса.

Описанные стили построения бизнес-платформы являются типовыми. Как правило, разработка бизнес-модели всегда уникальна и сочетает в себе комбинацию нескольких традиционных стилей, с учетом всех индивидуальных особенностей бизнеса, специфики деятельности и потенциальных возможностей для развития.

При этом мотивом изменения структуры компании могут служить: 1) кризис существующей бизнес-модели (в ряде случаев состояние «клинической смерти»); 2) приспособление, улучшение или защита существующей модели с целью адаптировать ее к изменяющейся среде; 3) представление на рынке новых технологий, товаров или услуг; 4) подготовка к будущему с помощью исследования и проверки совершенно новых бизнес-моделей, которые со временем могут заменить существующие.

Таким образом, для оценки необходимости изменения существующей модели и построения новой бизнес-платформы необходимо отталкиваться от следующих характеристик:

- управление ресурсами: оценка возможности самостоятельного управления всеми ресурсами, выгодности привлечения к совместному управлению иных лиц либо передача управления ресурсами сторонней организации. Объединение и увеличение объема ресурсов, а значит, и уменьшение затрат на создание продукта, приводит к увеличению потока доходов.
- формирование предложения: отталкиваемся от создания нового ценностного предложения (инновация), которое способно привлечь большее количество клиентов. К примеру, создание дополнительного совместного ценностного предложения, которое в совокупности выглядит реальным по цене и тем самым привлекательным для клиентов, тогда как составляющие его части признаются потребителями дорогими.
- взгляд на бизнес-модель с точки зрения потребителя: учет изменений его по-

требностей, расширение круга потенциальных клиентов. Для того, чтобы расширять круг потенциальных клиентов, необходимо понять, в чем эти клиенты нуждаются и как они видят производимый компанией продукт. Проанализировав среду клиента, его поведение, проблемы и радости, можно в результате разработать более успешную бизнес-модель, так как знание о потребителе поможет создать лучшее ценностное предложение, более удобные и наиболее подходящие для клиентов пути взаимодействия.
- взгляд с точки зрения финансов: разработка путей получения дополнительных источников дохода предполагает анализ каналов сбыта и увеличение ценности предлагаемого продукта для клиентов, а также анализ использования собственных ресурсов и издержек на закуп в целях минимизации расходов.
- необходимость отталкиваться одновременно от совокупности нескольких перечисленных факторов.
В итоге, оценив необходимость перестроения бизнес-модели, определив точки опоры построения будущей модели, изучив специфику деятельности и потребности потенциального клиента, мы строим такую бизнес-модель, которая будет отвечать стратегии и влияниям внешней среды и при этом будет максимально безопасной с точки зрения налоговой, имущественной и управленческой безопасности.

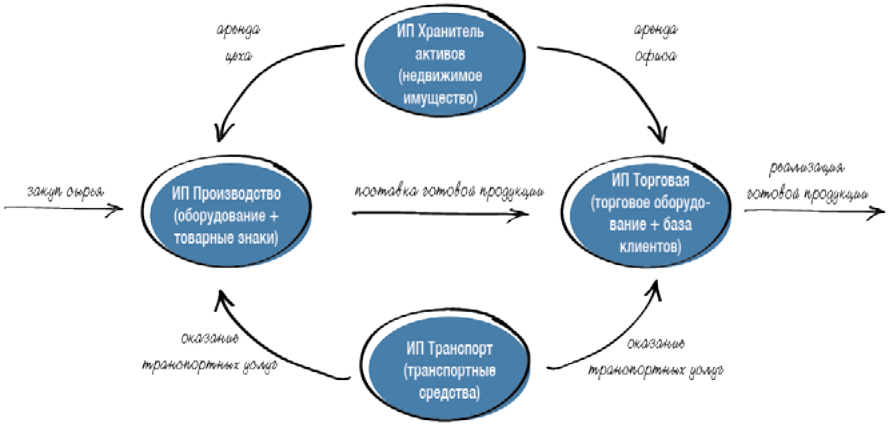
Строительный материал для Группы компаний: выбираем организационно-правовые формы

Мы с вами оказались, пусть и невольно, на пороге настоящей магии. Ведь преследуя цель сделать ваш бизнес как можно более неуязвимым с точки зрения налоговой, имущественной и управленческой безопасности, мы проделали уже очень большую работу.
Напомню, что мы договорились для этого планомерно отстраивать группу компаний (вряд ли у кого-то еще остались убеждения, что можно обеспечить безопасность в рамках одного юридического лица). Но затеяли решить совсем нетривиальную задачу: мы должны облечь ваш реальный, а не «нарисованный на холсте» бизнес в юридические конструкции из нескольких юридических лиц... но этого мало! надо еще увязать их между собой договорными конструкциями так, чтобы все в совокупности могло:
сохранить привычную и пригодную для вас систему принятия управленческих решений;
не разрушить работающие связи между людьми в организации;
сохранить при этом систему мотивации и выплаты вознаграждений;
обеспечить интересы собственника как с точки зрения контроля, так и получения выгоды (персональный медный краник, из которого капает в необходимое

время в необходимом объеме);
решить вопросы имущественной безопасности;
получить доступ к механизмам регулирования отношений между сособственниками;
во все это (играючи и между прочим) вплести все возможные именно для вашего бизнеса инструменты налоговой оптимизации.
Чтобы освоить первый урок нашей Школы волшебников, мы разобрались с некоторыми аспектами функционирования вашего бизнеса:
поработали с понятием организация и ее окружения;
вычленили потребности ваших клиентов, разобрались с тем, на каком этапе жизненного цикла ваша компания;
определились, как выбирать оргструктуру и, более того, «высмеяли» типовой плоский подход, рассмотрев организацию еще и в модном ныне 3D- формате
Теперь, чтобы сплести хитроумную паутину вашей группы компаний, вам необходимо выбрать - сколько и каких субъектов будет в группе...а для этого мы разучим базовые зелья - все так или иначе интересные организационно-правовые формы, их волшебные свойства (плюсы, говоря формально) и побочные эффекты (минусы)...
Наиболее популярными формами ведения среднего бизнеса являются: индивидуальный предприниматель, общество с ограниченной ответственностью, акционерные общества (преимущественно закрытые). Выбор небольшой. Мы его расширим. Профессиональными инструментами...
Индивидуальный предприниматель
Эта форма организации бизнеса остается очень популярной, поскольку позволяет:
снизить ставку налога на прибыль по общей системе налогообложения с 20 % до 13 % при сохранении НДС;
не вести бухгалтерский учет даже с поправками 2013 года;
применять патентную систему налогообложения;
фактически вести кассовый учет (фактически полученных доходов и фактически произведенных расходов);
максимально свободно в сравнении с юридическими лицами использовать полученные денежные средства.
Вкусно? Несомненно. Но за это ИП платит ответственностью всем принадлежащим ему имуществом по своим обязательствам. При этом не имеет значение как оформлено право собственности: на ИП или на него, но как на физ.лицо (т.е. личным имуществом тоже).
Вместе с тем, нередки случаи, когда, начав бизнес как индивидуальный предприниматель, собственник бизнеса концентрирует на себе и активную операционную деятельность, и функцию хранения активов. А это уже свидетельствует

о крайне низком уровне имущественной и налоговой безопасности бизнеса, поскольку предъявление любых претензий может поставить под угрозу существование бизнеса и имущественного комплекса. Кроме того, это препятствует принятию полноценных партнеров в бизнес - с юридически зафиксированным объемом прав и обязанностей, доли в бизнесе, порядка распределения прибыли.

В нашей практике был случай, когда посредством перекрестного распределения активов и хозяйственных функций между четырьмя партнерами, имевшими статус ИП, было достигнуто равновесие в бизнесе, своего рода система сдержек и противовесов.



Такая, сложившаяся на этапе зарождения бизнеса модель, спустя 15 лет существования бизнеса, стала давать сбои: партнеры бизнеса захотели определить свою долю в совместно накопленном имуществе, в получении доходов от каждого из направлений операционной деятельности (без планов на прекращение совместного бизнеса).

Таким образом, участие в бизнесе собственника в статусе индивидуального предпринимателя может быть оправдано в случае владения недвижимым или иным ценным имуществом с последующим его использованием операционными субъектами. Это дает контроль на имущественным комплексом (то есть реализуется одна из трех степеней владельческого контроля...но лишь одна!) и, к тому же, это может работать как один из множества медных кранников дял официальных доходов собственников, особенно если есть возможность использовать «упрощенку».

Но, ИП=собственник+имущество - это максимально открытое участие в бизнесе.

Кроме того, при низкой степени конфиденциальности не забывайте, что любой ИП - смертен. И как справедливо отмечено у Булгакова - «внезапно смертен». Это имеет значение даже больше, если речь идет об ИП - сторонних лицах, особенно друзьях и не очень близких родственниках.
Но это еще не все. За банкротство ИП, ввиду его сложности, даже не все берутся. И долги, в отличие от ООО, ИПэшнику не прощаются. Кроме того, не забывайте о разводах и разделах имущества.. Ну и в дополнение, ИП имеет крайне низкую репутацию в некоторых отраслях.
Вывод: ИП вам нужны. И не один вернее всего. Но с оговорками. И одна из них: никогда не ставьте ИП «на вход» в группе компаний, то есть поставщиком товаров или работ из внешней среды во внутреннюю, Скапливая на нем налоговые и операционные риски, потом его просто так не бросишь (даже с юр.лицом сейчас это сложно), особенно если он дорог как память (жена, муж, дети, друзья, родственники или родители).
А в финале - позитив.
В случае с интеллектуальной собственностью ИП бывает и вовсе незаменим в связи с особенностями процедуры регистрации в Роспатенте или, например, доменных имен в Руцентре. У ИП «втихаря» отнять не получится, а у ООО иногда можно.
И еще одна ложечка меда. Уклонение от уплаты налогов физическими лицами (ст.199 УК РФ) в сравнении с юридическими (ст.198 УК РФ) относится к преступлениям лишь небольшой тяжести, что положительно сказывается как на строгости наказания, так и на давности привлечения к ответственности.
Общество с ограниченной...безответственностью?
Очевидно, что ООО пользуется наибольшей популярностью в бизнес-среде. И заслуженно. Ведь для его регистрации достаточно минимального уставного капитала в 10.000 рублей и 5 дней. Между тем, ООО не такая уж простая игрушка как кажется на первый взгляд.
Самое главное его отличие, например, от ЗАО в основаниях участия. Предполагается, что учредители ООО (правильно их называть - участники) принимают участие не просто капиталом, но и лично, деятельно так сказать. От этого посыла и было выстроено законодателем все регулирование (однозначно устаревшее на текущий момент).
Итак, чем еще может быть для вас интересно ООО в целях структурирования бизнеса?
1. возможно устанавливать дополнительные права и обязанности для одного или несколько участников - это крайне эффективная вещь для регулирования нестандартных договоренностей между сособственниками;
2. возможно создание Совета директоров и, в отличие от акционерных обществ, самостоятельно отрегулировать его компетенцию (исключительно внутренними

документами) таким образом, чтобы использовать как инструмент «прикрытого владения»;
3. да и вообще в ООО компетенции органов управления регулируются относительно гибко, что в конечном счете дает возможность (если такое желание по каким-то причинам у вас появится) использования номинальных директоров и учредителей без особого ущерба вопросам контроля и безопасности (речь идет не о нарисованных поставщиках, а о одном из способов скрытого владения реальным бизнесом);
4. есть возможность заключить договор об осуществлении прав участников или «акционерное соглашение», как его называют в народе...да, оно не такое эффективное как соглашение по английскому праву (поэтому интерес к инокомпаниям в российском бизнесе ни после кризиса Кипра, ни в связи с механизмом раскрытия бенефициаров 2013 года выделки - в обозримом будущем не исчезнет);
5. в отношении ООО можно затеять процедуру реорганизации и не просто так, а на третье (иногда кажется совершенно постороннее лицо) - и это среди прочего можно использовать как в процедуре трансформации бизнеса, так и в сделках скрытой купли-продажи имущества, а также в целях безналоговой консолидации активов;
Все эти инструменты мы подробно разбираем в последних главах таксБУКа...а теперь о минусах...
Минусы, как и плюсы ООО обусловлены спецификой участия - предполагается, что участвуют учредители не только (и может быть даже не столько) капиталом, сколько лично.
В ООО, как следствие, очень сложно принудительно исключить участника (за нехорошее поведение...например за то, что он параллельно еще одно ООО открыл и занимается тем же самым, создавая конкуренцию). Кроме того, некоторые решения в силу закона принимаются единогласно (к таким относятся и решения о реорганизации). Да и вообще излишняя прямолинейность законодателя иногда создает головную боль, особенно, если по сложившейся в России практике вы используете стандартный «типовой» устав, надерганный из интернета или правовых справочных систем...
Акционерные общества
Акционерные общества (в первую очередь нас интересуют «закрытые») предполагают обезличенное участие, а потому и не предоставляют права на получение части имущества при выходе из состава акционеров.
Учитывая облегченный выход посредством продажи акций , акционерное общество вам пригодится для реализации «прикрытого владения», которое подробно обсуждается на страницах этого издания. Иными словами, АО - это вкуснятина в сравнении с ООО, если владелец бизнеса ни при каких обстоятельствах не

хочет или не может светиться в юридических собственниках. На это играет и отсутствие нотариального удостоверения сделок с акциями, то есть откровенно говоря можно готовить документы по отчуждению акций и с открытой датой. Больше того, сведения в ЕГРЮЛ имеются только в отношении акционеров, учредивших АО, последующая смена акционеров в ЕГРЮЛ не видна.
Реорганизация АО также имеет свою специфику. С одной стороны, решение о ней принимается 75% голосов (а не единогласно как в ООО). АО можно подвергнуть смешанной реорганизации: например выделение или разделение затеять с последующим присоединением. И это так же иногда дает интересные эффекты (подробнее в разделе «Трансформация бизнеса»). С другой стороны, выделение на третье лицо в АО невозможно в принципе.
Не смотря на то, что законодатель предусмотрел существование «акционерных соглашений», возможности их сильно ограничены. Да и вообще акционерное законодательство жесткое и костное...и наиболее защищены в нем - миноритарии.
С 01.10.2014 года будут введены некоторые ограничения на деятельность АО, в частности общества не смогут сами вести реестры своих акционеров, делать это смогут только профессиональные реестродержатели.
Но еще большим раздражителем для счастливых обладателей АО является деятельность ФСФР (а теперь и «мегарегулятора»). Избыточно формальны подход к контролю со стороны чиновников приводит к наложению очень крупных штрафов (до 1 млн. рублей) за незначительные нарушения процедуры (непредоставление информации одному из акционеров, нарушение порядка раскрытия публичной информации), включая подачу «нулевой» акционерной отчетности. Особенно вопиюще это смотрится, когда в составе АО всего один акционер.
Производственный кооператив
Производственный кооператив (ПК) - это объединение лиц (не менее 5) для трудового и иного участия. Количество не участвующих трудом лиц не может составлять более 25% от общего количества членов кооператива. При этом членами кооператива могут быть юридические лица, а учитывая, что последние не могут нести «трудовые повинности», то и на участие юридических лиц распространяется ограничение в 25%.
В кооперативе могут быть и наемные работники (не члены), но их не может быть более 30% от общего количества членов. На эту роль отлично подходит низкооплачиваемый и быстро меняющийся персонал.
Поскольку ПК - это коммерческая организация и, как следствие, нацелена на зарабатывание прибыли, то встает вопрос как ее «пилить», имея ввиду, что кто-то из членов участвует своим трудом, а кто-то, возможно, денежный пай внес.
Поэтому предусмотрены две формы оплаты труда:
-оплата труда как таковая, с которой уплачиваются 13% НДФЛ и взносы во внебюджетные фонды.

- распределение прибыли в соответствии с размером пая (не более 50% от всей прибыли) и в соответствии с трудовым участием. Эта доля не облагается страховыми взносами и НДФЛ с нее уплачивается как с дивидендов.

Члены кооператива не учитываются при определении общего количества работников при применении УСНО, поэтому ограничение в 100 человек фактически распространяется только на «наемную часть», а это уже дает полет для фантазии при выборе сферы применения.

Капелька горечи есть и здесь. С недавнего времени смена членов кооператива отражается в ЕГРЮЛ, что может быть несколько хлопотно. Но подробнее об использовании ПК - в соответствующем разделе «Мастерской нестандартных решений», в той ее части, где речь идет о выделении функции производства.

Полное товарищество

Если образно описать суть полного товарищества, то выйдет следующее: 2 и более лица, каждый из которых ведет свою собственную коммерческую деятельность (поэтому это могут быть только ИП или юридические лица), имеют непреодолимое желание работать под единой вывеской, получая экономический эффект от объединения усилий. С течением времени участники могут меняться, а товарищество с накопленным опытом остается.

А что за статус у этой «общей вывески»? В отличие от простого товарищества (это договор и не более), полное товарищество - это юридическое лицо, порядок деятельности и структура которого гибко определяется исключительно учредительным договором между участниками. Это и делает простое товарищество весьма любопытной конструкцией с точки зрения группы компаний.

Из экономической сути такого объединение выросло и правило субсидиарной (дополнительной) ответственности участников по обязательствам товарищества. По этой же причине, с точки зрения налогообложения, налог на доходы должен образовываться на уровне участников товарищества, а не на уровне товарищества.

Так оно и было пока действовал Закон РФ от 27.12.1991 №2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций», а вот в Налоговом кодексе экономическая суть полного товарищества не нашла своего отражения. Похоже о нем просто забыли, а жаль. Тем не менее за такой подход есть смысл поспорить с налоговым органом (официальной позиции пока нет вообще), если «игра стоит свечей», потому как данная форма юридической организации дает даже больше возможностей, чем простое товарищество.

Хозяйственное партнерство

Это крайне симпатичная форма организации юридических лиц, регулируемая Федеральным законом от 03.12.2011 №380-ФЗ «О хозяйственных партнерствах» и введенная в деловой обиход с середины 2012 года.

Такая коммерческая организация должна иметь по меньшей мере двух партне-

ров (как физические так и юридические лица, в том числе и иностранные), а раздуть его можно - аж до 50.
Создать партнерство можно только «с нуля», из уже имеющегося юридического лица реорганизация в партнерство запрещена законом. В свою очередь само партнерство может реорганизоваться только в акционерное общество.
Какие пряники и леденцы нам приготовил законодатель на этот раз?
Давайте вспомним, что количество корпоративных споров в России на протяжении вот уже нескольких лет прирастает на 20% ежегодно. При этом в традиционных формах - ООО и ЗАО - реализованы лишь минимальные возможности хоть как-то закрепить реальные договоренности между учредителями. Если смотреть правде в глаза, то назвать их можно только убогими...возможности эти.
Учитывая, что в обозримом будущем вам новый гражданский кодекс не светит, «фишки» хозяйственного партнерства кажутся просто безграничными.
Партнеры вправе условия сотрудничества, какими бы те ни были «хитрыми», заключить в объятия гибкого соглашения об управлении партнерством. Такое соглашение имеет юридический приоритет над уставом и может предусматривать интересные штуки:
- разный статус у партнеров (например бизнес может создаваться финансовыми усилиями одного и идейными усилиями другого партнера, не имеющими строгой денежной оценки в настоящее время...и не надо...главное - закрепить ценность этих идей в соглашении);
- порядок входа в состав партнеров и выхода из него (можно даже предусмотреть принудительный выкуп долей при наступлении определенных событий или заготовить «парашют» в виде отчуждения доли на заранее установленных условиях);
- закрепление разного объема прав и обязанностей партнеров (причем зависимость можно определить самостоятельно, типа в зависимости от того, чем внесена доля, от времени вхождения после начала деятельности и т.п.);
- может накладывать запрет на занятие партнерами конкурирующей деятельностью «на стороне» и т.д. и т.п.
К особым свойствам хозяйственного партнерства относится и система, структура и полномочия его органов управления. Поскольку все это, а также порядок осуществления и прекращения ими деятельности определяются исключительно соглашением об управлении партнерством! И это просто роскошно...
Однако за все надо платить. В отношении хозяйственных партнерств платой является некоторая неопределенность. Форма новая, практики нет, а уж что-что, тумана законодатель наш напустить умеет.
К примеру, содержит закон такую установку: «...<хозяйственное партнерство> не может рекламировать свою деятельность». Вот тебе раз! Коммерческая организация не может рекламировать свою деятельность? Действительно нонсенс. И

ответ на этот вопрос, на наш взгляд, хорошенько закопан в законе «О рекламе», точнее его 3 статье:
«В целях настоящего Федерального закона используются следующие основные понятия:
1) реклама - информация, распространенная любым способом, в любой форме и с использованием любых средств, адресованная неопределенному кругу лиц и направленная на привлечение внимания к объекту рекламирования, формирование или поддержание интереса к нему и его продвижение на рынке;
2) объект рекламирования - товар, средства индивидуализации юридического лица и (или) товара, изготовитель или продавец товара, результаты интеллектуальной деятельности либо мероприятие (в том числе спортивное соревнование, концерт, конкурс, фестиваль, основанные на риске игры, пари), на привлечение внимания к которым направлена реклама;
3) товар - продукт деятельности (в том числе работа, услуга), предназначенный для продажи, обмена или иного введения в оборот;»
Иными словами рекламировать, чем вы занимаетесь и как вы это делаете, в хозяйственном партнерстве нельзя. Видимо для того, чтобы потенциальных инвесторов из числа лиц неопределенного круга не вводили в заблуждение рекламой сплошь инновационной деятельности. А вот товары, работы и услуги, как результат такой деятельности, рекламируйте сколько угодно.
Другая интересная особенность. При наличии таких классных соглашений об управлении партнерством быть бы ему «хранителем активов». И действительно, «заряжаем» партнерство долями и акциями значимых для нас компаний на четко прописанных между партнерами условиях. Нельзя. Хозяйственное партнерство не может быть участником (акционером) других юридических лиц. Тоже, вероятно, защита от чего-то или кого-то.
Ну и последнее из неприятного. Партнерства могут быть ограничены в ведении определенных видов деятельности. Ограничения эти должны накладываться (почему-то) постановлением Правительства. Но! Такого постановления на текущий момент нет. А если появится, то не понятно, что в нем будет. А учитывая, что хозяйственные партнерства могут либо ликвидироваться, либо преобразовываться не иначе как в АО, то вот вопрос: начнете работать и попадете под перечень Правительства. И?
На этом с перечислением субъектов для вашей группы компаний пока (именно пока) все!
Остается напомнить, что окончательное решение при выборе набора субъектов будет зависеть от совершенно конкретной совокупности факторов:
1) Что этот субъект делает в ГК? Активная операционная деятельность (оптовая и розничная торговля, производство), хранение активов, сопутствующие услуги (транспортные, услуги складирования или хранения) и т.п.;

2) Возможность дополнительно поиграть налоговыми последствиями (банальный пример: использование индивидуального предпринимателя на общей системе налогообложения позволяет снизит ставку налога с доходов с 20 % до 13 %);
3) Необходимость уменьшить возможность для административного давления, захвата бизнеса именно на этом участке «фронта»;
4) Оптимальное владение партнерами совместно накопленным имуществом;
5) Необходимость «скрытого владения» имуществом и бизнесом;
6) Отношения между собственниками, включая функциональное разделение между партнерами, совместное принятие стратегических решений, совместный контроль за бизнесом и друг другом, безопасное получение доходов и порядок их распределения от текущей операционной деятельности и владения имуществом, возможное вмешательство «родственных» отношений в бизнесе;
7) Потребуется ли вам на данном участке привлекать инвестора (или дополнительное финансирование);
8) Сколько у вас направлений в бизнесе и потребуется ли реинвестирование денежных средств из «зарабатывающих» направлений в дотационные;
9) Финансовые вопросы: где центр аккумулирования финансового результата, как относительно свободно распорядиться денежными средствами;
10) Обеспечение возможности разделения бизнеса или, наоборот, обеспечение его неизменной целостности, а также вход (выход) из бизнеса.
Чем точнее вы определите набор свойств для каждого субъекта, тем у вас, конечно, будет меньше пространства для будущего маневра, но тем экономичнее и устойчивее группу компаний в конечном счете вы получите. А главное - тем прозрачнее. В которой менеджменту среднего звена будет сложнее ловить свою «рыбку». Оно, конечно, можно круглый год на «всесезонке» ездить. Но со специализированной летней и зимней - получается и динамичнее и безопаснее.

Налоговое бремя: оптимизация без рисков

В 2014 году в налоговый кодекс РФ было внесено более ста поправок. Налоговое администрирование становится жестче, банковский контроль – пристальнее, полномочия силовых структур – шире. Ярослав Савин, руководитель Центра taxCOACH®, рассказал, какие действия бизнес должен предпринять сегодня, чтобы обеспечить налоговую и имущественную безопасность.
Шесть месяцев на перестройку
Одним из главных стресс-факторов стала новая форма декларации по НДС. Документ включает сведения книги покупок и книги продаж, которые будут сверяться с информацией отчетов по НДС всех поставщиков и покупателей. Для обработки этого огромного объема данных была создана «Автоматизированная

система контроля НДС–2 (АСК НДС–2)», работать с которой будет вновь образованная Межрегиональная инспекция по камеральным проверкам. Таким образом, теперь у налогового органа есть возможность в автоматическом режиме отслеживать все цепочки реализации товаров и услуг, возникновение и размер добавленной стоимости, выявлять расхождения (подробнее - НДС 2015 году: к чему готовимся?). По мнению ФНС это делает невозможным использование «проблемных» контрагентов. Разумеется, 1 января мы не проснулись в новой стране, на запуск нового механизма требуется время – для наполнения базы данных информацией о добавленной стоимости по всей цепочке ее создания, для сопоставления сведений деклараций требуются данные нескольких кварталов. Этот процесс займет от 6-9 месяцев, и у налогоплательщиков еще есть возможность для «переобувания», перестройки бизнеса – до середины 2015 года.
Отметим, что сегодня все сосредоточены на проблеме налоговой оптимизации, но в 2015 году не менее острым и актуальным стал вопрос имущественной безопасности, поскольку и в этой части условия игры изменились. Теперь руководители и собственники компании могут быть привлечены к субсидиарной ответственности по ее долгам, то есть банкротство бизнеса может потянуть за собой и банкротство его владельца. И судебная практика по таким делам уже есть.
Кроме того, с 2014 года налоговые органы получили право взыскивать налоговую недоимку не только с самого должника, но и с его материнских и дочерних структур, а также с любых иных косвенно контролируемых или сопричастных организаций. Таким образом, широко распространенная практика регистрации новой компании взамен накопившей налоговые риски, больше не эффективна – суд привлечет к ответственности и ее, даже если она зарегистрирована на доверенное лицо, то есть не смотря на отсутствие юридической связи с налогоплательщиком.
И все это «упаковано» в новые правила Закона «О банкротстве», практически лишающие должника возможности сделать этот процесс управляемым (Привлечение к ответственности контролирующих лиц: чем банкротство компании грозит реальным бенефициарам?). Из ключевого:
сам банкрот лишился права выбирать арбитражного управляющего;
залоговые кредиторы вправе в любой процедуре банкротства голосовать за выбор и отстранение арбитражного управляющего, а также оставить предмет залога за собой без проведения торгов;
банки могут инициировать процедуру вашего банкротства без судебного решения - то есть имея лишь на руках просроченный кредитный договор;
любой кредитор может сам (не требуя ничего от арбитражного управляющего, которым, например, вы пытаетесь управлять) оспаривать сделки должника.
А Закон «О банкротстве физических лиц», вступающий в силу с 1 октября 2015 года, дает возможность кредиторам (через финансового управляющего) оспари-

вать ваши сделки по отчуждению имущества как собственников бизнеса, включая брачные договоры, за которыми вы прятали свои личные активы. И делать это в ретроспективе до трех лет (Закон о банкротстве физлиц: что нужно поменять собственникам бизнеса?).

Бизнес столкнулся с серьезными вызовами, и, чтобы выжить, вы должны найти на них адекватные ответы, предпринять конкретные меры для обеспечения налоговой и имущественной безопасности.

Почему ИП – не панацея

Оптимизировать НДС законными средствами невозможно, и противоправные действия в этом направлении с 2015 года чреваты уголовной ответственностью. Причем и здесь правила изменились в худшую сторону - теперь возбудить уголовное дело можно, минуя налоговую проверку. Однако в области налогов с доходов у плательщиков осталось пространство для маневров. Кроме того, в некоторой степени они могут снижать нагрузку на фонд оплаты труда. Для этого есть средства ограниченного, точечного применения – не облагаемые социальными взносами компенсационные выплаты и перевод сотрудников в статус индивидуальных предпринимателей. Однако подобные решения не являются панацеей. Владелец бизнеса может один раз в квартал или ежегодно выдавать высокооплачиваемым сотрудникам в виде компенсационных выплат бонусную часть, но не заработную плату всему персоналу.

Есть «подводные камни» и в переводе на ИП. Да, ИП не ведет бухгалтерского учета (это очень удобно в производстве). Да, через ИП удобно выстраивать продажи (особенно территориально обособленные). Да, он свободно распоряжается поступившими денежными средствами. Но. Во-первых, нельзя превратить весь штат в индивидуальных предпринимателей. Во-вторых, сотрудники должны быть согласны с этим решением. В-третьих, кто-то должен будет заполнять за них налоговые декларации. В-четвертых, статус меняет сознание: нам известен случай, когда бригада с бригадиром не вышла на работу – они почувствовали себя реальными предпринимателями. И, наконец, эта схема не идеальна с точки зрения взаимоотношений с фискальными органами: если ставший ИП сотрудник участвует в общем рабочем процессе, налоговики укажут (и суд их поддержит), что в компании был искусственно раздроблен целостный процесс. Применение такого инструмента, как построение группы компаний на основе функционального дробления бизнеса уместно и эффективно только в случае, когда оно несет под собой деловую цель, и в отдельные юридические лица обособляются самостоятельные функции. Что неоднократно подчеркивали высшие судебные инстанции. Налоговая экономия должна стать приятным бонусом. Тогда это законно.

Кстати, перевод сотрудника в статус ИП может повлиять и на безопасность бизнеса. К сожалению, есть сферы, в которые нельзя попасть без предварительно

занесенного волшебного чемоданчика, то есть «отката». Возможность передавать эти средства привычным способом – через фирмы - «однодневки» – сегодня фактически исчерпана. Предположим, сотрудник, переведенный в статус ИП, по факту взял на себя эту роль. Агентские отношения между ним и компанией юридически перенесут на него всю ответственность (и уголовную). При неблагоприятном стечении обстоятельств вся ее полнота ляжет именно на его плечи.

Как дробить бизнес

Для оптимизации налогов с доходов существует достаточное число механизмов. Кроме того, есть отраслевые решения. Все они могут быть реализованы через создание группы компаний. Универсальной формулы, следование которой поможет без сучка без задоринки ее построить, не существует – необходима точечная индивидуальная настройка под бизнес и задачи.

Например, в производственной сфере возможность оптимизации налогов, в первую очередь, связана с обособлением и переводом на упрощенную систему налогообложения производственной части, поскольку в большинстве субъектов РФ для этой отрасли предусмотрены льготы. При этом собственник может столкнуться с необходимостью решения сопутствующих вопросов: что делать с имуществом (зданием, помещением, оборудованием), если его стоимость выше допустимых для компаний на «упрощенке» 100 млн рублей? Что делать с сотрудниками, если штат более 100 человек? Можно решать задачу путем разделения компании на несколько субъектов, но потом встанет вопрос об их консолидации. И вообще об управлении таким «нашинкованным» бизнесом. Даже определение места службы ОТК и других подобных подразделений вызывает сложности с точки зрения сохранения зон ответственности ключевых сотрудников за показателями качества и производительности. В целом же при построении группы компаний в производственной сфере необходимо учитывать, какой из функциональных блоков является главным: снабжение, производство или сбыт. От этого зависит выбор комбинации и юридических инструментов для налоговой оптимизации.

Если вы создаете хранитель активов, имейте ввиду - специальный режим налогообложения не всегда самое выгодное решение. Если в бизнесе идет процесс массового накопления имущества (объемные закупки оборудования, строительство здания), выгоднее консолидировать его на общей системе налогообложения, чтобы в дальнейшем возместить налог на добавленную стоимость и только после этого использовать упрощенную систему налогообложения (в идеале без восстановления НДС). Кроме того, степень эффективности этого инструмента варьируется в зависимости от региона. Например, в Свердловской области ставка налога при доходах минус расходы на «упрощенке» составляет 7% для всех и 5% для производственников, в Новосибирске – 15%, в Челябинской области для ряда предприятий – 10%, в Тюмени – общая ставка 5%.

Для сектора ритейла основным вариантом оптимизации является использование единого налога на вмененный доход (минимальное налогообложение). Это эффективно, например, для сетей форматированной розницы с магазинами площадью до 100 кв.метров. Но этого мало. Основная задача - «вытащить» эту выручку, не увеличивая налоговой нагрузки, и отправить ее по группе компаний туда, где вы несете траты - в основном на открытие новых магазинов. С интернет-магазинами другая история: они стремятся как можно дольше оставаться в рамках специальных режимов налогообложения, и построение всей цепочки - от входа в группу компаний до розничных продаж - должно быть направлено на разделение финансовых потоков, чтобы не превысить ограничение по упрощенке в 60 млн рублей. Самой распространенной ошибкой в этой области является искусственность производимых действий.

Есть и строительство, где хочется обойти «долевку» (например, в малоэтажной застройке) и не платить страховку, или ликвидировать ошибки в создании группы компаний полного цикла, которые приводят к избыточному НДС.

И даже такие специфические отрасли как IT, требующие, с одной стороны, возможности раздавать небольшие доли в бизнесе заслуженным сотрудникам (таков обычай) и, одновременно, иметь возможность делить операционную деятельность на НДС-ную и безНДС-ную, сохраняя способность принимать решения от имени основателей бизнеса, вплоть до предоставления 100% доли в бизнесе в залог инвесторам.

Кроме того, мы не затронули сопряженные вопросы: как наладить финансирование внутри группы компаний? Как финансировать смежные (часто дотационные) проекты, параллельные бизнесы (также требующие «накачивания» деньгами на возвратной основе), объединения нескольких бизнесов (как разово, так и на неопределенный срок). Остался за кадром и инструментарий скрытого владения бизнесом, благо с сентября 2014 года появились новые инструменты, без необходимости использования иностранных компаний. Между тем, скрытое владение всем бизнесом или его частью становится обязательным элементом, если вы хоть как-то хотите защитить свои и бизнес-активы.

В любом случае статья была написана не зря, если вы запомнили, что:

Налоговая оптимизация не может быть официальной целью преобразований бизнеса. Только побочным эффектом.

Она должна быть сконцентрирована на налогах с доходов. В части НДС - вы должны держать руку на пульсе и быть не лучше и не хуже других.

Обратить взыскание на активы вашего бизнеса и ваши лично - стало гораздо проще. Старые приемы типа брачных договоров или открытие новой компании на доверенного сотрудника - не работают.

И у вас есть примерно полгода, чтобы перестроиться. Причем решая вопросы налоговой, имущественной и управленческой безопасности - одновременно.

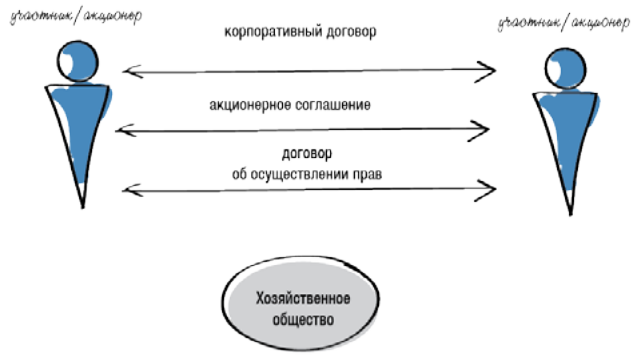
Стартап в законе! Как "упаковать" новый проект?

Все чаще собственники среднего бизнеса приходят к нам с определенными задачами и пожеланиями.
Во-первых, все больше прослеживается тяга к юридическому закреплению отношений с партнерами - как на случай «мира», так и на случай «войны», при этом все меньше становится лукавства в части отрицания внутренних проблем и претензий друг к другу. Собственники понимают: договоренности - это хорошо, но когда они не работают, нужны договоры. Именно они и только они гарантируют как защиту своих интересов, так и факт существования самого бизнеса.
Во-вторых, активизировались запросы на проработку организационных моделей бизнеса на ранних стадиях: когда полученная в одном направлении прибыль планируется к успешному вложению в другое. И здесь бизнесмен, как правило, уже не имеет возможности, желания или необходимости 100%-ного своего участия, а следовательно, нужны партнеры и гарантии учета интересов всех участвующих в проекте лиц. Предпринимателям требуется, чтобы юридическая модель нового бизнес-направления, стартапа изначально диверсифицировала возможные риски, включала возможность законной налоговой экономии, обеспечивала контроль собственников без необходимости их регистрации в составе участников юридических лиц и, главное, отражала установленные правила игры и достигнутые договоренности между партнерами проекта.

В таком разрезе юридического закрепления требуют следующие моменты:
носитель гениальной идеи должен быть уверен в размере и периодичности получаемых инвестиций, а также в том, что ранее определенной даты инвестор не выйдет из проекта при отсутствии уважительных причин;
риски инвестора должны быть сведены до контролируемого уровня, то есть необходимо заранее определить условия выхода из бизнеса и обеспечить принудительную реализацию механизма такого шага (этот вопрос особенно актуален, когда помимо инветора-предпринимателя в проект вовлекается инвестор-вкладчик, не особо настроенный рисковать);
порядок принятия решений: какие вопросы решаются исключительно всеми и какие в отдельности каждым из партнеров и некоторыми из них; каков порядок голосования и каковы гарантии для оставшихся при голосовании в меньшинстве;
какие действия, мероприятия и процедуры должен совершить кто-то из партнеров или все вместе, участвуя в проекте: необходимость передачи в совместную собственность партнеров каких-либо активов (в том числе, долей/акций в своих компаниях, брендов и т.п.), осуществление реорганизаций и др.

Такое разнообразие задач не может решаться одним инструментом, поэтому юридическая оболочка любого инвестиционного проекта - комплексный набор индивидуально подобранных инструментов, сплетенных между собой исключительно одним конкретным образом.

1.1. Выбираем организационно-правовую форму основной компании.
ООО/АО
Производственный кооператив
Хозяйственное партнерство
Напомню, что ООО — это более «личная» форма участия в бизнесе, предполагающая максимальное равноправие партнеров, в то время как АО предполагает привлечение инвестиций. Много вопросов в ООО принимается только единогласно, в то время как акционерное законодательство максимально контролируется со стороны государства в лице его ЦБ РФ и по факту больше защищает миноритариев, нежели крупных держателей акций.
Обращу отдельное внимание на такие формы как Производственный кооператив, где равноправные партнеры объединяются для совместной трудовой деятельности, и Хозяйственное партнерство — наиболее подходящая форма для регулирования отношений между «разнокалиберными» собственниками (есть участвующие активно и пассивно, и закон прямо предусматривает возможность гибкой регламентации отношений между ними).
1.2. Фиксируем отношения между партнерами внутренними документами компании.
Устав
Корпоративный договор
Акционерное соглашение
Договор об осуществлении прав
Законодательство, как правило, устанавливает общие правила игры, оставляя решение некоторых вопросов самим бизнесменам. Здесь мы говорим не только об обязательной проработке Устава на предмет порядка проведения собраний, принятия тех или иных решений, которая должна быть сделана в обязательном порядке всеми компаниями, но которая не делается несмотря на наличие огромного количества «глупых» корпоративных споров типа «свободное дарение доли третьему лицу, потому что в Уставе об этом не сказано ни слова».
Важно отметить возможность и желательность заключения Корпоративного договора, регулирующего отношения между всеми или некоторыми участниками (акционерами) хозяйственных обществ, в том числе, что касается принятия решений, обязательного отчуждения долей и акций либо обязательного воздержания от такого отчуждения, например до наступления определенных событий.



Рекомендую также не забывать про Акционерное соглашение и Договор об осуществлении прав участников. Суть та же, благо суды начали поддерживать их заключение. Помимо этого отдельной проработки потребуют Положение о Совете директоров в ООО — на тот случай, если таким образом мы обеспечиваем «прикрытое» владение бизнесом.

Шаг 2. Определяем потребность в скрытом владении бизнесом и обеспечиваем ее.

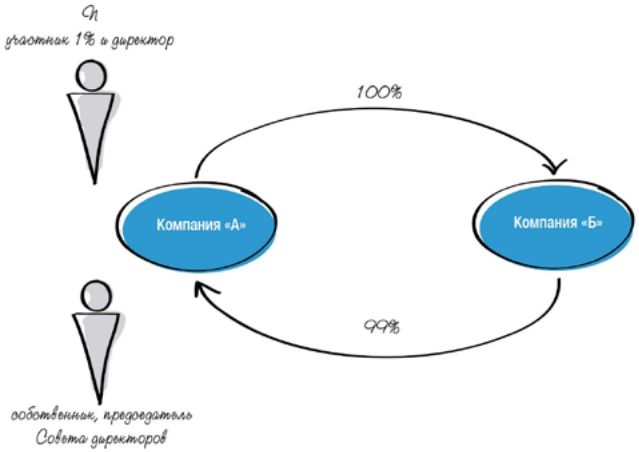
Сокрытие владельца бизнеса (бенефициара) в российских реалиях в последнее время зачастую обеспечивалось за счет использования возможностей иностранных юрисдикций. Но это не всегда было уместно и возможно как с финансовой точки зрения, так и с позиции деловой цели участия некой иностранной компании в отечественном бизнесе. Кроме того, реальные возможности подобных инструментов на сегодняшний день сократились.

В таких условиях российская правовая система на сегодняшний день имеет несколько инструментов, если не скрывающих владение полностью, то хотя бы «прикрывающих» его.

2.1. Определяем, что и от кого скрываем.

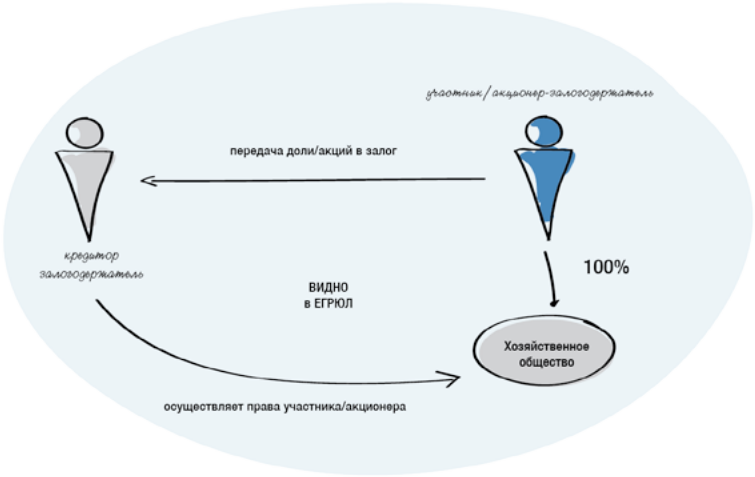
В зависимости от объективно существующей потребности сокрытия своего факта участия в бизнесе должны быть подобраны и соответствующие инструменты. Одно дело, если партнер хочет скрыться от имущественных претензий бывшей супруги, обезопасить это направление от возможных притязаний кредиторов основной его деятельности, и совсем другое дело, если скрыть его участие необходимо полностью и абсолютно. К примеру в первых двух вариантах особого смысла скрывать факт причастности конкретного лица к проекту нет, он и так сам в интервью какому-нибудь бизнес-изданию не забудет указать на то, что это его бизнес. Задача здесь — исключить возможность обращения каких-ли-

бо имущественных взысканий. В таком случае скрываем владение этим лицом имущественным комплексом бизнеса, ценными активами. Третий вариант, как правило, касается лиц, занятых на особых должностях. В таком случае его участие и любое причастие в том или ином виде к проекту должно быть максимально скрыто, но при этом обеспечены юридические гарантии учета его интереса.
2.2. Выбираем инструмент и прорабатываем его использование, обеспечиваем систему сдержек и противовесов.
На помощь здесь приходит Перекрестное владение с Советом директоров в ООО, суть которого заключается в том, что собственником одной компании является другая компания, владельцем которой в свою очередь является первая. Все решения фактически принимаются Советом директоров, состав которого не отражается в ЕГРЮЛ для ООО.



Здесь важно детально проработать Положение о Совете директоров и Уставы компаний таким образом, чтобы получающийся клубок регламентированного порядка принятия решений всегда сводился к этому редкому для обществ с ограниченной ответственностью органу. При этом, возвращаясь к шагу №1, необходимо ограничить в полномочиях номинального участника одной из «перекрестных» компаний, поскольку в соответствии с законом общество не может иметь в качестве единственного участника другое хозяйственное общество, состоящее из одного лица. По этой причине в состав участников одной из компаний необходимо включить третье лицо, минимальный размер доли которого законом не установлен.
Перекрестное владение;
Совет директоров в ООО
Залог долей и акций
Инвестиционное товарищество.

Такой инструмент как раз позволит избежать обращения имущественных взысканий, ведь юридически у владельцев компании ничего нет — они только руководят юрлицом. Однако в реальности контроль над имущественным комплексом только у них. Этот вариант подходит для первых двух случаев обеспечения скрытого владения, о которых шла речь выше. Существует еще и нестандартный вариант — Договор залога доли или акций. В соответствии с действующими на сегодняшний день положениями измененного Гражданского кодекса РФ можно юридически закрепить право залогодержателя долей и акций на осуществление всех прав, предоставляемых ими, именно за ним. Конечно, в ЕГРЮЛ информация о Залогодержателе есть, однако юридически он участником компании не является.

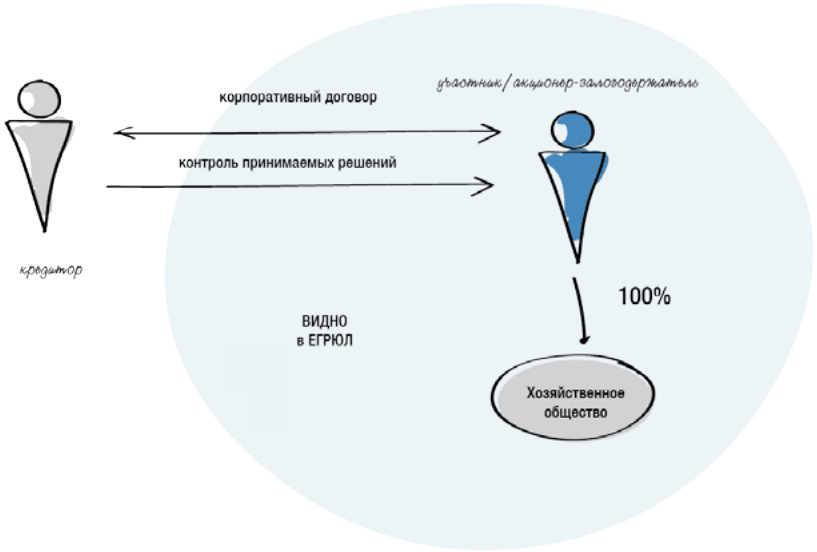


Подобным образом можно использовать и Корпоративный договор, текущие положения которого позволяют закрепить права кредитора конкретного участника относительно принятия им тех или иных решений в рамках компании. При этом в ЕГРЮЛ виден факт наличия Корпоративного договора, однако не виден кредитор-сторона этого договора.

Иными словами, не так важно, кем является лицо, важно кто управляет им — сам или третье лицо-собственник бизнеса. Очевидно, что при использовании этих инструментов нам необходимо действующее финансовое или иное обязательство.

Для третьего варианта скрытого владения на текущий момент подходит редкий в использовании инструмент — Инвестиционное товарищество. По условиям этого договора несколько компаний объединяют свои усилия как раз для осу-

ществления инвестиционной деятельности, понятие которой пока можно взять из действующего закона.



Предметом этой совместной деятельности может быть и приобретение долей и акций, и просто участие в каком-то инвестиционном проекте. Скрыть владение этот договор позволяет благодаря тому, что в ЕГРЮЛ в качестве собственника компании виден только один из участников договора, все остальные «спрятаны» за его спиной и могут контролировать партнера так, как это предусмотрено в самом договоре.

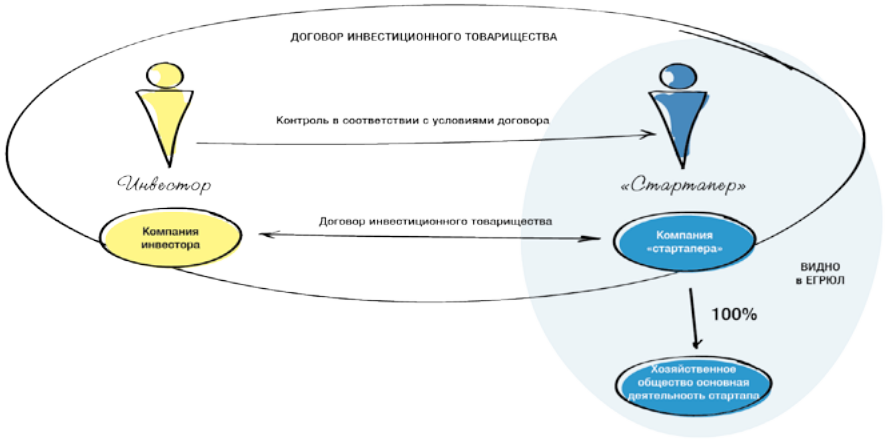
> Объектами инвестиционной деятельности в РСФСР являются вновь создаваемые и модернизируемые основные фонды и оборотные средства во всех отраслях и сферах народного хозяйства РСФСР, ценные бумаги, целевые денежные вклады, научно-техническая продукция, другие объекты собственности, а также имущественные права и права на интеллектуальную собственность.
>
> Запрещается инвестирование в объекты, создание и использование которых не отвечает требованиям экологических, санитарно-гигиенических и других норм, установленных законодательством, действующим на территории РСФСР, или наносит ущерб охраняемым законом правам и интересам граждан, юридических лиц и государства.
>
> ст. 3 Закона РСФСР от 26.06.1991 г. № 1488-1 «Об инвестиционной деятельности в РСФСР» в действующей редакции.

Договор Инвестиционного товарищества с учетом августовских поправок в закон о нем — это отличный инструмент для юридической упаковки любого инвестиционного проекта и удобная форма именно коллективного инвестирования. Так, из очевидных плюсов договора — возможность предусмотреть разную роль пар-

тнеров и ограничить ответственность некоторых из них, определить условия и виды вкладов в совместную деятельность с установлением ответственности за их не внесение, расписать условия входа-выхода в проект и установить различные условия распределения прибыли и голосов при принятии решений и т. д.

Шаг 3. Продумываем комбинаторику выбранных инструментов.

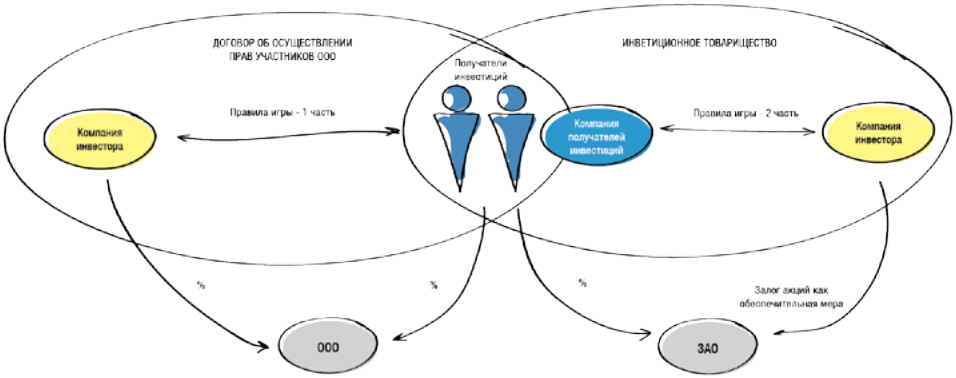
Использовать только один инструмент для всесторонней юридической упаковки инвестиционного проекта невозможно.



Недавно был случай в Новосибирской области, когда отношения между венчурной компанией и местным получателем инвестиций были отрегулированы только Договором об осуществлении прав участников ООО (А45-1845/2013). Проект забуксовал как раз по причине того, что юридически был отрегулирован не со всех сторон: явно не хватало инструментов, обязывающих и побуждающих партнеров к нужному поведению. Договор об осуществлении прав участников ООО здесь не смог «охватить» весь проект целиком, поскольку он касается деятельности всего лишь одной компании и юридически невозможно обязать осуществить реорганизацию другой. Здесь нужен тот самый индивидуально подобранный комплекс инструментов. Вариант, возможно, не безошибочный, однако вывод очевиден: инструментов для юридической упаковки стартапа должно быть несколько, в российском праве они есть и нужно научиться их использовать.

Арбитражные суды подтверждают: при построении Группы компаний надо учитывать бизнес-процессы (по материалам судебной практики)

При обособлении функциональных звеньев в группе компаний, таких как снабжение, производство, торговая деятельность, транспорт, логистика, юридическое и бухгалтерское обслуживание и другие, в самостоятельные хозяйствующие субъекты, необходимо учитывать реальные бизнес-процессы компании, сложившиеся отношения и принципы распределения ответственности в ней.
Как мы уже писали ранее (в рассылках: «От «чего» к «чему»: прокладываем путь» и «Нюансы, связанные с обособлением производства»), руководство таким подходом позволяет отойти от традиционного способа «натягивания» различных схем на бизнес и перейти к «подкладыванию» инструментов обеспечения налоговой безопасности «под бизнес».



Налоговая оптимизация не должна быть главным поводом выделения отдельной функции в самостоятельную компанию. Деловая цель должна лежать в основе любых изменений. Между существующим юридическим лицом и вновь созданными компаниями необходимо организовать реальную работу, взаимодействие на основе подходящих договоров. Это станет гарантом отстаивания своих позиций перед лицом претензий налоговиков.
Такой же подход демонстрируют арбитражные суды, подчеркивая недопустимость искусственного «дробления» бизнеса.
Разберем несколько практических примеров из судебной практики:
1. Распространенной является следующая ситуация. Основная компания занимается закупом товара и оптовой продажей, а розничную реализацию осу-

ществляет ИП, применяющий специальный режим налогообложения. В такой организационной бизнес-структуре налоговые органы очень часто усматривают схему «дробления бизнеса», предусматривающую формальное наличие искусственного звена по розничной реализации товара через ИП, применяющего УСН или ЕНВД.

В качестве доказательств создания налогоплательщиком схемы, направленной на получение необоснованной налоговой выгоды, налоговые инспекции приводят такие обстоятельства, как наличие счетов в одном банке, ведение бухгалтерского учета одним лицом, наличие одних должностных лиц, хранение электронных цифровых подписей на одном носителе, осуществление предпринимателем закупа только у основной торговой компании, отсутствие собственного оборудования и персонала, аренда помещения, оборудования, оказание услуг персоналом торговой компании, существенная разница между фактической и вменяемой налоговой нагрузкой. Конечно, данные доводы налогового органа создают негативную эмоциональную оценку ситуации перед судом, однако при подтверждении экономического смысла такого разделения шансы у налогоплательщика высоки. ИП должен действительно вести работу с розничными покупателями, иметь собственный штат персонала, свою методику работы. Мелкие покупатели - это совсем другая группа клиентов: мелкие партии, претензии, возвраты. Крупным оптовым компаниям зачастую не под силу организовать такую работу.

Анализ судебной практики подтверждает, что арбитражные суды при таких обстоятельствах признают наличие деловой цели в обособлении розницы в самостоятельные хозяйствующие субъекты.

Так, суды (например, постановление Восемнадцатого апелляционного арбитражного суда от 11.09.2013 г. по делу № А47-2492/2013) указывают, что такая модель ведения бизнеса способна уменьшить предпринимательские риски и трудозатраты, увеличить объемы оптовой и розничной продаж.

Еще обоснованием целесообразности такого деления может быть необходимость привлечения покупателей, применяющих как общую систему налогообложения, так и УСН. Так, в постановлении от 26.12.2012 г. № Ф09-12408/12 ФАС Уральского округа заявил, что такое обособление «имеет свое экономическое обоснование и не имеет противоправного характера, поскольку покупатели, применяющие ОСН, заинтересованы в наличии в цене товара НДС в связи с возможностью применения налоговых вычетов, а субъекты малого предпринимательства, применяющие УСН, заинтересованы в более низкой цене товара за счет отсутствия в ней НДС».

2. Другая типичная ситуация связана с обособлением производственной функции в отдельный субъект предпринимательской деятельности, применяющий УСН. Производство является одной из важнейших составляющих бизнеса, и по-

этому вопрос о его обособлении встает почти всегда на пути создания безопасной Бизнес-платформы, сочетающей в себе систему имущественной и управленческой безопасности с налоговой оптимизацией бизнеса. Учитывая наличие разрешительной документации, сертификатов, оборудования, отделение этой функции создает условия для беспрепятственного функционирования бизнеса.
Несмотря на то, что практика об обоснованности отделения производственной деятельности в самостоятельное юридическое лицо уже давно сложилась (1), налоговые органы продолжают предъявлять претензии к налогоплательщикам по поводу создания ими схемы «дробления бизнеса».
(1) См., например, Постановление Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 07.04.2009 по делу N А62-5617/2008
К счастью, арбитражные суды объективны в этом вопросе и придерживаются изложенной позиции ВАС, что «разграничение производственной и сбытовой деятельности между самостоятельными юридическими лицами соответствует хозяйственной практике» (Определение о передаче дела в Президиум ВАС РФ от 28.02.2011 №ВАС-15093/10).
Так, деловой целью выделения производства может выступать необходимость расширения номенклатуры выпускаемой продукции, роста объема производства за счет приобретения нового оборудования. Кроме того, отделение производства от иной деятельности, может быть связано с сезонным характером определенных работ.
К примеру, налогоплательщику в постановлении ФАС Уральского округа от 08.08.2013 г. по делу № Ф09-7111/13 удалось доказать, что разделение лесозаготовительных работ и переработки вызвано вышеперечисленными факторам и обусловлено сезонным характером лесозаготовительных работ».
Помимо этого, следует отметить, что является недопустимым, чтобы вновь созданная компания осуществляла производственные функции, аналогичные деятельности существующей компании. На основании этого суды могут признать отсутствие разумной деловой цели создания налогоплательщиком зависимого общества и вовлечение его в производственный процесс налогоплательщика.
В качестве примера, можно привести постановление ФАС Уральского округа от 29 июля 2013 г. по делу № А47-9494/2012, в котором было выявлено дублирование вновь созданными обществами деятельности налогоплательщика. Арбитражный суд направил дело на новое рассмотрение в связи с тем, что нижестоящими судами не была установлена разумная деловая цель вовлечения дочернего общества в процесс налогоплательщика по производству молочной продукции. Основаниями для принятия такого постановления послужили следующие обстоятельства:
документы свидетельствуют об аналогичности деятельности указанных обществ, об использовании производственных мощностей и персонала налогопла-

тельщика;
документы хранятся в одном месте, учет ведется одними и теми же лицами;
один пункт приемки молока, использование одного насоса для его транспортировки;
отсутствие собственного водопользования для охлаждения молока, складского помещения у вновь созданного общества.
3. В сфере строительства часто встречаются случаи обособления заказчиком-застройщиком функций по проектированию и подготовке строительства, возведению и монтажу зданий и иных функций в отдельные компании, применяющие УСН, которые начинают оказывать услуги только налогоплательщику. При этом осуществляется перевод соответствующих работников во вновь созданные подрядные организации с сохранением трудовых функций и заработной платы, которая была у сотрудников раньше. Вновь созданные организации вместе с заказчиком-застройщиком входят в одну группу компаний, руководство ими фактически осуществляется одними и теми же лицами, и они продолжают находится в одних и тех же офисах. Налоговые органы в такой ситуации также усматривают схему искусственного «дробления бизнеса», направленную на оптимизацию налогообложения.
Однако Восемнадцатый арбитражный апелляционный суд, рассматривая аналогичное дело № А76-10235/2013, не согласился с мнением налогового органа. Суд пришел к выводу о том, что деловой целью создания новых обществ на базе старого и передачи им своих подрядных функций является «оптимизация деятельности при строительстве объектов недвижимости с использованием механизмов, предусмотренных, в том числе гражданским законодательством». Налогоплательщик вправе «самостоятельно определять экономическую стратегию ведения бизнеса, включая реализацию права на методологию оптимизации налогообложения».
Важным моментом во всех приведенных выше решениях является то, что суды проводят разграничение между схемой «дробления бизнеса» и обособлением определенного вида деятельности в отдельный хозяйствующий субъект. Арбитражные суды не относят к схеме «дробления бизнеса» выделение определенного вида деятельности полностью. «Дроблением бизнеса», по их мнению, является разделение чего-то цельного, единого неразрывного процесса, а не предпринимательской деятельности хозяйствующего субъекта как таковой, состоящей из различных, самостоятельных и экономически не связанных между собой видов деятельности. Установление факта выделения отдельного вида деятельности хозяйствующего субъекта и передача его вновь созданному юридическому лицу, с учетом правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, выраженной в постановлении от 24.02.2004 N 3-П, не могут рассматриваться как дробление бизнеса.

Таким образом, если выделение определенного направления в отдельную компанию будет соответствовать реальным процессам, сложившимся отношениям при ведении в бизнесе, при этом первоначально существующая компания перестанет осуществлять обособленный вид деятельности, то такое обособление будет признано экономически обоснованным.
В свою очередь фактическое выполнение взаимозависимыми компаниями, находящимися на УСН, тех же самых, что и у лицевой компании на ОСН, услуг или работ, не имея при этом какой-либо специализированной деятельности и своей клиентской базы, свидетельствует о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды (2). Дополнительными признаками, свидетельствующими о применении схемы «дробления бизнеса», в таком случае будут: оказание услуг компаниями на УСН клиентам лицевой компании от ее имени; получение организациями-исполнителями выручки только от общества и расходование ее только на выплату зарплаты и иные текущие платежи; отсутствие прибыли от осуществляемой деятельности, в связи с чем уплата минимального налога на прибыль (1 % с оборота).
(2) Решение Арбитражного суда г. Москвы по делу № А40-82039/13 от 17.12.2013 г.
4. Помимо этого, хотелось бы отдельно выделить распространенную на практике ситуацию, которая признается схемой «дробления бизнеса» с целью применения ЕНВД.
Красноречивая ситуация: налогоплательщик имеет в собственности магазин с торговым залом свыше 150 кв. метров. Часть торгового зала он сдает в аренду индивидуальным предпринимателям, которые осуществляют выставочную деятельность, представляя образцы продаваемого налогоплательщиком товара. Налогоплательщик же оставляет для своей розничной деятельности площадь менее 150 кв. метров. Торговый зал в магазине представляет собой единое помещение без капитальных перегородок. В торговом зале одни и те же кассовый аппарат, вход для посетителей, план эвакуации, жалобная книга; по магазину в бухгалтерию сдается в установленные сроки один товарно-денежный отчет. При этом вывески с указаниями «образцы товаров» ИП и иные доказательства выставления образцов мебели, принадлежавших иным лицам, в том числе предпринимателям, отсутствуют.
При таких обстоятельствах действия налогоплательщика будут явно свидетельствовать о преследовании им единственной цели - получения необоснованной налоговой выгоды в виде создания условий для ЕНВД.
В качестве примера можно привести следующую арбитражную практику: постановления ФАС Волго-Вятского округа от 25.03.2013 по делу N А82-4455/2012 и от 15.04.2013 по делу N А79-10322/2011. Арбитражный суд по данным делам пришел к выводу о формальном применении налогоплательщиком ЕНВД, по-

скольку налогоплательщиком фактически использовалась вся площадь торгового зала, значительно превышающая 150 кв. метров, при этом вся площадь торгового зала обслуживалась едиными торговым оборудованием, кассовой системой, системой учета 1-С в каждом из магазинов, с подключением ко всем ККТ и торговыми весами.

Более того, такая ситуация попала в топ-5 схем уклонения от уплаты налогов, составленных ФНС России, сведения о которых закреплены в письме от 31.10.2013 г. № СА-4-9/19592. Можно сделать вывод, что налоговые органы будут обращать пристальное внимание на такого рода действия налогоплательщика, направленные на применение ЕНВД.

Однако при предъявлении налоговиками указанных претензий, налогоплательщик может попытаться существенно минимизировать доначисленные ему налоги, сославшись на то, что такая ситуация возникла только сейчас, ранее применение ЕНВД было законно и обоснованно.

Подводя итог всему вышесказанному, хотелось бы еще раз отметить, что налоговая оптимизация при обособлении функциональных звеньев компании не должна быть самоцелью. Снижение налоговых обязательств должно быть всего лишь приятным следствием предпринимаемых изменений.

При выделении функциональных звеньев компании в отдельные хозяйствующие субъекты, применяющие специальные налоговые режимы, мы рекомендуем следующее:

Самое главное - следовать сложившимся отношениям в компании, реальным бизнес-процессам, принципам разделения ответственности. Не должно быть искусственного «дробления» бизнеса.

Обособлять отдельные бизнес-направления или только те функции, которые не являются частью единого неразрывного процесса. Не допускать дублирования видов деятельности, осуществляемых налогоплательщиком и вновь созданным лицом, их деятельность должна быть различной.

И первоначальное общество, и вновь созданное общество должно иметь определенные экономические выгоды в виде дохода, снижения затрат, уменьшения риска получения убытков.

Деловой целью обособления отдельного вида деятельности в самостоятельную компанию может быть: оптимизация управления бизнесом и производственными процессами в целях обеспечения оперативности деятельности; децентрализация производства в целях создания самостоятельных центров затрат, прибыли и ответственности; необходимость расширения номенклатуры выпускаемой продукции; желание увеличить объем производства и продаж; привлечение контрагентов, как находящихся на общей системе налогообложения, так и применяющих специальные налоговые режимы; а также по мотивам защиты от недружественных действий. Кроме того, обособление определенных видов

деятельности может быть обусловленно их сезонностью.

Осуществление бизнесом деятельности не по месту регистрации: риски резко возросли

В настоящей рассылке мы затронем тему «обособленную» (данное слово будет часто встречаться далее по тексту, поэтому привыкаем сразу), которая в последние полгода стала в настораживающе гипертрофированных формах развиваться нашими Областными ИФНС при проведении контрольных мероприятий. Но все по порядку, приведем немного теории, необходимой для понимания проблемы.

В Налоговом кодексе есть определение «обособленного подразделения» - это любое территориально обособленное от организации подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места (ст. 11 НК РФ). В целях проведения налогового контроля организации подлежат постановке на учет в налоговых органах, и в том числе по месту нахождения ее обособленных подразделений (ст. 85 НК РФ).

При этом законодательство не содержит критериев этой территориальной обособленности, что позволяет трактовать данное определение буквально, т.е. это нахождение подразделения в любом ином месте, чем сама организация (письмо Министра Финансов РФ от 21 декабря 2009 г. №03-02-07/1-550).

Получается, если организация зарегистрирована, что весьма распространено, по адресу прописки ее руководителя или учредителя, то по месту фактического осуществления деятельности необходимо регистрировать обособленное подразделение.

Налоговые органы ранее никогда не подходили столь формально к этому вопросу, но в последнее время, возможно ввиду катастрофического дефицита в бюджете, стали распространяться дела, в рамках которых налогоплательщиков привлекают к ответственности именно за ведение деятельности без регистрации подразделения по месту фактического осуществления деятельности, и, внимание(!), даже если адреса (юридический и фактический) находятся в районе, администрируемом одной Инспекцией.

Цена крайне высока - штраф 10% от всех доходов, полученных от работы незарегистрированного обособленного подразделения, но не менее 40 тыс. руб. (п. 2 ст. 116 НК РФ). В рассматриваемом нами случае это могут быть буквально «все» доходы организации.

Согласитесь, крайне заманчивая перспектива для Инспекций: административные издержки минимальные, достаточно установить несовпадение юридического и фактического адресов без соответствующего обособления последнего, а

доходность для бюджета от таких мероприятий несоизмеримо высока, «просто составь акт».

Все еще усугубляется и в связи со сложившейся негативной для Налогоплательщиков арбитражной практикой по похожим делам, когда обособленные подразделения не регистрировались в удаленных от места основной деятельности муниципальных районах или регионах.

И даже вполне разумные доводы относительно отсутствия при таком нарушении неблагоприятных экономических последствий для бюджета, когда все доходы организации задекларированы по основному месту регистрации, и что наказание в связи с этим является несоразмерным, отстраняются хладнокровной Фемидой. Суды отмечают, что характер ответственности за ведение деятельности через обособленное подразделение без постановки на учет не поставлен Налоговым кодексом в зависимость от своевременного исполнения налогоплательщиком обязанностей по уплате налогов и сборов. Аналогичный подход у Судов и в ситуациях, когда подразделение работает в убыток и реального дохода Организации не приносит, от штрафных санкций, рассчитанных с выручки, это не спасет (пример, Решение АС Свердловской области от 03.06.2014 по делу № А60-16729/2014).

Тем не менее, данными аргументам при оспаривании действий налоговых органов пренебрегать не стоит, поскольку отсутствие ущерба и намерений налогоплательщика скрыть свои доходы на обособленном подразделении могут быть (подчеркиваем, могут и не быть) расценены Судом как смягчающие и достаточными для снижения штрафа более чем 2 раза. В ряде дел Суды все же учитывают, что меры воздействия в виде штрафных санкций не должны превращаться в инструмент подавления экономической самостоятельности и инициативы, чрезмерного ограничения свободы предпринимательства и права собственности (примеры, Решение АС Свердловской области от 31.10.2013г. по делу № А60-30533/2013, Решение АС Архангельской области от 07.08.2014г. по делу № А05-4601/2014).

Вот такие вот дела, и теперь каждый может оценить актуальность проблемы для себя.

А мы далее на этой волне все же попытаемся сформулировать возможные пути решения обозначенной проблемы:

1) Начнем с вопиющего требования Налоговых органов регистрировать обособленное подразделение даже в пределах одного с организацией муниципального образования, улицы или даже соседнего строения. Считаем, что в данном случае о таком формальном подходе к определению обособленного подразделения не может быть и речи, и действия налоговых органов неправомерны.

При толковании норм закона ключевое значение имеет то, что непосредственно хотел вложить в их содержание Законодатель, и здесь нам поможет Законопро-

ект под № 505706-6, пусть и не реализовавшийся, но крайне ценный в плане трактовки интересующего нас понятия.

Итак, депутат С. Е. Вайнштейн, который решил исключить подобную несправедливость (хорошо, что такие еще есть) внес Законопроект «О внесении изменения в ст 11 части первой НК РФ или об уточнении понятия обособленного подразделения организации», согласно которому: «Обособленное подразделение организации - любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места, за исключением случаев его нахождения в пределах территории действия налогового органа на учете которого стоит организация».

Его менее сердобольные коллеги сочли, что данные изменения являются излишними, но при этом в своем заключении на проект отметили, что согласно п. 1 ст. 83 НК РФ организация обязана встать на учет по месту нахождения обособленного подразделения, если эта организация не состоит на учете в налоговом органе по месту нахождения этого обособленного подразделения по основаниям, предусмотренным НК РФ, а следовательно регистрационные действия в рассматриваемом случае не требуются и без дополнительных поправок.

Считаем, что ссылка на приведенную норму НК РФ со своеобразными разъяснениями Законодателя являются железным аргументом в отстаивании своих прав в этой части.

Увы, судебные дела именно с ситуацией, когда административные районы нахождения организации и его обособленного подразделения совпадают, привести не можем, ввиду пока еще несформировавшейся арбитражной практики, но соответствующие Решения налоговых инспекций регулярно появляются, те, с которыми сталкивались мы, до суда не дошли.

2) Теперь перейдем к ситуации, когда организация и ее подразделение находятся на территории разных муниципальных образований. Здесь, как вы понимаете, оспорить саму необходимость регистрации обособленного подразделения не получится.

Совет такой: пока налоговые органы не пришли к вам с проверкой, подайте сообщение о регистрации обособленного подразделения или, на крайний случай, держите наготове, чтобы в случае необходимости направить его по адресу до того как Инспектора произведут какие-либо контрольные мероприятия в этом направлении (обычно проводятся вне рамок выездных проверок специальным Отделом оперативного контроля Инспекции). В последнем случае все же имеется риск упустить момент.

При таком раскладе налоговые органы не смогут квалифицировать нарушение как ведение деятельности без постановки на учет, а лишь как несвоевременное предоставление документов.

Тут есть приятный нюанс: за несвоевременное предоставление сообщения о

создании обособленного подразделения, не являющегося филиалом или представительством (1), взыскивается штраф не 10 тыс. руб. (п. 1. ст. 116 НК РФ), а всего 200 руб. (п. 1 ст. 126 НК РФ), как за один документ (письмо Минфина от 17.04.2013 № 03-02-07/1/12946).

(1) Создание филиала или представительство подаются с заявлением о внесении изменений в учредительные документы. Налоговые органы на основании сведений из ЕГРЮЛ сами ставят филиал (представительство) на налоговый учет. Филиалы и представительства в данной рассылке не рассматриваются.

В любом случае, каких-то иных универсальных способов избежать привлечения к ответственности за ведение деятельности путем организации рабочих мест сроком более 1 месяца без регистрации обособленного подразделения, нет. В этом случае при оспаривании налоговых санкций можно отталкиваться исключительно от фактуры конкретного дела. Например, при подрядных работах многое зависит от того, кто организует рабочие места, подрядчик или заказчик, в каком графике эти работы выполняются и т.п. - но это уже совсем другая история.

Изменения в корпоративном законодательстве: чего ожидаем от поправок в Гражданский кодекс?

В последнее время довольно широко обсуждаются изменения в Гражданский кодекс (далее -ГК), внесенные Федеральным законом от 05.05.2014 г. № 99-ФЗ, которые начнут действовать с 01 сентября 2014 г. Внимание к закону не случайно, ведь им предполагается существенно реформировать законодательство, регулирующее корпоративные отношения и деятельность юридических лиц, что затронет в той или иной степени практически любую компанию.

Рассмотрим, какие изменения внесены в регулирование деятельности организаций и что нам можно ожидать от нововведений.

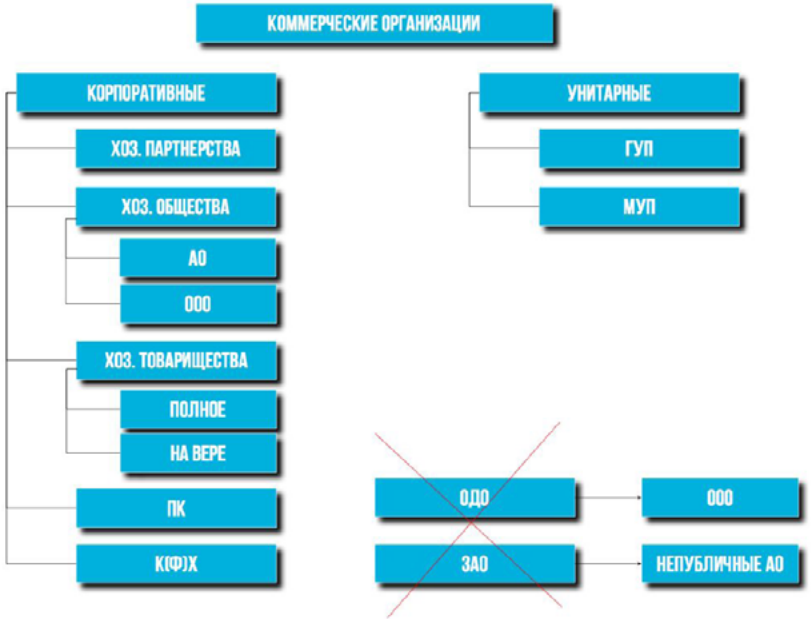
1. Изменения в классификации юридических лиц

Помимо традиционного деления организаций на коммерческие и некоммерческие по ключевой цели их деятельности, предусмотрено также деление на корпорации и унитарные организации в целях закрепления общих норм, касающихся регулирования деятельности коммерческих и некоммерческих корпораций и коммерческих и некоммерческих унитарных организаций. Перечень всех возможных организационно-правовых форм при этом теперь закрыт и содержится в ГК.

Таким образом, более определенными становятся статус участника любой организации, его права и обязанности, взаимоотношения с юридическим лицом.

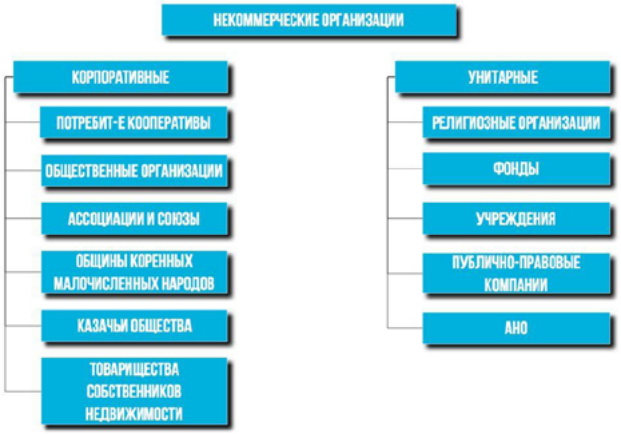
В новой редакции ГК при этом не предусмотрены существующие на данный момент формы - закрытых акционерных обществ и обществ с дополнительной ответственностью, а также некоммерческие партнерства и различные виды

некоммерческих товариществ (садоводческих, дачных, собственников жилья и т.д.)



Вместо ЗАО и ОАО вводится разделение на публичные и непубличные АО. Для публичных обществ, акции которых и ценные бумаги, конвертируемые в акции, публично размещаются (путем открытой подписки) или публично обращаются на финансовых рынках, введено более строгое регулирование, поскольку затрагивает имущественные интересы большого числа акционеров и других лиц.
Для непубличных АО пока предусмотрено право самостоятельного ведения реестров акционеров, которого лишили ЗАО с 01.10.2014 г. (вновь созданные с 01.10.2013 г. ЗАО сразу же обязаны выбирать стороннего реестродежрателя), передав право вести реестров лицензированным сторонним реестродержателям. Если такое право за непубличными АО сохранится, у собственников-акционеров вновь появится возможность более полно скрыть свое владение акционерным обществом от третьих лиц (подробнее об этом см. рассылку «ЗАО как инструмент обеспечения скрытого владения»).
Обращаем внимание, что для уже созданных ЗАО обязанности вносить измене-

ния в ЕГРЮЛ в связи в устранением данной формы из ГК не предусмотрено, до того момента пока они сами не захотят внести соответствующие изменения.



Такой льготный режим перехода на новые рельсы регулирования деятельности организаций в нашем законодательстве, конечно, большая редкость. Иными словами уже созданные ЗАО могут существовать бесконечно, меняя название, место нахождения, но оставаясь закрытым акционерным обществом. При этом на них по-прежнему будет распространяться старое законодательство о ЗАО. Таким образом, для ЗАО, которые не хотят передавать ведение реестра третьему лицу, на данный момент есть три пути разрешения ситуации:

Уже сейчас возможно провести реорганизацию в форме преобразования в ООО. При этом сама процедура занимает 2-3 месяца, а все участники будут видны в ЕГРЮЛ.

С 01.09.2014 г. ЗАО могут внести изменения в устав и стать непубличными акционерными обществами, которые пока вправе вести реестр акционеров самостоятельно. Отметим однако, что в скором времени возможны изменения в этой части. Обязанность передать ведение реестра стороннему лицу была предусмотрена для ЗАО меньше года назад, когда поправки в ГК уже рассматривались. Вполне возможно, что сохранение за непубличными АО права самостоятельно вести реестр - недосмотр законодателей, который вскоре будет исправлен.

ЗАО также могут ничего и не менять, вести реестр у реестродержателя и сохранять форму ЗАО еще долгое время.

В части обществ с дополнительной ответственностью следует отметить, что с 01 сентября на них будет распространяться законодательство об обществах с ограниченной ответственностью.

Если говорить о некоммерческих организациях, то в новой структуре юридических лиц отсутствуют распространенные на практике некоммерческие партнерства, а также ТСЖ и иные виды товариществ.
На некоммерческие партнерства будет распространяться законодательство о союзах и ассоциациях, а для товариществ создана общая форма - товарищества собственников недвижимости, которая объединит и ТСЖ, и другие виду объединений собственников.

2) Регулирование отношений собственников бизнеса и руководителей/членов коллегиального органа управления
В части регулирования отношений между собственниками и руководителем компании хотелось бы отметить следующие важные нововведения:
- ГК наконец прямо разрешает назначение на должность исполнительного органа нескольких лиц, то есть предусматривает возможность наличия нескольких директоров компании. В настоящий момент, исходя из неясной трактовки законодательства, назначение на должность директора двух лиц с равным объемом полномочий и правом представления интересов организации без доверенности считается довольно спорным. С 01 сентября допускается право указать в уставе на наличие в компании более одного директора. Для части компаний это возможно будет полезным инструментом для сбалансированного учета интересов участников при решении вопроса о назначении руководителя; так наличие более одного директора может служить дополнительной гарантией от злоупотреблений со стороны кого-либо из руководителей, поскольку, к примеру, есть возможность предусмотреть обязательное наличие подписей всех директоров на всех или определенном перечне договоров, иных распорядительных документах; автоматически решается проблема и с деятельностью организации в отсутствие кого-либо из руководителей, поскольку всегда есть замена в виде второго директора.
При этом и раньше корпоративное законодательство предусматривало возможность указания в уставе и ЕГРЮЛ более одного лица (директора), имеющего право действовать без доверенности от имени общества. ГК это право только закрепил. А наличие двух директоров может быть как плюсом для общества (в перечисленных выше случаях), так и только мешать стабильной работе - в случае конфликта интересов директоров или участников, их назначивших. В любом случае споров и разногласий большее количество руководителей не решает, а право назначения двух директоров является дополнительной возможностью для обществ в отстраивании своей структуры управления, пригодится которое скорее всего немногим.
- также ГК прямо устанавливает правило об имущественной ответственности лиц, уполномоченных выступать от имени компании, а также членов его колле-

гиальных органов и лиц, фактически определяющих его действия (в том числе и мажоритарных участников). Все эти лица должны возмещать убытки, причиненные ими юридическому лицу, если будет доказано, что при осуществлении своих прав и исполнении обязанностей они действовали недобросовестно или неразумно, в том числе их действия (бездействие) не соответствовали обычным условиям гражданского оборота или обычному предпринимательскому риску.

3) Регулирование отношений между участниками организации
В этой связи хотелось бы отметить о появлении возможности заключения корпоративного договора, который призван унифицировать и обобщить положения для акционерных обществ и ООО об акционерных соглашениях и договорах об осуществлении прав участников, предусмотренных специальными законами (Об ООО и Об АО).
Данный документ, по аналогии с предусмотренным для акционерных обществ акционерным соглашением и для обществ с ограниченной ответственностью - договором об осуществлении прав участников, должен будет урегулировать те вопросы взаимоотношений между участниками компании, которые не решены положениями устава. Это позволяет максимально индивидуализировано подойти к отлаживанию специфических для каждой организации вопросов взаимодействия сособственников. С учетом конфиденциального характера корпоративного договора в непубличном обществе появляется своеобразная свобода в регулировании отношений участников, исходя из индивидуальных особенностей и специфики. При этом положения корпоративного договора все же могут противоречить положениям устава компании.
Наряду с участниками общества стороной корпоративного договора могут быть и кредиторы, иные третьи лица. Возможно это позволит в будущем решать такие актуальные для собственников бизнеса вопросы как вопросы с наследниками, супругами, потенциальными будущими участниками организации и т.д.
Корпоративный договор может включать в себя вопросы осуществления прав участников, голосования участниками определенным образом, порядок продажи долей и определение цены и условий продажи и т.д.
Поэтому в случае, если корпоративный договор был заключен всеми участниками общества, нарушение его условий при принятии какого-либо решения общим собранием может являться основанием для признания такого решения недействительным.
Для третьих лиц нарушение условий корпоративного договора при заключении обществом сделки влечет недействительность сделки, только если эта сторона знала об ограничениях, установленных в корпоративном договоре. Таким образом, даже если третье лицо знает о наличии корпоративного договора, но он не был ей предоставлен и его содержание осталось конфиденциальным - нельзя

считать, что лицо могло знать о возможной недействительности сделки в силу нарушения порядка ее заключения обществом.
При этом учитывая, что при определении объема правомочий участников в корпоративном договоре, сведения о нем должны содержаться в ЕГРЮЛ, уже этот факт должен стать для третьего лица сигналом к необходимости запроса и данного документа в целях проверки отсутствия нарушений при заключении сделки, которые в последующем могут привести к признанию ее недействительной.
Отметим, что и ранее в акционерных соглашениях могли быть урегулированы перечисленные вопросы, однако суды иногда скептически относились к такого рода документу, не признавая за ним действительной юридической силы.
Указание на возможность заключения корпоративного договора в ГК РФ дает надежду на то, что в скором будущем детальное самостоятельное регулирование собственниками компаний любых вопросов, связанных с принятием решений, в том числе с несоответствием количества голосов у участника размеру его доли, станут наконец-то нормой в корпоративных отношениях и позволят учитывать все индивидуальные особенности, присущие любому бизнесу.
4) Новые правила по реорганизации
Нельзя обойти вниманием и близкие к описанным выше вопросы реорганизации, поскольку они традиционно сопровождают любые изменения бизнеса и тесно взаимосвязаны с регулированием отношений между собственниками.
В частности, с 01 сентября допускаются любые реорганизации внутри коммерческих организаций, в том числе путем соединения в одном акте реорганизации нескольких ее способов (выделение с присоединением и т.д.), что ранее было предусмотрено только законом об акционерных обществах, а также реорганизация с участием более двух ЮЛ разной организационно-правовой формы, что призвано облегчить диверсификацию предпринимательской деятельности.
Важным моментом также является введение специальных правил о юридических последствиях признания недействительным решения о реорганизации и о признании реорганизации корпорации несостоявшейся, отсутствие которых вызывало много вопросов и споров в правоприменительной практике.
Как видим из таблицы с 01 сентября возможно будет по иску участника корпорации признать реорганизацию несостоявшейся и вернуть все в состояние до проведения процедуры реорганизации. Это позволит участникам защитить свои права в случае нарушения процедуры реорганизации или проведения реорганизации, приведшей к существенному сокращению их долей, ограничивающую возможности управления компанией и т.д.
В целом внесенные в ГК изменения достаточно логичны и призваны систематизировать и сделать корпоративное законодательство более понятным и гибким, каким оно в силу своей специфики и должно быть. При этом для уже существующих компаний по сути ничего не меняется (минимальные изменения - в части

порядка оплаты уставного капитала, изменения наименования организационно-правовой формы и т.д. они обязаны внести только при внесении очередных изменений в устав). А созданный в последнее время ажиотаж о глобальных переменах в регулировании деятельности юридических лиц выглядит слишком преувеличенным.

	Признание решения о реорганизации недействительным	Признание реорганизации несостоявшейся (только в отношении корпораций!!!)
Кто может признать	Участники ЮЛ Иные лица, если это право предоставлено им законом.	Участник ЮЛ, который голосовал против или не принимал решение в голосовании по вопросу реорганизации.
Срок для требования	3 мес. после внесения в ЕГРЮЛ записи о начале процедуры.	в ГК не установлен
Последствия	– реорганизация не аннулируется; – у участников, голосовавших против, не участвовавших в голосовании и у кредиторов появляется право требования возмещения убытков; – солидарная ответственность за убытки ЮЛ и лиц, недобросовестно способствовавших реорганизации.	– реорганизация аннулируется (реорганизованное ЮЛ восстанавливается); – сделки после реорганизации сохраняют силу для восстановленных юл, отвечающих по ним солидарно; – доли в ук реорганизованного юл сохраняются за участниками в том же размере/ при смене участников – возвращаются им.

Решаем дилемму... Передать реестр акционеров реестродержателю или преобразовывать акционерное общество в ООО

Произошедшие в октябре 2013 г. в акционерном законодательстве изменения скоро коснуться всех акционерных обществ, которые сами являются держателями своего реестра акционеров. Они обязаны до 1 октября 2014 г. передать его на ведение регистратору, имеющему предусмотренную законом лицензию (1). Иначе им грозит административная ответственность в виде штрафа в размере от 700 тысяч до 1 млн. рублей (п. 2 ст. 15.22 КоАП РФ).

(1) п. 5 ст. 3 ФЗ от 02.07.2013 N 142-ФЗ «О внесении изменений в подраздел 3 раздела I части первой ГК РФ»

В связи с этим собственникам бизнеса нужно уже сейчас задуматься, стоит ли сохранять организационно-правовую форму акционерного общества и заключать договор на ведение реестра акционеров с регистратором или лучше преобразовать компанию в общество с ограниченной ответственностью.

Чтобы обдуманно подойти к принятию такого решения рассмотрим достоинства и недостатки каждого варианта, а также попытаемся предположить истинные цели внесенных изменений.

Регистратором является профессиональный участник рынка ценных бумаг, осуществляющий деятельность по ведению реестра владельцев именных ценных бумаг на основании договора с эмитентом и имеющий лицензию на осуществление данного вида деятельности (2). На сегодняшний день действует 37 компаний - регистраторов, список которых представлен на сайте Службы Банка России по финансовым рынкам (www.cbr.ru).

(2) Постановление ФКЦБ РФ от 02.10.1997 N 27 «Об утверждении Положения о ведении реестра владельцев именных ценных бумаг»

Услуги регистраторов по ведению реестра акционеров платные. При заключении договора с регистратором необходимо уплачивать абонентскую плату в среднем 3 000 рублей в месяц. При этом в счет абонентской платы Регистратор оказывает весьма ограниченный перечень услуг по ведению, хранению реестра акционеров и сдаче своей квартальной отчетности. В абонентскую плату не входит внесение изменений в информацию лицевого счета об акционере, а также оформление различных сделок с акциями (договоров купли-продажи, дарения, залога, передачи акций по наследству и др.), стоимость которых зависит от суммы сделки.

В случае принятия решения о заключении договора о ведении реестра акционеров с реестродержателем, во-первых, нужно не забыть, что в течение трех дней с момента заключения такого договора необходимо уведомить об этом ИФНС по месту регистрации общества. Акционерное общество обязано подать заявление о внесении изменений в сведения о юридическом лице, содержащиеся в

ЕГРЮЛ по форме № Р-14001 (3).
(3) утв. Приказом ФНС от 25.01.12 № ММВ-7-6/25@ «Об утверждении форм и требований к оформлению документов, представляемых в регистрирующий орган при государственной регистрации юридических лиц, ИП и крестьянских (фермерских) хозяйств»
Во-вторых, важно знать, что реестр акционеров считается переданным эмитентом на ведение регистратору не с момента заключения договора, а с момента подписания акта приема-передачи документов, необходимых для ведения реестра акционеров (регистрационного журнала за период ведения реестра эмитентом, решения о выпуске акций, отчета об итога выпуска акций, учредительных документов эмитента и др.). Таким образом, в случае принятия решения о передаче реестра акционеров регистратору к 1 октября 2014 г. должны быть готовы все необходимые документы и подписан вышеназванный акт приема-передачи документов, иначе существует риск наложения штрафа за незаконное самостоятельное ведение реестра акционеров.
Все регистраторы подконтрольны и подотчетны Межрегиональным управлениям Службы Банка России по финансовым рынкам (далее - межрегиональное управление СБРФР). При заключении договоров на ведение реестра акционеров реестродержатели в течение 5 дней с момента подписания акта приема-передачи документов от эмитента предоставляют в межрегиональное управление СБРФР следующую информацию:
Наименование организации, ИНН, ОГРН, юр. и почтовый адрес;
Общее количество акционеров;
Отраслевая принадлежность, основной вид деятельности;
контактный телефон;
Сведения об единоличном исполнительном органе;
Сведения о лице, подписавшем договор на ведение реестра акционеров и акт приема-передачи документов регистратору.
Конечно, аналогичный перечень информации и сейчас обязаны предоставить акционерные общества, ведущие реестр самостоятельно. Однако возможности единовременно и однократно запросить у 37 регистраторов документы об учредителях больше, а усилий меньше. В частности, в рамках проведения плановых и внеплановых проверок Служба Банка РФ может выборочно запросить у Регистратора анкеты акционеров, зарегистрированных в реестре, информацию о проведенных операциях по переходу права собственности на акции (передаточные распоряжения) и иную хранящуюся у регистратора информацию (уставы эмитентов и акционеров-юридических лиц, паспортные данные акционеров-физических лиц).
Напомним, что применительно к закрытым акционерным обществам в ЕГРЮЛ фигурирует только ФИО первых учредителей, а не текущих акционеров. Учи-

тывая, что государство ведет планомерную работу по установлению истинных бенефициаров бизнеса, получить такую актуальную информацию у 37 реестродержателей проще и быстрее, чем у нескольких тысяч акционерных обществ.
Не последним является вопрос о выборе регистратора.
Договор с регистратором заключается на длительный срок, а смена регистратора требует дополнительных временных и финансовых затрат. Кроме того, регистратору нужно будет доверить всю информацию об акционерах, а главное, - именно реестродержатель оформляет переход права собственности на акции путем списания акций с лицевого счета акционера.
Списание акций с лицевого счета акционера осуществляется на основании подаваемого регистратору заявления акционера, подписанного им лично или уполномоченным им представителем, так называемого передаточного распоряжения. Несмотря на это, известны случаи неправомерного списания акций регистратором на основании подложных документов, представленных неуполномоченным лицом.
В таком случае общество и регистратор солидарно несут ответственность за убытки, причиненные акционеру в результате утраты акций, если не будет доказано, что неправомерное списание акций произошло вследствие действий (бездействия) самого акционера, в том числе вследствие того, что акционер не принял разумные меры к уменьшению убытков (п. 4 ст. 44 ФЗ «Об АО»). К таким действиям (бездействию) акционера относится в частности, несообщение регистратору о получении нового паспорта, о смене гос. регистрации места жительства, фимилии и т.д.
Таким образом, если акционер, например, не сообщит своевременно регистратору о получении нового паспорта, а «представитель» представит копию старого паспорта акционера, то регистратор не сможет заметить подлога, и сможет ссылаться на отсутствие его вины.
В качестве примера привлечения регистратора и общества к солидарной ответственности можно привести следующие дела:
В деле N А40-106792/2011-23-888 суд привлек общество и регистратора к солидарной ответственности (взыскал 3, 2 млн. рублей убытков) за незаконное списание акций с лицевого счета на том основании, что регистратор не установил личность лица, обратившегося к нему в качестве представителя акционера за совершением операции по счету. Для совершения операции была предоставлена незаверенная нотариально копия паспорта акционера, в связи с чем регистратор должен был усомниться в личности, представившем документы на совершение сделки, и отказать в исполнении передаточного распоряжения (4).
(4) Определение ВАС РФ от 08.05.2013 N ВАС-5389/13 об отказе в передаче дела N А40-106792/2011-23-888 в Президиум ВАС РФ для пересмотра в порядке надзора

В другом деле N А50-370/2011 за неправомерное списание акций с лицевого счета реестродержателем на основании подделанного передаточного распоряжения, подписанного неуполномоченным лицом, с регистратора и общества были взысканы убытки исходя из рыночной стоимости акций в размере 1 702 177 193 руб. (Постановление ФАС Уральского округа от 15.08.2012 N Ф09-3737/12 по делу N А50-370/2011).

Конечно, взыскание убытков с регистратора не вернет акции, их придется истребовать в судебном порядке у приобретателя на основании ст. 149.3 ГК РФ, что на практике оказывается трудно реализуемым с учетом того, что зачастую недобросовестные акционеры передают их дальше по цепочке и конвертируют в другие ценные бумаги.

Единственным вариантом исключения неправомерного списания акций с лицевого счета акционера - в договоре с регистратором прописать, что документы на совершение сделок, влекущих за собой переход права собственности на акции, предоставляется регистратору акционером лично.

Исходя из изложенного, можно говорить о следующих недостатках передачи полномочий по ведению реестра акционеров регистратору:

несение Обществом дополнительных затрат на ведение реестра акционеров (абонентская плата и оплата дополнительных услуг);

подконтрольность и раскрытие информации межрегиональному управлению Службы банка России по финансовым рынкам;

существует риск неправомерного списания акций с лицевого счета акционера.

Другой вариант решения вопроса, связанного с изменением акционерного законодательства, - провести процедуру преобразования ЗАО в ООО. Общество с ограниченной ответственностью - с точки зрения законодательства это не просто различие в названии, но и в конкретных правилах, регулирующих отношения акционеров.

Однако не стоит поспешно принимать решение о реорганизации. Преобразование компании в ООО может повлечь за собой необходимость переделывания большого количества документов: долгосрочных договоров, печать, свидетельства о праве собственности, лицензии, разрешения и т.д.).

Решение о преобразовании в ООО должно строиться с учетом особенностей конкретного бизнеса, организационной структуры, требуемых разрешения задач. В результате этого, необходимо знать различия в этих двух организационно-правовых формах и руководствоваться ими при принятии решения о проведении преобразовании в ООО или передачи реестра акционеров, например:

По умолчанию в ООО существует возможность выхода участника из общества, при котором участник имеет право требовать выплаты ему действительной стоимости его доли исходя из стоимости чистых активов. В ЗАО нет возможности выхода акционера из общества, за исключением конкретно определенных акци-

онерным законодательством случаев, когда общество обязано выкупить акции акционера, в частности, голосования акционера на общем собрании акционеров против принятия решения о реорганизации, одобрения крупной сделки. При этом в случае предъявлении акционером требования о выкупе акций, его акции оцениваются с помощью независимой оценки, при которой оцениваются не только имущество, но и перспективы развития общества. Кроме того, в ЗАО на выплату акций при выходе акционера можно направить только 10 % стоимости чистых активов, а в ООО необходимо выплатить всю действительную стоимость доли без ограничений.

В ООО решения о ликвидации и реорганизации должны приниматься всеми участниками единогласно (п. 8 ст. 37 и пп. 11 п. 2 ст. 33 ФЗ «Об ООО»). Это крайне неудобно при наличии миноритарных пассивных участников, для многих решений потребуется их убеждение и согласие. В акционерных обществах такие решения принимаются тремя четвертыми голосов акционеров, принимающих участие на общем собрании акционеров (п. 4 ст. 49, пп. 2, 3 п. 1 ст. 48 ФЗ «Об АО»). Группа акционеров, владеющих более 75 % акций может успешно принимать решения.

Продажа или иное отчуждение доли в ООО требует внесения изменений в сведения, содержащиеся в ЕГРЮЛ, в свою очередь переход права собственности на акции регистрируется только у регистратора.

Поскольку в ЕГРЮЛ содержатся только данные об учредителях, а сведения о настоящих акционерах находятся только в реестре акционеров, информация о них не может стать известной третьим лицам. В отношении ООО любое лицо может запросить в налоговой инспекции выписку из ЕГРЮЛ со сведениями об участниках общества.

Сообщаем, что до передачи реестра акционеров осталось совсем немного, поэтому искать регистратора или начинать процедуру реорганизации в форме преобразования продолжительностью 2,5 месяцев надо уже сейчас.

Как обойтись без нотариуса на общем собрании: подсказываем!

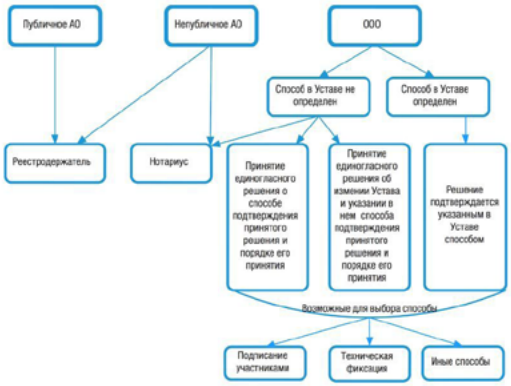
Изменения в порядке проведения общих собраний участников/акционеров

С первого сентября 2014г. все юридические лица должны подтверждать принятие решения общим собранием участников/акционеров. В зависимости от вида юрлица законодателем определены способы такого подтверждения.

Способы подтверждения решения, принятого Общим собранием участников / акционеров

Эти изменения направлены на защиту прав акционеров / участников общества при принятии наиболее важных управленческих решений в организации, отнесенных к компетенции Общего собрания, т.к. наличие стороннего наблюдателя

или технической возможности фиксации состава участника и способа принятия ими решений, позволит предотвратить или разрешить множество корпоративных споров (наиболее распространенными из которых и являются вопросы о кворуме при принятии решений и голосовании по тем или иным вопросам). Предлагаем подробнее рассмотреть способы предложенные законодателем для осуществления подтверждения принятия решения и состава участников присут-



ствующих при этом.

Для акционерных обществ «опций» всего две - нотариус или реестродержатель, ведущий реестр акционеров.

1) Подтверждение реестродержателем.

Исходя из формулировки статьи 67.1 ГК РФ следует, что представитель реестродержателя должен фактически присутствовать при проведении Общего собрания акционеров, при этом на Собрании могут обсуждаться проблемы, связанные с коммерческой тайной, распределение дивидендов, иные конфиденциальные вопросы. Возникает вопрос, каким образом будет обеспечиваться и кем контролироваться сохранность этих сведений полученных посторонним для компании лицом? Какова ответственность реестродержателя в случае разглашения его сотрудниками таких сведений?

Конечно, эти вопросы необходимо урегулировать в договоре с реестродержателем, поскольку Приказом ФСФР России от 23.12.2010 г. № 10-77/пз-н «Об утверждении Положения о порядке взаимодействия при передаче документов и информации, составляющих систему ведения реестра владельцев ценных бумаг» они не определены. Однако обсуждение вопросов повестки дня перед посторонним лицом в любом случае дискомфортно, ведь формальная ответственность не компенсирует убытки от разглашения коммерческой тайны.

Возможно целесообразно утвердить порядок проведения собрания при котором: реестродержатель присутствует только при регистрации акционеров в начале собрания, и в конце собрания при голосовании. А при обсуждении бизнес идей,

коммерческих проектов, ноу-хау представитель реестродержателя будет удаляться, т.к. его функции при этом не требуются.
Немаловажный вопрос связан со стоимостью и фактической возможностью присутствия представителя реестродержателя на собрании, особенно в период массового проведения годовых собраний акционеров, проводящихся во втором квартале года.
Стоимость услуг будет варьироваться в зависимости от реестродержателя, но в среднем составляет около 5000 руб., не считая транспортных затрат по доставке сотрудника реестродержателя к месту проведения собрания акционеров.
2) Нотариальное удостоверение.
Этим способом могут воспользоваться непубличные АО и ООО.
Уже разработано Пособие по удостоверению нотариусом принятия общим собранием участников общества решения и состава участников общества, присутствовавших при его принятии (Письмо ФНП от 01.09.2014 № 2405/03-16-3).
В соответствии с ним нотариусу предварительно подается заявление установленной этим же документом формы, уведомления/сообщения о созыве собрания с указанием повестки дня собрания. Нотариус должен присутствовать на собрании лично (собрание может быть проведено непосредственно в нотариальной конторе), фиксируя присутствие лиц и принятие решения.
После собрания нотариусом выдается Свидетельство об удостоверении принятия общим собранием участников хозяйственного общества решений и состава участников общества, присутствовавших при его принятии.
Учитывая, что ООО является наиболее распространенной организационно-правовой формой юрлиц в РФ, то возникает вопрос не появиться ли у нотариусов очередь на привлечение их к присутствию на Общих собраниях, да стоимость таких услуг будет весьма значительна (учитывая, что в это время никакие иные нотариальные действия проводиться не могут). Сейчас у нотариусов возникают затруднения при оказании такой услуги, так как практика еще не сложилась и у нотариусов отсутствует понимание процедуры ее осуществления.
Для ООО в Уставе могут содержаться альтернативные способы удостоверения, перейдем к рассмотрению их особенностей.
3) Подписание протокола общего собрания участниками Общества.
При всей кажущейся, на первый взгляд, простоте этого способа, в нем есть и подводные камни.
Во - первых, возможность его применения прямо должна быть зафиксирована в Уставе либо единогласно принятом решении Общего собрания участников.
Если фиксировать этот способ в единогласном решении участников Общего собрания участников, то нужно это делать при каждом Общем собрании или достаточно одного раза с указанием, что и «впредь так будет»? Пока нет каких-либо официальных разъяснений по этому вопросу и судебной практики, то

представляется возможным, трактовать это как необходимость принять один раз единогласно Решение Общего собрания об определении порядка подтверждения состава участников и порядка принятия решений Общего собрания, распространив его действие на будущее.

Во - вторых, единогласное одобрение решения о способе фиксации состава участников и порядка принятия решения может быть затруднительно, если участники находятся в конфронтации: достаточно неявки или отказа от подписания одного из них такого решения, чтобы лишить решение Собрания по основному вопросу легитимности, даже если для кворума и принятия решения достаточно голосов. Как следствие - необходимость приглашать на Общее собрание нотариуса, а это связано с дополнительными затратами.

В - третьих, введена возможность подписания не всеми участниками Общего собрания, а их частью. Каким образом определяется состав участников, которые будут подписывать решение, законодатель не уточнил.

Считаем, что подписание частью участников возможно предусмотреть Уставом или Решением о выборе способа подтверждения принятия решений Общим собранием участников, например:

подписание всеми, участникам, присутствующими при принятии решения;

подписание определенными участниками с указанием их паспортных данных (однако если кто-либо из них не явился или на очередном собрании не захотел подписать, однако необходимое количество голосов для принятия решения получено, то возникает необходимость проводить следующее собрание и, возможно, рассмотреть вопрос о приглашении на следующее собрание нотариуса);

подписание участниками голосовавшими «за» принятие решения;

подписание участником, владеющим более 50% голосов (как обладателя контрольного пакета);

подписание председателем и секретарем Общего собрания (но этот способ навряд ли, применим при количестве участников более трех, т.к. велика вероятность злоупотреблений, ввиду того, что председатель Общего собрания и секретарь избираются на каждом собрании заново, но иногда он может быть весьма полезен).

4) Последний из способов, предусмотренных законом, - фиксация техническими средствами.

Законодательно не разъясняется, каким образом должна осуществляться фиксация и кто ее должен делать. Значит и определение вида, способа (аудиозапись, видеозапись), порядка хранения оригинала записи, выдача ее копий остается на усмотрение самих участников и должно устанавливаться уставом. Можно предложить создать отдельный раздел в Уставе с подробным описанием: кто и каким образом такую фиксацию осуществляет и где будет находиться оригинал записи, а также ответственность за его утрату.

5) Можно избрать и иные способы, зафиксировав их в Уставе.
К ним можно отнести заочное голосование, описанное в ст. 38 Закона Об ООО. Возможно в скором времени получит распространение голосование с использованием электронно-цифровой подписи.
Сделав список открытым, законодатель оставил возможность для каких-либо способов технической фиксации, нам пока неизвестных, но которые в получат широкое распространение в будущем. Единственное, что их использование нужно описать в Уставе или Решении о выборе их как способа подтверждения принятия решения .
Подводя итоги, можно сказать, что внесение подобной нормы дополнительно поможет защитить права партнеров по бизнесу, поскольку присутствие нотариуса или реестродержателя становится определенной гарантией осуществления участниками своих прав по управлению организацией. Вместе с тем такие нововведения налагают дополнительные обременения на участников и акционеров и в некотором смысле ставят в зависимость от «занятости» нотариусов и реестродержателей, не говоря уже о дополнительных затратах на приглашение такого специалиста.
Закон не требует приведения в соответствие с ним Уставов действующих юридических лиц. Но если порядок подтверждения состава и принятия решений в ООО в нем не описан, прийдется на каждое собрание приглашать нотариуса либо подписать единогласно решение об избрании другого способа подтверждения факта принятия решения и состава присутствующих при этом участников, что может быть весьма сложно осуществимо на практике.

Каждому ООО грозит штраф в 500 тыс. руб. за нарушение порядка собраний

Многие знают, что деятельность акционерных обществ жестко контролируется в части соблюдения ими законодательства со стороны Мегарегулятора - Центрального банка РФ (ранее ФСФР, ФКЦБ). И жесткость этого контроля определяется не только большим количеством обязательных нормативных требований, в первую очередь к порядку созыва и проведения общих собраний, предоставления акционерам информации и документов и т.п., но и размером ответственности за их невыполнение. Большинство административных штрафов варьируется от 500 тысяч до одного миллиона рублей, что призвано стимулировать компании к соблюдению всех прав акционеров.
Отсутствие же пристального контроля за ООО - одно из неоспоримых преимуществ ООО перед АО. Однако не все осведомлены, что есть возможность и общество с ограниченной ответственностью привлечь к подобной ответственно-

сти. Причем практически каждое.
Речь идет о нарушении установленного Законом и/или Уставом порядка созыва и проведения общих собраний участников. Размер штрафа для общества - от 500 до 700 тысяч рублей. А, учитывая, что практически 99% Уставов ООО не соответствуют реальному порядку поведения собраний - шансы получить подобное наказание весьма велики.

> Незаконный отказ в созыве или уклонение от созыва общего собрания участников общества с ограниченной (дополнительной) ответственностью, а равно нарушение требований федеральных законов к порядку созыва, подготовки и проведения общих собраний участников обществ с ограниченной (дополнительной) ответственностью -
>
> влечет наложение административного штрафа на граждан в размере от двух тысяч до четырех тысяч рублей; на должностных лиц - от двадцати тысяч до тридцати тысяч рублей; **на юридических лиц - от пятисот тысяч до семисот тысяч рублей.**
>
> **п.11 ст. 15.23.1 Кодекса об административных правонарушениях РФ**

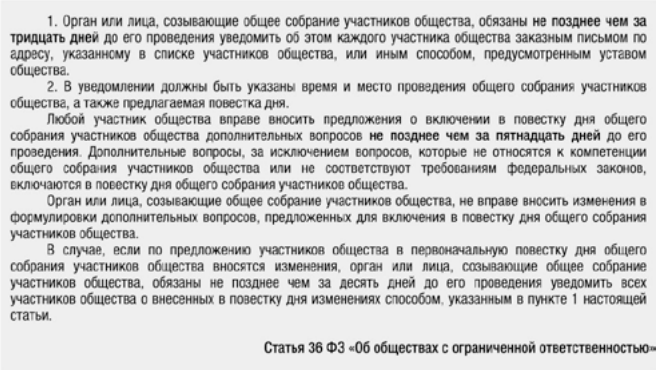
В действительности формулировка статьи дает огромное количество оснований для привлечения ООО к ответственности, их можно разделить на следующие группы:
1) Нарушения, связанные с незаконным отказом в созыве или уклонением от созыва общего собрания участников.
В соответствии с законом «Об ООО» в Уставе должен быть определен срок проведения очередного общего собрания участников, на котором утверждают результаты работы общества за предыдущий год. При нарушении этого срока компанию могут привлечь к ответственности на основании п.11 ст.15.23.1 КоАП РФ.
Все остальные собрания участников являются внеочередными, созываются исполнительным органом общества и инициировать их могут:
- руководитель ООО,
- совет директоров (наблюдательный совет) общества,
- ревизионная комиссия (ревизора) общества,
- аудитор,
- участники общества, обладающие в совокупности не менее чем одной десятой от общего числа голосов участников общества.

При получении такого требования руководитель ООО (по общему правилу) обязан его рассмотреть в течение 5 дней и принять решение о проведении внеочередного общего собрания участников общества или об отказе в его проведении.
В случае, если полученное требование безосновательно останется без внимание либо будет отклонено, это может служить основанием для привлечения общества к ответственности.
На практике часть ООО вообще не проводит общее собрание участников в даты, указанные в Уставе. Вторая часть - ограничивается формальным составлением протокола с указанием на якобы рассмотренные вопросы: итоги

года, планы на следующий и т.п. В обоих случаях любой из участников может ссылаться на нарушение порядка проведения собраний. Чем не повод начать корпоративный спор?

2) Нарушения требований закона к порядку созыва, подготовки и проведения общих собраний участников обществ.

В действующем законодательстве содержится большое количество требований к процедуре созыва, подготовки и проведения общих собраний участников обществ, и за нарушение любого формального положения компания может быть привлечена к административной ответственности.



1. Орган или лица, созывающие общее собрание участников общества, обязаны **не позднее чем за тридцать дней** до его проведения уведомить об этом каждого участника общества заказным письмом по адресу, указанному в списке участников общества, или иным способом, предусмотренным уставом общества.

2. В уведомлении должны быть указаны время и место проведения общего собрания участников общества, а также предлагаемая повестка дня.

Любой участник общества вправе вносить предложения о включении в повестку дня общего собрания участников общества дополнительных вопросов **не позднее чем за пятнадцать дней** до его проведения. Дополнительные вопросы, за исключением вопросов, которые не относятся к компетенции общего собрания участников общества или не соответствуют требованиям федеральных законов, включаются в повестку дня общего собрания участников общества.

Орган или лица, созывающие общее собрание участников общества, не вправе вносить изменения в формулировки дополнительных вопросов, предложенных для включения в повестку дня общего собрания участников общества.

В случае, если по предложению участников общества в первоначальную повестку дня общего собрания участников общества вносятся изменения, орган или лица, созывающие общее собрание участников общества, обязаны не позднее чем за десять дней до его проведения уведомить всех участников общества о внесенных в повестку дня изменениях способом, указанным в пункте 1 настоящей статьи.

Статья 36 ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»

По сути же, общества сами загоняют себя в ловушку, не корректируя положения своих Уставов и локальных актов (например, Положение о порядке созыва и проведения общего собрания участников), копируя нормы Закона. Бизнес-действительность же такова, что не позволяет ждать месяц (требование Закона, которое можно и нужно изменить) для проведения собрания с даты уведомления участников. Как правило, решение ОСУ может потребоваться здесь и сейчас, например, одобрение неожиданной выгодной крупной сделки. В таком случае без нарушения не обойтись. А следовательно, возникает риск привлечения к административной ответственности.

Приведем несколько реальных примеров из судебной практики (1):

- Общество было оштрафовано на 100 000 руб. (за извещение участника о собрании по телефону, хотя он принимал в этом собрании участие и подписал протокол по результатам проведенного собрания. Штраф в размере 100 000 руб. назначен судом с учетом тяжелого финансового положения компании, то есть снижен ниже низшего предела. По общему правилу штрафы выше!

(1) Дополнительную информацию о судебных делах предоставим по запросу

- Другая компания была привлечена к ответственности за перенос даты годового собрания участников в связи с неготовностью годового баланса за предыдущий

финансовый год;
- ООО из Ижевска было привлечено к ответственности за то, что его руководитель не провел внеочередное собрание по требованию одного из участников, а заменил его на заочное голосование, т.е. изменил форму проведения собрания;
- Общество было оштрафовано за ненаправление протокола общего собрания участников руководителем ООО.
Как видим, вопрос соблюдения формальны требований к проведению собраний - не праздный, а нарушение порядка грозит серьезными штрафами.
Однако отдельный вопрос - это порядок привлечения к ответственности. Как правило, административное производство возбуждается по жалобе одного из участников, что, учитывая размеры штрафа и формальный состав правонарушения, является отличным инструментом для корпоративного шантажа. При этом отметим следующие нюансы:
Компетенцией по возбуждению дел и составлению протоколов об этих правонарушениях обладают должностные лица Банка России. Но представители ГУ Центробанка в УрФО искренне полагают, что в отношении ООО они полномочий таких не имеют. С этим сложно согласиться, однако, скорее всего, имеет место правовая коллизия и позиция ЦБ РФ связана с положениями п 10.1-10.2 ст. 4 закона «О Центральном банке РФ», в соответствии с которыми Центробанк осуществляет регулирование, контроль и надзор в сфере корпоративных отношений в АО. Хотя представители ЦБ РФ других регионов протоколы в отношении ООО составляют.
На Урале хоть ЦБ РФ сам протоколы не составляет и дела не возбуждает, но передает все поступившие материалы в прокуратуру, которая имеет право возбуждать дело о любом административном правонарушении, за которое предусмотрена ответственность КоАП РФ, что она и делает.
Несмотря на то, что это явно споры из предпринимательской деятельности, рассматривают их в силу ст. 23.1 КоАП РФ - мировые судьи, а не арбитражные суды!
Хотя в текущих условиях, когда Центробанк РФ возбуждает административные производства даже, казалось бы, за совсем невинные проступки, а Арбитражные суды, как правило, поддерживают наложение штрафа, рассмотрение дел мировыми судьями имеет определенное преимущество. Мировые судьи, видимо не привыкшие к многозначным штрафам, иногда назначают штрафы ниже низшего предела (например, 100 000 рублей), что в арбитраже практически исключено.
Подводя итог, резюмируем:
- Несоответствие отраженного в Уставе ООО порядка созыва и проведения общих собраний участников действительному положению дел в компании является основанием для наложения штрафа до 700 000 рублей;

- Важно заранее проработать в Уставе все моменты: порядок уведомления участников, порядок предоставления документов и информации, необходимой для собрания, порядок направления копии протоколов собрания и т.п.;
- Реальный порядок лучше закреплять в отдельном Положении о порядке созыва и проведения общих собраний участников, недоступном для третьих лиц в сравнении с Уставом;
- Нерешение этого вопроса заранее является инструментом для корпоративного шантажа: недовольный чем-то участник может затерроризировать общество многочисленными подобными жалобами, что в последнее время встречается крайне часто.

А главное, что действующее законодательство позволяет компании и его участникам избежать возможных споров и заранее самостоятельно определять порядок созыва и проведения собраний (например, уведомляем SMS за час, собрание проводим по Скайпу). Поэтому в силах каждого ООО оградить себя от подобных нарушений.

Еще раз подробнее: ИП в Группе компаний - все юридические возможности

Индивидуальный предприниматель в Группе компаний, пожалуй, самая одиозная и неоднозначная фигура. Отдавая предпочтении ООО или ЗАО, собственники бизнеса часто указывают на следующие недостатки ИП:

В первую очередь, необходимость ИП отвечать по своим обязательствам всем принадлежащим ему имуществом, как используемым, так и неиспользуемым в предпринимательской деятельности, за исключением имущества, на которое в соответствии с законом не может быть обращено взыскание (ст. 24 ГК РФ);

Отсутствие возможности учесть убытки прошлых лет при расчете НДФЛ в случае работы на общей системе налогообложения (ст. 227 НК РФ).

Однако, несмотря на вышеперечисленные недостатки, ИП бывает незаменимым звеном при построении бизнес-модели, поэтому давайте еще раз повторим уже отчасти пройденный урок, но более досконально (магистерская подготовка).

Чтобы правильно реализовать экономический потенциал индивидуального предпринимателя (как формы субъекта), необходимо учесть специфику хозяйственной деятельности конкретного бизнеса. Включение ИП в число хозяйствующих субъектов в группе компаний, как правило, предоставляет большие возможности для оптимизации налогообложения. Но при этом не нужно уходить в крайности и начинать везде использовать ИП при ведении бизнеса, необходимо понимать, что для каждого определенного случая подходят свои инструменты налоговой экономии.

Включение ИП в модель организации бизнеса дает следующие преимущества:
1. Получение выгоды в виде экономии налога с доходов и страховых взносов. Индивидуальный предприниматель совмещает в себе понятия учредителя бизнеса и лица, ведущего этот бизнес. У ИП нет таких органов управления, как у ООО или ЗАО - общего собрания участников (акционеров). Благодаря этой особенности, у ИП нет обязанности выплачивать дивиденды и удерживать с них налог на доходы. Если учредитель организации для получения денежных средств сначала должен заплатить налог на прибыль организаций в размере 20 %, и затем при выплате дивидендов удержать еще налог по ставке 9 % (п. 4 ст. 224 НК РФ), то ИП сразу после удержания НДФЛ или единого налога при УСН (ЕСХН), ЕНВД вправе распоряжаться полученными денежными средствами и расходовать их на любые нужды. Таким образом, использование именно ИП, а не юридического лица, дает возможность достичь экономии налога с доходов по сравнению со ставкой 20 % для юридических лиц на общей системе налогообложения.
Регистрация в качестве ИП лица, получающего большие доходы, фактически позволяет снизить расходы на страховые взносы. Сумма страховых взносов, подлежащая уплате, при фиксированном их размере будет меньше, чем при уплате страховых взносов по ставке 30 %. В текущем году фиксированный размер страховых взносов составляет 35 665 рублей. При этом, существует возможность зачета страховых взносов в счет уплаты налога.
Также следует отметить, что в 2014 году планируется снижение ставки страховых взносов для ИП и изменение механизма расчета размера страховых взносов в зависимости от размера дохода предпринимателя.
2. Отсутствие обязанности у ИП вести бухгалтерский учет совершаемых операций и упрощенный порядок ведения налогового учета (в форме Книги доходов и расходов).
В соответствии со ст. 6 ФЗ «О бухгалтерском учете» индивидуальные предприниматели могут не вести бухгалтерский учет в случае, если в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах они в установленном порядке ведут учет доходов или доходов и расходов и (или) иных объектов налогообложения. Налоговый же учет у ИП носит упрощенный характер. ИП, как находящиеся на общей системе налогообложения, так и применяющие упрощенную систему налогообложения, осуществляют ведение налогового учета только в Книге учета доходов и расходов. Однако форма книги учета доходов и расходов и порядок ее заполнения у ИП, находящегося на ОСН, несколько отличается от формы книги и порядка заполнения у ИП на УСН.
Для ИП на общей системе налогообложения приказом Минфина РФ № 86н, МНС РФ № БГ-3-04/430 от 13.08.2002 г. установлена только примерная форма Книги учета дохода и расходов и хозяйственных операций. При необходимости

с учетом конкретной специфики тех или иных видов деятельности, а также в случае, если индивидуальные предприниматели освобождены от обязанности уплаты НДС, налогоплательщик по согласованию с налоговым органом вправе разработать иную форму Книги учета, оставив в ней показатели, необходимые для исчисления налоговой базы и (или) включив в нее иные показатели, связанные со спецификой осуществляемой им деятельности. Если ИП принято решение о разработке новой формы Книги учета, то учет в ней товарно - материальных ценностей (имущества) и его реализация ведется как в количественном, так и стоимостном выражении по каждому виду товаров (работ, услуг).

В свою очередь предприниматели на УСН должны вести книгу учета доходов и расходов, форма и порядок ведения которой утверждены приказом Минфина России от 22.10.2012 N 135н. (ст. 346.24 НК РФ и письмо Минфина РФ от 28.06.2013 г. № 03-11-11/24653). При этом ИП, осуществляющие деятельность на УСН, не имеют права изменять указанную форму или утверждать новую для ведения своей деятельности.

В любом случае порядок ведения налогового учета с помощью книги учета дохода и расходов намного проще, чем у организаций, что является наряду с отсутствием у ИП обязательности ведения бухгалтерского учета его большим преимуществом.

В частности, эта особенность ведения учета у ИП может иметь большое значение для производственного сектора бизнеса, поскольку именно бухгалтерский и налоговый учет закупа и расходования сырья и материалов представляет для бухгалтеров наибольшую сложность.

Если в связи с этим появилось желание обособить производство и перевести его в статус ИП, то за обоснование деловой цели такого выделения переживать не стоит. Выделение производственной функции является обоснованным, так как это отдельная деятельность. Обособление производственного сектора позволяет обезопасить его от каких-либо претензий по операционной деятельности группы компаний, связанной с продажами продукции, и не приостановит деятельность производства в случае наличия таких претензий. Этот довод поддержал, в частности, Высший Арбитражный суд РФ: «разграничение производственной и сбытовой деятельности между самостоятельными юридическими лицами соответствует хозяйственной практике» (Определение о передаче дела в Президиум ВАС РФ от 28.02.2011 № ВАС-15093/10).

3. Экономия налога на имущество.

При использовании ИП в качестве хранителя активов и применении им общей системы налогообложения можно достичь экономии налога на имущество. Основано это на том, что ИП платят налог на имущество физических лиц, ставки по которому в регионах существенно ниже аналогичного налога для организаций. Кроме того, перечень объектов обложения налогом на имущество для

физических лиц существенно уже, чем для организаций. Физические лица, в том числе и ИП, платят налог только по жилым домам, квартирам, дачам, гаражам и иным строениям, помещениям и сооружениям (ст. 2 ФЗ «О налогах на имущество физических лиц» от 09.12.1991 г. № 2003-1). В результате, прочие активы, переведенные на ИП, вообще не будут облагаться налогом на имущество.

4. Помимо вышеперечисленного, необходимо отметить, что за уклонение от уплаты налогов и сборов с физического лица по сравнению с организациями предусмотрено наиболее мягкое наказание, а также небольшие сроки давности, по истечению которых лицо освобождается от уголовной ответственности. Поскольку ИП - это статус физического лица, уклонение ИП от уплаты налогов и сборов подпадает под состав преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ, за которое предусмотрено максимальное наказание в виде лишения свободы сроком до 1 года, а если деяние, совершено в особо крупном размере, - сроком до 3 лет.

Аналогичное преступление в отношении неуплаты налогов с организаций (ст. 199 УК РФ) предусматривает более строгое наказание в виде лишения свободы сроком до 2-х лет, а если оно совершено в особо крупном размере, - до 6 лет. Исходя из этого, уклонение от уплаты налогов и сборов с организаций может быть как преступлением небольшой тяжести, так и средней тяжести, сроки давности по которым составят либо 2 года, либо 6 лет. Уклонение же от неуплаты налогов с ИП в любом случае подпадает под категорию преступлений небольшой тяжести, сроки давности по которым составляют всего 2 года, по истечению которых лицо уже нельзя будет привлечь к уголовной ответственности (ст. 78 УК РФ).

Однако при включении ИП в структуру бизнеса с целью использования вышеуказанных преимуществ нельзя забывать о необходимости обоснования деловой цели такого включения. Перевод уже имеющихся сотрудников в статус ИП и перезаключение с ними гражданско-правовых договоров могут привлечь внимание налоговых органов. Чтобы этого не допустить, регистрировать в качестве ИП можно только новых или уникальных сотрудников, с предварительной проработкой построения отношений новым образом.

Почти в любом бизнесе можно найти человека, чьи уникальные способности в совокупности с осуществляемой им деятельностью дают основания для возложения на него этой роли, позволяют выделить его «на аутсорсинг». Перевод сотрудников в статус ИП связан с характером их деятельности. Например, такие сотрудники оказывают какие-либо консультационные, сервисные услуги, услуги по дизайну, либо занимаются разработкой изобретений, полезных моделей и иных объектов интеллектуальной собственности, либо являются торговыми представителями в других городах, регионах.

Перевод отношений с такими сотрудниками из рамок трудовых в граждан-

ско-правовые полностью соответствует уровню их самостоятельности, состоит в более удобной схеме построения работы с ними.
Включение ИП в структуру бизнеса может быть также обусловлено желанием организации передать по договору осуществление полномочий своего единоличного исполнительного органа управляющему - индивидуальному предпринимателю. Наличие такого права у организаций закреплено в ст. 42 ФЗ «Об ООО» и ст. 69 ФЗ «Об акционерных обществах» и его реализация с экономической точки зрения вполне обоснована. Это позволяет заключить с ИП-управляющим гражданско-правовой договор, в котором подробно прописать условия осуществления им своих полномочий, закрепить основания и порядок привлечения его к ответственности за ущерб Обществу, основания и порядок прекращения его деятельности, порядок определения вознаграждения.

Патентная система налогообложения: мягко застелили, да, порой, жестко спать

Патентная система налогообложения крайне привлекательна для индивидуальных предпринимателей, отвечающих предусмотренным Налоговым кодексом требованиям (ст. 346.43, ст. 346.44, п.п. 1 п. 6. ст. 346.45 НК РФ), ибо работает по принципу «заплатил, и спи спокойно»: ставка небольшая (6%) с заранее определенной суммы потенциального дохода (тоже, в принципе, небольшого), при этом никаких тебе деклараций и финансовой отчетности.
Но, как оказалось, не все так гладко. В нормах, регулирующих патентную систему налогообложения, с неожиданной стороны вскрылся один «острый камень», о который за полтора с небольшим года их действия споткнулось, и порой очень больно, уже большое количество предпринимателей. Об этом-то мы и поговорим в настоящей рассылке.
Итак, есть ряд условий, при которых налогоплательщик утрачивает право применения патентной системы налогообложения до конца года, в котором он это право заявил (п. 6. ст. 346.45 НК РФ):
если с начала календарного года выручка от реализации по всем видам деятельности, в отношении которых применяется патентная система, превысила 60 млн рублей (если одновременно с ПС применяется ещё и УСН, то доходы от упрощенной системы тоже учитываются в составе выручки);
если в течение срока, на который выдан патент, средняя (не среднесписочная) численность наемных работников превысила 15 человек;
и последнее, если налогоплательщик не оплатил патент в установленные сроки.
При этом налогоплательщик, утративший право применения патентной системы по данным основаниям, считается перешедшим на общий режим налогообложения с начала налогового периода, на который ему был выдан патент, со всеми

вытекающими из этого последствиями по пересчету своих налоговых обязательств.
Практика по налоговым спорам, связанным с утратой права на применение патентной системы по двум первым основаниям, пока не сформировалась, что вполне объяснимо, поскольку каждый предприниматель, так или иначе, заранее прикидывает показатели своей финансово-хозяйственной деятельности и старается соблюдать установленные налоговым кодексом требования. Кроме того, ограничения по количеству наемных работников и выручке ловкие, предприимчивые люди, при возникновении необходимости, давно научились обходить (1), а налоговым органам для фиксации таких нарушений необходимо проводить контрольные мероприятия, что делают они не так активно (2).

(1) Так как используемые при этом способы выходят за правовую плоскость, далее распространяться на этот счет не будем, кто в курсе, тот в курсе, кто нет - не советуем

(2) Вопрос назначения выездных проверок в отношении предпринимателей, применяющих исключительно специальные налоговые режимы, такие как ПС, ЕНВД, УСН, ставится только в крайнем случае при достижении ими пограничных значений финансово-хозяйственных показателей, позволяющих применять эти спецрежимы, и при наличии иной, более или менее достоверной, информации о возможном налоговом правонарушении со стороны налогоплательщика. Так, по статистике от общего числа выездных проверок на ИП приходится всего порядка 5%, как правило это касается ИП, имеющих статус крупнейших налогоплательщиков.
Иначе обстоит дело с несвоевременной оплатой патента, которую налоговые органы устанавливают автоматически, и стоит задержать платеж хотя бы на день, последствия не заставят себя ждать. Таких случаев хоть отбавляй, и порой предприниматели в такой ситуации сразу подавали заявление в налоговую инспекцию о прекращении деятельности, что, впрочем, мало помогло. При поступлении таких заявлений налоговые органы стараются инициировать выездные проверки, когда у них имеется достоверная информация о налоговом правонарушении, поэтому деятельность предпринимателя, так или иначе, переводится с патентной системы на общую с доначислением соответствующих сумм налогов, пени и штрафов.
С налоговыми последствиями утраты права на патент и их причинами разобрались, теперь рассмотрим проблему в разных ракурсах, взяв за основу наиболее показательный случай, связанный с неуплатой патента:
1) Первый вопрос, который возникает при утрате права на патент по виду деятельности раньше срока его действия, есть ли возможность перевести эту

деятельность на иной, более льготный режим налогообложения, чем общая система? Если она подпадает под ЕНВД (ст. 346.26), то можно перейти на него, подав заявление в течение 5 дней с даты прекращения действия патента (п. 3 ст. 346.28 НК РФ). Но вся деятельность в период действия патента будет все равно пересчитана по общей системе и переход на ЕНВД в случае утраты права на патент, например, в конце года вряд ли будет утешением. Перейти на УСН или получить новый патент на ту же деятельность можно будет лишь со следующего календарного года (п. 1 ст. 346.13, абз. 2 п. 8 ст. 346.45 НК РФ), и если условий для применения ЕНВД нет, придется смириться с общей системой налогообложения до конца текущего года.

Менее однозначно выглядит ситуация, когда налогоплательщик совмещал патентную систему с УСН. Это связано с тем, что одновременное применение общего режима налогообложения и упрощенной системы налогообложения НК РФ не предусмотрено, отсюда возникает вопрос: При утрате права на патент предприниматель должен пересчитать все свои налоговые обязательства на общих основаниях, в том числе и по отношению к виду деятельности на УСН? Главное финансовое ведомство стоит на позиции, что «если индивидуальный предприниматель совмещал применение патентной системы налогообложения с УСН и утратил право на применение патентной системы налогообложения по основанию, предусмотренному п. 6 ст. 346.45 НК РФ, такой предприниматель за период, на который был выдан патент, обязан уплатить налоги в рамках общего режима налогообложения, от которых он был освобожден в соответствии с п. п. 10 и 11 ст. 346.43 НК РФ». При этом предприниматель может снова перейти на УСН с даты снятия с учета в качестве налогоплательщика патентной системы налогообложения. (Письмо Минфина от 24.05.2013 г. N 03-11-11/18691).

В таком случае выходит, что предприниматель, осуществляющий, например, основные виды деятельности в рамках УСН, потеряв право на патент по какому-то абсолютно второстепенному виду деятельности (незначительному в общем объеме выручке), должен быть переведен налоговым органом на общий режим налогообложения в отношении всей его деятельности. Т.е. фактически утрата права на патент раньше срока его действия влечет за собой и утрату ранее полученного права на УСН, а такого основания в порядке прекращения применения УСН в НК РФ не предусмотрено, что явно ухудшает положение налогоплательщика и противоречит основным принципам налогового законодательства. Но налоговым инспекциям такой подход «по душе», поскольку дает неплохие результаты по доначислениям при минимуме затрат на контроль.

Более того, инспекции на практике идут еще дальше, усугубляя положение налогоплательщика, несмотря на разъяснения Минфина относительно возможности применять УСН после даты досрочного прекращения действия патента, отказывая предпринимателям и в этом. И вполне обоснованно ссылаются на то,

что НК РФ предусматривает возможность перехода на УСН с общей системы, на которую они же налогоплательщика и перевели в связи с утратой права на патент, только через год после того, как он утратил право на применение «упрощенки» (п. 7 ст. 346.13).

И это все при том, что буквально за два месяца до опубликования приведенного нами выше письма Минфин излагал прямо противоположную точку зрения (увы, так же без какой-то особой аргументации), позволяющую в рассматриваемом случае перевод деятельности, по отношению к которой право на патент было утрачено, на УСН (письмо от 18 марта 2013 г. N 03-11-12/33).

Что касается арбитражной практики, то в связи с относительно недавним введением в действие патентной системы налогообложения, ее очень мало. На первых парах суды толковали норму НК РФ, предусматривающую перевод налогоплательщика с патентной системы, в случае утраты права на ее применение, на общую систему буквально, и поддерживали налоговые органы, ориентируясь на неоднозначную позицию Минфина (например, Решение АС по Свердловской области от 28.07.2014г. по делу № А60-11283/2014).

Однако есть тенденция и на разворот арбитражной практики в пользу налогоплательщика. Суды стали приходить к следующим выводам: налоговым законодательством определены конкретные условия прекращения применения упрощенной системы налогообложения (ст. 346.13 НК РФ), и они не предполагают возможность утраты права применения УСН при утрате права применения патентной системы налогообложения. Поэтому предприниматели, перешедшие на патентную систему налогообложения в отношении одного из видов деятельности и не уплатившие в установленный срок налог в бюджет, в любом случае должны быть переведены с начала периода, на который был выдан патент, на упрощенный режим налогообложения, если таковой применялся в отношении иных видов деятельности. В противном случае это влекло бы нарушение прав налогоплательщиков, применяющих одновременно с патентной системой УСН.

Так же суды стали обращать внимание и на противоречивость разъяснений самого Минфина, о которых мы говорили, в связи с чем все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах должны толковаться в пользу налогоплательщика (п. 7 ст. 3 НК РФ). Пример, см. Решение АС республики Коми от 04.06.2014 г. по делу № А29-2035/2014.

Таким образом, можем заключить, что при совмещении УСН и патентной системы, в случае досрочной утраты права на применение последней, налогоплательщик вправе произвести перерасчет своих налоговых обязательств по упрощенной системе. Для отстаивания такого права имеется как судебная перспектива, так и возможность урегулировать спор в досудебном порядке, учитывая противоречивость разъяснений Министерства финансов и принимаемых налоговиками на их основании решений.

2) Но что делать, если предприниматель не совмещает с приобретенным патентом УСН, есть ли в этом случае способы избежать критических налоговых последствий от досрочной утраты права на патент в связи с его несвоевременной оплатой?
В этой связи можем порекомендовать лишь следующее:
а) Когда патент приобретается на срок до 6 месяцев, то платеж за него производится одним платежом не познее 25-го дня применения патентной системы. За этот срок вряд ли будут получены большие доходы. Следовательно налоги, исчисляемые по общей системе, в том числе НДС, которые нужно будет уплатить из-за несвоевременной оплаты патента, скорее всего, будут небольшими. Более того этот срок можно сократить на целых пять рабочих дней. Например, если просрочка по платежу составила всего один день (26 день применения патента), то есть возможность сразу же подать заявление о переходе на ЕНВД с 21 дня начала срока патента (заявление о переходе на ЕНВД необходимо подать в течение 5 рабочих (3) дней со дня начала применения этого режима налогообложения). Таким образом, период пребывания на общей системе сократится (в общих масштабах мелочь, но приятно).

(3) Отсчитать срок подачи заявления на ЕНВД можно и на больший срок, чем в примере, если в период попадают выходные и праздничные дни.
Патентная система в первую очередь является альтернативой ЕНВД и виды деятельности, подпадающие под эти режимы, как правило совпадают. Если нет, то можно подобрать в перечне видов деятельности более или менее подходящий, и указать его в заявлении о постановке на учет в качестве плательщика ЕНВД (4), поэтому проблем с переводом деятельности на ЕНВД быть не должно.

(4) В этом случае придется сдавать пустые декларациями по НДС по деятельности, слетевшей с патента, а в следующем году подать отчет по форме 3-НДФЛ, с указанием доходов и расходов только за первые 25 дней действия патента.
В любом случае, иных альтернатив нет, если не перейти на ЕНВД, то в заданных налоговым законодательством условиях придется применять Общую систему до конца года. Поэтому чем быстрее будет осуществлен переход на ЕНВД, тем лучше и дешевле.
б) Если патент взят на срок от 6 месяцев до года, и пропущен предусмотренный НК РФ второй платеж за него (за 30 дней до окончания налогового периода), то последствия сильно усугубятся. Например, если патент действует с первого января и до конца года, то при неуплате второго платежа налоговая пересчитает незадачливому налогоплательщику все доходы и расходы, начислит налоги по общему режиму налогообложения за весь календарный год.
В этом случае остается возможность восстановить право на утраченный патент,

воспользовавшись имеющейся переплатой по другим налогам.
Для этого нужно запросить в налоговой инспекции справку о состоянии расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам. Крайний срок на ответ - в течение 5 дней со дня поступления в инспекцию запроса. Если в полученной от Инспекции справке будут излишне уплаченные суммы по другим федеральным налогам или иным специальным режимам налогообложения, а также по штрафам и пеням, которые равны или превышают сумму неуплаченной части стоимости патента, нужно оформить зачёт этой переплаты в счет платежа за патент. При этом может потребоваться составление совместного акта сверки уплаченных налогов.
Вообще-то сообщать налогоплательщику о переплатах и производить взаимозачеты налоговых обязательств Инспекция должна самостоятельно (ст. 78 НК РФ), но как говорится «спасение утопающего - дело рук самого утопающего», поэтому рассчитывать на это не стоит.
в) Есть еще один способ минимизировать последствия несвоевременной уплаты патента. Необходимо одновременно с покупкой патента встать на учет в Инспекции в качестве плательщика упрощенного налога по какому-нибудь иному сопутствующему виду деятельности, даже если фактически заниматься ею вы не будете. Таким образом, в случае утраты права на патент в связи с его неуплатой, можно будет отстаивать свое право на перевод всей деятельности не на общую систему налогообложения, а на УСН в порядке, рассмотренном в первой части рассылки.
Ну а в целом, да, вариантов выхода из ситуации немного, и все может обернуться крайне скверным образом, но хоть что-то.
Поэтому самый главный совет, который позволит избежать многих проблем: не оставляйте оплату патента на последний день. Нужно четко понимать, что это не тот случай, когда можно будет отделаться небольшими пенями.

Юридическая упаковка бизнес-проекта с партнерами-инвесторами: новая практика taxCOACH

Продолжая тему юридической «упаковки» бизнес-проектов, сегодня мы приведем для вас еще один пример из уникальной практики Центра taxCOACH®.
Напомним, «упаковка» новых проектов всегда заключается в подборе сбалансированного комплекса инструментов: выбор правильной организационной формы компании, договоров, проработка принципиальных условий учредительных документов и соглашений и т.п. Одним инструментом не обойтись. При этом не забываем, что любая структура бизнеса должна одновременно решать несколько задач:
фиксация отношений между партнерам,

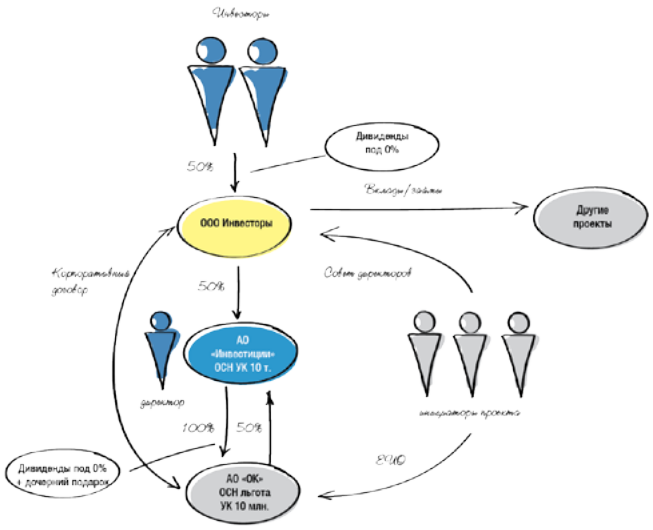
обеспечение гарантий их интересам в этом проекте,
имущественная безопасность бизнес-проекта и его участников,
налоговая экономия законными средствами,
владельческий контроль.
Исходная ситуация: новый бизнес-проект. Есть два инвестора, готовых профинансировать проект, и три инициатора проекта, имеющих классную идею, но не обладающих средствами для ее реализации. Уже есть основная операционная компания (АО «ОК»), в которой три инициатора проекта являются ИП - управляющими. Часть инвестиций уже заведена на АО «ОК» в виде уставного капитала в 10 млн рублей (в нюансы. как это было сделано, сегодня не вникаем, здесь они для нас не важны).

> Учредительным документом может быть предусмотрено, что полномочия выступать от имени юридического лица предоставлены нескольким лицам, действующим совместно или независимо друг от друга. Сведения об этом подлежат включению в единый государственный реестр юридических лиц.
> п. 1 ст. 53 ГК РФ

Пока компания зарегистрирована на номинального акционера. В ближайшее время ожидаются первые существенные денежные поступления. По этой причине важно исключить номинала из юридического владения обществом.
Условия сотрудничества: инвесторы хотят получить гарантированный доход и направить его на развитие своих других направлений. Инициаторы проекта хотят иметь юридическую гарантию их дохода, а также самостоятельность в принятии ряда решений и учет их интересов в принятии совместных решений.

Описание модели Центра taxCOACH®:
Единственным участником АО «ОК» станет АО «Инвестиции». Форма акционерного общества выбрана для того, чтобы прикрыть участие в проекте Инвесторов, поскольку в ЕГРЮЛ отражаются только первые акционеры (кто это - подробнее далее).
В свою очередь АО «ОК» владеет 50% акций в АО «Инвестиции», вторая половина акций принадлежит упомянутому ООО «Инвесторы».

Что это дает:
1. Прибыль от проекта реинвестируется с минимальным налогообложением в другие проекты Инвесторов
Вся очищенная прибыль АО «ОК» может быть либо изъята у него в качестве безналогового «дочернего подарка» на основании п.п.11 п. 1 ст. 251 НК РФ в адрес АО «Инвестиции»,



1. При определении налоговой базы не учитываются следующие доходы:

11) в виде имущества, полученного российской организацией безвозмездно:

от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) передающей стороны более чем на 50 процентов состоит из вклада (доли) получающей организации и на день передачи имущества получающая организация владеет на праве собственности указанным вкладом (долей) в уставном (складочном) капитале (фонде) на день передачи имущества.

ст. 251 НК РФ

либо выплачена в качестве дивидендов под 0% через год владения АО «Инвестиции» акциями АО «ЛОК» (п.п.1 п.3 ст. 284 НК РФ).

1. При определении налоговой базы не учитываются следующие доходы:

11) в виде имущества, полученного российской организацией безвозмездно:

от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) передающей стороны более чем на 50 процентов состоит из вклада (доли) получающей организации и на день передачи имущества получающая организация владеет на праве собственности указанным вкладом (долей) в уставном (складочном) капитале (фонде) на день передачи имущества.

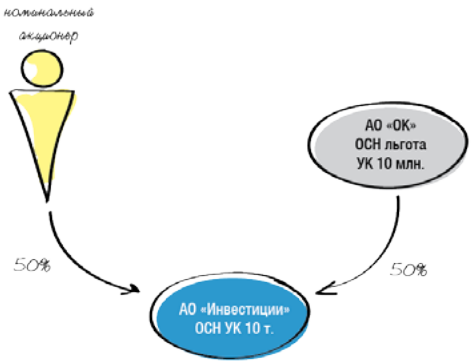
ст. 251 НК РФ

Эти средства могут быть инвестированы далее в другие бизнес-проекты в виде займов/вкладов в имущество/уставные капиталы и т.п.

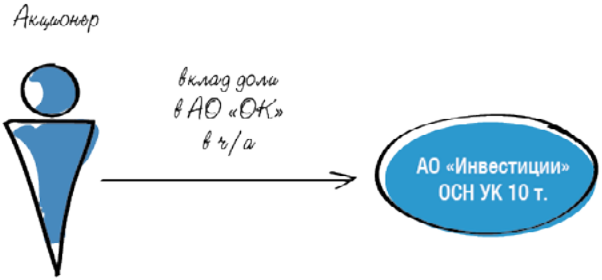
2. Фиксируем правила игры между Инвесторами и Инициаторами

В данном случае у нас возникает Перекрестное владение. АО «Инвестиции» владеет 100% акций АО «ОК», которому принадлежит 50% акций первого общества.

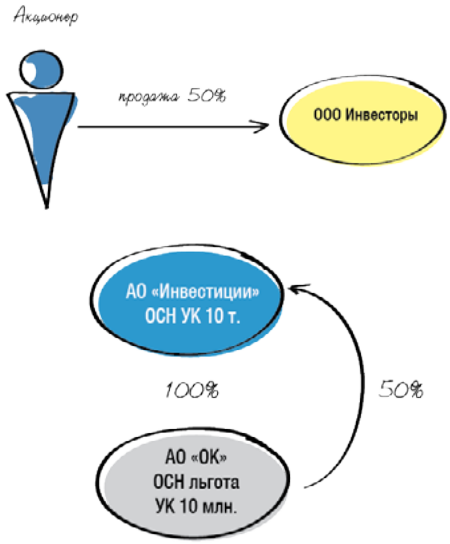
Между ООО «Инвесторы» и АО «ОК» как акционерами АО «Инвестиции» заключенкорпоративный договор, учитывающий особенности договоренностей между ними по вопросам компетенции АО «Инвестиции» как акционера АО «ОК», то есть в отношении текущего бизнес-проекта (например, изымаем или нет часть прибыли? когда изымаем? и т.п.).



Шаг 2. После создания номинальный акционер передает АО «Инвестиции» свои акции в АО «ОК» в качестве вклада в чистые активы (п.п.3 п.3.4 ст.251 НК РФ).



Шаг 3. После этого он продает свои акции в АО «Инвестиции» ООО «Инвесторы» за 5 тысяч (!) рублей.



В итоге мы приходим к предложенной модели с минимальными затратами.

Лимит по выручке на УСН: так ли все ограничено?

Нередко клиенты пытаются нам доказать, что в их бизнесе легально минимизировать налогообложение путем перехода с общей системы налогообложения на упрощенную невозможно, поскольку в лимит по выручке на УСН они ну ни при каких условиях не попадут. Иногда, конечно, это действительно так, но бывают и случаи заблуждения, ведь многие доходы, получаемые бизнесом, в расчет указанного лимита не включаются. О таких случаях наша сегодняшняя рассылка.

Напомним, что в 2015 году предельный размер доходов, при превышении которого налогоплательщики утрачивают право применять УСН, равен 68,82 млн рублей (п. 4 ст. 346.13 НК РФ, Приказ Минэкономразвития России от 29.10.2014 № 685). В такой объем поступаемых средств удается попасть далеко не каждому налогоплательщику.

Когда речь идет о расчете лимита денежных поступлений компании на УСН, то в налоговую базу включаются выручка от продажи продукции, а также и внере-

ализационные денежные поступления. В то же время существует ряд доходов, которые не влияют на размер суммарной выручки. В письме ФНС России от 7 декабря 2011 г. № ЕД-4-3/20628@ указывается, что на лимит выручки налогоплательщика на УСН не влияют те доходы, которые не подпадают под объект налогообложения УСН. Так, не влияют на расчет лимита все доходы, перечисленные в ст. 251 НК РФ, например:

Активы, полученные в качестве залога

Данное указание особенно актуально с учетом новой редакции ГК РФ в части норм, регулирующих виды и особенности залоговых отношений. Так, например, залог доли может предусматривать исполнение роли участника общества (в том числе, в части получения дивидендов) залогодержателем на время действия залога. При этом стоимость такого актива (как и любого залогового) ни в его выручку, ни в состав основных средств не включается;

Вклады в уставной капитал общества, а также доходы, полученные в пределах вклада при уменьшении уставного капитала общества, при выходе из общества либо при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками;

Вклады в имущество общества, передаваемые безвозмездно компании ее учредителем, который имеет более чем 50%-ю долю в уставном капитале. Отметим, что в случае с «упрощенцам» речь идет только об учредителях -физических лицах, поскольку для компаний на УСН предусмотрено ограничение доли владения обществом других юридических лиц (не более 25%);

Средства/активы, передаваемые участником/акционером общества в качестве вклада в счет увеличения чистых активов общества. В данном случае размер доли/количество акций вкладчика не имеет значения.

Таким образом, любые безналоговые передачи имущества обществу на УСН не повлияют на расчет его лимита по выручке и позволяют спокойно осуществлять перемещение активов, денежных средств внутри Группы компаний без опасения для применения компанией спецрежима налогообложения;

Материальные ценности, связанные с исполнением обязательств по агентскому договору комиссии.

Это связано с тем, что такие ценности не переходят в собственность агента на УСН, а передаются ему для реализации, поэтому в его лимит ни товары, ни полученная за них выручка не включаются. В выручке учитывается только собственное вознаграждение агента.

К указанному выше перечню также можно добавить:
Дивиденды от участия в других организациях
Они облагаются по своим ставкам, указанным в ст. 284 НК РФ, и тоже не включаются в расчет лимита по выручке. Поэтому в случае роста выручки компании на УСН возможно выделение/или создание с нуля дочерней компании и передача ей части функций и выручки.

Напомним, дивиденды, выплачиваемые «дочкой» материнской компании, при условии владения долей в дочерней компании более 1 года, облагаются по ставке 0% и при этом не включаются в расчет лимита по выручке. Таким образом, материнская компания сохраняет возможность применения УСН при передаче «дочке» части своей деятельности и выручки и имеет возможность путем получения дивидендов без налогов переводить на себя часть дочерней прибыли.
Получение в счет оплаты векселя. В этом случае датой признания дохода в выручке налогоплательщика считается дата погашения векселя или его передачи в счет оплаты по индоссаменту другому лицу (см., например, Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 20.11.2014 г. по делу № А82-3073/2013).
Поэтому оплата компании на УСН ее работ или услуг векселями позволяет ей растянуть период признания у себя выручки и лучше распланировать периоды, когда она будет платить налоги с полученной прибыли.
Полученные организацией доходы в виде прибыли контролируемых иностранных компаний. Такая прибыль облагается по ставкам налога на прибыль отдельно от доходов компании на УСН (п. 1.6 ст. 284, абз. 1 п. 2, п. 5 ст. 346.11 НК РФ).

Это, конечно, далеко не полный перечень случаев, когда получаемые налогоплательщиком на УСН средства не включаются в расчет лимита по выручке. Однако уже перечисленные операции должны вдохновить вас повнимательней отнестись к анализу и поиску возможности для применения в бизнесе УСН и законной экономии налогов. А сэкономленные средства можно вложить в развитие бизнеса и в ваши новые инвестпроекты.

Подсластить пилюлю: как уменьшить налог на имущество? Подсказываем

В 2015 году новые правила исчисления налоговой базы по налогу на имущество организаций исходя из кадастровой стоимости действуют в 34 субъектах РФ. При этом в 28 регионах (и в Свердловской области) введение новых правил совпало с отменой освобождения «упрощенцев» от налога на имущество, рассчитанного на основе кадастровой стоимости объектов недвижимости. Это

означает резкое увеличение налоговой нагрузки на налогоплательщиков, применяющих УСН.

Включение зданий в перечень объектов недвижимого имущества, в отношении которых налоговая база определяется как кадастровая стоимость, может обернуться для налогоплательщика на общей системе налогообложения существенным увеличением налоговой нагрузки, не говоря уже о последствиях для «упрощенцев». Для них увидеть в этом перечне свое имущество означает отмену освобождения от налога на имущества окончательно.

И если у вас есть административно-деловые, торговые центры или помещения (или иные объекты, перечисленные в п. 1 ст. 378.2 НК), но ваша недвижимость не включена в перечни объектов недвижимого имущества, подлежащего налогообложению по кадастровой стоимости, то это не означает, что так будет всегда. Так, например, в Свердловской области налогообложение по кадастровой стоимости было введено в 2015 году в отношении 41 объекта. При этом 31 июля 2015 было принято решение (1) о проведении государственной кадастровой оценки зданий и сооружений в 311 кадастровых кварталах (кадастровый квартал включает в себя, как правило, небольшие населенные пункты, кварталы городской или поселковой застройки и иные ограниченные природными и искусственными объектами территории). То есть можно предположить, что в 2016 году перечень объектов недвижимого имущества, подлежащего налогообложению по кадастровой стоимости, существенно расширится.

(1) Приказ Министерства по управлению государственным имуществом Свердловской области от 31.07.2015 № 2167 «О проведении государственной кадастровой оценки зданий и помещений, расположенных на территории Свердловской области».

Одна из основных задач введения кадастровой стоимости - максимальное приближение налоговой базы к реальной стоимости имущества (к рыночным ценам). Это, действительно, делает налог на имущество экономически более обоснованным.

Однако кадастровая стоимость хоть и ближе к рыночной, чем среднегодовая стоимость (2), но не всегда ей соответствует. Более того, зачастую она сильно завышена, что, напротив, приводит к нарушению принципа экономической обоснованности налога. Так, в деле № А41-35176/2014 кадастровая стоимость превышала рыночную почти в два раза: 577 млн против 1,17 млрд рублей.

(2) Напомним, что среднегодовая стоимость имущества рассчитывается исходя из его остаточной стоимости на начало и конец налогового периода.

Отличие рыночной и кадастровой стоимости связано с применяемым методом оценки – массовым методом оценки недвижимости. Это «определение стоимости при группировании объектов оценки, имеющих схожие характеристики, в рамках которого используются математические и иные методы моделирования стоимости на основе подходов к оценке» (3). Иными словами, объекты недвижимости группируются в зависимости от определенных ценообразующих признаков, устанавливается цена за квадратный метр соответствующей группы, и потом стоимость объекта определяется путем умножения цены на количество квадратных метров соответствующего здания (помещения).

(3) Приказ Минэкономразвития России от 22.10.2010 № 508 «Об утверждении Федерального стандарта оценки «Определение кадастровой стоимости (ФСО N 4)».

В итоге в одну и ту же группы могут быть включены здания (помещения) с разными характеристиками, серьезно влияющими на рыночную стоимость. Данную проблему можно решить, обжаловав размер кадастровой стоимости и установив ее в размере рыночной стоимости.

И если в отношении оспаривания кадастровой стоимости земли судебные подходы уже сложились, то практика по установлению кадастровой стоимости зданий равной рыночной на данный момент еще устанавливается и имеет свои особенности.

На первом этапе суды отказывали в удовлетворении требований об установлении кадастровой стоимости равной рыночной, указывая, что кадастровую стоимость можно изменить только в случае, если при проведении государственной оценки объекта были допущены нарушения. После чего, по этой логике, нужно ходатайствовать о назначении судебной экспертизы для определения «действительной» кадастровой стоимости. Суды считали, что законодательство не предусматривает изменение кадастровой стоимости в судебном порядке. Наличие заключения независимого эксперта для судов не имело никакого значения и рыночную оценку судьи даже не рассматривали (4).

(4) См. например Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 12.11.2014 по делу № А41-35176/14.

Подобная практика могла бы привести к крайне печальным последствиям для налогоплательщиков, ведь доказать нарушение порядка проведения оценки, как мы помним по «земельном» опыту, почти нереально.

В результате одно из таких «отказных» дел об оспаривании кадастровой стоимости зданий дошло до Верховного суда. В Определении Верховного Суда РФ от 30.07.2015 по делу № 305-ЭС15-3893 отметил, что «выводы судов о том, что законодательством не предусмотрена возможность пересмотра кадастровой стоимости иных объектов недвижимости и установления в качестве кадастровой их рыночной стоимости в судебном порядке, не соответствуют нормам материального права». Кадастровая стоимость может быть установлена в размере рыночной стоимости при надлежаще проведенной независимой оценке.

Тем не менее в силу процессуальных причин Верховный суд не удовлетворил требования истца, а отправил дело на новое рассмотрение.
Фактически указанное определение ВС РФ задало вектор развития судебной практики в данном вопросе установления экономически обоснованного размера кадастровой стоимости зданий.

Необходимо обратить внимание на условия, которые необходимы для того чтобы установить справедливую кадастровую стоимость. Размер кадастровой стоимости здания можно изменить двумя способами: в судах и в комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости. Ст. 24.18 ФЗ «Об оценочной деятельности» предусматривает обязательный досудебный порядок для юридических лиц. Физическим лицам закон позволяет напрямую обращаться в суд, минуя комиссию.

Управлениями Федеральной службы государственной регистрации, кадастра и картографии по субъекту РФ создаются комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости.

А вот с судами немного сложнее. Законодатель решил, что с августа 2014 года споры о кадастровой стоимости должны рассматриваться судами общей юрисдикции. При этом правовые нормы, устанавливающие подведомственность данных споров, сформулированы неоднозначно, позволяя предположить, что Арбитражные суды также в некоторых случаях могут рассматривать споры о кадастровой стоимости. Однако Верховный Суд в Постановлении Пленума Верховного Суда РФ от 30.06.2015 № 28 «О некоторых вопросах, возникающих при рассмотрении судами дел об оспаривании результатов определения кадастровой стоимости объектов недвижимости» арбитражные суды не упоминает.

Более того, Верховный Суд указывает, что с 15 сентября 2015 года кадастровая стоимость будет оспариваться в соответствии с новым Кодексом административного судопроизводства РФ (КАС РФ).

Согласно пункту 15 статьи 20 КАС РФ изменить кадастровую стоимость можно будет в суде субъекта (областном суде, верховном суде республики и т.д.). При этом к требованиям об изменения размера кадастровой стоимости нельзя добавлять иные требования (например, связанные с налогообложением или размером арендной платы) (п. 5 Постановлении Пленума Верховного Суда РФ от 30.06.2015 № 28). Это необходимо, чтобы избежать споры о подведомственности.

Для того, чтобы установить кадастровую стоимость в размере рыночной, вам понадобится оценка рыночной стоимости вашего объекта. В соответствии с ФЗ «Об оценочной деятельности» итоговым документом, составленным по результатам определения рыночной стоимости, является отчет о рыночной оценке объекта. Но помимо него нужна экспертиза отчета, которая проводится СРО, где состоит эксперт, производивший оценку.

Экспертиза отчета не нужна в случае, если рыночная стоимость объекта отличается от кадастровой стоимости не более чем на 30% (п. 20 ФСО № 4). Особое внимание нужно обратить на дату, по состоянию на которую определяется рыночная стоимость. Неправильно выбранная дата будет причиной отказа в удовлетворении требований владельцев объектов недвижимости.

В соответствии со статьей 24.18 Закона «Об оценочной деятельности», в случае оспаривания результатов определения кадастровой стоимости рыночная стоимость объекта недвижимости должна быть установлена на дату, по состоянию на которую установлена его кадастровая стоимость. Кадастровая стоимость объектов оценки определяется на дату формирования перечня объектов недвижимости для целей проведения государственной кадастровой оценки (п. 8 ФСО №4). Как правило она указана в вводной части отчета об определении кадастровой стоимости (Приказ Минэкономразвития РФ от 29.07.2011 № 382 «Об утверждении требований к отчету об определении кадастровой стоимости»).

Также необходимо помнить, что кадастровая оценка производится не чаще трех и не реже пяти лет (комиссия вовсе откажется рассматривать заявление, если оспариваемая кадастровая стоимость была внесена в государственный кадастр недвижимости более пяти лет назад). Соответственно всегда нужно смотреть, чтобы не получилось, что изменена кадастровая стоимость, которая уже не

актуальна, либо установленная рыночная стоимость объекта будет действовать незначительное время, не окупив затраченных на всю процедуру обжалования средств.

Не стоит торопиться с обжалованием кадастровой стоимости. Если в вашем регионе еще не принят Закон субъекта Российской Федерации, устанавливающий особенности определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества, суды и комиссии откажут в удовлетворении требований налогоплательщику-собственнику здания в силу того, что размер кадастровой стоимости не влияет на права и обязанности заявителя (5).

(5) См. например Определение Верховного Суда РФ от 27.05.2015 N 35-АПГ15-28; Определение Верховного Суда РФ от 17.06.2015 N 35-АПГ15-33

На практике есть решения судов, которые указывают, что «поскольку кадастровая стоимость применяется не только для целей налогообложения, но и для иных целей, наличие в ГКН записи о стоимости, не соответствующей рыночной, противоречит интересам общества как собственника имущества, может привести к нарушению его имущественных прав, поэтому истец является лицом, заинтересованным в определении кадастровой стоимости спорных помещений в размере их рыночной стоимости и вправе обратиться в арбитражный суд за судебной защитой способом. предусмотренным Гражданским кодексом Российской Федерации» (6). В результате суды отправляют дело на новое рассмотрение. Однако данная позиция судов не сегодняшний день проработана недостаточно, могут возникнуть вопросы с датой проведения оценки. Поэтому следует дождаться принятия в вашем регионе закона, устанавливающего особенности определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества, а также включения объектов, которыми вы владеете, в перечень объектов недвижимого имущества, в отношении которых налоговая база по налогу на имущество организаций определяется как кадастровая стоимость, и только после этого обращаться в комиссию или сразу в суд (если заявитель индивидуальный предприниматель или физическое лицо).

(6) См. например Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 07.05.2015 N Ф09-1933/15 по делу N А60-30653/2014

В случае благоприятного исхода дела в соответствии со ст. 24.20 ФЗ «Об оценочной деятельности в РФ» сведения о кадастровой стоимости, установленной решением суда, применяются с 1 января календарного года, в котором подано соответствующее заявление о пересмотре кадастровой стоимости.

В итоге отметим, что правительство нашло действенный способ пополнить региональные бюджеты. Изменение порядка определения налоговой базы налога на имущество в подавляющем большинстве случаев приведет к увеличению налоговой нагрузки как для «общих» налогоплательщиков, так и для «упрощенцев». Вместе с тем уменьшить суммы налога или избежать обязанности платить налог на имущество довольно сложно: дробление имущества бессмысленно, изменение назначения объектов недвижимости в подобных целях чревато ответственностью вплоть до уголовной.

По сути, единственной возможностью законного снижения налога на имущество является уменьшение кадастровой стоимости объекта недвижимости через установление кадастровой стоимости в размере рыночной стоимости. В некоторых случаях применения рыночной стоимости позволило уменьшить суммы налога до 10 млн рублей.

Под микроскопом: преодолеваем недостатки большого уставного капитала

В выпусках нашей рассылки мы неоднократно делились примерами безналоговой передачи имущества между субъектами одной группы компаний: вклады в уставный капитал, вклады в имущество, вклады в чистые активы, «дочерний» подарок. Указывали мы и на основные особенности процедур:

Нюансы	Вклад в УК	Вклад в имущество	Вклад в чистые активы	«Дочерний» подарок
Субъект	Участник компании	Участник компании	Участник компании	Дочерняя компания
Доля в УК	Не имеет значения	Более 50%	Не имеет значение	более 50% в уставном капитале передающей компании у получающей
Организационно-правовая форма компании	Любая	Любая*	Только общества и товарищества ** (производственный кооператив - нет)	Любая
Влияет на размер доли в компании	Влияет	Не влияет	Не влияет	Не влияет
Привлечение оценщика, если передается имущество	Обязательно	Не обязательно	Не обязательно	Не обязательно

* Теперь Гражданский кодекс прямо предусматривает вклады в имущество для любых обществ (следовательно и для акционерных) - ст.66.1 ГК РФ.
** п.п.3 п. 4 ст. 251 НК РФ говорит только о товариществах и обществах.
При этом, планируя передачу имущества юридическому лицу, необходимо всегда держать в голове, что в последующем доля может быть продана, участ-

ник может выйти из общества или ликвидировать его. В таком случае возникнет доход (от продажи доли, в виде действительной стоимости доли при выходе или в виде имущества, оставшегося после ликвидации), уменьшить который в целях налогообложения можно:
при продаже доли - на расходы, связанные с ее приобретением (для юридических лиц - п.п. 2.1 п. 1 ст. 268 НК РФ, для физических лиц - п.п.2 п. 2 ст. 220 НК РФ);
при выходе - на сумму вклада в уставный капитал (п.п.4 п.1 ст. 251 НК РФ для юридических лиц);
при ликвидации - на сумму фактически оплаченной стоимости доли (п.2 ст. 277 для юридических лиц).
Как видим, на сегодняшний день физические лица, согласно буквальному толкованию закона, уменьшать на расходы, связанные с приобретением доли, могут только доходы от продажи доли. При ликвидации компании или выходе из состава участников такая возможность не предусмотрена, о чем мы уже писали рассылку (Налоговые особенности при выходе участника из ООО). Однако в июне в Налоговый кодекс РФ все же внесены долгожданные поправки, закрепившие право налогоплательщика-физического лица с 2016 года при выходе из компании или при ее ликвидации уменьшить полученный доход на расходы, связанные с формированием уставного капитала (1).
(1) Федеральный Закон №146-ФЗ от 08.06.2015, вступает в силу с 01.01.2016

Если предположить дальнейшую продажу доли, возможный выход участника или ликвидацию компании в будущем, то передача денежных средств или иного имущества компании в виде вклада в имущество или в чистые активы может быть невыгодной. К примеру, при создании компании участник передал ей в качестве вклада в чистые активы недвижимое имущество. Однако при ликвидации компании и получении этого имущества обратно, у участника возникает доход равный рыночной стоимости имущества, который уже нельзя уменьшить на расходы в виде первоначальной стоимости этого имущества в момент передачи в чистые активы компании.
Очевидное решение - любую передачу активов оформлять вкладом в уставный капитал. При этом есть существенное «Но», из-за которого, в основном, участники и отказываются вносить имущество в уставный капитал:
большой уставный капитал, отражающий реальную стоимость активов компании, может привлечь излишнее внимание недоброжелателей (например, рейдеров).
Кроме этого:
величина уставного капитала - это гарантированный размер удовлетворения требований кредиторов;

в случае превышения величины уставного капитала над стоимостью чистых активов необходимо будет проводить уменьшение УК, при котором кредиторы компании имеют возможность досрочного удовлетворения своих требований. Однако из этой ситуации есть выход. Не обязательно номинальная величина уставного капитала должна соответствовать стоимости имущества, переданного в его оплату.

Возможность превышения вклада участника над номинальной стоимостью его доли (как при оплате уставного капитала, так и при внесении дополнительных вкладов) предусмотрена Федеральным законом «Об ООО» (п. 1 ст. 16 и п. 1 ст. 19).

Законность внесения в уставный капитал имущества больше, чем это необходимо для оплаты номинальной стоимости доли участника, предусмотрена и Налоговым кодексом. Сумма превышения не включается в налогооблагаемую базу получающей стороны.

> При определении налоговой базы не учитываются следующие доходы:
>
> ...
>
> 3) в виде имущества, имущественных прав или неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены в виде взносов (вкладов) в уставный (складочный) капитал (фонд) организации (включая доход в виде превышения цены размещения акций (долей) над их номинальной стоимостью (первоначальным размером);
>
> **п. 1 ст. 251 Налогового кодекса РФ**

Правомерность подобного вклада (превышающего номинальный размер) также подтверждена ВАС РФ (Определение от 16.03.2009 по делу №А62-1202/2008).

> По обстоятельствам этого дела участник, принимаемый в общество путем внесения дополнительного вклада в уставный капитал, в оплату номинальной доли в размере 3800 рублей внес 103 800 000 рублей.
>
> **Дело №А62-1202/2008**

При этом полученный при продаже (выходе, ликвидации) доход можно будет уменьшить на сумму расходов по приобретению доли в полном объеме. Если оплата была имуществом - на сумму расходов на приобретение имущества (Письма Минфина РФ от 26 июня 2008 г. №03-04-05-01/22, от 18 сентября 2012 г. №03-04-08/3-306, от 14.08.2014 № 03-04-05/40692, от 08.09.2014 № 03-04-05/44832).

Как вариант: участник учреждает ООО с уставным капиталом в 10 тыс. рублей. В решении он указывает, что оплачивает его недвижимым имуществом оценочной стоимостью 12 млн. рублей. При этом проведена независимая оценка (теперь неденежный вклад в уставный капитал хозяйственного общества всегда

требует независимой оценки п. 2 ст. 66.2 ГК РФ) и есть доказательства приобретения этого имущества в сумме, близкой к указанной. В таком случае при ликвидации компании и получении недвижимого имущества обратно у участника уже будут подтвержденные расходы, связанные с формированием уставного капитала, в сумме равной стоимости недвижимого имущества по данным оценки (См. Постановление ФАС Центрального округа от 17.03.2008 №А54-993/2007-С18). Ведь в решении о создании указано, что недвижимость передана в уставный капитал. Это позволит уменьшить налоговые обязательства участника ликвидированной компании. И споры здесь маловероятны, поскольку, как отмечалось выше, ВАС РФ подтвердил возможность превышения фактического вклада в уставный капитал над его номинальным размером. При этом для стороннего наблюдателя величина уставного капитала компании будет номинальной - 10 тыс. рублей.

Таким образом, оплата уставного капитала в размере существенно превышающем номинальную стоимость доли участника:
соответствует Федеральному закону «Об ООО» и Налоговому кодексу РФ;
подтверждается судом;
позволит сэкономить на налогах при продаже доли (выходе из компании или ее ликвидации);
не приведет к излишне большому уставному капиталу, демонстрирующему недоброжелателям благосостояние компании.

Заочные собрания участников: еще один способ избежать лишних глаз в жизни общества

Уже больше года действует новый порядок проведения общих собраний участников/акционеров ООО и АО, утвержденный Гражданским кодексом 1 сентября 2014 года (ст. 67.1 ГК РФ).
Так, непубличные акционерные общества в целях подтверждения состава акционеров, присутствовавших на собрании и факта принятия ими какого-либо решения, должны привлекать нотариуса или реестродержателя.
Общества с ограниченной ответственностью для тех же целей также могут привлекать нотариуса либо предусмотреть в Уставе общества или в решении общего собрания участников иной способ подтверждения (например, подписание протокола всеми участниками). Этой возможностью в настоящий момент и пользуются большинство ООО.

Как показала наша практика, проведение собрания участников у нотариуса в Екатеринбурге стоит порядка 6 000 рублей. Услуги реестродержателя зависят

от количества акционеров, вопросов, поставленных на голосование, и по стоимости выходят примерно в эту же сумму, если не больше. Понятное дело, что проведение любого собрания становится довольно затратной затеей, особенно если речь идет о группе компаний или об организации, где за общим собранием уставом закреплена компетенция в том числе и по текущим делам общества (например, утверждение любых сделок, размер которых превышает 100 тыс рублей). За год таких могут быть сотни.

Мы также нередко сталкиваемся с тем, что участники/акционеры обществ не соблюдают данное правило (особенно это касается АО, где, на первый взгляд, без нотариуса или реестродержателя не обойтись). А это может привести к плачевным последствиям.

Так, например, собрание акционеров принимает решение о передаче обществу в целях увеличения активов комплекс недвижимого имущества на крупную сумму. Как вы знаете, такая операция не признается доходом у принимающей стороны (п. 3.4 ст. 251 НК РФ). Однако, в последующем обнаруживается, что п. 3 с. 67.1 ГК не соблюден и состав участвующих акционеров, принятие ими решения не подтверждено нотариусом или реестродержателем. Собрание проведено «по-старинке» без учета новых правил. При этом на нем даже могут присутствовать все акционеры и все проголосовать «За» и подписать протокол собрания. Согласно недавно озвученной позиции Верховного суда РФ такое нарушение установленного правила приводит к признанию принятого решения ничтожным. Не даст ли это повод, например, налоговым органам оспаривать принятие таких решений и взыскивать с общества если не налог с дохода от безвозмездно полученного имущества, то хотя бы налог с дохода от бесплатного пользования данным имуществом все время, пока решение как бы действовало и имущество находилось у АО? Предполагаем, что такой сценарий вполне возможен.

Кроме того, несоблюдение установленного порядка проведения собраний всегда будет являться и подспорьем в корпоративных конфликтах между акционерами/участниками обществ. Как показывает судебная практика, указание на несоблюдение данного правила становится одной из основных причин, указываемых спорящими участниками/акционерами обществ в подтверждение того, что собрание проведено нелигитимно (см., например Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 07.09.2015 по делу N А08-8100/2014, Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 03.08.2015 по делу № А40-201261/2014).

Как мы уже отмечали выше, свою позицию по данному вопросу недавно высказал Верховный суд РФ. Согласно разъяснениям, приведенным в пункте 107 постановления Пленума Верховного суда Российской Федерации от 23.06.2015 № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой

Гражданского кодекса Российской Федерации», решения очных собраний участников хозяйственных обществ, не удостоверенные нотариусом или лицом, осуществляющим ведение реестра акционеров и выполняющим функции счетной комиссии, в порядке, установленном подпунктами 1 - 3 пункта 3 статьи 67.1 ГК РФ, если иной способ удостоверения не предусмотрен уставом общества с ограниченной ответственностью либо решением общего собрания участников такого общества, принятым участниками общества единогласно, являются ничтожными применительно к пункту 3 статьи 163 ГК РФ.

Наряду с указанием на ничтожность собраний, проведенных в нарушение установленного ГК порядка, интерес представляет распространение данного правила судом только на очные собрания участников и акционеров. Получается, что любые заочные собрания участия в них нотариуса или реестродержателя не требуют.

В части нотариального удостоверения действие правил ГК только применительно к очным собраниям было понятно и ранее. Нотариус не может подтвердить состав участников, если они не присутствуют на собрании лично, и собрание проводится в заочной форме (нотариусу необходимо физическое присутствие участника в месте проведения собрания). На это, в частности, указывает и Письмо Федеральной нотариальной палаты от 01.09.2014 № 2405/03-16-3 «О направлении пособия по удостоверению нотариусом принятия общим собранием участников общества решения и состава участников общества, присутствовавших при его принятии».

Таким образом, у ООО есть два способа обойти нотариуса: предусмотреть иной порядок в уставе/решении общего собрания и проводить собрания заочно.

У непубличных акционерных обществ способ обойти нотариуса был один - проводить собрания заочно. Однако реестродержателям заочная форма собраний никак не мешала предоставлять услуги по удостоверению факта участия акционера в собрании и принятия собранием решения. У большинства реестродержателей на сайтах опубликована информация по стоимости удостоверения очных и заочных собраний акционеров. Хотя, как и в ситуации с нотариусом, сложно представить как реестродержатель в этом случае подтвердит факт участия в собрании акционера.

Наряду с рядом других ограничительных условий (например, обязательный ежегодный аудит для акционерных обществ), трудности с проведением любого собрания акционеров, заставляли задуматься, а стоит ли организовывать компанию в форме АО.

Теперь Верховный суд определил, что и для акционерных обществ заочная форма проведения собрания участия ни нотариуса, ни реестродержателя не требует.

Редко какие компании проводят свои собрания в заочной форме, однако это очень удобно. Главное - детально прописать процедуру проведения такого собрания в Уставе. Ведь в отличие от очных собраний, законодательство об акционерных обществах и об обществах с ограниченной ответственностью порядок проведения заочных собраний, используемые при этом технические средства, сроки проведения и т.д. отдает на откуп самих участников/акционеров общества. Например, можно предусмотреть проведении собрания по скайпу (это уже заочная форма), путем переписки по электронной почте (с отправкой подтверждений о получении, прочтении писем) и т.д.

Все это позволяет более оперативно принимать важные для общества решения и, как мы уже неоднократно говорили, избегать трат времени и средств на нотариусов и реестродержателей.

Однако абсолютно избавить акционерные общества от очных собраний с соблюдением всех правил по их удостоверению не получится.

Согласно Федеральному закону «Об акционерных обществах» на собрании, проводимом в заочной форме, не могут быть приняты решения по вопросам избрания совета директоров, ревизионной комиссии, утверждению аудитора общества, годового отчета, бухгалтерского баланса.

Поэтому, как минимум один раз в год, при утверждении баланса собрание акционеров должно проводится в очной форме. Иные решения (изменение Устава, назначение директора, утверждение крупных сделок и т.д.) очной формы не требуют.

Таким образом, рекомендуем еще раз внимательно проанализировать положения уставов ваших обществ и дополнить их удобной для вас процедурой проведения заочного собрания участников/акционеров. Отмечаем, что такая процедура должна отражать реалии проведения собрания в вашей организации и быть максимально удобной для участия в ней акционеров. Это позволит избежать в дальнейшем споров, основанных на нарушении порядка проведения собраний.

Поворот на 180 градусов: на какую сумму страховых взносов ИП могут уменьшить налог

Сегодня речь пойдет о самой, казалось бы, непроблемной с точки зрения определения налоговых обязательств категории налогоплательщиков - индивидуальных предпринимателях, применяющих упрощенную систему налогообложения с объектом «доходы».

Уплачивая 6% с суммы полученного вознаграждения за работы или услуги, ИП далее свободно распоряжаются денежными средствами, не будучи обязанными вести налоговых учет расходов и бухгалтерский учет активов и обязательств.

Однако зоркое око налогового контроля не могло обойти вниманием и их. И не-

когда бесспорные вопросы перестали быть таковыми, поскольку Министерство «здравого смысла» и финансов изменило свою позицию относительно возможности уменьшения налога на уплаченные страховые взносы.

> Индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения в виде доходов и не производящие выплат и иных вознаграждений физическим лицам, уменьшают сумму налога (авансовых платежей по налогу) на уплаченные страховые взносы в Пенсионный фонд Российской Федерации и Федеральный фонд обязательного медицинского страхования **в фиксированном размере**.
>
> **П.3.1 ст.346.21 Налогового кодекса РФ**

Камнем преткновения стала трактовка понятия «фиксированный размер» страховых взносов.
Обратимся к первоисточнику - Федеральному закону от 24.07.2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах...»:

> Размер страхового взноса по обязательному пенсионному страхованию определяется в следующем порядке:
> ...
> 2) в случае, если величина дохода... превышает 300 000 рублей, - **в фиксированном размере**, определяемом как произведение минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом на начало финансового года, за который уплачиваются страховые взносы, и тарифа страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, установленного пунктом 1 части 2 статьи 12 настоящего Федерального закона, увеличенное в 12 раз, **плюс 1,0 процента** от суммы дохода плательщика страховых взносов, превышающего 300 000 рублей за расчетный период.
>
> При этом сумма страховых взносов не может быть более размера, определяемого как произведение восьмикратного минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом на начало финансового года, за который уплачиваются страховые взносы, и тарифа страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, установленного пунктом 1 части 2 статьи 12 настоящего Федерального закона, увеличенное в 12 раз.
>
> **Подп.2 п.1.1 ст.14 Федерального закона от 24.07.2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах...»**

На примере 2015 года величина страховых взносов составит:
в Пенсионный фонд: 18610, 80 руб. (МРОТ 5965 руб.* 26% * 12 мес.);
в ФФОМС: 3650,58 (5965 руб.* 5,1% * 12 мес.).
Итого: 22261, 38 + 1 % от суммы дохода, превышающего 300 000 руб., но не более 148886,40 руб. (8 х 5965 руб. х 26% х 12 мес.).

Ранее Минфин РФ неоднократно комментировал, что обе составные части страховых взносов относятся к понятию «страховые взносы в фиксированном размере», поэтому налог по УСН мог быть уменьшен на всю сумму страховых взносов. Например, последний раз эту точку зрения Минфин выразил 8 сентября 2015 года:

> Сумма налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, **может быть уменьшена** индивидуальным предпринимателем, не производящим выплат и иных вознаграждений физическим лицам, на сумму уплаченного им фиксированного платежа, **включая сумму страховых взносов в размере 1%** от суммы дохода, превышающей 300 000 рублей.
>
> **Письмо Минфина России от 8.09.2015 г. № 03-11-11/51556**

Чуть менее месяца понадобилось Министерству финансов, чтобы изменить точку зрения, запретив учитывать часть страховых взносов, исчисляемых в виде 1 % от величины дохода сверх 300 000 руб, при определении размера единого налога по УСН.

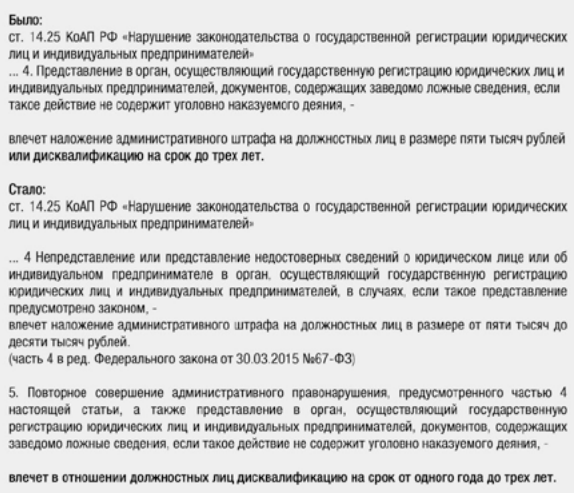
> Поскольку сумма страховых взносов, исчисленная в размере 1,0 процента от суммы дохода, превышающего 300 000 рублей за расчетный период, **не может считаться фиксированным размером страхового взноса**, на указанную сумму взносов сумма налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения в порядке, установленном подпунктом 1 пункта 3.1 статьи 346.21 Кодекса, уменьшаться не должна.
>
> **Письмо Минфина России от 06.10.2015 г. № 03-11-09/57011**

Что сказать. Это означает увеличение нагрузки на ИП, не производящих выплаты физическим лицам, максимально на 148 886, 40 руб./год.
Предположим, что столь долгое (2 года с момента изменения формулы начисления страховых взносов) заблуждение самого Минфина относительно толкования понятия «фиксированный размер страховых взносов» объясняется намерением законодателя дать возможность учесть их в полном размере. И только в ходе применения была найдена возможность формального толкования, когда слово «фиксированный» применено только к одной части формулы их начисления.
В Налоговый кодекс РФ после изменения формулы страховых взносов поправки не вносились. Вероятно, исправление этой неточности в Налоговом кодексе РФ - единственный способ вернуть привычный порядок, то есть уменьшение налога на всю величину уплаченных страховых взносов.

Регистрация компании по фиктивному адресу влечет дисквалификацию директора

Причин избрания в качестве юридического адреса НЕ места нахождения компании может быть несколько, в том числе здравое желание раствориться в большом количестве администрируемых юридических лиц у налоговой крупного города. И сервисов, предоставляющих, например, адреса в Москве и других крупных городах, предостаточно. Однако желание выйти из под пристального внимания налоговиков может привести к плачевным последствиям.
В марте прошлого года в КоАП РФ внесены изменения, предусматривающие дисквалификацию должностного лица за предоставление в ЕГРЮЛ заведомо ложных сведений. И если раньше подобное деяние предусматривало либо штраф в размере 5000 рублей, ЛИБО дисквалификацию, то в новой редакции остался только последний вид санкции.

Сравните:



Было:
ст. 14.25 КоАП РФ «Нарушение законодательства о государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей»
... 4. Представление в орган, осуществляющий государственную регистрацию юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, документов, содержащих заведомо ложные сведения, если такое действие не содержит уголовно наказуемого деяния, -

влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере пяти тысяч рублей **или дисквалификацию на срок до трех лет.**

Стало:
ст. 14.25 КоАП РФ «Нарушение законодательства о государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей»

... 4 Непредставление или представление недостоверных сведений о юридическом лице или об индивидуальном предпринимателе в орган, осуществляющий государственную регистрацию юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, в случаях, если такое представление предусмотрено законом, -
влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от пяти тысяч до десяти тысяч рублей.
(часть 4 в ред. Федерального закона от 30.03.2015 №67-ФЗ)

5. Повторное совершение административного правонарушения, предусмотренного частью 4 настоящей статьи, а также представление в орган, осуществляющий государственную регистрацию юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, документов, содержащих заведомо ложные сведения, если такое действие не содержит уголовно наказуемого деяния, -

влечет в отношении должностных лиц дисквалификацию на срок от одного года до трех лет.

Если раньше указание фиктивного юридического адреса нечасто наказывалось, а если и наказывалось, то в основном в виде штрафа, то за прошедший год количество подобных административных дел и дисквалифицированных директоров возросло в разы. И основной причиной является указание при государственной регистрации компании (внесение изменений о ее месте нахождения) адреса, по которому налоговые органы в ходе контрольных мероприятий это юридическое лицо не нашли.

Пара примеров свежей практики:
1. Директор управляющей компании, являющейся единоличным исполнительным органом нескольких юридических лиц, была дисквалифицирована за указание фиктивного адреса в качестве места нахождения одной из управляемых компаний. К пакету документов было приложено и гарантийное письмо собственника помещения по указанному адресу, и даже договор аренды нежилого помещения. Вместе с тем, при осмотре нового адреса налоговики установили, что указанное помещение «представляет собой комнату, площадью 10,7 кв.м., которая закрыта, оборудованные рабочие места, вывески, указывающие на место нахождения организации, отсутствуют. При опросе лиц, ведущих деятельность в помещениях здания по указанному адресу, выявлено, что в помещение какие-либо юридические лица отсутствуют». Кроме того, указанный адрес является адресом массовой регистрации. Также налоговики посчитали, что исходя из имеющегося у них количества гарантийных писем собственника помещения «на каждое юридическое лицо приходится по 0,09 кв.м., что свидетельствует об отсутствии у собственника объективной возможности предоставить юридическим лицам помещения в соответствии с гарантийными письмами». (Поста-

новление Астраханского областного суда № 4А-5/2016 4А-578/2015 от 3 февраля 2016 г. по делу № 4А-5/2016)

2. Решив перевезти компанию под администрирование другой налоговой, генеральным директором подано соответствующее заявление. Также имелось и гарантийное письмо, и договор субаренды. Вместе с тем, сотрудниками «новой» налоговой было установлено отсутствие компании по заявленному юридическому адресу, в результате чего «старая» налоговая привлекла генерального директора к ответственности по ч.5 ст. 14.25 КоАП РФ. Не убедили судью в отсутствии вины доводы о том, что фактически генеральный директор исполнял решение общего собрания участников, являясь всего лишь заявителем, на которого возложена обязанность по регистрации изменений и прямого умысла на предоставление ложных сведений у него не было. (Решение Привокзального районного суда г. Тулы № 12-120/2015 от 14 декабря 2015 г. по делу №12-120/2015).

Напрашивается очевидный совет: при смене адреса обеспечивать наличие «следов обитания» компании по новому месту нахождения - повесить вывеску, поставить стол и шкаф с документами. Посадить за этот стол вменяемого человека.

Учитывая, что с 2016 года о решении сменить юридический адрес нужно уведомить налоговый орган за 20 дней, складывающаяся практика применения ч. 5 ст. 14.25 КоАП РФ полностью соответствует давнему желанию контролеров пресечь миграцию компаний в целях ухода от налоговой ответственности.

Действует ли в отношении индивидуального предпринимателя ограничение стоимости основных средств для возможности применения УСН?

При решении вопроса о выполнении собственником бизнеса роли хранителя активов, неизменно встает вопрос о том, какие выгоды и ограничения несет за собой такое решение.
Один из спорных вопросов связан с тем, распространяется ли положение об ограничении предельной стоимости имущества для применения УСН для организаций и на индивидуальных предпринимателей.
В п.3 ст.346.12 НК РФ содержится перечень налогоплательщиков, которые не вправе применять УСН. Среди них, например:

- организации, имеющие филиалы и (или) представительства;
- организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производ-

ством подакцизных товаров;
- организации и индивидуальные предприниматели, средняя численность работников за налоговый (отчетный) период превышает 100 человек;
- организации и индивидуальные предприниматели, не уведомившие о переходе на УСН в установленные сроки,

А также:
- организации, у которых остаточная стоимость основных средств превышает 100 млн.рублей (подп.16 п.3 ст.346.12 НК РФ).

Таким образом, этот пункт дифференцирует случаи по субъектам - адресованные как организациям и ИП, так и только организациям.

Сомнения относительно применимости ограничения стоимости имущества к индивидуальным предпринимателям основаны на многочисленных разъяснениях Министерства финансов, которое с завидным постоянством подтверждает свою позицию (письма от 14.08.2013 N 03-11-11/32974, от 20.06.2013 N 03-11-11/23291, от 17.05.2013 № 03-11-11/17262, от 18.01.2013 N 03-11-11/9 и ранее).
Позиция Минфина РФ сводится к следующему:
1) Действительно норма подп.16 п.3 ст.346.12 НК РФ об остаточной стоимости имущества для организаций на УСН не распространяется на индивидуальных предпринимателей.
2) Однако в соответствии с п.4 ст.346.13 НК РФ налогоплательщик считается утратившим право на применение УСН в случае несоответствия указанным требованиям. Исходя из этого делается вывод о том, что на ИП указанный порядок прекращения права на применение УСН также распространяется.
Данная логика Минфина РФ не поддается никакой критике.
Прежде всего, в п.3 ст.346.12 НК для каждого вида запретов установлен конкретный перечень субъектов - организации, ИП, нотариусы, учреждения и др. Если бы законодатель хотел распространить конкретное ограничение на индивидуальных предпринимателей, он бы так и указал.

Во-вторых, нельзя допустить несоответствие требованиям, которые не были установлены. Учитывая, что для ИП стоимость имущества в ст.346.12 НК РФ не лимитирована, нарушить эту норму в принципе невозможно. В связи с этим и утратить право применения УСН по этому основанию нельзя.
Рассуждения Минфина сводятся к следующему: начать применять УСН предприниматель может с любой стоимостью основных средств, однако если стоимость основных средств превышает 100 млн.рублей, ИП в следующее мгновение после начала - прекращает применять УСН. Согласитесь, что это странно.
В-третьих, НК РФ, говоря о предельной стоимости основных средств, ссылается на законодательство о бухгалтерском учете: «остаточная стоимость основных

средств, определяемая в соответствии с законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, не должна превышать 100 млн.руб». В этих целях учитываются только основные средства, подлежащие амортизации. В связи с этим автоматически исключаются из расчета земельные участки.
Вместе с тем, индивидуальные предприниматели, независимо от системы налогообложения, освобождаются от ведения бухгалтерского учета при условии ведения ими учета доходов и расходов. В связи с этим у имущества индивидуального предпринимателя отсутствует остаточная стоимость.

Более того, у физического лица, зарегистрированного в статусе ИП, может быть иное имущество (автомобили, недвижимость и др.), не используемое в предпринимательской деятельности. Обязанность вести обособленный учет такого имущества законом не предусмотрена.

Брать за критерий определения стоимости имущества ИП стоимость его приобретения было бы несправедливым по отношению к ним, так как стоимость приобретения выше остаточной стоимости в любой период времени. Кроме того, предприниматель на системе «доходы» может элементарно «забыть» о стоимости приобретения.
Норма о предельной остаточной стоимости основных средств претерпевала технические правки с момента принятия Налогового кодекса РФ, однако всегда касалась только организаций. Если бы законодатель хотел устранить допущенную ошибку, он бы уже включил в норму указание и на ИП. Однако этого сделано не было.
По аналогии можно также проанализировать требования к ИП для применения патентной системы налогообложения: лимит выручки 60 млн. считается вместе с УСН (если ИП ведет деятельность по двум режимам налогообложения), установлена предельная численность сотрудников. Но нет ограничений по стоимости основных средств.

Судебная практика по этому вопросу отсутствует, что также подтверждает отсутствие споров.

ГЛАВА 5.
ВНУТРЕННИЕ СВЯЗИ В ГРУППЕ КОМПАНИЙ

От теории к практике: описание договорных инструментов налоговой оптимизации и построения группы компаний

Очевидно, что проектирование группы компаний невозможно без выстраивания отношений между «собственными» субъектами, составляющими бизнес-модель, а также отношений группы компаний с внешней средой. При этом выстраивание любых бизнес-процессов и отношений опосредуется договорными инструментами. Выбор оптимально подходящих для каждой конкретной ситуации договорных инструментов, учитывающих специфику бизнеса и фактически существующих процессов взаимодействия, во многих случаях неочевиден. При планировании договорного оформления бизнес-структуры мы советуем отталкиваться от ряда критериев. К числу таких критериев следует отнести:

1. Законность применяемых договоров и их соответствие критерию деловой цели

В данном случае речь идет о целесообразности выбора того или иного договора, его уместности.

Например, всем субъектам группы компаний необходимы услуги по ведению бухгалтерского, налогового учета, правовому сопровождению, IT-обслуживанию, охране и т.п. На практике в подобных случаях встречаются договор возмездного оказания услуг, договор на оказание услуг управления, а также договор аутсорсинга.

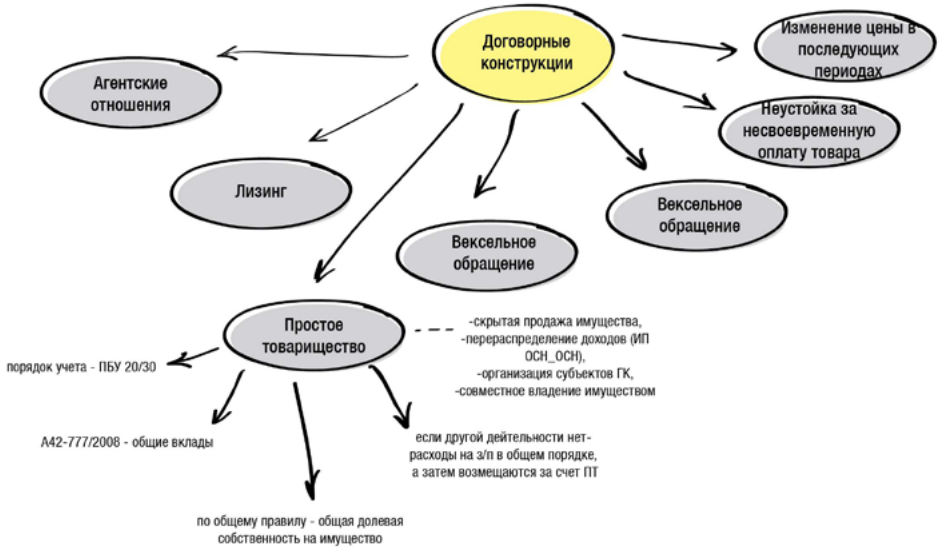
Сразу оговоримся, что последний вариант мы настоятельно не рекомендуем применять, поскольку он всегда вызывает стойкие подозрения у налоговых органов.

А вот замена договора аутсорсинга договором возмездного оказания услуг, имеющего ту же суть - выполнение непрофильных функций специализированной организацией - позволяет резко снизить уровень внимание ИФНС, т.к. оказание бухгалтерских и иных услуг - это понятный для них предмет договора.

Однако в большинстве случаев договор возмездного оказания услуг не позволяет установить адекватную цену, необходимую собственникам бизнеса, ведь отклонение от рыночной цены юридического и бухгалтерского обслуживания легко проверяется и доказывается.

Тогда на помощь приходит договор на оказание услуг управления, который во многом схож с договором возмездного оказания услуг, но не идентичен ему. Услуги управления включают в себя не только вспомогательные по отношению к основному бизнес-процессу функции, но и, как правило, охватывают стратегический уровень управления - формирование генеральных планов развития и принятие решений, выполнение которых обязательно для каждого из управляемых обществ.

Любой договор должен опосредовать реальные отношения в бизнесе, а не наоборот. Обрамляя отношения сторон условиями договора, всегда необходимо анализировать и учитывать возможные правовые последствия таких условий в свете правоприменительной практики, с учетом мнения государственых органов и позиции суда. Качественно подготовленный договор всегда индивидуален и не



может составлять по объему менее 10-15 страниц.
Именно такое, более глубокое и широкое, существо услуг управления и позволяет устанавливать их высокую договорную стоимость, а при тщательной проработке условий договора доказать необоснованно высокий размер его стоимости налоговым органам будет очень затруднительно.
При этом чаще всего наличие деловой цели в заключении именно договора на оказание услуг управления, а не договора возмездного оказания услуг явно просматривается: центр принятия стратегических решений выносится за рамки оперативной деятельности и помещается в управляющую компанию, обеспечивая эффективную деятельность всего холдинга и сохранение целостности бизнеса.

2. Учет интересов собственников (в том числе личных) - второй важный критерий выбора вида договорных связей
Рассмотрим такой пример. Собственником недвижимого имущества (офисных и складских помещений) выступает физическое лицо-индивидуальный предприниматель, применяющее УСН с объектом «доходы» и уплачивающее 6% налога

с выручки.
Самый простой и очевидный вариант поведения в данном случае - сдавать имущество в аренду по рыночной цене. Однако такая модель отношений неприемлема, когда собственник не желает вести работу с арендаторами, контролировать своевременность поступления платежей, перевыставлять счета за коммунальные услуги, заниматься решением различных хозяйственных вопросов и т.д.
Хорошей альтернативой арендным отношениям является договор доверительного управления имуществом, по условиям которого собственник выступит выгодоприобретателем, а компания-доверительный управляющий будет содержать штат квалифицированных сотрудников, заключать договоры аренды, собирать арендные платежи, выстраивать отношения с поставщиками коммунальных услуг, производить капитальный и текущий ремонт имущества и т.п.
Необходимо помнить, что при заключении договора доверительного управления имуществом собственнику-ИП нужно будет сменить объект налогообложения на «доходы, уменьшенные на величину расходов. Кроме того, следует тщательно оценить 2два момента:
целесообразность передачи имущества в доверительное управление с точки зрения необходимости уплаты НДС доверительным управляющим (ст.174.1 НК РФ). Здесь следует иметь в виду, что и собственник, и доверительный управляющий вправе применять УСН, но при этом доверительный управляющий имеет право на применение налоговых вычетов по НДС в соответствии со ст.174.1 НК РФ;
выбор модели финансовых отношений (ст.276 НК РФ):
а) с возмещением доверительному управляющему расходов, понесенных им в связи с доверительным управлением - в этом случае доверительный управляющий передает собственнику всю информацию и документы, подтверждающие затраты отчетного периода, а собственник учитывает их в составе своих расходов,
б) без возмещения затрат, понесенных доверительным управляющим - в этом случае вознаграждение последнего состоит собственно из вознаграждения и суммы фактически понесенных затрат.
Еще один вид договора, который интересен и как инструмент, избавляющий собственника от лишних хлопот, и особенно как низконалоговый инструмент - это договор управления эксплуатацией нежилого фонда. Это отдельный вид деятельности, не тождественный доверительному управлению имуществом, поскольку, во-первых, из предмета договора изъята возможность управлять движимым имуществом (в доверительное управление такое имущество можно передать), а, во-вторых, для управления эксплуатацией нежилого фонда предусмотрен специальный код ОКВЭД - 70.32.2, тогда как доверительное управле-

ние классифицируется по коду ОКВЭД 74.4 (финансовое посредничество). Данный вид договора прямо не предусмотрен гражданским законодательством и никак не урегулирован в Налоговом кодексе РФ, что позволяет сторонам гибко подходить к использованию этого инструмента.
В частности, в данном случае не требуется смена объекта налогообложения собственником с «доходы» на «доходы, уменьшенные на величину расходов», как при заключении договора доверительного управления имуществом.
По условиям договора эксплуатирующая организация (эксплуатант) будет нести все расходы, связанные с содержанием нежилого фонда, его текущим и даже капитальным ремонтом, заключать договоры аренды и иные договоры (например, договор на оказание услуг склада, договор хранения) в зависимости от целевого назначения нежилого фонда, собирать арендную плату и плату за оказанные услуги и т.д.
При этом доходом собственника будет вся выручка, получаемая эксплуатантом от третьих лиц, а вознаграждение эксплуатанта будет формироваться из фактически понесенных им расходов и собственно вознаграждения за эксплуатацию.
Данная договорная конструкция выглядит еще более привлекательной, если принять во внимание, что в некоторых регионах для этого вида деятельности установлена пониженная ставка налога по УСН (до 5%, в Свердловской области - 10%), что актуально для эксплуатирующей организации. Более того, с 2012 г. на всей территории РФ действует и пониженная ставка страховых взносов во внебюджетные фонды в размере 20% для организаций, применяющих УСН и осуществляющих указанный вид деятельности.
В варианте, когда в эксплуатацию передается не офисное здание, а складские помещения, возможно получить значительную налоговую экономию за счет замены договора хранения договором на оказание услуг склада и помещения в компанию-эксплуатанта не только складского персонала, но и сотрудников транспортного цеха, осуществляющих доставку товаров со склада и на склад в рамках комплексной «складской» услуги.

3. Достижение налоговой экономии

Мы уже затронули данный критерий в предыдущем пункте, а сейчас остановимся на нем подробнее.
Учитывая стремительно сокращающееся количество законных средств налоговой оптимизации, правильный выбор договорных инструментов, которые позволяют безопасно сократить налоговое бремя, приобретает все большее значение.
Предположим, одна из компаний холдинга осуществляет вид деятельности, для которого установлена пониженная ставка налога по УСН - возьмем в качестве примера производство пищевых продуктов, для которого в Свердловской обла-

сти действует ставка УСН 5%. Кроме того, с 2012 г. для этого вида деятельности действует и пониженная ставка страховых взносов во внебюджетные фонды - 20%.

Однако все это справедливо только в том случае, если выручка от реализации готовой продукции не превышает предел для применения УСН - 60 млн. руб. Следовательно, необходимо так выстроить договорные связи в группе компаний, чтобы выручка производственного подразделения укладывалась в установленные лимиты.

Самые распространенные варианты поведения в таких случаях - заключение договора переработки давальческого сырья либо договора подряда иждивением заказчика. Каждый из этих договоров позволяет перенести затраты по закупу сырья на компанию заказчика, которая чаще всего применяет ОСН и имеет возможность применить вычеты по НДС в части расходов на приобретение сырья. В результате достигается дополнительный налоговый эффект - увеличивается доля вычетов по НДС у компании-заказчика.

Однако такая модель работы неприемлема, когда функции закупа и реализации в холдинге «разведены» на 2 компании, вследствие чего ни одна из них не может выступить давальцем, поскольку утратится разумный экономический смысл и деловая цель.

Выход из этой ситуации - заключение договора простого товарищества между тремя субъектами - производственной компанией, торговым домом и компанией, ведущей закуп. В рамках такого договора каждый из товарищей будет выполнять свою часть работы, направленную на достижение общего результата, - производство и продажа пищевых продуктов.

При этом доходы и расходы каждого товарища будут учитываться в общем «котле», после чего, в силу специфики правового регулирования налоговых последствий договора простого товарищества, все 3 компании отразят в составе налогооблагаемых доходов не выручку, а распределенный доход - прибыль, оставшуюся после очищения доходов от понесенных расходов.

Очевидно, что распределенный доход значительно меньше, чем выручка от реализации готвой продукции, поэтому производственное подразделение без труда сохранит право на применение УСН. Кроме того, договор простого товарищества позволяет еще больше усилить положительный налоговый эффект за счет регулирования размера долей участия каждого товарища (разумеется, с соблюдением всех ограничений по наличию деловой цели) и переноса части прибыли с компаний, применяющих ОСН, на компанию-упрощенца.

В силу большого числа особенностей договора простого товарищества и сложности его применения на практике остановимся на описании его специфики и возможностях применения подробнее в следующей главе.

Нюансы, связанные с обособлением производства

По мере развития бизнеса процессы в нем и взаимосвязи различных функциональных подразделений усложняются, управлять ими становится все сложнее. И тогда встает вопрос о реформировании структуры, и в частности об обособлении производственного блока компании. Роль финансового директора при решении этого, в общем-то, стратегического вопроса, велика. Именно ему предстоит прокладывать русло для денежных потоков в рамках новой структуры и планировать будущую налоговую нагрузку. Но прежде полезно рассмотреть различные модели взаимодействия производства, коммерческих и снабженческих подразделений.

В числе основных предпосылок для обособления производства можно назвать следующие.

1. Делегирование полномочий. Необходимо четко определить, какие именно полномочия делегированы на уровень производственной структуры. Так, например, краеугольным камнем всегда является вопрос заказа сырья. Производственное подразделение может полностью самостоятельно управлять данным процессом (контролировать сроки поставок, выбирать поставщиков, конкретный вид сырья, его качество, размеры партий и стоимость), либо иметь ограниченные полномочия (например, давать рекомендации по выбору конкретных поставщиков с хорошим качеством сырья, осуществлять входной контроль качества сырья и пр.). Делегируя полномочия, нельзя забывать и об осуществлении контроля. Максимальная самостоятельность производства может привести к работе «на сторону», в обход собственника.

2. Закрепление зон ответственности. Неотделимо от распределения полномочий стоит вопрос о разграничении ответственности между производством и иными функциональными звеньями группы компаний (сбыт, снабжение). Так, например, если закуп сырья осуществляется снабжением, то оно, ориентируясь на свои интересы (снижение цены закупа, расходов на логистику) может делать заказы поставщикам редко, но большими партиями, получая скидки за объем. Тогда необходимо определить его ответственность в случае, если на конкретный момент времени у производства не окажется необходимых ингредиентов/комплектующих. Ситуации переложения ответственности за качество готовой продукции с производства на снабжение и наоборот - обычная практика большинства компаний (производство настаивает на том, что из полученного сырья они изготовили максимально качественный продукт, снабжение отрицает факт передачи некачественного сырья). Поэтому вопросы ответственности за качество также должны быть максимально детализированы

3. Мотивация. Выделение производства может сопровождаться назначением руководителя производственного подразделения на должность директора, что может стать для него дополнительным стимулом. Вместе с тем при выборе персоналий нужно исходить из возможностей Ваших сотрудников. Даже самый блестящий производственник не всегда может выполнять роль директора. Излишняя ответственность может быть воспринята двояко. Он может либо отказаться от выполнения таких функций, либо воспользоваться ими в собственных корыстных интересах (имея возможность управления расчетным счетом). Еще более обдуманно нужно подходить к вопросу о передаче руководителю производства доли в производственной компании (сменить директора можно в любой момент, а исключить лицо из состава участников компании достаточно проблематично).
В любом случае, мотивация (в форме денежного вознаграждения) должна быть согласована с целями, которые поставлены перед подразделением. Например, достаточно распространенная модель «сдельной» оплаты, когда точно оценен выпуск каждой единицы продукции. Однако при этом у руководителя и сотрудников производства нет стимула экономно расходовать сырье, в том числе путем оптимизации процесса производства. Альтернативой может стать определение вознаграждения исходя из маржинальной прибыли. Учитывая, что стоимость сырья, потери при наладке оборудования, возможности выпуска дополнительных объемов продукции и пр. напрямую влияют на величину маржинальной прибыли, производственный персонал будет заинтересован в повышении эффективности производственного процесса.

4. Снятие рисков внешних угроз. Главная ценность производственных подразделений - это человеческий капитал, они характеризуются стабильным коллективом. Кроме того, в производственных компаниях сосредоточена разрешительная документация, лицензии, сертификаты качества и пр. Окружающие бизнес риски, связанные с закупом (претензии поставщиков) или сбытом (покупателей), могут быть нивелированы посредством обособления производства.

5. Налоговая оптимизация.
Налоговая оптимизация не должна быть главной целью проводимых изменений. Вместе с тем свой продукт (производственную деятельность) можно оценивать довольно произвольно (меняя в ту или иную сторону денежный поток). Выделение производственной компании на УСН позволяет (при соблюдении критериев) оптимизировать налог с доходов, налог на имущество, страховые взносы. Во многих регионах, например, в Свердловской области, для некоторых направлений производства установлена пониженная ставка 5% «доходы-расходы». Кроме того, для некоторых видов производств, применяющих УСН, установлены

пониженные ставки по страховым взносам.
Нельзя не учесть и индивидуальную специфику конкретного бизнеса, роль и место производственного подразделения. Единого и универсального ответа на вопрос «кто главнее?» нет и не может быть. «Коммерсанты» всегда говорят, что они - было бы что продавать, а производство - наоборот. Многое зависит от уникальности производимых товаров, насыщенности рынка, потребностей покупателей. При выборе модели взаимоотношения производства с другими подразделениями важно учесть следующие нюансы:

1. Задачей сбыта может быть просто продать то, что уже произведено. Или наоборот. Сбыт определяет, что он может и хочет продавать, и тогда производство должно это произвести. Схематически это выглядит следующим образом:



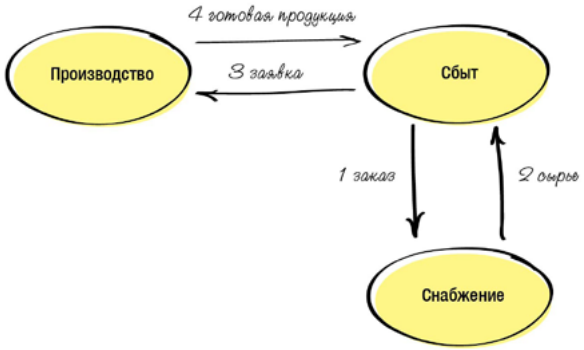
2. Уникальность технологи производства (в частности, возможность размещения заказов «на стороне»). Существуют производства, где размещение заказов на стороне невозможно по причине сложности производственного процесса, уникальности технологий, использования «ноу-хау». Передача такого заказа грозит утечкой ценной информации. Возьмем для примера пищевое производство: рецепты ГОСТ-овских продуктов доступны, однако батон «Подмосковный» или «Сервелат» разных производителей отличаются по вкусу - все дело в «изюминках» каждого производителя, уникальном наборе специй. Более того, даже в рамках одной компании технологией производства могут владеть разные подразделения. Если, например, технологией производства обладает наряду с производством торговый дом, то он может отдавать заказы на сторону. При этом передача заказов подрядчикам может, в том числе, подтвердить деловую цель выделения. Заказы «своему» производству распределяются наряду со сторон-

ними, по тем же ценам либо с незначительными изменениями.

3. Особенности «корпоративной религии». Это связано с разными функциональными подразделениями и людьми, которые там работают. Зачастую бывает, что производство и сбыт ощущают себя частью единого целого, одной команды. Производственники готовы перезапустить станки, понимая что конкретное сырье просто невозможно было получить к определенному времени, а снабжение никогда не станет экономить на качестве сырья, ощущая ответственность за качество произведенного продукта. Когда сотрудники находятся в такой тесной взаимосвязи разделение производства и сбыта будет осложнено.

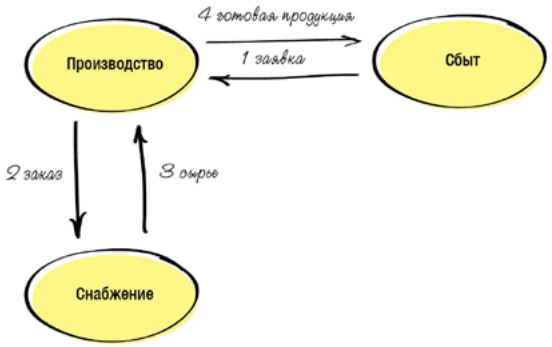
В зависимости от распределения функции закупа сырья, составления производственного плана и допустимости его корректировки, возможны следующие общие структуры взаимодействия производства и сбыта. Обращаем внимание, что это еще не отдельные юридические лица, а варианты распределения функций, в зависимости от степени самостоятельности производства:

1. Первая модель подразумевает минимальную компетенцию производства. Главная функция здесь Сбыт. Именно он определяет, что нужно продавать (ориентируясь на потребности рынка). Служба снабжения подчинена Сбыту. Получив и проверив качество сырья, Сбыт передает его в свое собственное Производство или сторонним подрядчикам. Задача производства - выполнить заказ в обозначенные сроки и передать готовую продукцию.

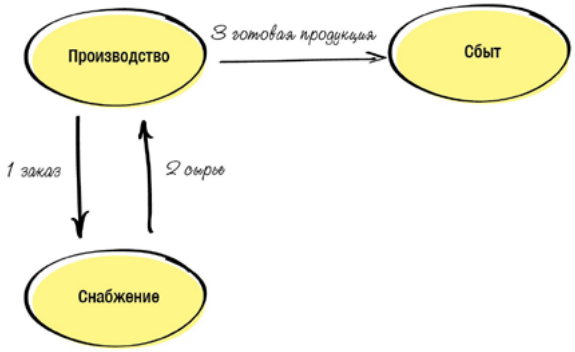


2. Второй вариант предполагает бОльшую самостоятельность Производства, которое уже может влиять на себестоимость продукции. Сбыт подает заявку в производство, указывая характеристики готового продукта и необходимую цену. Производство, принимая данные условия, делает заявку в снабжение и получает от него сырье, создает готовый продукт и передает его сбыту для продажи. Как

видим, здесь входной контроль качества сырья уже осуществляет Производство.



3.Третий вариант предполагает максимальную компетенцию производственного подразделения. Производимая продукция имеет дефицит на рынке. Производство самостоятельно заказывает сырье у Снабжения, производит готовую продукцию, самостоятельно определяя загрузку производственных мощностей,



производственные циклы и пр. Само производство заинтересовано в максимальной оптимизации затрат и закупе качественного сырья. Сбыт выполняет роль исключительно продавца, устанавливая свою торговую маржу.
Три описанные конструкции могут быть опосредованы лишь 4 юридическими инструментами:
прямая купля-продажа (поставка);
совместная деятельность (производство+снабжение+сбыт)
договор подряда иждивением заказчика (переработки);
подряд иждивением подрядчика.
Несмотря на ограниченный перечень инструментов, сделать выбор в пользу

одного из них не так уж легко. Даже в рамках одного и того же договора можно варьировать распределение полномочий, регулируя его условия, в том числе права и обязанности сторон. Так, например, в договоре подряда иждивением заказчика производство может контролировать качество сырья (в договоре может быть определена необходимость участия представителя производства в приемке сырья и проверке его качества). Более того, для передачи сырья в переработку не существует какой-либо утвержденной унифицированной формы (М-15 не является обязательной). Договорное условие о необходимости подписания накладной производством может означать сразу два юридических факта: принятие сырья торговым домом и его передачу в переработку.
Таким образом, как и при любом обособлении, выделяя производство важно учитывать следующее:
- Деловая цель должна лежать в основе любых изменений. Если новая модель отношений будет соответствовать управлеческой структуре бизнеса, дополнительного легендирования не потребуется;
Система мотивации выделенного производства должна быть выстроена без существенных изменений. Например, если ключевым показателем является выработка, то договор подряда гармонично впишется в новую модель.
Контрольные показатели - качество и количество (при разграничении зон ответственности, необходимо определить, где будет осуществляться стандартизация по качеству (где будет отдел ОТК). Если, например, используется, договор купли-продажи, то ОТК может быть только в производстве, если используется договор подряда иждивением заказчика - то отдел ОТК может быть в любом из подразделений.
Возможная налоговая оптимизация - это только последствие проводимых изменений. Именно такой подход позволяет отойти от традиционного способа «натягивания» различных схем на бизнес и перейти к «подкладыванию» возможных элементов налоговой оптимизации «под бизнес».

Агентский договор: просто о сложном

Для расширения территории представленности своей продукции торговые и производственные компании нередко используют агентский договор.
На практике возникают вопросы не только в связи распределением прав и обязанностей сторон по договору, определением размера вознаграждения, но и такие, не связанные с предпринимательским характером отношений сторон вопросы как деловая цель выбора агентской модели взаимоотношений, особенности налогообложения и документальное подтверждение отношений. Именно в них мы и попробуем разобраться.

В соответствии со ст.1005 ГК РФ по агентскому договору одна сторона (агент) обязуется за вознаграждение совершать по поручению другой стороны (принципала) юридические и иные действия от своего имени, но за счет принципала либо от имени и за счет принципала.
В случае, если агент действует от своего имени, к отношениям применяются правила о договоре комиссии. Агент самостоятельно, от своего имени, ведет переговоры, заключает договоры с третьими лицами. При этом из содержания этих договоров может не следовать, что он действует как агент.
Если же агент действует от имени принципала, то к отношениям применяются правила о договоре поручения. В этом случае агент действует по доверенности.
Исходя из формулировки ст.1005 ГК РФ возникают вопросы к определению понятия «за счет принципала». Означает ли это, что все расходы, понесенные агентом, подлежат в обязательном порядке отражению в отчете агента и компенсации со стороны принципала (сверх агентского вознаграждения)?
Полагаем, что ответ кроется в принципе свободы договора, а также в целях заключения договора в каждом случае.
Прежде всего, формулировка ГК РФ о совершении сделок в рамках агентского договора «за счет комитента» означает, что принципал предоставляет собственное имущество для реализации. Поэтому предпринимательский риск, т. е. вероятность получения прибыли или получения убытков, ложится на него как на собственника реализуемого товара (имущества).

Конечно, в агентском договоре может быть предусмотрена компенсация некоторых видов затрат агента, на которые он не может влиять. Например, на аренду склада или рекламу. С другой стороны, осуществление этих затрат агентом из своего вознаграждения отвечает рисковому (предпринимательскому) характеру и его деятельности: он сам определяет количество своих сотрудников, способы продвижения и рекламы, площадь и расположение склада и т.п. факторы, которые объективно влияют на финансовые показатели сотрудничества.
По сравнению с договором поставки использование агентского договора (по модели договора комиссии) может иметь следующие преимущества:

1) Товар остается в собственности Принципала до момента его реализации конечным покупателям. Вся выручка также является собственностью Принципала и подлежит перечислению на его расчетный счет в сроки, согласованные сторонами в договоре, агент же получает только вознаграждение.
Это является достаточно важным обстоятельством с точки зрения имущественной безопасности Принципала, который не может быть на 100 % уверен в своем агенте. Например, одновременно с реализацией продукции Принципала агент может заниматься реализацией собственной продукции. В этом случае на иму-

щество нашего Принципала не может быть обращено взыскание по собственным долгам Агента, Принципал может забрать свой товар (имущество) в любой момент. Соответственно, предъявление претензий к Агенту не будет иметь имущественных последствий для основной компании.

2) Учитывая, что товарные остатки являются собственностью Принципала, он может нарабатывать «кредитную историю», брать кредиты под эти товарные запасы.

3) В рамках договора можно полностью прописать стандарты продвижения, рекламы, обслуживания клиентов (начиная от оформления офиса и внешнего вида сотрудников и до сроков реагирования на запросы покупателей, обязанности проведения предпродажной подготовки и т.п.).

4) Агентский договор позволяет варьировать вознаграждение за счет того, что можно возлагать различные функции на его стороны, определять условия увеличения и уменьшения размера вознаграждения в зависимости от показателей деятельности, выполнения отдельных ключевых задач.

Следует иметь в виду, что есть ограничения на использование агентского договора в некоторых сферах деятельности. Например, ФЗ «Об ограничении монополистической деятельности и конкуренции на товарных рынках» содержит запрет на использование в секторе торговли продуктами питания договора комиссии, а именно не допускается, чтобы магазины выступали комиссионерами, то есть брали товар на реализацию с возможностью в любое время его вернуть. Видимо, тем самым защищаются интересы производителей, однако равнозначные по смыслу положения по соглашению сторон могут быть включены в договор поставки (например, о возможности возврата продукции поставщику по истечении срока реализации).
Также есть запрет на использование агентского договора в сферах с ограниченным перечнем «игроков» (газоснабжение и энергоснабжение). Это выглядит обоснованным, поскольку зачастую потребители лишены права выбирать ресурсоснабжающую организацию в конкретном месте, поэтому наличие агента в этих отношениях необоснованно.
Особенности налогообложения и документооборота при заключении агентского договора

По смыслу Гражданского кодекса РФ, принципал, передавая товар на реализацию агенту (посреднику), остается его собственником до момента реализации конечному покупателю. Агент, принимая товар на реализацию, действует от

своего имени, но в интересах и за счет принципала. В связи с этим на Агента возложена обязанность выставления покупателям счетов-фактур в случае, если принципал применяет ОСН. Применяемая самим агентом система налогообложения не изменяет этой обязанности и влияет только на налогообложение доходов самого агента (которое состоит из вознаграждения за оказанные услуги). Передача товара от Принципала Агенту не является реализацией, соответственно счет-фактура при этом не составляется.

Учитывая, что продажа товара осуществляется все-таки принципалом с привлечением посредника, вся выручка от реализации должна быть учтена им при исчислении налога на прибыль и НДС. Агент вознаграждается из доходов принципала. Таким образом, если агент применяет УСН, для принципала его вознаграждение будет безНДС-ным расходом. Агент при налогообложении учитывает только свое вознаграждение и произведенные некомпенсируемые принципалом расходы.

Счета-фактуры, выставленные Агентом своим покупателям, указываются только в Журнале учета полученных и выставленных счетов-фактур, не регистрируются им в своей Книге продаж (абз.6 п.20 Правил ведения книги продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137), а передаются Принципалу вместе с Отчетом Агента и учитываются принципалом.

Если агент применяет общую систему налогообложения, на сумму своего вознаграждения он составляет счет-фактуру.

Обращаем внимание на следующий момент. Принципал вправе установить цену, не ниже которой товар должен быть реализован конечным покупателям. В случае, если товар продается на более выгодных условиях, дополнительная выгода делится поровну между Принципалом и Агентом, если иное не предусмотрено договором. Это относится к правилам определения вознаграждения агента, но не отражается на налоговом учете сторон договора! В любом случае вся сумма, полученная агентом от покупателей товара, учитывается принципалом в составе своей выручки. Однако на практике встречаются случаи, когда сумма превышения цены реализации товара над стоимостью, указанной принципалом при передаче товара (назовем ее рекомендуемой ценой для реализации), не учитывается принципалом в составе налоговой базы для исчисления налога на прибыль и НДС.

Агентский договор глазами налогового органа

Наряду с перечисленными выше преимуществами использования агентского договора в деловой практике, он также хорошо известен контролирующим органам (в т.ч. налоговым) как инструмент оптимизации, при котором разделение функций принципала (собственника товара) и агента носит искусственный характер,

единственной целью которого является только оптимизация налогов с доходов.
Внимание налоговых органов, как правило, привлекают следующие случаи:
Применение агентом специального налогового режима;
Наличие у агента признаков фирмы - «однодневки»;
В качестве агента выступает иностранная организация.
Основные требования к подтверждению реальности агентский отношений:
Подтверждение деловой цели заключения договора, например:

1) Расширение территории присутствия Принципала;
Работа с отдельными категориями покупателей (или поставщиков), которые не могут быть охвачены Принципалом самостоятельно.

2) Самостоятельное ведение агентом своей деятельности, наличие необходимых ресурсов, компетенции. У налогового органа не должны возникнуть сомнения, что переданные агенту функции выполняются Принципалом самостоятельно.

3) Своевременное оформление актов и отчетов агента об исполнении договора, из которых должно следовать, какие юридические и иные действия совершал агент в рамках агентского договора.

На необходимость наличия отчетов указано в ст.1008 ГК РФ: в ходе исполнения агентского договора агент обязан представить принципалу отчеты в порядке и в сроки, предусмотренные договором; при отсутствии в договоре соответствующих условий агентом представляются отчеты по мере исполнения им договора или по окончании действия договора.
При этом особенно важно, чтобы содержание отчета соответствовало фактическим взаимоотношениям сторон! Например, заключение через агента договора с покупателем/поставщиком, с которым и ранее существовали деловые взаимоотношения, а также активное участие в переговорах сотрудников Принципала, наверняка вызовет вопросы инспекторов о деловой цели привлечения агента.
Достаточно красноречиво по этому поводу высказался Президиум ВАС РФ в постановлении от 14.02.2012 по делу № А68-3288/09: «Инспекцией представлены доказательства, опровергающие участие иностранной компании в качестве агента общества в отношениях по поставке продукции украинскому предприятию. Так... между украинским предприятием и обществом существовали взаимоотношения до 2005 года, инициатива заключения контракта на поставку путевых машин исходила от украинского предприятия. Контракт... на поставку продукции заключен при участии должностных лиц общества и украинского предприятия, которые непосредственно вели переговоры об условиях поставки. Для решения

технических вопросов при подготовке контракта должностные лица общества (директор по экономике и директор по маркетингу)... неоднократно направлялись в командировки в город Киев. Отчеты о результатах этих командировок свидетельствуют о том, что указанный контракт заключен обществом без участия иностранной компании...
Каких-либо отчетов, из содержания которых усматривалось бы участие иностранной компании в поисках покупателей продукции общества, ведении переговоров и заключении договоров на реализацию этой продукции, раскрывалась бы ее роль в содействии обществу по реализации продукции либо в осуществлении иных действий в интересах общества, не представлено».

4) Наличие у агентов признаков фирм - «однодневок» также может стать поводом для исключения агентского вознаграждения из состава расходов по налогу на прибыль. Агенты должны нести расходы в рамках исполнения договора, иметь необходимые организационные условия для работы, вести переписку с покупателями (поставщиками) и пр. На это в частности обращает внимание ФАС Уральского округа в постановлении от 16.10.2012 по делу Ф09-9412/12.
Таким образом, агентский договор, как и другие имеющиеся в ГК РФ договорные конструкции, перед их применением должен быть проанализирован как с точки зрения «удобства» в деятельности конкретного бизнеса, так и с точки зрения возможных вопросов контролирующих органов.

Управляющая компания: сила притяжения

Потребность повышения эффективности управления в ходе реформирования и построения группы компаний зачастую приводит к необходимости поиска такого варианта управления, когда у собственника оставалась бы возможность контроля и влияния на принятие решений как на весь комплекс бизнеса в целом, так и на любой из его сегментов, несмотря на возможную формальную хозяйственную самостоятельность каждого субъекта группы компаний.
В этом случае при проектировании бизнес-модели в качестве связующего звена между отдельными элементами модели и, одновременно, стратегического апекса активно используется такой управленческий инструмент, как управляющая компания.
Если рассматривать структуру управляющей компании (УК) через призму организации системы управления, то она выполняет функцию центрального звена группы компаний.
Являясь, как и остальные субъекты холдинга, самостоятельным юридическим лицом, управляющая компания держит в своих руках основные нити управления, осуществляя комплекс стратегических, тактических, общемаркетинговых

(включая управление брендом), организационных, мотивационных и контрольных функций, а также функций научно-технической разработки и финансового управления для всех остальных субъектов Группы компаний.
Формирование такого функционала управляющей компании, как правило, обусловлено объективными причинами экономического и управленческого характера, сходными для множества полисубъектных структур:

1. Наличие потребности у всех субъектов группы компаний в бухгалтерских, юридических, маркетинговых и иных услугах, оказание которых сотрудниками специализированной организации (коей и является управляющая компания) является организационно и экономически более выгодным, чем создание аналогичных штатных служб в каждой отдельной организации.
Чаще всего у управляемых компаний нет ни своего юриста, ни бухгалтера, ни системного администратора - всем этим занимается персонал управляющей компании.
Хотя встречаются случаи создания функционально схожих между собой служб и в УК, и в управляемом обществе (например, при разветвленности структуры, когда отдельные общества существенно удалены друг от друга и от самой УК), однако и в этом случае УК занимается решением стратегических задач, тогда как сотрудники управляемого общества выполняют текущую работу, не требующую высокой квалификации и знания стратегического плана развития бизнеса в целом.

2. Возможность оперативно осуществлять управленческий учет и разрабатывать, а также корректировать ранее разработанную стратегию деятельности группы компаний в целом.
Бесспорно, собственникам бизнеса необходимо обладать всей полнотой информации относительно его функционирования, финансовых результатов деятельности, степени эффективности ранее принятых управленческих решений.
В этом смысле ценность прямого поступления сведений обо всех значимых событиях непосредственно в «штаб» неоценима как для собственников, так и для высшего менеджмента.

3. Перевод управления из плоскости «он тут самый главный, его все знают» в правовое поле, формализация отношений руководящей и подчиненной компаний гражданско-правовыми средствами и обеспечение тем самым необходимой степени контроля деятельности управляемых обществ.
В своей практике мы не раз встречались с ситуациями, когда по мере роста бизнеса с малым количеством собственников регистрируются новые компании, руководители которых лишь формально являются таковыми; фактически руко-

водство сосредоточено в руках реальных собственников.
Но наступает момент, когда численность персонала и количествоотдельных организаций в рамках одного бизнеса достигает критической, собственников не узнают в лицо и не подчиняются их устным распоряжениям (а письменные они издавать не вправе). Хуже того, номинальный директор может «натворить дел» и принять неверные решения, что приведет к неблагоприятным последствиям (прежде всего финансового толка).
Нельзя забывать и о расходах на оплату труда номинального руководителя, которые Вы так или иначе понесете, а также о необходимости уплаты социальных налогов.
Избежать подобных негативных моментов как раз и помогает управление через УК.

4. Возможность легального снижения налоговой нагрузки в сумме социальных налогов с ФОТ УК путем применения данной компанией упрощенной системы налогообложения.



Договорное регулирование взаимоотношений УК с управляемыми обществами может быть опосредованно двумя видами договоров:

1) договор на оказание услуг управления;
2) договор на выполнение функций единоличного исполнительного органа.
Выбор того или иного договорного инструмента зависит от ряда факторов и

специфики структуры группы компаний. Рассмотрим особенности применения каждого из договоров отдельно:

1. Договор на оказание услуг управления.

При заключении данного договора в УК передаются стратегические, а также ряд вспомогательных по отношению к операционному ядру функций: юридическое, бухгалтерское сопровождение, обеспечение безопасности и т.п., потребность в которых испытывают все субъекты холдинга, однако создание аналогичных подразделений в каждом из них нерентабельно и нецелесообразно.

Задача УК в данном случае - определить основные векторы деятельности (разработать маркетинговую стратегию, осуществить научно-техническую разработку, выпустить программу деятельности группы компаний на год и т.п.), которым должны следовать все без исключения управляемые общества.

При этом необходимо отметить, что у управляемого общества имеется свой директор, состоящий в трудовых отношениях непосредственно с этим управляемым обществом, который осуществляет оперативное руководство компанией, принимает все текущие решения и отвечает за финансовый результат.

Директор управляемого общества ограничен лишь стратегическими рамками, заданными УК, и полностью самостоятелен в процессе реализации функции своей компании (если группа компаний построена по функциональному принципу). Причем эти рамки (в виде форм и периодов отчетности, а также механизма ответственности) могут и должны быть заложены как в договоре с УК (это условие, при котором УК берется за осуществление управления), так и в договоре с самим директором. Мы называем это «интерфейсом».

Неслучайно в нашей гипотетической группе компаний договоры на оказание услуг управления заключены с операционными компаниями - собственно, теми, кто приносит основной доход (от производства, торговли и т.п.), что весьма логично.

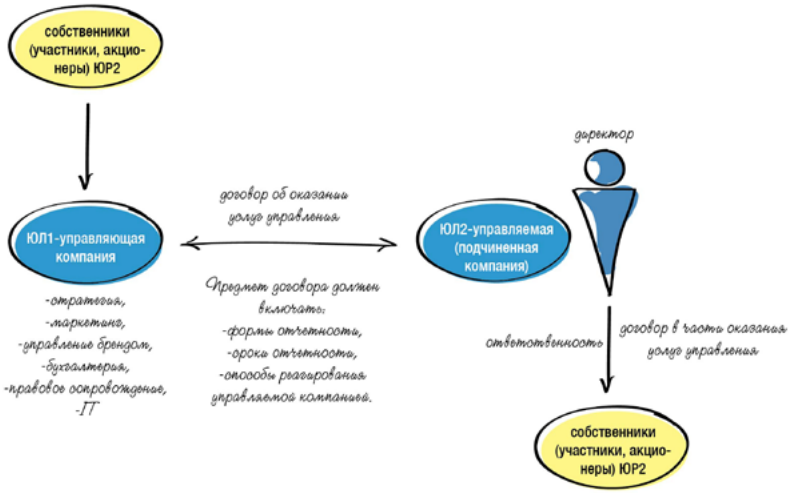
Однако наш опыт показывает, что собственники (особенно при трансформации единой компании в холдинг) всячески избегают делегирования полномочий наемным менеджерам, опасаясь, что те выйдут из-под контроля.

В данном случае разум вступает в противоречие с чувствами: с одной стороны, собственник понимает объективную необходимость «отдать» бразды правления (непрофильный конкретно для него вид деятельности, занятость в другом проекте, невозможность охватить все сферы своего бизнеса), а с другой стороны - психологически не может смириться с тем фактом, что его детищем будет управлять кто-то другой.

В этой связи вопрос доверия наемному менеджеру со стороны собственника приобретает особую актуальность.

Вместе с тем нельзя не отметить значительно более высокую, по сравнению с

договором передачи функций единоличного исполнительного органа, степень личной заинтересованности директора в результатах деятельности управляемого общества, что автоматически отражается и на уровне его личной (а не навязанной извне) ответственности.
Именно благодаря этому инструменту контролируемого увеличения степени самостоятельности и достигается синергетический эффект от структурирования бизнеса - налоговую оптимизацию можно усилить повышением управленческой эффективности.
Кроме того, в случае наступления каких-либо неблагоприятных последствий деятельности управляемого общества (самый простой пример - налоговые претензии) вряд ли кто-то сможет определенно утверждать (и доказать), что такие последствия наступили в результате выполнения директором управляемого



общества прямых распоряжений УК.
Иными словами, УК оградит себя от негативных последствий, а также получит возможность сохранить деловую репутацию и наработанный имидж, сославшись на «самодеятельность» наемного директора.

2. Договор на выполнение функций единоличного исполнительного органа (ст.69 ФЗ «Об акционерных обществах», ст.42 ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»).
Тем не менее, ситуации, при которых из бывшего руководителя подразделения нельзя сделать руководителя новоиспеченной компании, остаются распростра-

ненными. Недоверие, неспособность, или попросту отсутствие необходимости (как в случае с компанией-хранителем активов) в наличии руководителя организации в ее штате - вот основные причины заключения договора на выполнение функций единоличного исполнительного органа управляющей компанией.
В подобных случаях директором управляемого общества является не физическое, а юридическое лицо - УК, которое реализует данную функцию через свои органы управления. Так, директор УК вправе без доверенности представлять интересы управляемого общества во всех организациях и учреждениях, а также вступать в любые хозяйственные отношения.
Безусловно, директор УК не может эффективно руководить самой УК, да еще всеми управляемыми обществами, поэтому он на основании доверенности делегирует свои полномочия специальному сотруднику, который будет являться фактическим руководителем управляемого общества.
При этом такой фактический руководитель состоит в штате УК (!) и получает в ней заработную плату.
Степень контроля собственников, отчетность и ответственность, а также степень самостоятельности фактического руководителя при принятии решений в данном случае определяется положениями трудового договора с УК.
Негативным последствием назначения такого менеджера может стать низкая степень его ответственности и отсутствие глубокой личностной заинтересованности в результатах деятельности управляемого общества.
Чаще всего договоры на выполнение функций единоличного исполнительного органа заключаются УК с теми компаниями, которые или вовсе не ведут никакой деятельности, или реализуют исключительно вспомогательные функции (на нашем рисунке данный договор заключен с компанией-хранителем активов и с транспортной компанией), либо к нему прибегают собственники, не сумевшие перебороть себя и передать управление в руки наемных менеджеров. Хотя бывает и другой вариант - когда собственники попросту не сумели найти менеджера, который удовлетворял бы их представлениям об эффективном управленце.

Хранитель активов - имущественный базис бизнеса

Защита имущественного комплекса бизнеса, наряду с обеспечением налоговой безопасности, является принципиальной задачей, решаемой в ходе построения бизнес-модели и структурирования группы компаний. Риск недружественного поглощения, обращения взыскания на имущество контрагентами или контролирующими органами (в том числе и налоговыми) существует всегда. Причем, чем прибыльней и успешней бизнес - тем более реальным становится риск его утраты. Поэтому принятие превентивных мер, направленных на обеспечение максимальной защищенности имущества, да и всего бизнеса в целом, является

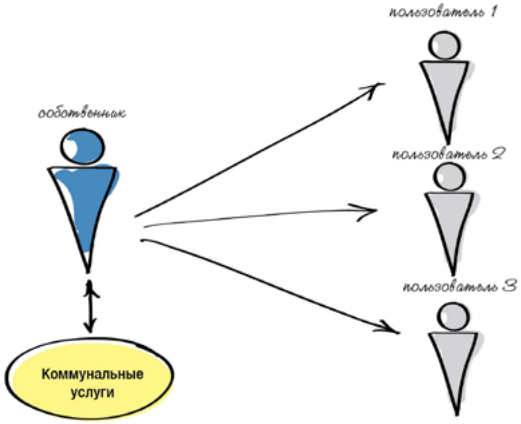
одной из первоочередных целей построения группы компаний.
К тому же, наряду с обеспечением имущественной безопасности, грамотный выбор владельца имущества и договорных инструментов, опосредующих эксплуатацию имущества в рамках бизнес-модели, позволяет максимизировать уровень получаемой от использования имущества прибыли и сделать структуру управления имуществом прозрачной и понятной, в первую очередь, для самих собственников бизнеса.
Как правило, для обеспечения целостности имущественного комплекса и его сохранности имущество передается специальному субъекту - «Активу», на которого возлагаются обязанности по обеспечению сохранности имущества и содержания его в пригодном для эксплуатации состоянии. «Актив» также заключает от своего имени договоры на приобретение коммунальных услуг, электроэнергии и другие «эксплуатационные» договоры.
Отсутствие рискованных операций, взаимоотношений с «проблемными» контрагентами делает практически невозможным предъявление претензий к «Активу» и, как следствие, к имущественному комплексу «Актива».
Кроме того, прозрачная система владения и пользования имуществом позволяет исключить случаи перекрестного владения имуществом разными предприятиями группы компаний (в случае бессистемного распределения собственности). Если же потребуется использование этого имущества в качестве обеспечения по заемным обязательствам основной операционной компании, принадлежность права собственности на него другому лицу, как правило, этому не препятствует.
Наш многолетний опыт показывает, что Группа компаний без каких-либо дополнительных усилий получает кредиты и даже допуски СРО. Так, для банков очевидно, что совокупная стоимость имущества Группы компаний значительно выше, чем стоимость активов компании-заемщика, поэтому рейтинг потенциального заемщика существенно возрастает, что влечет за собой увеличение вероятности предоставления кредита и рост его максимально возможной суммы.
При создании «Актива» необходимо решить три основных вопроса:
1) Выбор субъекта-собственника;
2) Выбор режима налогообложения;
3) Выбор способа пользования имуществом.
«Активом», то есть тем субъектом, который будет обладать на праве собственности имуществом, может стать физическое или юридическое лицо, а также группа лиц (как физических, так и юридических). Каждый из этих вариантов имеет свои положительные и отрицательные моменты.
При принятии решения о выборе субъекта собственности необходимо учитывать не только итоговую «цену» наличных денежных средств, но и перспективные планы по приобретению новых активов, количество предполагаемых поль-

зователей имуществом и характер отношений с ними.
Так, владение всем имуществом физическим лицом, без сомнения, наиболее удобно с точки зрения контроля за его использованием. Также это дает возможность использовать поступившие денежные средства с минимальными налоговыми последствиями. Напомним, что в случаях, когда субъектом собственности является юридическое лицо, дальнейшее перечисление денежных средств физическому лицу-учредителю повлечет необходимость начисления и уплаты НДФЛ в размере 9%, поскольку наиболее понятным и логичным вариантом выплаты средств учредителю будет являться перечисление дивидендов.
В качестве недостатков этой формы владения имуществом следует назвать отсутствие возможности использования международных юрисдикций для его охраны и оптимизации налоговых платежей (подробнее об этом в главе 5).
Если же Вы захотите продать имущество, то единственным легальным способом это сделать будет прямая продажа с уплатой налога с доходов от продажной стоимости имущества, а также НДС (если собственник зарегистрирован в качестве индивидуального предпринимателя и применяет общую систему налогообложения).
Нередки случаи, когда владелец бизнеса оформляет имущество на супруга, детей, родителей, друзей... Мотивы этого бывают разные, но всегда необходимо учитывать, что уровень контроля и управления имуществом в этом случае существенно снижается, а имущество может стать разменной монетой в личном конфликте собственника бизнеса и владельца имущества.
В этой связи упомянем и споры о наследовании. К сожалению, зачастую после смерти владельца бизнеса имущество переходит к лицам, не заинтересованным в продолжении «дела», наследники не могут договориться между собой о порядке использования имущества. Как следствие, дальнейшее использование имущества для осуществления операционной деятельности может стать невозможным, что приведет к гибели бизнеса.
Несовершенство российского наследственного права заключается еще и в праве некоторых наследников на обязательную долю в наследстве, независимо от волеизъявления наследодателя. Так, например, нетрудоспособные супруг и родители, а также нетрудоспособные иждивенцы наследодателя наследуют независимо от содержания завещания не менее половины доли, которая причиталась бы каждому из них при наследовании по закону (ст. 1149 ГК РФ).
Также необходимо помнить, что физическое лицо (в том числе в случае его регистрации в качестве индивидуального предпринимателя) отвечает по своим долгам всем принадлежащим ему имуществом.
Ситуация, когда «Активом» является юридическое лицо, позволяет использовать различные инструменты, направленные на обеспечение конфиденциальности личности реального владельца имущества. Это, в частности, различные

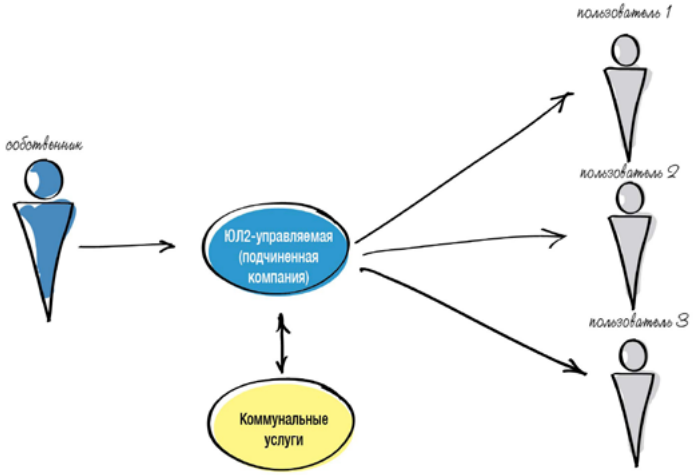
модели перекрестного владения собственностью и долями в юридическом лице, а также владение собственностью через оффшорные компании.
Компания «Актив» не отвечает по долгам своих учредителей, что препятствует прямому обращению взыскания на ее имущество. Вместе с тем, взыскание может быть обращено на долю в других организациях, т.е. в конечном итоге на имущество этой организации («Актива») пропорционально размеру доли в уставном капитале.
Между тем, мы уже говорили о том, что получение наличных денежных средств легальным способом (через дивиденды учредителю) потребует дополнительного налогообложения в размере 9%. Такие способы, как долгосрочные беспроцентные займы, решают проблему получения наличных лишь кратковременно и не служат решению задачи обеспечения безопасности имущества в целом.
Встречаются и случаи, когда владельцами собственности в разных пропорциях являются несколько физических или юридических лиц. Это целесообразно с точки зрения закрепления реального владения собственностью (например, доли в бизнесе). Однако создает массу трудностей с точки зрения дальнейшего использования имущества. Например, кто будет заключать договор на предоставление коммунальных услуг? Множественность лиц на одной из сторон договора, конечно, допускается Гражданским кодексом РФ, однако крайне неудобна к использованию в реальности.
Что касается режима налогообложения, наиболее популярна модель, при которой «Актив» применяет упрощенную систему налогообложения с объектом «доходы» и уплачивает со всей суммы полученного дохода 6% налога. Это означает максимальную прозрачность операций по использованию имущества, понятный механизм исчисления налога и минимальное количество отчетных документов.
Однако, если в перспективных планах собственников бизнеса приобретение офисных или производственных помещений, нового оборудования (в том числе по лизинговым схемам), целесообразно рассмотреть вопрос о применении упрощенной системы налогообложения с объектом «доходы минус расходы». Тем более что в настоящее время во многих субъектах установлена пониженная ставка для этого режима налогообложения (в Свердловской области - 10%).
Если стоимость имущества превышает 100 млн руб., организация будет обязана применять общую систему налогообложения. Несмотря на повышенные ставки налогообложения прибыли, только в этом случае возможно получение налогового вычета по НДС с потраченных на приобретение имущества сумм. Физические лица-собственники в случае применения общей системы налогообложения будут уплачивать налог с доходов по ставке 13%.
По общему правилу, бремя содержания имущества несет собственник. Вместе с тем, с точки зрения оптимального распределения бремени эксплуатационных

расходов возможны различные варианты построения модели использования имущества.

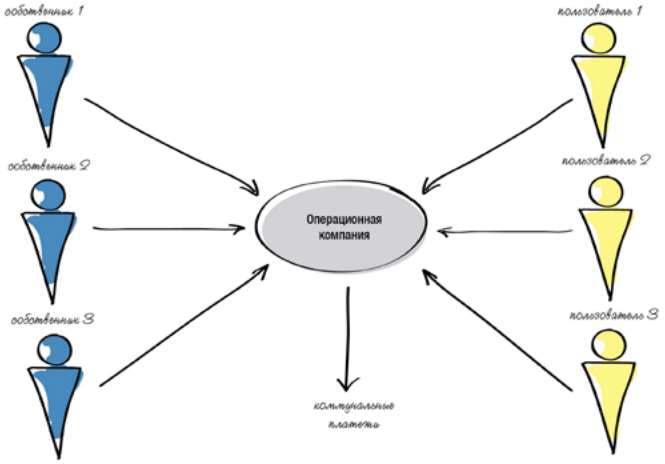
Самый простой вариант, когда собственник самостоятельно заключает все «эксплуатационные» договоры и заключает с третьими лицами договоры пользования имуществом.



В некоторых случаях целесообразно заключение промежуточного договора с компанией, которая будет выполнять комплекс функций по управлению и эксплуатации здания и заключать от своего имени договоры использования имущества с третьими лицами. Это может быть необходимо для распределения эксплуатационных платежей: «Актив» будет получать очищенный доход, облагаемый по ставке 6%. При этом эксплуатационная компания, применяющая систему налогообложения «доходы минус расходы», несет все основные затраты по содержанию имущества и поддержанию его в надлежащем состоянии.



Включение эксплуатационной организации целесообразно и в случае множественности собственников, которые передают ей функции по управлению имуществом. Этим обеспечивается единство собственников для контрагентов - от их имени выступает одна компания, что облегчает процесс согласования условий договоров. Также этот вариант используется, когда собственники, инвестировав в объекты недвижимости, не намереваются самостоятельно эксплуатировать их и рассматривают лишь как объект кратковременныого вложения денежных средств.



Договорные инструменты построения имущественной безопасности в группе компаний

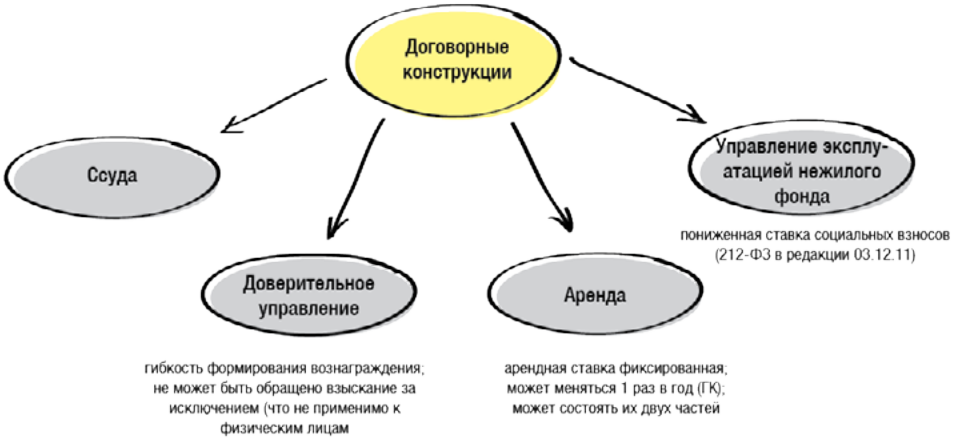
Помимо непосредственно создания специального субъекта «Актив» и наделения его имуществом, необходимо включение его в общую структуру Группы компаний с помощью различных договорных конструкций.

И здесь возможны варианты: от традиционного договора аренды до комплексного договора управления имуществом. Главное - использование тех или иных договоров опосредуется спецификой и интересами именно Вашего бизнеса.

Договор аренды, безусловно, является наиболее распространенной формой передачи имущества в пользование и владение третьему лицу. При этом Гражданский кодекс РФ предусматривает достаточно гибкое распределение прав и обязанностей сторон, что позволяет индивидуализировать договор в части обязанностей и распределения затрат на текущий и капитальный ремонт, размера и порядка выплаты арендной платы. Кроме того, если Вашим арендатором является сторонняя организация, рекомендуем тщательно проработать в договоре механизм взаимной ответственности, а также порядок изменения и расторжения

договора. Как показывает практика, особое значение имеют вопросы погашения задолженности до фактического выезда из помещения, возможности удержания имущества в счет погашения долга, а также отделимых и/или неотделимых улучшений и выплаты компенсаций за них.
Вместе с тем, договор аренды зачастую не удовлетворяет всем потребностям собственников.

Например, понятно желание минимизировать или, наоборот, завысить арендные платежи по договору между взаимозависимыми организациями. Однако в настоящее время налоговые органы достаточно легко выявляют эти особенности взаимоотношений и пересчитывают налоговые обязательства сторон. Эта задача облегчается еще и тем, что средние ставки арендной платы (например, по той или иной категории недвижимости) известны из доступных источников и



не требуют специальных познаний, обращения к экспертам и т.п.
Необходимо учитывать, что арендная плата может изменяться по соглашению сторон, но не чаще одного раза в год. Единственное послабление в этом отношении сделал Высший Арбитражный Суд РФ, согласно позиции которого арендная плата может включать в себя постоянную и переменную части, переменная часть может корректироваться в зависимости от колебаний размера коммунальных платежей в течение года.

Также договор аренды требует реального перечисления денежных средств в счет арендной платы. На практике складывается следующая ситуация: если арендатор и арендодатель - «родственные» организации или принадлежат

одному собственнику, реальное перечисление денежных средств зачастую не происходит и перед «Активом» копится задолженность со стороны арендаторов. Такая ситуация не является нормальной и также может привлечь излишнее внимание к бизнесу.

В связи с этим используются альтернативные договорные конструкции, опосредующие использование имущества, например:
- договор простого товарищества (совместной деятельности), при котором взносом одного из участников как раз и станет имущество;
- договор хранения;
- договор оказания услуг склада;
- договор доверительного управления;
- договор ссуды (безвозмездного пользования);
- различные виды комплексных договоров, сочетающих в себе элементы субаренды и эксплуатации недвижимости, позволяющие оптимальным образом распределить бремя несения коммунальных и иных эксплуатационных платежей.

Вышеперечисленные договорные конструкции в некоторых случаях могут стать именно тем инструментом, который позволит удовлетворить конкретные интересы собственников активов. Сразу необходимо подчеркнуть, что ни один из описанных способов оформления отношений по использованию имущества не является универсальным, имеет свои положительные и отрицательные стороны, в связи с чем в каждом случае вопрос о применении того или иного инструмента должен решаться сугубо индивидуально.

В соответствии с договором доверительного управления имуществом имущество (предприятия, имущественные комплексы, иная недвижимость и даже акции) передаются доверительному управляющему, который осуществляет в отношении этого имущества все полномочия собственника. Вступая в отношения с третьими лицами, доверительный управляющий обязан сообщить о своем статусе и объеме полномочий. Само по себе доверительное управление относится к предпринимательской деятельности, связано с определенными рисками, в связи с чем в качестве доверительного управляющего может выступать коммерческая организация или индивидуальный предприниматель.

Один доверительный управляющий может выступать от имени нескольких сособственников имущества, что помогает избежать указания множественности лиц на одной из сторон сделки при заключении договора об использовании имущества с третьими лицами.

За свою деятельность доверительный управляющий получает вознаграждение, предусмотренное договором. Выгодоприобретателем, то есть лицом, получающим прибыль от использования имущества, является собственник имущества. Основным плюсом использования договора доверительно управления является невозможность обращения взыскания на имущество гражданина, переданного им в доверительное управление, поскольку в силу ч.2 ст.1018 ГК РФ обращение взыскания по долгам учредителя управления на имущество, переданное им в доверительное управление, не допускается, за исключением несостоятельности (банкротства) этого лица.

Однако широкому применению договора доверительного управления имуществом на практике препятствует ряд минусов. И самый главный из них связан с необходимостью уплаты НДС доверительным управляющим с доходов от использования имущества, полученного в доверительное управление. Это в равной степени относится к случаям применения и доверительным управляющим, и учредителем управления УСН, а также к случаям, когда учредителем управления является физическое лицо, поскольку п.2 ст.346.11 НК РФ предусмотрено, что «упрощенцы» являются плательщиками НДС, уплачиваемого в соответствии со статьей 174.1 НК РФ, которой, в свою очередь, предусмотрено, что при совершении операций в соответствии с договором доверительного управления имуществом на доверительного управляющего возлагаются обязанности налогоплательщика НДС.

Также следует отметить необходимость применения участниками договора доверительного управления, применяющими УСН, объекта налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов», в силу императивного требования закона (п.3 ст.346.14 НК РФ).

Передача в доверительное управление имущества, являющегося предметом залога, не лишает залогодержателя права обратить взыскание на это имущество, связи с чем оградить его от принудительной реализации в случае просрочки по кредитам или иным обязательствам не получится.

Учитывая, что передача недвижимого имущества в доверительное управление подлежит обязательной государственной регистрации, оформить договор «задним» числом не получится.

Таким образом, несмотря на наибольший уровень безопасности владения активами (в сравнении с другими российскими инструментами), необходимость уплаты 18% НДС с выручки от использования имущества делает этот инстру-

мент непопулярным у российских предпринимателей.
Еще один распространенный в использовании инструмент, наряду с договором аренды, - это договор хранения. Его заключение может быть полезно, когда в собственности компании «Актив» есть складские помещения.

Договор хранения может быть заключен как непосредственно «Активом» с заинтересованными контрагентами, так и через Операционную компанию (или доверительного управляющего).
Суть договора сводится к тому, что компания, владеющая складом («Актив»), заключает договор хранения с торговой компанией и осуществляет прием товара на хранение и его возврат с хранения, в том числе посредством отгрузки товара в адрес конечных покупателей.
Проблемы появляются тогда, когда число клиентов компании-хранителя превысит 1 (что чаще всего и бывает на практике), причем товарный ассортимент будет полностью или частично пересекаться.
Это может произойти в случае, если в группу компаний входят, в числе прочего, компания-оптовый продавец товаров хозяйственного назначения и компания-розничный продавец, приобретающая товар для последующей реализации у оптового продавца. При этом розничные продажи осуществляются, в том числе, и посредством передачи товара со склада конечному потребителю.
В этом случае, как правило, договор хранения заключается как с оптовой, так и с розничной компанией. Такая организация взаимоотношений возможна, однако нецелесообразна по целому ряду причин.

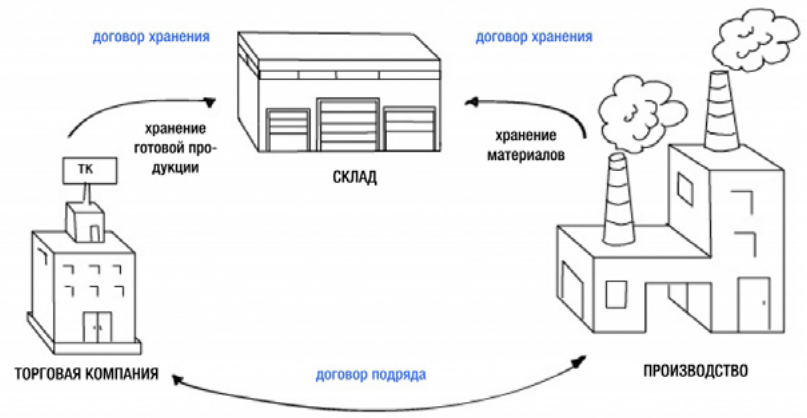
Прежде всего, речь идет о значительных трудностях обособления в рамках одного склада однородного товара, принадлежащего разным собственникам: хранителю необходимо организовать раздельный складской учет, нанести ярлыки, идентифицирующие собственника, не допускать смешивания товаров оптового продавца с товарами розничного продавца. В противном случае ИФНС, проведя проверку, может признать разделение оптового и розничного направлений деятельности фиктивным и направленным на получение необоснованной налоговой выгоды, ведь розничный продавец, как правило, применяет специальные режимы налогообложения.

Кроме того, нельзя забывать и о чисто коммерческой составляющей: создание товарного запаса для розничного продавца может негативно отразиться на деятельности компании-оптовика, которая будет лишена возможности удовлетворить запросы сторонних оптовых покупателей в силу отсутствия необходимого количества того или иного товара, тогда как в это же время розничный продавец будет располагать таким товаром, хранящимся тут же, на складе.

При таких обстоятельствах авторы полагают, что подходящим вариантом будет заключение договора хранения только с компанией-оптовиком; компания-розничный продавец будет получать товар в собственность в момент непосредственной отгрузки. Более того, если на склад обратится розничный покупатель, в момент передачи ему товара будет происходить одновременный переход права собственности от оптового продавца к розничному и от розничного продавца к потребителю.

Тем не менее, в некоторых случаях может потребоваться обособление на складе отдельных помещений. Например, в случае, если отношения между предприятиями построены на различного рода «подрядных» или «давальческих» условиях. Как известно, любые модели отношений, направленные на оптимизацию налоговых отчислений, привлекают повышенное внимание налоговой инспекции. А значит, необходимо заранее создать все условия, демонстрирующие реальность и деловую цель взаимоотношений сторон.

В качестве примера создания таких условий рассмотрим следующую модель взаимоотношений:



Очевидно, что на складе в данном случае будет храниться одновременно товар, принадлежащий Торговой компании (готовая продукция), а также товар, собственником которого является компания «Производство» (сырье, материалы, различные полуфабрикаты и т.п.). Физическое обособление с помощью капитальных или некапитальных перегородок помещений, используемых разными компаниями для хранения «своего» товара, будет дополнительно свидетельствовать о реальности обособления различных хозяйственных функций в отдельные предприятия, что в совокупности с надлежащим оформлением документации, опосредующей взаимоотношения в рамках Группы компаний, убедит

налоговый орган в бесперспективности предъявления претензий по этому поводу.
В отношении стоимости услуг хранения также предупреждаем: она не может быть чрезвычайно завышена или, наоборот, занижена. Стоимость услуг хранения в помещениях определенного типа до определенной степени варьируется, но в целом известна. Правило «цена договора должна соответствовать рыночной» - одно из золотых правил системы налоговой безопасности.
Вместе с тем, существует инструмент, позволяющий одним выстрелом убить нескольких зайцев, причем с минимальным риском, - это комплексный договор на оказание услуг склада, заключаемый между компанией-оптовым продавцом и собственником (доверительным управляющим) склада.
Как известно, российское гражданское законодательство позволяет заключать договоры, как предусмотренные, так и не предусмотренные Гражданским кодексом РФ. Главное, чтобы договоры, не предусмотренные ГК РФ, ему не противоречили.

Комплексность договора на оказание услуг склада проявляется в том, что он содержит в себе элементы различных договорных конструкций, в зависимости от потребностей оптового продавца: это могут быть и положения, касающиеся организации и порядка хранения товара, и нормы, регулирующие логистическую составляющую взаимоотношений сторон: комплектование заявок, распределение грузов по автомобилям, погрузо-разгрузочные работы как по прибытии товара на склад, так и при его передаче покупателям (компании-перевозчику), составление маршрутов следования для оптимизации процесса доставки. Кроме того, на владельца склада, как на исполнителя по договору оказания услуг склада, могут быть возложены обязанности по организации складского учета и учета движения товара, в том числе средствами автоматизации деятельности, и иные «нестандартные» обязанности.

Чем более подробным и детализированным будет договор оказания услуг склада, тем больше оснований для установления необходимой собственникам, исходя из конкретной ситуации, цены договора.
При этом определенная сторонами стоимость услуг будет отвечать концепции деловой цели, а доказать ее экономическую необоснованность по такому договору для налоговых органов будет крайне затруднительно.

На практике сложилось осторожное отношение к договору безвозмездного пользования (ссуды). Во многом это объясняется тем, что в соответствии с п.8 ст.250 НК РФ в целях исчисления налога на прибыль к внереализационным доходам относится безвозмездно полученное имущество или имущественные права.

Так уж сложилось, что любые договоры пользования имуществом, в которых не указана цена договора, привлекают внимание налоговиков, которые пытаются пересчитать налоговые обязательства сторон исходя из средней рыночной стоимости пользования подобного рода имуществом.

Вместе с тем, грамотное оформление договора поможет избежать подобных претензий и исключит необходимость перечисления денежных средств в счет исполнения договора «из кармана в карман». Так, если в договоре будет предусмотрена обязанность лица, получившего имущество в пользование, произвести капитальный ремонт помещения, отношения сторон не будут выглядеть такими уж безвозмездными. Но в данном случае пользователю имущества необходимо будет документально подтвердить реальное несение соответствующих затрат.
Если же в договоре ссуды предусмотреть только обязанность пользователя производить текущий ремонт помещения и нести расходы по содержанию имущества, претензий налоговиков избежать вряд ли удастся. Дело в том, что по мнению Высшего Арбитражного Суда РФ указанные затраты являются лишь исполнением обязательств ссудополучателя (пользователя имуществом) и не свидетельствуют сами по себе о возмездности договора (Информационное письмо от 22.12.2005 №98).
Еще один комплексный договор, который может быть использован для всестороннего регулирования отношений по использованию имущества, - договор на управление и эксплуатацию здания.
Его использование может стать целесообразным в случае, если собственниками имущества являются несколько юридических и/или физических лиц, а также для оптимального распределения бремени эксплуатационных платежей и уплачиваемых налогов.
В договоре должно найти отражение, что именно Операционная компания несет все эксплуатационные платежи: коммунальные, за электроэнергию и связь, затраты на капитальный и текущий ремонт, расходы на содержание «обслуживающего» персонала.

Также следует подойти разумно к определению размера вознаграждения Операционной компании, которая не может работать в убыток.
Мы уже писали о том, что Операционной компании в данном случае целесообразно применять УСН с объектом «доходы минус расходы».
Ну и, наконец, недвижимое имущество может стать Вашим вкладом в совместную деятельность в рамках договора простого товарищества, о чем подробнее излагалось в главе, посвященной особенностям данного договора.

Лизинг: от чего зависит выбор системы налогообложения?

Приобретение значимых для бизнеса активов, как правило, требует вложения значительного размера финансовых средств, что не всегда возможно единомоментно. В таких случаях многие компании зачастую, наряду с привлечением заемных средств (кредита), прибегают к использованию лизинга.
Поскольку лизингополучателем может быть как операционная компания, так и отдельная компания «Хранитель активов», аккумулирующая на себе значимые активы группы компаний в целях обеспечения имущественной безопасности, следует заранее оговориться, что в данной рассылке мы абстрагируемся от особенностей, непосредственно связанных с операционной деятельностью, влияющих на выбор системы налогообложения. Предположим, что она связана с торговлей и/или производством и подлежит обложению НДС, а имущество в лизинг планируется приобретать на компанию »Хранитель активов», которая не занимается какой-либо активной предпринимательской деятельностью и сдает принадлежащее ей имущество в аренду в рамках группы компаний. Это позволит в описании факторов, влияющих на выбор системы налогообложения, учитывать только те, которые непосредственно связаны с заключением договора лизинга.

Нередко для компании «Хранитель активов» УСН является более выгодной системой налогообложения (здесь и далее речь идет об УСН с объектом «Доходы, уменьшенные на величину расходов»). Ведь применение спецрежима предусматривает освобождение налогоплательщика от уплаты налога на имущество (для Хранителя активов он обычно составляет весомую сумму, учитывая, что на балансе может находиться дорогостоящее имущество), а также позволяет платить налог с доходов от арендных платежей, аккумулируемых на компании «Хранитель активов» в процессе сдачи имущества в аренду своим же компаниям, по ставке меньшей, чем ставка 20% налога на прибыль. При этом грамотное распределение бремени эксплуатационных расходов с НДС, связанных с ремонтом, содержанием имущества, позволяет принимать НДС к вычету с таких платежей арендатором (операционной компанией).
Данные доводы вызывают распространенные возражения: в стадии активного приобретения и накопления имущества на компанию «Хранитель активов», в том числе путем заключения лизинговых договоров, применение УСН не позволяет принять к вычету входной НДС по приобретенным активам. В соответствии со ст. 346.16 НК РФ величина НДС в этом случае учитывается в составе расходов, уменьшая единый налог, уплачиваемый на УСН, что при приобретении дорогостоящего имущества может быть менее выгодно.
Предлагаем разобраться, действительно ли это так.

Прежде всего, отметим, какие факторы играют ключевую роль при выборе системы налогообложения и оказывают влияние на налоговый учет в рамках договора лизинга:

1. Составляющие лизингового платежа. Доля безНДС-ных расходов в лизинговом платеже.
Как правило, общая сумма лизинговых платежей формируется исходя из следующих затрат лизингодателя, связанных с договором:
- амортизация лизингового имущества за весь срок действия договора лизинга;
- компенсация платы лизингодателя за использованные им заемные средства;
- комиссионное вознаграждение (прибыль лизинговой компании);
- плата за дополнительные услуги лизингодателя, предусмотренные договором лизинга;
- стоимость выкупаемого имущества, если договором предусмотрен выкуп и порядок выплат указанной стоимости в виде долей в составе лизинговых платежей;
- налог на добавленную стоимость, уплаченный лизингодателем за предмет лизинга;
- налог на имущество, уплачиваемый лизингодателем, в случае, если объект лизинга учитывается на его балансе;
- страхование лизингодателем объекта лизинга;
- иное, предусмотренное договором лизинга.
При этом не все расходы лизингодателя, включаемые в лизинговый платеж, носят характер НДС-ных затрат, тогда как сам платеж, уплачиваемый лизингополучателем, облагается НДС в полном объеме.
Лизингополучатель на ОСН в части суммы выплат вправе принять всю сумму НДС по лизингу к вычету. В случае применения им УСН те расходы, которые он мог понести без НДС (например, страхование объекта лизинга) или вообще бы не имел (налог на имущество) для него искусственно увеличиваются, с учетом уплаты НДС, исчисляемого в целом с суммы лизингового платежа.

2. На чьем балансе учитывается имущество, приобретенное в лизинг.
Несмотря на то, что имущество в течение действия договора лизинга остается в собственности лизинговой компании, оно может быть учтено на балансе как лизингодателя, так и лизингополучателя. Первый случай характерен для транспортных средств, оборудования, второй, как правило, для приобретения в лизинг недвижимого имущества.
Определение стороны, учитывающей объект лизинга у себя на балансе, имеет принципиальный вопрос для налогообложения лизинговых операций.
В случае учета приобретенного в лизинг имущества у лизингодателя, он само-

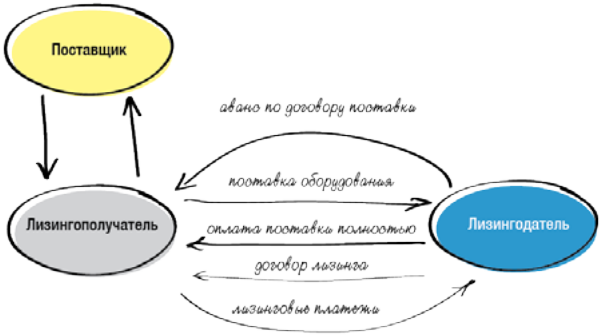
стоятельно уплачивает налог на имущество, рассчитанный исходя из балансовой стоимости объекта (для лизингодателя в этом случае первоначальная стоимость объекта будет равна сумме фактических затрат, связанных с его приобретением (п. 1 ст. 257 НК РФ, ПБУ 6/01).
В этом случае сумма уплачиваемого налога по сути является составляющей издержек лизингодателя, понесенных в рамках договора, которые компенсируются им за счет лизинговых платежей. Таким образом, на величину подлежащего уплате налога на имущество, лизингодатель увеличивает размер лизинговых выплат. И если для лизингополучателя на ОСН не имеет значения - платит он больший размер лизингового платежа или самостоятельно уплачивает налог на имущество (в случае, если объект лизинга находится на его балансе), для лизингополучателя на УСН, освобожденного от уплаты этого налога, его компенсация лизингодателю является дополнительными издержками. Иными словами лизингополучатель на УСН фактически обязан уплатить налог на имущество, хотя был бы освобожден от этой обязанности при приобретении имущества по другим основаниям (например, по договору купли-продажи на заемные средства).

При учете объекта лизинга на балансе лизингополучателя налогообложение компании «Хранитель активов» будет осуществляться следующим образом:
-при применении ей упрощенной системы налогообложения налог на имущество не уплачивается. Все понесенные по договору лизинга затраты (составляющие первоначальную стоимость предмета лизинга) уменьшают налогооблагаемую базу по единому налогу на УСН (в том числе и уплаченный в составе лизинговых платежей НДС);
на общей системе налогообложения компания «Хранитель активов» должна будет уплатить налог на имущество; лизинговые платежи она вправе учесть в составе расходов в порядке, предусмотренном ст. 264 НК РФ; НДС в составе лизингового платежа принимается к вычету.
Важно также отметить, что в случае учета имущества на балансе лизингодателя, суммы лизинговых платежей учитываются лизингополучателем в составе расходов в полном объеме; при учете имущества на балансе лизингополучателя, согласно положениям НК РФ, уплачиваемые им лизинговые платежи учитываются в составе расходов в части, оставшейся после списания амортизации по объекту лизинга за тот же период - то есть также в полном объеме с учетом амортизации.

3. Срок полезного использования и особенности амортизации (принадлежность к определенной амортизационной группе, коэффициент ускорения амортизации).

Немаловажным фактором, влияющим на общий размер подлежащих уплате лизингополучателем налогов, является срок полезного использования объекта лизинга, а также возможность применения коэффициента ускорения амортизации, что позволяет быстрее списать стоимость имущества.
Исходя из срока полезного использования объекта лизинга, он относится к одной из десяти амортизационных групп. При этом по группам от 4-й до 10-й у стороны договора лизинга, на балансе которой учитывается объект лизинга, есть возможность применения специального коэффициента (не выше 3). Таким образом, с учетом коэффициента ускорения, амортизация по имуществу, приобретенному в лизинг, начисляется быстрее, что положительно влияет на размер налога на имущество, поскольку он напрямую зависит от балансовой стоимости имущества, а также позволяет в начальные периоды действия договора лизинга принимать в расходы больший размер амортизационных отчислений. Однако с учетом того, что стоимость имущества будет самортизирована раньше - в следующие периоды налог на прибыль будет уже больше, поскольку не будет расходов, таким образом совокупная сумма налога на прибыль для налогоплательщика одинакова.
Таким образом, по окончании договора лизинга в собственность лизингополучателя может перейти уже полностью самортизированное имущество, которое он поставит на учет по выкупной стоимости.
При этом следует отметить, что при применении лизингополучателем УСН выкупная стоимость имущества как расходы на приобретение основного средства будет учтена в расходах единовременно с момента ввода объекта в эксплуатацию (пп. 1 п. 3 ст. 346.16 НК РФ). Лизинговые же платежи (вне зависимости от того, на чьем балансе учитывается имущество) будут признаваться расходами лизингополучателя с момента их уплаты.

4. Система налогообложения, применяемая будущими арендаторами.
Безусловно, без учета всех иных факторов, применение компанией «Хранитель активов» УСН, даже при отсутствии возможности вычетов по НДС выгоднее. Однако, принимая во внимание необходимость расчета совокупной налоговой нагрузки по всей группе компаний, нельзя не учитывать тот факт, что применение УСН компанией «Хранитель активов» делает арендные платежи для остальных компаний в группе безНДСными расходами, а, следовательно, в их части на размер невозможного принятия арендаторами к вычету НДС необходимо увеличивать размер налоговой совокупной нагрузки.
С учетом перечисленных выше факторов, проведенные условные расчеты показали следующее:
В практике TaxCOACH был случай, когда компания оформила лизинг на Общество, применяющее УСН, без учета возвратного вида лизинга. Такая схема



оформления лизинга была предложена лизинговой компанией, поскольку приобретаемое оборудование было импортного происхождения и для удобства лизинговой компании лизингополучатель самостоятельно ввез оборудование на территорию РФ, прошел таможенное оформление, уплатил ввозной НДС и потом продал имущество лизинговой компании, которая, в свою очередь, после покупки, передала это имущество в лизинг Обществу.
Продажа при этом была осуществлена с НДС, что также являлось условием лизинговой компании, применяющей ОСН.
В итоге Общество, применяя УСН, уплатило НДС на таможне, включив для себя его размер в себестоимость оборудования, затем продала это оборудование по данной себестоимости лизинговой компании, начислив сверх этой суммы НДС и затем по договору лизинга должно было уплачивать лизинговые платежи с НДС, не имея возможности принять данный НДС к вычету (необходимо было принимать экстренные меры по переходу компании на общую систему налогообложения). Налицо явная налоговая нецелесообразность схемы возвратного лизинга для компании-упрощенца.
С целью избежания подобных ситуаций рекомендуем заранее сопоставлять условия планируемого к заключению договора лизинга и налоговыми последствиями такого договора с применяемой лизингополучателем системой налогообложения.

2. Лизинг недвижимого имущества.
К данному виду лизинга относится лизинг зданий, сооружений, а также объектов, подлежащих государственной регистрации (например, воздушных и морских судов). Земля, и другие природные объекты не могут быть предметом лизинга.
Поскольку, как правило, недвижимое имущество является достаточно дорогостоящим (что приводит к постановке на учет такого объекта по высокой балансовой стоимости), приобретение его в лизинг позволяет применить коэффициент ускоренной амортизации и списать стоимость объекта быстрее, чем,

например, при покупке недвижимости на заемные средства.
При этом, если договор лизинга недвижимого имущества заключен на срок более года, то он подлежит государственной регистрации в Росреестре.
Регистрации подлежит и сам объект лизинга (как любое недвижимое имущество) - на лизингодателя или лизингополучателя (в зависимости от условий договора и того, на чьем балансе он будет учитываться). В связи с необходимостью регистрации и особенностями нормативного регулирования недвижимого имущества, оно чаще учитывается на балансе лизингополучателя, что не может не отразиться на размере уплачиваемых им налогов на той или иной системе налогообложения.

3. Лизинг или кредит?
Зачастую лизинг рассматривается как альтернатива привлечения на приобретение имущества кредитных средств.
Получить кредит на приобретение дорогостоящего объекта может не любая компания - требований к лизингополучателю предъявляется значительно меньше, чем банком к компании-заемщику. Для получения кредита (особенно при приобретении дорогостоящего имущества) лизингополучатель должен обладать определенными финансовыми показателями, гарантирующими для банка возврат кредита (значительный объем оборотных средств, залог, поручительство). В то же время лизингодатель, как правило, имеет возможность привлечения заемных средств на более выгодных условиях, в том числе для приобретения объекта лизинга. При этом для самого лизингодателя риск невозврата денежных средств (который существует у банка) значительно ниже, поскольку всегда существует возможность оставления у себя объекта лизинга при неуплате лизинговых платежей.
При этом нельзя не обратить внимание на разный механизм отнесения в расходы процентов по кредиту (долговому обязательству) и лизинговых платежей. В отличие от процентов, относимых на расходы нормируемо по правилам ст. 269 НК РФ, лизинговые платежи налогоплательщик вправе отнести на расходы в полном объеме.
Также не стоит забывать и про ускоренный коэффициент амортизации основных средств, приобретенных в лизинг - ОС, приобретенные в кредит амортизируются по общим правилам.

4. Льгота по налогу на имущество - действует и в отношении участников лизинговых отношений.
Не можем не обратить внимания на то, что с 01 января 2013 г. движимое имущество, учитываемое на балансе в качестве основных средств с 01.01.2013 г., не является объектом налога на имущество организаций. Данное освобождение

от налогообложения распространяется и на имущество, приобретенное и учитываемое в рамках договора лизинга. Учитывая, что налог на имущество является составляющей лизингового платежа (в случае учета объекта лизинга на балансе лизингодателя), такое нововведение налогового законодательства должно повлиять на уменьшение размера подлежащих уплате лизингополучателем лизинговых платежей.

В заключение отметим также, что законодательно не установлено каких-либо разрешительных требований к компаниям-лизингодателям (за исключением указания на осуществление такой деятельности в учредительных документах компании), что делает лизинг возможным к применению и в группе компаний, где лизингодателем, например, может выступать компания «Хранитель активов», передавая оборудование в пользование операционной компании не по договору аренды, а по договору лизинга. Такой способ передачи в пользование имущества в рамках группы компаний, с учетом всех особенностей такого договора (в том числе и налоговых), может стать для компании интересной альтернативой традиционной аренде.

О восстановлении НДС при передаче имущества в доверительное управление

В соответствии с п.4 ст.209 ГК РФ передача имущества в доверительное управление не влечет перехода права собственности к доверительному управляющему, который обязан осуществлять управление имуществом в интересах собственника или указанного им третьего лица.
В терминологии Налогового кодекса РФ, в данном случае не происходит реализация имущества собственником доверительному управляющему.
Как следствие, что факт передачи имущества доверительному управляющему не влечет возникновение у него налогооблагаемого дохода, а у учредителя доверительного управления не признается расходом. По аналогии при расторжении договора и возврате имущества учредителю управления не возникает объект налогообложения налогом на прибыль (УСН).
Что касается НДС, то обязанности по его уплате также не возникает, учитывая отсутствие объекта налогообложения - реализации.
Вместе с тем, в настоящее время Министерство финансов РФ и налоговые органы считают, что при передаче имущества в доверительное управление НДС, ранее правомерно принятый к вычету учредителем управления, подлежит восстановлению. Такая позиция в частности изложена в письме Управления

МНС РФ по г.Москве от 22.06.2002 № 24-11/33407, письме Министерства финансов РФ от 03.06.2004 № 03-03-11/90 и недавнем письме Федеральной налоговой службы РФ от 03.05.2012 № ЕД-4-3/7383@, есть и более ранние письма.
Попробуем разобраться, находит ли данная позиция логичное объяснение и отражение в Налоговом кодексе и судебной практике.
Передача имущества в доверительное управление является одним из способов использования этого имущества. Переход права собственности к доверительному управляющему не происходит, так же как и в рамках других договоров об использовании имущества, в частности при передаче имущества в аренду, заключении агентского договора.
При этом в случае выбора сторонами договора аренды вопрос о необходимости восстановления НДС не возникает, по крайней мере пока: арендодатель не обязан восстанавливать НДС, ранее принятый к вычету.
В данной связи позиция налогового органа о необходимости восстановления НДС выглядит по меньшей мере странной. Кроме того, письма фискалов не содержат ответов на автоматически вытекающие вопросы, в частности:
При возврате имущества из доверительного управления собственник получает право повторно принять сумму НДС к вычету;
Возникает ли у доверительного управляющего право применить вычет при получении имущества и, соответственно, обязанность восстановления НДС при расторжении договора и возврате имущества.

Следует отметить, что перечень случаев восстановления НДС содержится в ст.170 НК РФ, является закрытым и не подлежит расширительному толкованию. В этой статье нет прямого указания на необходимость восстановления НДС при передаче имущества в доверительное управление.
Из практики, наиболее распространенный случай возникновения обязанности восстановления НДС связан с прекращением использования имущества в деятельности, облагаемой НДС.
Между тем, в данном случае это основание не может быть применено, поскольку в силу специального указания ст.174.1 НК РФ все операции доверительного управляющего по достижению цели договора (получению максимальной выгоды) облагаются налогом на добавленную стоимость, а на доверительного управляющего возлагаются обязанности плательщика НДС, даже если сам он применяет УСН.

Вопрос о необходимости восстановления НДС рассматривался Федеральным арбитражным судом Северо-Кавказского округа в постановлении от 30.09.2011 по делу № А32-23383/2010. Налоговый орган доначислил НДС, подлежащий по его мнению восстановлению в связи с передачей имущества в доверительное

управление, со ссылкой на нарушение подпункта 4 пункта 2 и подпункта 2 пункта 3 статьи 170 НК РФ (то есть использование имущества для осуществления операций, не облагаемых НДС).
Суды трех инстанций пришли к выводу, что «передача имущества в доверительное управление служит оформлению отношений между учредителем управления и доверительным управляющим и не прекращает использование имущества в операциях, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с главой 21 Кодекса, за исключением товаров, предусмотренных пунктом 2 статьи 170 Кодекса».
Попробуем предположить, что такая позиция контролирующих органов появилась до внесения изменений в НК РФ и введения обязательности начисления НДС на всю выручку доверительного управляющего от управления имуществом. В связи с этим, передавая имущество в доверительное управление управляющему, применяющему УСН, возможно было обложение части доходов от эксплуатации и использования такого имущества по меньшей ставке налога. Введение требования об обязательности начисления НДС при использовании договора доверительного управления сделало нецелесообразным дробление имущественного комплекса между несколькими доверительными управляющими и, автоматически, сделало невозможным уход от обложения НДС выручки от использования имущества.
В любом случае, в настоящее время позиция налоговых органов не основана на буквальном толковании норма НК РФ, логике законодателя и нецелесообразна. Полагаем, что выбор договора доверительного управления как юридической конструкции для извлечения доходов от использования имущества не должно содержать дискриминирующие условия в части налогообложения по сравнению с другими договорными конструкциями.

Разбираем особо: простое товарищество. Дополнительные возможности.

Простое товарищество, при всей сложности его применения, - это уникальный инструмент, предоставляющий возможности для влияния на весь комплекс налоговой, имущественной и управленческой безопасности. Преимущество применения договора простого товарищества в том, что он позволяет не только связать между собой несколько компаний, имеющих целью достижение совместного результата, но и достаточно гибко подходить к регулированию налоговых последствий деятельности каждого из товарищей.

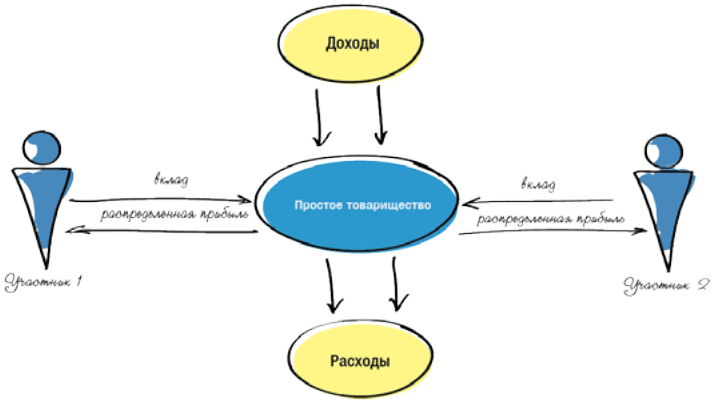
Обратившись к нормам Гражданского кодекса РФ, можно выделить следующие характерные черты этой договорной конструкции:

- простое товарищество - это объединение двух и более лиц (товарищей). Субъектный состав простого товарищества зависит от целей совместной деятельности, для осуществления которой оно создается. Так, сторонами договора простого товарищества, заключаемого в целях осуществления предпринимательской деятельности (извлечения прибыли) могут быть только коммерческие организации и индивидуальные предприниматели; в случае создания простого товарищества для достижения иных, не запрещенных законом, целей круг субъектов, имеющих право участвовать в создании такого товарищества, Гражданским кодексом не ограничен.

- простое товарищество не образует юридическое лицо - это объединение самостоятельных хозяйствующих субъектов.
- цель создания простого товарищества может быть любой, за исключением деятельности, осуществление которой законодательно запрещено.
- в целях осуществления совместной деятельности товарищи вносят вклады в виде: имущества, имущественных прав, денежных средств, ценных бумаг; навыков, умений, знаний; деловых связей, деловой репутации. Размер и вид вносимого каждым товарищем вклада определяется конкретными целями совместной деятельности, возможностями каждого из товарищей и их договоренностями между собой.

Судебная практика положительно относится к возможности внесения в качестве вклада квот, промысловых лимитов, например, на вылов рыбы (Постановление ВАС РФ от 01.03.2012 г. по делу № А73-6230/2010). При осуществлении лицензируемой деятельности, как показывает практика, необходимо наличие лицензий всех, непосредственно осуществляющих такую деятельность, товарищей (Постановление Арбитражного суда Амурской области от 27. 03. 2012 г. по делу № А04-221/2012). Однако, в любом случае все зависит от вида осуществляемой деятельности и лицензионных требований. Вполне возможно внесение в качестве вклада в совместную деятельность и оформленной на товарища лицензии или его членство в саморегулируемой организации строителей.
Денежная оценка вклада каждого товарища осуществляется по соглашению всех товарищей. При этом доли в распределении прибыли необязательно должны быть равными и соответствовать размеру внесенного вклада, что позволяет перераспределять получаемые доходы в пользу товарища с наименьшей ставкой налогообложения.

Схематично конструкция договора простого товарищества выглядит следующим образом:



Участвуя в договоре простого товарищества, каждый из товарищей свободен в одновременном ведении и обычной для него хозяйственной деятельности, в заключении договоров, выполнении работ, оказании услуг, осуществлении производства и/или реализации товаров.
Для третьих лиц при этом ничего не меняется: участники простого товарищества могут не афишировать во вне заключение такого договора (так называемое негласное товарищество). Поэтому третьи лица могут не знать, действует ли организация в своих интересах или в интересах товарищества.
При этом, в случае одновременного осуществления деятельности в своем интересе и в интересах товарищества, участник простого товарищества должен обеспечить раздельный учет доходов и расходов, имущества, а также открыть для ведения расчетов по делам простого товарищества отдельный банковский счет.
В договоре простого товарищества также возможно предусмотреть, что любые действия товарища по умолчанию являются действиями в интересах товарищества.

Еще одна особенность этого договора состоит в отсутствии четких правил и требований учета финансового результата деятельности простого товарищества. Соответствующая глава Гражданского кодекса РФ содержит в основном диспозитивные нормы, позволяющие установить в договоре «иное» (начиная от оценки вклада в совместную деятельность, распределения бремени несения расходов и доли участия в прибыли до установления режима собственности участников на имущество, внесенное каждым из них в качестве вклада).
Правила отражения в бухгалтерском учете результатов участия в совместной деятельности установлены ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной дея-

тельности». Однако оно носит рекомендательных характер и в нем практически нет четких правил ведения учета. Например, даже такой немаловажный вопрос, как распределение затрат на оплату труда сотрудников каждого из товарищей, отдан на откуп договаривающимся сторонам.

На практике совместная деятельность выглядит следующим образом: каждый из товарищей реализует порученную ему функцию, в том числе заключает расходные договоры, а товарищ, ведущий общие дела, ведет учет абсолютно всех доходов и расходов, как на основании собственных документов, так и на основании документов, представленных другими товарищами. Доходы и расходы учитываются по методу начисления (требование п.4 ст. 273 НК РФ).
По окончании отчетного (налогового) периода товарищ, ведущий общие дела, распределяет финансовый результат между всеми товарищами в порядке и долях, предусмотренных договором; именно этот доход учитывается товарищами в целях налогообложения, именно с него необходимо уплатить налог на прибыль или единый налог по УСН.
В соответствии со ст.174.1 НК РФ вся деятельность простого товарищества облагается налогом на добавленную стоимость, независимо от того, какие режимы налогообложения применяют его участники. Иными словами: даже если все участники простого товарищества применяют упрощенную систему налогообложения, вся выручка от совместной деятельности в рамках простого товарищества будет облагаться НДС. При этом также есть право на применение налоговых вычетов по НДС. А вот уже доход каждого участника после распределения прибыли товарищества будет облагаться по ставке УСН.
Примечательно, что к вычету будет приниматься и НДС, уплаченный своим поставщикам компаниями-«упрощенцами», что при ведении ими самостоятельной деятельности невозможно.

В качестве других особенностей налогового учета деятельности в рамках договора простого товарищества можно назвать следующие:
- внесение вклада в простое товарищество не учитывается в качестве расходов передающего товарища (подп. 3 ст. 270 НК РФ), что вполне обоснованно - затраты учитываются единоразово в период их несения;
- участники простого товарищества, применяющие общую систему налогообложения, уплачивают только квартальные авансовые платежи по налогу на прибыль (независимо от оборота нет обязанности уплачивать ежемесячные авансовые платежи) (п.3 ст. 286 НК РФ);
- участники простого товарищества, применяющие УСН, могут выбрать в качестве объекта только «доходы минус расходы» (п.3 ст.346.14 НК РФ);
- поскольку перечень расходов при применении УСН является закрытым, при-

менение договора простого товарищества позволяет товарищам, применяющим УСН, в части операций в рамках договора простого товарищества учесть все расходы, предусмотренные гл. 25 НК РФ;
- налог на имущество в отношении имущества, приобретенного и (или) созданного в процессе совместной деятельности, исчисляется и уплачивается участниками договора пропорционально стоимости их вклада в общее дело. В связи с этим участник, применяющий УСН, освобождается от уплаты налога на имущество в своей доле (ст. 377 НК РФ).
- Налоговым кодексом прямо предусмотрено, что при передаче имущества участнику договора простого товарищества в случае выдела доли участника из общего имущества или раздела общего имущества НДС восстанавливаться не должен (пп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ). Нет обязанности по восстановлению НДС и при передаче имущества в качестве вклада по договору простого товарищества. На это указал Президиум ВАС РФ в Постановлении от 22.06.2010 N 2196/10, указав, что «нормы НК РФ не устанавливают для налогоплательщика, заключившего договор простого товарищества, обязанности по восстановлению НДС, ранее предъявленного к вычету; круг лиц, на которых возложена такая обязанность, установлен ст. 170 НК РФ и не подлежит расширительному толкованию»;
При этом необходимо отметить основные недостатками конструкции договора простого товарищества:
1) убытки простого товарищества не учитываются при налогообложении (п.4 ст.278 НК РФ), то есть отсутствует право переноса их на последующие налоговые периоды;
2) вся выручка простого товарищества облагается НДС, о чем уже упоминалось выше (вместе с тем, есть и право применения налоговых вычетов по всем затратам).
Таким образом, с точки зрения налогообложения рассматриваемая конструкция договора простого товарищества позволит:
принять к вычету весь «входящий» НДС, включая НДС, уплаченный «упрощенцами»;
оптимизировать налоги с доходов посредством переноса части маржинального дохода с товарища, уплачивающего налог на прибыль по ставке 20%, на товарищей-«упрощенцев», являющихся плательщиками единого налога по ставкам 5%, 10% или 15% (установление пониженных ставок единого налога по УСН является прерогативой субъектов РФ);
оптимизировать социальные платежи, поскольку товарищ, применяющий УСН и осуществляющий производственную деятельность, может применять с 2012 г. ставку страховых взносов в размере 20%;
учесть в целях налогообложения прибыли не выручку каждого товарища, а распределенный (очищенный от расходов) доход, что существенно расширяет

резервы на применение УСН (при исчислении предельного размера доходов за основу берется не выручка, а распределенный доход) и делает организации менее «заметными» для ИФНС по показателям деятельности.
Как следует из п. 9 ст. 250, п.4 ст. 278 Налогового кодекса РФ, такой доход включается товарищем в состав внереализационных доходов, после чего подлежит налогообложению в соответствии с применяемой им системой налогообложения.

На практике возникает вопрос, учитывается ли доход, полученный от участия в простом товариществе, при определении права на получение различных привилегий, предусмотренных законодательством (специальные режимы налогообложения, пониженные ставки страховых взносов).
По мнению налоговых органов, полученный товарищем доход представляет собой долю от финансового результата деятельности всех участников договора простого товарищества и учитывается в составе внереализационных доходов (а не доходов от реализации произведенной продукции), в связи с чем деятельность такого товарища не может быть признана производственной.
По нашему же убеждению, само по себе заключение компанией договора простого товарищества, без изменения характера ее деятельности, не должно влиять на использование возможностей, предусмотренных законодательством, за исключением случаев, прямо предусмотренных Налоговым кодексом РФ. Например, законодатель предусмотрел запрет на применение участниками договора простого товарищества системы налогообложения в виде ЕНВД (п.2.1 ст.346.26 НК РФ) и упрощенной системы налогообложения с объектом «доходы» (п.3 ст.346.14 НК РФ).

В тех случаях, когда прямой запрет не установлен, нужно исходить из принципа «разрешено все, что прямо не запрещено». Такого же подхода придерживается и ВАС РФ.
На рассмотрение Президиума ВАС РФ был передан вопрос: учитываются ли в доле дохода, дающей право на применение единого сельскохозяйственного налога (доля доходов от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства должна составлять не менее 70%), доходы, полученные в рамках договора простого товарищества.
Суть спора была в следующем: налогоплательщик заключил договор простого товарищества (договор о совместной деятельности), согласно которому стороны договора объединили свои усилия в целях производства сельскохозяйственной продукции (яровой и озимой пшеницы, ржи, проса, нута и подсолнечника). При этом доход налогоплательщика от участия в данном договоре составил 97%.

Налоговый орган посчитал, что поскольку полученный доход является внереализационным, он не может быть учтен при определении пропорции, дающей право на применение единого сельскохозяйственного налога. Налогоплательщику были доначислены налоги (налог на прибыль и НДС), пени и штрафы исходя из того, что фактически он применял общую систему налогообложения. Суды трех инстанций поддержали позицию налогового органа и отказали в удовлетворении требований налогоплательщика. По мнению судов, Налоговый кодекс РФ связывает право на применение единого сельскохозяйственного налога с доходом от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства. Доход же, полученный от участия в договоре простого товарищества, является внереализационным.

Высший Арбитражный Суд РФ не согласился с выводами нижестоящих судов и налогового органа, отменил судебные акты и принял постановление об удовлетворении требований налогоплательщика (Постановление Президиума ВАС РФ от 28.12.2010 № 9534/10).
ВАС РФ указал, что право на применение данного налогового режима связано, прежде всего, с видом осуществляемой налогоплательщиком деятельности, а не с тем, к какой категории относятся доходы, полученные от этой деятельности.
Полагаем, что по аналогии может быть решен вопрос с правом производственных предприятий, для которых п.8 ч.1 ст.58 Федерального закона от 24.07.2009 №212-ФЗ «О страховых взносах...» установлена пониженная ставка, применять ставку страховых взносов в размере 20% при заключении ими договора простого товарищества.

Наряду с широкими возможностями применения договора простого товарищества в сфере налоговой оптимизации, он одновременно является полезным инструментом в разрешении некоторых сложных вопросов управления. Так, наглядный эффект использования этой договорной конструкции достигается при:
использовании общего имущества, представляющего неделимый объект;
Например, объект недвижимости находится в общей собственности двух или более лиц, одно из которых не принимает непосредственного участия в оперативной деятельности. Заключение договора простого товарищества позволит второму собственнику в качестве товарища, ведущего общие дела, единолично заключать договоры аренды, договоры на обслуживание и т.п., после чего распределять уже чистый доход («все доходы минус все расходы») в пользу каждого из собственников в согласованных пропорциях.
выполнении самостоятельными компаниями отдельных циклов единого процесса (производство, сборка, монтаж, сбыт и т.д.).

Так, к примеру, торговая и производственная компании могут объединить вклады для осуществления совместной деятельности в сфере производства конкретного вида продукции. Торговая компания при этом будет осуществлять закуп сырья, реализацию готовой продукции, вести общие дела, осуществлять учет доходов и расходов и распределять прибыль между участниками. Вкладом производственной компании будут являться производственные навыки. Учитывая, что налоговой базой для исчисления налога с доходов в этом случае является не вся сумма реализации каждой компании, а только распределенная в ее пользу, уже очищенная от расходов простого товарищества, прибыль, это существенно расширяет возможности для применения УСН. А если совместная деятельность связана, к примеру, с производством пищевых продуктов, есть возможность получения дополнительного бонуса в виде сниженной ставки УСН «доходы минус расходы» (в Свердловской области для таких компаний она составляет 5%) и ставки страховых взносов 20% (вместо обычных 30% с 2012 года).

Учитывая вышеперечисленные преимущества, заключение договора простого товарищества нередко рассматривается налоговым органом как попытка получить необоснованную налоговую выгоду.

Вместе с тем, очевидно, что заключение договора простого товарищества имеет и явно выраженный управленческий эффект, поскольку позволяет с помощью договорного инструмента (а не в административном порядке) одновременно удовлетворить противоположные по своей сути потребности: предоставить самостоятельность отдельным подразделениям и сохранить бизнес-процессы, гарантировав успешное выполнение проектов. Судебная практика также идет по пути признания договора простого товарищества обычной практикой хозяйственных взаимоотношений, а не агрессивным способом налоговой оптимизации. Поэтому, несмотря на сложность договорной конструкции и необходимости тщательной проработки всех условий договора простого товарищества, его положительный эффект при построении группы компаний бывает сложно воспроизвести с помощью иных договорных инструментов.

О порядке ведения учета при осуществлении деятельности в рамках договора простого товарищества
О преимуществах использования договора простого товарищества мы уже не раз писали в нашей рассылке (1). Сегодня обратимся к такому немаловажному вопросу, как порядок учета (налогового и бухгалтерского) в простом товариществе. Для простоты восприятия разделим материал на два раздела: учет деятельности простого товарищества и учет у участников договора простого това-

рищества.
Как известно, создание простого товарищества не приводит к образованию юридического лица (п.1 ст.1041 ГК РФ). Однако совместная деятельность, для ведения которой объединились товарищи, осуществляется обособленно от их деятельности вне рамок договора простого товарищества.

Обязанность ведения бухгалтерского учета в простом товариществе вытекает из п.2 ст. 1043 ГК РФ и, как правило, поручается одному из товарищей. Заметим также, что при участии в товариществе компании-нерезидента РФ, ведение учета доходов и расходов такого товарищества для целей налогообложения должно осуществляться российским участником независимо от того, на кого возложено ведение дел товарищества в соответствии с договором (п. 2 ст. 278 НК РФ). Новый ФЗ О бухгалтерском учете также подтверждает необходимость вести учет имущества и хозяйственных операций в рамках простого товарищества с целью определения и разделения между товарищами финансового результата деятельности (п. 3 ст. 2 ФЗ № 402-ФЗ от 06.12.2011), что, однако, не говорит об обязанности сдавать по деятельности товарищества отдельную бухгалтерскую отчетность в налоговый орган.
Учет общего имущества и хозяйственных операций должен осуществляться в соответствии с общими правилами ведения бухгалтерского учета. Особенности бухгалтерского учета совместной деятельности содержатся в пп. 17-21 ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности». Выделим наиболее важные из них:

1. Товарищ, ведущий общие дела, ведет обособленный учет операций товарищества (на отдельном балансе) в общеустановленном порядке. Показатели данного отдельного баланса в отчетность самого товарища не включаются.

2. Имущество, внесенное участниками договора, учитывается обособленно (на отдельном балансе). При этом оценка вкладов производится участниками самостоятельно в договоре простого товарищества (В бухгалтерском учете при этом имущество внесенное или приобретенное в результате совместной деятельности отражается в сумме фактических затрат на его приобретение, изготовление и пр.)

3. Амортизация осуществляется в общем порядке независимо от фактического срока их использования и применяемых ранее (до создания товарищества) способов амортизации товарищем, ведущим общие дела.

4. По окончании отчетного периода финансовый результат - нераспределенная

прибыль/ непокрытый убыток распределяется между товарищами пропорционально их вкладам в порядке, установленном договором.

5. При прекращении договора о совместной деятельности товарищем, ведущим общие дела, составляется ликвидационный баланс. Причитающееся каждому товарищу имущество учитывается как погашение его вклада в совместную деятельность. Как при внесении вклада в договор простого товарищества, так и при его возврате реализации не происходит, а следовательно, не возникает и объекта налогообложения налогом на прибыль и базы по НДС.

6. При совершении в рамках договора простого товарищества операций по реализации, обязанности налогоплательщика НДС возлагаются на участника, ведущего общие дела. Кроме того, ему предоставляются налоговые вычеты, в том числе по основным средствам и нематериальным активам, приобретенным для осуществления операций по производству/реализации товаров (работ, услуг), подлежащим налогообложению НДС. Вычеты возможны при наличии счетов фактур (п. 3 ст. 174.1 НК РФ), выставленных продавцами именно участнику товарищества, ведущему общие дела. Декларация по НДС подается в налоговый орган от имени товарища, ведущего общие дела, а не от имени самого товарищества (см. Письмо Минфина от 15.06.2009 № 03-11-09/212).

Учет у участников договора простого товарищества

Правила бухгалтерского учета у участников простого товарищества, связанного с их участием в нем, содержатся в пп. 13-16 ПБУ 20/03. Отметим основные особенности бухгалтерского и налогового учета:

1. Активы, внесенные в счет вклада по договору простого товарищества учитываются товарищами в составе финансовых вложений по стоимости, по которой они отражены в их бухгалтерском балансе на дату вступления договора в силу. Исходя из этого положения возникает вопрос о порядке оценки таких вкладов товарищей, которые никак не были учтены ими в бухгалтерском учете. Так, в п.1 ст.1042 ГК РФ установлено, что вклад в простое товарищество может состоять не только из денег или иного имущества, но и из профессиональных и иных знаний, навыков, умений, деловой репутации и деловых связей. Профессиональные и иные навыки, умения и т.п. достаточно сложно подтвердить документально. Этим они существенно отличаются от всех иных вкладов, в том числе от исключительных прав (ст.138 ГК РФ). Оценка вкладов осуществляется по соглашению товарищей (п.2 ст.1042 ГК РФ). Порядок оценки и учета таких категорий вклада как личное трудовое участие, навыки, умения, деловая репутация в законодательстве отсутствует. Финансовое ведомство полагает, что, например, деловая репутация, не будучи отражена и оценена в балансе переда-

ющего ее товарища, не может быть вкладом в простое товарищество: Гражданский кодекс не дает юридического определения понятиям «деловая репутация» и «деловые связи», таким образом, применение ст. 1042 ГК РФ практически не представляется возможным. Если в балансе организации не отражена ее деловая репутация, отсутствуют основания для принятия данного актива к учету при осуществлении совместной деятельности (См. Письмо Минфина от 24.07.2000 N 04-02-04/1). Особые навыки и умения в таком случае возможно оценить, заключив самостоятельный гражданско-правовой договор на выполнение определенных действий (оказание услуг, выполнение работ). Цена такого договора, по нашему мнению, и будет стоимостью вклада.
Здесь также важно рассмотреть вопрос внесения основных средств (амортизируемых и неамортизируемых) в качестве вклада в простое товарищество. Упрощенцам, исходя из положений налогового кодекса, в совместную деятельность лучше передавать товарно-материальные ценности или денежные средства. Это связано с применением специальных правил, установленных гл. 26.2 НК РФ для налогового учета операций по выбытию основных средств. Если в совместную деятельность будут переданы основные средства и (или) нематериальные активы, до того как истекли три года с момента учета расходов на их приобретение, придется пересчитать сумму единого налога по УСН за весь период пользования такими объектами, а в отношении основных средств и нематериальных активов со сроком полезного использования свыше 15 лет - до истечения 10 лет с момента их приобретения (п. 3 ст. 346.16 НК РФ). Исключив из расчета единого налога расходы на приобретение передаваемых в совместную деятельность объектов, вы сможете учесть взамен лишь сумму амортизации, рассчитанной по правилам гл. 25 Налогового кодекса.

Однако во внесении в совместную деятельность основных средств имеется и положительный для некоторых налогоплательщиков момент, не столь очевидный на первый взгляд: при покупке дорогостоящих основных средств компания-упрощенец лишается права на УСН с того периода, в котором был нарушен количественный критерий - 100 млн. руб. (пп. 16. п. 3 ст. 346.12 НК РФ). Чтобы избежать этого, возможно внесение основного средства в качестве вклада в договор о совместной деятельности. Тогда (по правилам ПБУ 20/03) основное средство учитывается в качестве финансового вложения товарища и больше не учитывается как основные средства при расчете лимита для применения УСН. Способ, конечно, сомнительный (основное средство можно приобрести в собственность специализированного хранителя активов - если таковой имеется в группе компаний, после чего пользоваться им на основании гражданско-правового договора аренды), однако следуя букве закона эксперты приходят именно к такому выводу.

2. Имущество, подлежащее получению товарищем по результатам раздела в соответствии со ст. 1050 ГК РФ при прекращении совместной деятельности, отражается как погашение вкладов, учтенных в составе финансовых вложений. В случае возникновения разницы между стоимостной оценкой вклада, учтенного в составе финансовых вложений, и стоимостью полученных активов после прекращения совместной деятельности, она включается в состав прочих доходов или расходов при формировании финансового результата.
На практике 100%-е совпадение вклада товарища и того, что он получит при прекращении договора (при реальном осуществлении деятельности в течение продолжительного периода) вряд ли возможно. Поэтому возникает вопрос об учете положительной/отрицательной разницы между двумя данными величинами. Если при возврате имущества участникам совместной деятельности возникает положительная разница, то она включается в состав внереализационных доходов товарища, как доход, полученный от участия в товариществе (п. 9 ст.250, пп. 5 п. 1 ст. 251 НК РФ). Отрицательная разница между данными величинами убытком для целей налогообложения не признается (п. 6 ст. 278 НК РФ). При этом в бухгалтерском учете данная отрицательная разница включается в состав прочих расходов и признается постоянной разницей (п. 4, 7 ПБУ 18/02) и приводит к возникновению постоянного налогового обязательства - суммы, которая увеличивает сумму налога на прибыль текущего отчетного периода (то есть на сумму данной отрицательной разницы необходимо исчислить и уплатить налог на доход в том налоговом периоде, в котором она возникла).

3. Начисление амортизации по принятому после прекращения деятельности товарищества имуществу осуществляется в течение вновь установленного срока полезного использования, в соответствии с ПБУ 6/01.

4. Бухгалтерская отчетность товарищами предоставляется в общем порядке с учетом финансовых результатов, полученных по договору простого товарищества. В пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках показывается:
- доля участия (вклад) в совместную деятельность;
- доля в общих совместных обязательствах;
- доля в совместно понесенных расходах;
- доля в совместно полученных доходах.

5. При применении одним или всеми участниками договора ОСН необходимо также определиться с порядком исчисления и уплаты налога на имущество. В соответствии с п. 1 ст. 377 НК РФ налоговая база в рамках договора простого товарищества определяется исходя из остаточной стоимости признаваемого объ-

ектом налогообложения имущества, внесенного товарищем по договору, а также приобретенного/созданного в процессе совместной деятельности и составляющее общее имущество товарищей. Данное имущество, как говорилось выше учитывается на отдельном балансе товарищем, ведущим общие дела. При этом каждый участник (применяющий ОСН) производит исчисление и уплату налога на имущества, внесенного в качестве вклада в товарищество самостоятельно. В отношении приобретенного/созанного в процессе совместной деятельности имущества исчисление и уплата налога производится пропорционально вкладу товарища в общее дело (2).

Резюмируя вышесказанное, напрашивается вывод о том, что при взвешенном и профессиональном подходе ведение учета в простом товариществе не потребует сильного увеличения трудозатрат Вашего персонала, и, безусловно, будет несоизмеримым «недостатком» по сравнению со всеми преимуществами, получаемыми компанией от его использования. При этом никогда не следует забывать о том, что любые инструменты оптимизации являются индивидуальными, невозможно составить универсальный договор/иную документацию, «схему», которые подошли бы всем бизнесменам одновременно. Иначе, все достоинства инструмента могут обернуться для Вас совершенно неожиданными последствиями.

Ссылки:

1. См., напр., рассылка № 77 (281) от 01.02.2011 г. «Разбираем особо. Простое товарищество. Дополнительные возможности».
2. Подробнее об этом см. Письмо Минфина РФ от 28.08.2012 г. № 03-03-05-01/12

Непростые убытки в простом товариществе

О преимуществах использования договора простого товарищества мы уже не раз писали в нашей рассылке (1). Сегодня обратимся к такому немаловажному вопросу, как порядок учета (налогового и бухгалтерского) в простом товариществе. Для простоты восприятия разделим материал на два раздела: учет деятельности простого товарищества и учет у участников договора простого товарищества.

Налоги, как известно, являются не причиной, но неизбежным следствием любой хозяйственной деятельности, поэтому, выбирая определенный договор для опосредования взаимоотношений необходимо четко представлять налоговые последствия.

Говоря о налоговых последствиях заключения договора простого товарищества, мы среди прочего упоминаем о двух условно отрицательных последствиях:

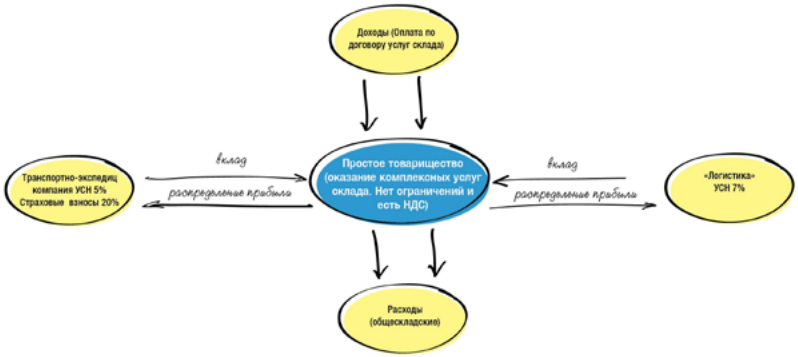
1) Обязанность исчислять НДС со всей выручки простого товарищества независимо от системы налогообложения, применяемой самими товарищами;

2) Убытки товарищества не распределяются между товарищами и не учитываются ими при налогообложении.

И если о неизбежном возникновении НДС написано уже ни мало комментариев, вынесено множество судебных решений, то убыткам простого товарищества уделяется несравненно меньше внимания.
Помимо неудачности проекта, для которого товарищи объединили ресурсы, «убытки» могут возникнуть, если непосредственно сама деятельность, для ведения которой объединяются товарищи, не приносит прибыли, например:
- созданный (построенный) общими усилиями объект безвозмездно передается в государственную (муниципальную) собственность, поскольку для его эксплуатации необходимы специальные навыки;
- созданный (построенный) общими усилиями объект используется товарищами самостоятельно.
Эти случаи не являются редкостью. Видимо в связи с этим вопрос о конституционности соответствующей нормы Налогового кодекса РФ стал недавно поводом для обращения в Конституционный суд РФ.
Рассмотрим на примере один из практических случаев, который мог привести к неожиданным налоговым последствиям.
Несколько организаций, являющихся собственниками земельных участков, расположенных в пределах некой производственной базы, договорились «скинуться» на строительство нового газопровода. Все технические согласования и допуски были пройдены, после чего ОблГаз предложил заключить собственникам договор простого товарищества и даже предоставил форму договора.
Особенность проекта в том, что несмотря на явную необходимость газопровода для ведения нормальной хозяйственной деятельности, организации-собственники не могут самостоятельно осуществлять эксплуатацию газопровода, поскольку объективно требуется обеспечить:
- наличие лицензии на право эксплуатации опасного производственного объекта;
- производственный контроль за соблюдением требований промышленной безопасности на объекте;
- заключить договор страхования гражданской ответственности за причинение

вреда в результате аварии на опасном объекте;
- содержание охранных зон объектов системы газоснабжения в пожаробезопасном состоянии;
- наличие договора на обслуживание с профессиональными аварийно-спасательными службами для обеспечения готовности к действиям по локализации и ликвидации последствий возможных аварий;
- наличие постоянного резерва финансовых средств и материальных ресурсов для локализации и ликвидации последствий аварий;
- создание и функционирование системы наблюдения, оповещения, связи и поддержки действий в случае аварии и поддержание указанных систем в пригодном к использованию состоянии и т.д.

Иными словами, необходимо наличие специфичных ресурсов, что возможно только для специализированной организации. Именно поэтому построенные объекты (водопроводы, газопроводы) передаются на баланс области (города), которые в свою очередь передают их для эксплуатации ГУПам и МУПам.
Согласитесь, инвестирование денежных средств в строительство газопроводов является вполне разумным с точки зрения предпринимательской деятельности. Понесенные затраты в терминологии Налогового кодекса РФ являются однозначно экономически обоснованными, направленными на получение доходов и документально подтвержденными.
Между тем, если строительство газопровода осуществляется не одной компанией, а несколькими, и для формализации отношений выбран договор совместной деятельности (простого товарищества), то все организации ждет неприятный сюрприз в виде фактической невозможности учесть при налогообложении свою долю затрат.



Передача имущества, в том числе денежных средств, не признается реализацией (под.4 п.3 ст.39 Налогового кодекса РФ).

Сам вклад в простое товарищество не признается расходом участника договора при его передаче (п.3 ст.270 НК РФ).
В данном случае вкладом являлись денежные средства в согласованных пропорциях, необходимые для строительства газопровода.
Учитывая, что само простое товарищество не получило доходов (построенный объект был передан безвозмездно на баланс субъекта РФ), прибыль для распределения между товарищами отсутствует.
В соответствии с п.4 ст.278 НК РФ убытки товарищества не распределяются между его участниками и при налогообложении ими не учитываются, то есть отсутствует право переноса их на последующие налоговые периоды.
В результате, затраты в размере нескольких десятков миллионов рублей, обоснованно понесенные в целях обеспечения нормальной хозяйственной деятельности, могут оказаться осуществленными за счет чистой прибыли только из-за выбора конструкции договора простого товарищества. При этом очевидно, что именно такой договор является наиболее подходящим для урегулирования взаимоотношений самостоятельных компаний, преследующий обоюдную цель.
Такая ситуация даже стала поводом для обращения конкретного налогоплательщика в Конституционный Суд РФ, поскольку арбитражные суды всех инстанций отказали в удовлетворении его требований об оспаривании решения налогового органа.
Конституционный Суд РФ в Определении об отказе в принятии жалобы к рассмотрению от 04.06.2013 года отметил, что законодательством предусмотрен особый порядок налогообложения при осуществлении деятельности по договору простого товарищества, в том числе особенности порядка распределения прибыли, расходов и убытков. Субъекты экономической деятельности выбирают формы ее осуществления по своему свободному усмотрению, что «может влечь возникновение налоговых преимуществ определенных форм экономической деятельности в определенных условиях и для определенной категории субъектов».
Указанный вполне очевидный довод Конституционного Суда РФ еще раз подтверждает необходимость тщательного анализа и выбора договорных конструкций исходя из конкретных целей и планов налогоплательщика.

Нестандартные случаи использования договора совместной деятельности (простого товарищества) (кейсы из практики taxCOACH®)

В сегодняшней рассылке мы познакомимся с вариантами использования конструкции договора совместной деятельности (простого товарищества) для решения точечных задач в бизнесе.
Напомним, суть договора о совместной деятельности состоит в том, что два и

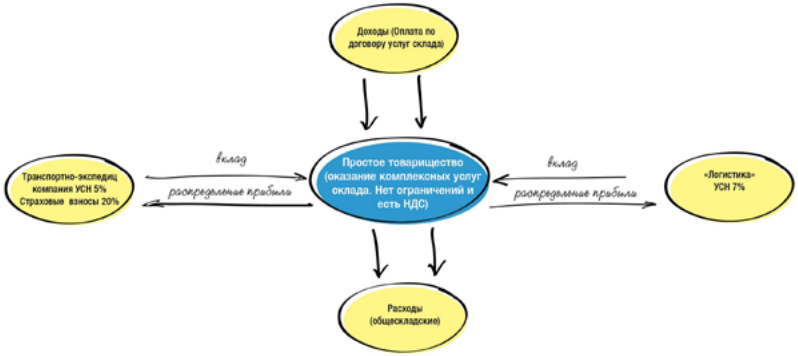
более лица
(именуемые товарищами) объединяют свои вклады для ведения совместной предпринимательской деятельности с целью извлечения прибыли (ст. 1041 ГК РФ). При этом нового юридического лица не образуется, то есть простое товарищество - это некая юридическая фикция (виртуальный субъект), существующая только на бумаге.
Договор совместной деятельности (простого товарищества) позволяет не только связать между собой несколько самостоятельных компаний, имеющих целью достижение совместного результата, но и достаточно гибко подходить к регулированию налоговых последствий деятельности каждого из товарищей.
Кейс № 1. Объединение в рамках договора совместной деятельности (простого товарищества) логистической и транспортно-экспедиционной компании для оказания комплексных услуг торговым компаниям
Необходимость существования двух самостоятельных компаний была обусловлена в конкретной ситуации спецификой бизнес-процессов, наличием самостоятельных ответственных лиц и системой мотивации. С одной стороны, объединение этих компаний в одну могло стать демотивирующим стимулом для конкретного руководителя, лишившегося поста директора компании, с другой - эти процессы взаимно дополняют друг друга и направлены на достижение совместной цели.
Гарантировать успешное достижение цели их фактического объединения для оказания единой услуги призван договор совместной деятельности (простого товарищества). При этом в договоре детально регламентируется порядок взаимодействия сотрудников одной компании с сотрудниками другой, совместной рабо-

(ст. 1042 ГК РФ):
Вкладом товарища признается все то, что он вносит в общее дело, в том числе деньги, иное имущество, профессиональные и иные знания, навыки и умения, а также деловая репутация и деловые связи.
Вклады товарищей предполагаются равными по стоимости, если иное не следует из договора простого товарищества или фактических обстоятельств. Денежная оценка вклада товарища производится по соглашению

ты над заказами. Иными словами, договор предоставляет возможность отразить уже имеющиеся бизнес-процессы и процедуры без какого-либо их изменения.
Итак, вкладом компании «Логистика» стали: право пользования оборудованным складским помещением, трудовые ресурсы, профессиональные знания, навыки и умения в сфере складской логистики.
Вклад Транспортно-экспедиционной компании: трудовые ресурсы, право пользования транспортными средствами для транспортировки товара, профессиональные знания, навыки и умения в сфере экспедирования грузов.

Итог совместной деятельности - возможность оказания клиентам (заказчикам)

комплексных услуг склада, включающих:



- приемку товара;
- складирование в соответствии с требованиями к конкретной группе товара;
- санитарный контроль;
- комплектовка партий товара, подготовка заказа на отгрузку;
- погрузочно-разгрузочные работы;
- транспортно-экспедиционные услуги по доставке грузов до Покупателей;
- утилизация брака и списанного товара и т.д.

(ст. 278, п.9 ст.250 НК РФ):

Доходом товарища признается не вся выручка, а только распределенная в его пользу доля прибыли (финансовый результат) по результатам совместной деятельности пропорционально вкладу.

Налог с доходов исчисляется и уплачивается каждым товарищем самостоятельно в соответствии с применяемой системой налогообложения (ОСНО, УСНО).

Не были упущены из внимания и возможности налоговой оптимизации, что особенно интересно продемонстрировать на примере Свердловской области. Так, применение договора совместной деятельности (простого товарищества) позволило его участникам оставаться в пределах выручки по УСН.

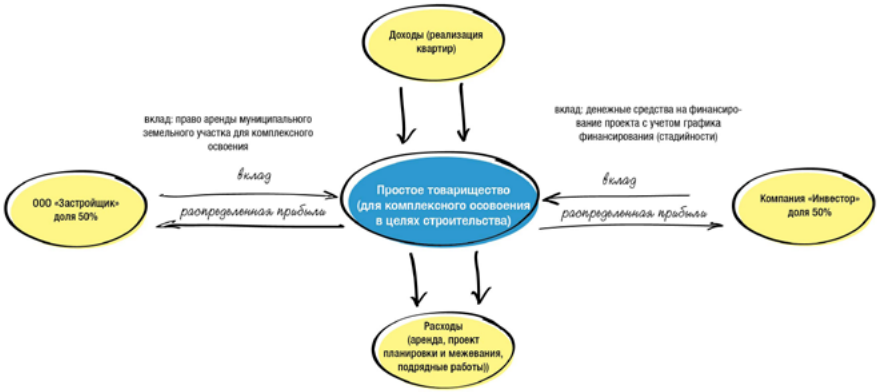
При этом специфика видов деятельности позволила добиться дополнительного эффекта: один из участников договора имеет право применять пониженную ставку по страховым взносам (20 %) и пониженную ставку по налогу по УСН (зависит от региональных «льгот»). Например, в Свердловской области Транспортно-экспедиционная компания имеет право уплачивать налог по УСН по ставке 5 %.

Таким образом, непростой, на первый взгляд, инструмент гармонично вписался в реалии конкретного бизнеса, позволив решить сразу комплекс задач.

Кейс № 2. Договор совместной деятельности для инвестирования строительства

Использование договора совместной деятельности (простого товарищества) широко используется застройщиками для юридического оформления отноше-

ний с инвесторами - физическими лицами, так как это позволяет обойти гарантии, предоставляемые дольщикам Федеральным законом «Об участии в долевом строительстве...».
Но мы не об этом...
В проектах по комплексной застройке территорий (жилых кварталов) чаще, чем обычно, объединяются партнеры, обладающие разными ресурсами: у одного - денежные средства, у второго - способность выполнить проект силами своей строительной компании, у третьего - право аренды земельного участка и административный ресурс.
Рассматриваемый договор позволяет урегулировать отношения партнеров по такому коммерческому проекту, включив не только условия распределения доходов, но и ответственность в случае нарушения договора и, что особенно важно, гарантии Инвестора.
В данном примере Инвестор и Застройщик объединили свои вклады в совместную деятельность по комплексному освоению земельного участка.



Вклад Застройщика - право аренды муниципального земельного участка.
Роль Инвестора в подобных проектах сводится к финансированию проекта, поэтому вклад этого товарища - денежные средства.

Партнеры договорились, что прибыль от реализации проекта будет разделена в равных долях. Но для Инвестора важны дополнительные гарантии, например, через закрепление равных прав на земельный участок. И договор простого товарищества позволяет Инвестору такие гарантии дать!

В договоре можно предусмотреть обязанность внести изменения в договор аренды муниципального земельного участка, включив соарендатора (компанию «Инвестор»). Эта возможность зависит от условий и срока конкретного договора аренды - в ряде случае возможно внесение в него изменений только с письмен-

ным уведомлением Арендодателя, что позволит избежать длительных и изнуряющих бюрократических процедур. В частности, согласно п. 9 ст. 22 Земельного кодекса РФ при аренде земельного участка, находящегося в государственной или муниципальной собственности, на срок более чем пять лет арендатор земельного участка имеет право передавать свои права и обязанности по договору третьему лицу, без согласия собственника земельного участка при условии его уведомления.
Это лишь две иллюстрации неограниченных возможностей, которые нам предоставляет конструкция договора совместной деятельности (простого товарищества). Он позволяет дать юридическую защиту самым смелым пожеланиям партнеров. А ни это ли самое важное для плодотворного сотрудничества в целях извлечения максимальной прибыли.

Налоговая проверка Простого товарищества: возможны ли преимущества?

Многие выпуски нашей рассылки посвящены примерам успешного использования Простого товарищества при структурировании бизнеса. Однако истинная эффективность того или иного инструмента, в первую очередь налоговой экономии, зачастую оценивается налогоплательщиками исключительно через успешность прохождения контрольных мероприятий. Доверие к этому инструменту несколько умаляет отношение налоговиков в недавнем прошлом к использованию договора исключительно в рамках налоговых схем для агрессивной оптимизации с использованием УСН 6%.
Вместе с тем конструкция Простого товарищества с одной стороны, действительно, может вызвать дополнительное внимание налоговых органов (хотя совсем не обязательно, мы знаем несколько реальных бизнесов, десятилетиями работающих в рамках этого договора без выездных проверок). Однако, с другой стороны, существенно усложняет проведение налогового контроля, и это нам известно, как говорится, из первых уст. Напомним, что участниками договора о Совместной деятельности являются самостоятельные хозяйствующие субъекты. Само же Простое товарищество юридическим лицом не является, а следовательно, провести его проверку - просто невозможно. Очевидно, что выездные проверки могут осуществляться только в отношении отдельного субъекта. Проверяют, как правило, товарища, ведущего общие дела и исполняющего обязанности налогоплательщика НДС, поскольку потребность в экономии этого налога заставляет предпринимателей взаимодействовать с проблемными контрагентами, на выявление сделок с которыми сегодня и ориентированы налоговики в первую очередь. При проверке товарища, ведущего общие дела, особое внимание уделяется его раздельному учету своей и совместной деятельности.

Однако учитывая существующий порядок выхода на проверку (подробнее СМ. НАШИ РАССЫЛКИ здесь, тут и там) и, к примеру, факт регистрации участников Простого товарищества в разных налоговых инспекциях, возможность проведения ВНП в отношении всех товарищей одномоментно - крайне маловероятна.
В свою очередь и особенности учета доходов в рамках Простого товарищества позволяют налогоплательщикам оставаться малоинтересными для своей налоговой, поскольку Товарищ, не ведущий общие дела, в своей отчетности отражает уже очищенный доход от совместной деятельности - прибыль товарищества, которая, конечно, может быть существенно ниже размеров общей выручки, на которую и ориентируются налоговики. И наконец, конструкция этого договора позволяет применять УСН даже при общем обороте от совместной деятельности, превышающем в разы допустимые пределы выручки для спец. режима.
Однако о работе Простого товарищества налоговики могут узнать из данных налоговых деклараций по НДС, возможных пояснительных записок.
В практике, конечно, встречаются случаи проведения контрольных мероприятий в отношении участников Простого товарищества, часть из судебных дел связана с особенностями учета (например, дело «Чебаркульской птицы» (1), а часть - с фактами взаимодействия с проблемными контрагентами.
(1) Подробнее: Особенности уплаты НДС в Простом товариществе
Один из последних примеров мы и рассмотрим (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 14.01.2014 по делу №А21-610/2012) :
В рамках совместной деятельности работали три субъекта, один из которых - исполняющий обязанности налогоплательщика НДС, был уличен налоговыми органами в связи с юридическим лицом, умышленно созданным «для осуществления незаконных банковских операций» (читай - обналичиванием). Установив факт подобных взаимоотношений налоговый орган доначислил компании НДС и Налог на прибыль со всей суммы перечисленных средств (более 22 млн. рублей), что составило более 5,7 млн. рублей ко взысканию.
Однако в суде, несмотря на вступившие в силу приговоры, подтверждающие факты создания контрагентов налогоплательщика исключительно для преступных действий, компании удалось отделаться, как говориться, малой кровью, абсолютно законными способами:
Во-первых, суд учел реальную стоимость расходов на закуп товара, снизив подлежащий к уплате налог на прибыль (напомним, что «расчетный метод» не распространяется на НДС);
Во-вторых, суд определил итоговый размер налога на прибыль проверяемого налогоплательщика с учетом размера прибыли от совместной деятельности, подлежащей ему при распределении в соответствии с условиями Договора.
Таким образом, несмотря на установленный факт перечисления в адрес проблемного контрагента денежных средств, уменьшающих в итоге налоговые

обязательства ВСЕХ участников Простого товарищества, налоговые доначисления были только у товарища, ведущего общие дела, поскольку контрольные мероприятия были проведены только в отношении него. Безусловно, имея вступившее в силу решение суда, установившего подобные факты - доначислить оставшимся товарищам налоги будет проще, однако уже в рамках отдельных проверок, требующих хоть и недолгого, но все же отдельного времени, и по ИХ налоговым ставкам. И кроме того, говорить об ответственности за взаимоотношение с проблемными контрагентами в отношении остальных участников будет сложнее, поскольку они не вступали в прямые контакты с ними.
Подобная судебная практика определенно может дать ориентиры для механизма снижения налоговых рисков, в том числе в случае вынужденного взаимодействия с проблемными контрагентами, например, за счет установления минимальной доли в прибыли от совместной деятельности у товарища, ведущего общие дела... В этом случае, однако, необходимо помнить о следующем: вопрос принятия товарищами решений о выборе поставщика все равно будет исследоваться и этот момент необходимо продумать заранее, заложив, например, особые условия принятия решений в рамках совместной деятельности; при закупе «виртуального» товара, якобы использованного в совместной деятельности, говорить об отсутствии умысла остальных товарищей вряд ли возможно: чего не могло быть - того не могло быть.
P.S. Говоря о последней судебной практике, касающейся Простого товарищества, не можем не остановиться на следующем моменте: проводя налоговую проверку организации, являющейся участником Простого товарищества, налоговый орган может не учесть расходы налогоплательщика в качестве «индивидуальных», которые понесены им в интересах совместной деятельности, признав их «вкладом в совместную деятельность». По этой причине, напоминаем о необходимости более тщательной проработки условий Договора Простого товарищества, в первую очередь касающихся определения перечня расходов совместной деятельности. См. Определение ВАС РФ от 27.11.2013 по делу №А80-349/2012

Особенности уплаты НДС в Простом товариществе

Теме успешного использования при структурировании бизнеса Договора простого товарищества посвящены многие выпуски нашей рассылки. Действительно, переоценить этот управленческий инструмент, который к тому же позволяет в некоторых случаях получить законную налоговую экономию, сложно. Однако при его использовании может возникнуть немало вопросов, вызванных нечеткостью и, порой, откровенной нелогичностью законодателя. Один из таких вопросов - особенности уплаты НДС.

Необходимо напомнить, что деятельность, осуществляемая в рамках Договора простого товарищества, облагается налогом на добавленную стоимость независимо от налоговых режимов, применяемых товарищами в отдельности.

При этом НК РФ устанавливает, что «ведение общего учета операций, подлежащих налогообложению... возлагается на участника товарищества, которым являются российская организация либо индивидуальный предприниматель» (п. 1 ст. 174.1).
Иными словами, участники товарища должны из своего состава выбрать товарища, который будет исполнять обязанности налогоплательщика НДС.
Справочно:

В соответствии с действующим законодательством помимо «основной роли» у участника Договора Простого товарищества могут быть три различных статуса:

Участник, ведущий бухгалтерский учет общего имущества товарищей (п. 2 ст. 1043 ГК РФ);
Участник, ведущий общие дела от имени всех товарищей на основании п. 2 ст. 1044 ГК РФ;
Участник, ведущий общий учет операций, подлежащих обложению НДС в соответствии со ст. 174.1 НК РФ

При этом участник договора простого товарищества может быть наделен как одной из вышеуказанных обязанностей, так всеми вместе. Как правило, совмещение этих ролей у одного товарища удобно и в таком случае такого товарища принято называть «товарищ, ведущий общие дела».

Поскольку налоговый учет по НДС возлагается на одно лицо, возникают следующие вопросы:

1. Порядок учета «входного» НДС и заявления его к вычету.

Положения п. 3 ст. 174.1 НК РФ устанавливают, что налоговые вычеты по НДС предоставляются только участнику товарищества, исполняющему обязанности налогоплательщика при наличии счетов-фактур, выставленных продавцами этому лицу.

Эта норма введена в 2005 году. Но на протяжении нескольких следующих лет суды придерживались подхода, сформированного ВАС РФ еще до введения ст.

174.1 НК РФ, что НДС, заявляемый к вычету, может быть уплачен поставщику (подрядчику), как участником ведущим общий учет операций, так и участником, совершившим сделку.

Из п. 2 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 10.12.1996 г. № 9 следует, что НДС по сделке в общих интересах участников простого товарищества может быть уплачен любым из товарищей.

Соответственно, и налоговый вычет суммы НДС, предъявленного по сделке в общих интересах, может быть применен любым из товарищей.

Решение Арбитражного суда Краснодарского края по делу № А-32-23788/2007-51/524-2009-29/82
от 31 августа 2009,
оставленное без изменений Постановлением ФАС Северо-Кавказского округа от 01 марта 2010 года ,
см. также постановление ФАС Поволжского округа от 19.12.2007 г. по делу № А55-8136/2007, Постановление 11 арбитражного апелляционного суда от 17.09.2007 г. по делу № А55-8138/2007

Однако судебная практика последних лет идет по пути буквального толкования закона, указывая, что вычет может быть предоставлен ТОЛЬКО участнику, исполняющему обязанности налогоплательщика НДС

Итак, правом на вычет по НДС обладает только участник, ведущий общий учет операций, подлежащих налогообложению НДС, и только в том случае, если счет-фактура выставлена продавцами на его имя (Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 30.04.2013 г. № А43-13567/2012, Определением ВАС от 29.07.2013 №ВАС-9386/13 в пересмотре этого дела в порядке надзора отказано).

Поскольку последнее слово осталось за высшей судебной инстанцией, подтвердившей, что нарушения норм материального права в этом деле не было, налогоплательщики вынуждены таким образом выстраивать финансовые потоки в рамках совместной деятельности, чтобы максимально учесть весь «входной» НДС. Иными словами, основной закуп товаров (работ, услуг) должен быть сосредоточен у одного из товарищей. Оставшиеся товарищи могут заключать расходные сделки от имени товарища, ведущего налоговый учет, на основании выданной доверенности, либо нести расходы, заранее имея ввиду включение всей суммы (вместе с НДС) в расходы товарищества.

При этом также необходимо отметить, что налоговый вычет может быть предоставлен при соблюдении следующих двух условий:

- указанные товары (работы, услуги) приобретены для операций, облагаемых НДС.

ООО «Чебаркульская птица» и ОАО «Комбинат хлебопродуктов им. Григоровича» заключили договор простого товарищества в целях строительства коплекса по производству мяса цыплят-бройлеров. Ведение общих дел поручено ООО «Чебаркульская птица», применяющая ЕСХН. Участниками простого товарищество предусмотрено раздельное использование построенных объектов недвижимости, т.е. владение, пользование и распоряжение объектом недвижимости тем товарищем, в пользу которого оно распределено. Поскольку ООО «Чебаркульская птица» в связи с применением с ЕСХН плательщиком НДС не являлось, оно не вправе заявлять суммы НДС, предъявленные подрядными организациями при проведении капитального строительства, в качестве налоговых вычетов. Налоговые вычеты в данном случае указанному требованию не отвечают, поскольку соответствующие товары (работы, услуги) были приобретены для строительства объектов недвижимости в рамках совместной деятельности, а в отношении построенных объектов участниками договора простого товарищества предусмотрено раздельное использование. Таким образом, по мнению суда, НДС, предъявленный подрядными организациями при строительстве объекта, используемого по окончанию строительства единолично участником договора простого товарищества на ЕСХН, не может быть принят этим участником к вычету.

Постановление Президиума ВАС РФ по делу № 1118/13 от 16.07.2013 г.

- участник товарищества, ведущий общий учет операций, ведет раздельный учет товаров (работ, услуг, имущества, нематериальных активов), используемых по договору простого товарищества, и используемых им в иной деятельности.

ООО «Магнат» заключил с ООО «Дан» договор простого товарищества в целях извлечения прибыли от оптовой торговли алкогольной продукцией и от оказания транспортных услуг. ООО «Магнат», находящемуся на УСН с объектом «Д-Р», было поручено вести общий учет операций для целей налогообложения НДС. Суд отказал ООО «Магнат» в принятии входящего НДС к вычету, поскольку Общество не представило доказательств ведения раздельного учета. По мнению суда, факт заключения договора простого товарищества без осуществления

фактической хозяйственной деятельности не может свидетельствовать о возникшей обязанности по исчислению и уплате НДС.

Постановление ФАС Дальневосточного округа от 24.12.2013 г. по делу № А51-7523/2013

2. Порядок выставления счетов-фактур и уплата налога

Если с позицией, что вычеты могут быть предоставлены только по счетам-фактурам, выставленным исключительно на товарища, ведущего общие дела, можно, скрипя сердцем, согласиться, то с идеей, что и исходящие счета-фактуры должны быть выставлены также исключительно этим лицом, согласиться категорически нельзя.
Налоговые обязательства - это следствие хозяйственной деятельности, но никак не определяющие ее условия. Иными словами, положения Гражданского законодательства - первичны, Налогового - вторичны.

Буквальное толкование пунктов 1 и 2 ст. 174.1 НК РФ может навести на мысль, что и «исходящие» счета-фактуры в Простом товариществе может выставлять только один из товарищей, который ведет общий учет операций по НДС.
При реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав в соответствии с договором простого товарищества (договором о совместной деятельности), договором инвестиционного товарищества, концессионным соглашением или договором доверительного управления имуществом участник товарищества, концессионер или доверительный управляющий обязан выставить соответствующие счета-фактуры в порядке, установленном настоящим Кодексом.

При этом в п. 1 указанной статьи под участником товарищества понимается участник товарищества, на которого возложено ведение общего учета операций, подлежащих налогообложению НДС. пп. 1 и 2 ст. 174.1 НК РФ
Такое толкование можно встретить и в судебной практике: «Заключая договор простого товарищества, участники должны определить, кто из них будет вести общий учет операций, подлежащих обложению НДС, т.е. в чьи обязанности будет входить исчисление и уплата НДС со всей выручки от реализации товаров (работ, услуг) в рамках договора простого товарищества. Реализуя товары (работы, услуги), передавая имущественные права по договору простого товарищества, участник товарищества обязан от своего имени выставить счета-фактуры покупателям в соответствии со статьей 168 Налогового кодекса РФ (п. 2 ст. 174.1 НК РФ). ... То есть, от имени ПИТ Нива+ документы выписываться не

могли. ООО «Нива+» являясь участником товарищества, на которого возложена обязанность по ведению общих дел, то от имени ООО «Нива+» и должны были выписываться счета-фактуры, и соответственно налог должен был уплачиваться в бюджет ООО «Нива+» (Постановление 16 арбитражного апелляционного суда от 18.07.2012 г. по делу № А63-5694/2011).

Вместе с тем, данная позиция не отражает гражданско-правовой сути Договора простого товарищества, а следовательно, является ошибочной.
Для ведения совместной деятельности (простое товарищество) объединяются самостоятельные коммерческие субъекты для того, чтобы вместе действовать в целях извлечения прибыли (ч. 1 ст. 1041 ГК РФ).

Очевидно, что каждый товарищ вносит ту часть навыков, умений и возможностей, которые у других товарищей отсутствуют либо их недостаточно, в том числе и связи с контрагентами (клиентами, поставщиками, подрядчиками и т.п.). Вполне вероятно, что закупом товаров может заниматься одно лицо, а его сбытом совершенно другое. Следовательно, «входной» НДС будет связан с одним товарищем, который занимается закупом, «исходящий» с товарищем, организующим продажи. При этом может быть, что контрагенты каждого из товарищей вовсе не захотят работать с другим товарищем, ведь они его не знают. Более того, именно эти связи каждого товарища могут быть первостепенным его вкладом в совместную деятельность.

По этой причине, обозначение в качестве обязательного условия, что все счета-фактуры в рамках совместной деятельности выставляются только одним из товарищей, не отражает сути договора и вступает в противоречие с целями и принципиальными положениями Гражданского кодекса РФ. Особенно учитывая, что Простое товарищество может быть негласным, а для обеспечения этой негласности товарищи обязаны выставлять счета- фактуры только от своего имени:

1. Договором простого товарищества может быть предусмотрено, что его существование не раскрывается для третьих лиц (негласное товарищество). К такому договору применяются предусмотренные настоящей главой правила о договоре простого товарищества, если иное не предусмотрено настоящей статьей или не вытекает из существа негласного товарищества.

2. В отношениях с третьими лицами каждый из участников негласного товарищества отвечает всем своим имуществом по сделкам, которые он заключил от своего имени в общих интересах товарищей.

3. В отношениях между товарищами обязательства, возникшие в процессе их совместной деятельности, считаются общими.
ст. 1054 ГК РФ
Если взглянуть на ситуацию под иным углом зрения, выставленные счета-фактуры отражают налог к уплате. Вряд ли налоговый орган будет против, если простое товарищество в лице отдельного товарища в качестве налога к уплате учтет налог по счетам-фактурам других товарищей. Уменьшения налоговой базы нет.

Если, действительно, счета-фактуры может выставлять только один из товарищей, зачем тогда в кодексе понятие «общий учет операций»? Было бы только указание на то, что товарищ, ответственный за ведение налогового учета, ведет у себя раздельный учет осуществляемых им операций в качестве товарища простого товарищества и операций, осуществляемых не в качестве товарища. И никакого «общего учета» не требовалось бы.

Подводя итог, можно отметить следующее:
- в целях получения вычетов по НДС в простом товарище счета-фактуры поставщиков (подрядчиков) должны быть выставлена на имя товарища, ведущего общие дела (исполняющего обязанности налогоплательщика НДС);
-исходящие счета-фактуры в рамках Простого товарищества могут быть выставлены от имени любого из товарищей, иное противоречит гражданско-правовой сути Договора о совместной деятельности.

Вопросы владения бизнесом: чем может помочь договор инвестиционного товарищества?

Потребность в скрытом владении компанией часто возникает по тем или иным причинам в российском бизнесе. И зачастую первоочередной задачей здесь является не налоговая оптимизация (исключение взаимозависимости компаний-контрагентов, например), а защита целостности бизнеса. Не секрет, что рейдерские захваты из силового своего выражения постепенно превращаются в юридические войны, осуществлению которых способствуют многочисленные несовершенства законодательства. Да мало ли каких еще причин сокрыть факт владения компанией может быть.

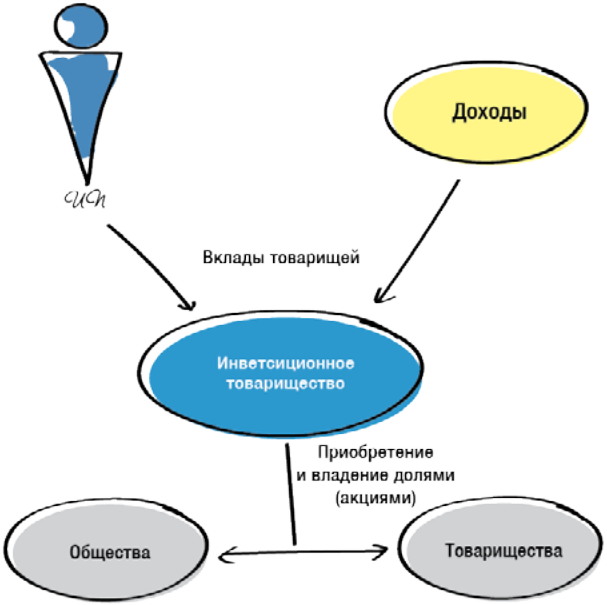
Вот и наш последний клиент обратился с подобной просьбой. Он начинал новое направление деятельности и не хотел, чтобы об этом знали его партнеры, с которыми обострились отношения. Такие известные варианты, как владение новой операционной компанией этого направления через ЗАО (ментально он не

доверял такому способу) или Перекрестное владение (он не хотел открыто выступать руководителем компании) ему не подходили, а скрытое владение через иностранную компанию пока было экономически не оправданным. В качестве инструмента был избран Договор Инвестиционного товарищества. Инструмент новый и мало кем опробованный.

Договор инвестиционного товарищества (ИТ), являясь разновидностью договора о совместной деятельности, опосредует отношения по совместному приобретению/отчуждению акций, долей и иных подобных активов.

Некоторые особенности этого договора:

Участниками договора (товарищами) могут быть только юридические лица и индивидуальные предприниматели (ИП). Их роли в рамках договора распределяются следующим образом:



товарищи, участвующие только вкладами (это могут быть как юридические лица, так и ИП), передающие в качестве вкладов в ИТ денежные средства и получающие прибыль от деятельности ИТ;

управляющие товарищи (ими могут быть только юридические лица), которые уполномочены выступать от имени товарищества, заключать сделки, вести иные общие дела.

Особенность статуса управляющего товарища состоит также в том, что в отличие от товарищей, участвующих только вкладами, управляющие товарищи вправе вносить вклады в ИТ не только денежными средствами, но и иными активами

(долями, неимущественными правами, имуществом, деловой репутацией). При этом законом предусмотрена обязательная оценка неденежного вклада профессиональным оценщиком;
Самая главная особенность - это возможность очень гибкого регулирования отношения сторон: законодательство предусматривает широкие возможности для проработки вопросов управления ИТ, регулирования отношений товарищей, а также процедуры владения активами ИТ.
Наряду с самим договором предусмотрена возможность подписания сторонами инвестиционной декларации (политики ведения общих дел), в которой определяется объем полномочий управляющего товарища по заключению сделок части размера сделок, контрагентов и т.д.
По аналогии с управлением в хозяйственных обществах по части вопросов решение может приниматься только всеми товарищами (например, путем проведения собраний) или инвестиционным комитетом (представляющим интересы товарищей также как Совет директоров – интересы участников/акционеров).
Этот договор подлежит обязательному нотариальному удостоверению и хранению.
Также договор ИТ предоставляется в налоговый орган. Иные лица информацию об условиях и составе участников договора в открытом доступе получить не могут.
Именно эти особенности и позволили нам использовать этот договор для сокрытия факта владения бизнесом:
Поскольку доли/акции компаний приобретаются ИТ в лице его управляющего товарища, формально (в ЕГРЮЛ, реестре акционеров) именно он и становится владельцем активов, а доли/акции приобретают статус общего имущества ИТ.
При этом доля каждого из товарищей на данное имущество определяется пропорционально размеру его вклада, внесенного в ИТ.
Таким образом, сразу и явно установить владельца доли/акций нельзя. Опосредовано через управляющего товарища долей/акциями владеют все товарищи.
При этом, поскольку доли товарищей определяются договором, третьи лица информации и том в каком размере каждый из товарищей владеет долей в общем имуществе не имеет.
Также доли и акции управляющих товарищей, которыми они владели до вступления в ИТ, могут быть их вкладом в совместную деятельность. В этом случае формально также поменяется владелец активов (долей) – на управляющего товарища, ведущего учет общего имущества. Таким образом, также можно скрыть фактическое владение бизнесом, при этом обязательно детально урегулировав полномочия управляющего товарища (юридического лица с номинальным участником и директором), ведущего учет общего имущества, по владению и распоряжению передаваемыми активами.

К тому же если юридических лиц в группе компаний больше, чем сособственников и затруднен вопрос с выбором участников/акционеров для всех компаний – договор ИТ позволяет аккумулировать владение в рамках учета общего имущества ИТ и распределять прибыль от участия в компаниях согласно любой договоренности партнеров. Учитывая общее владение всеми долями у каждого из партнеров существует гарантия получения справедливой доли в прибыли всей группы компаний, а не отдельных субъектов, где он числится как участник/акционер.

Кроме того, выстраивание такой цепочки владения усложняет обращение взыскания на имущество по обязательствам одного из товарищей. Так, например, если выдел доли должника в натуре, согласно условиям договора ИТ, невозможен либо против выдела или перевода его прав и обязанностей по договору ИТ возражают остальные товарищи, кредитор вправе требовать продажи должником своей доли остальным участникам товарищества по рыночной стоимости. При этом законом не определен порядок определения рыночной стоимости, не предусмотрена обязательная профессиональная оценка, а конфиденциальность договора ИТ делает получение сведений о действительном размере и стоимости доли товарища достаточно затруднительным.

Учитывая возможность внесения управляющими товарищами неимущественных складов (в том числе профессиональными навыками, репутацией и т.д.) в случае риска предъявления претензий к одному из товарищей его долю в общем имуществе можно быстро размыть.

Еще одна задача этого клиента нашла свое решение благодаря этому договору: клиент допускал возможность последующей продажи этого нового направления бизнеса в виде доли в операционной компании, а следовательно, хотел заранее избрать наиболее выгодный с точки зрения налогообложения механизм продажи.

В части реализации долей, принадлежащих ИТ, учитывая правила налогообложения доходов, также есть интересные особенности:

После получения дохода от продажи доли в юридическом лице, уполномоченный управляющий товарищ вычитает с полученного дохода все общие расходы ИТ (в том числе, например, собственное вознаграждение) и уже затем распределяет полученные денежные средства между товарищами пропорционально их долям в ИТ;

Полученный доход товарищи включают в свою налогооблагаемую базу и уплачивают налог в соответствии с применяемой ими системой налогообложения.

Таким образом, собственник бизнеса, зарегистрированный в качестве ИП (УСН Д-Р), при продаже доли в юридическом лице как товарищ-участник ИТ облагает полученный доход по ставке УСН, применяя объект «Доходы, уменьшенные на величину расходов» (например, в Свердловской области ставка - 7% (!), а объ-

ект «Доходы» налогоплательщик-участник ИТ применять не вправе). Тогда как при продаже доли в качестве участника ООО – физического лица налогообложение происходило бы по ставке 13%.
Вместе с тем, при всех перечисленных особенностях конструкции ИТ, способных решать актуальные для бизнеса задачи, зачастую даже не связанные напрямую с инвестиционной деятельностью (например, в части владения долями и их реализации), достаточно сложная процедура учета и налогообложения, обязательность нотариальной регистрации договора, необходимость в детальном прописании всех условий требует осторожно применять данный инструмент оценив предварительно его выгодность при всех сложностях использования.

Апгрейд инвестиционного товарищества: вступили в силу значимые изменения

Уже более чем два года действует федеральный закон, регулирующий уникальную для российского права договорную конструкцию - инвестиционное товарищество. Об ее особенностях и возможностях применения мы подробно рассказывали в рассылке «Вопросы владения бизнесом: чем может помочь договор инвестиционного товарищества».
Напомним несколько значимых задач, которые подсилу решить данному договору:
возможность юридического закрепления согласованных долей собственников в бизнесе (в том числе и в имуществе) в ситуациях, когда есть несколько направлений бизнеса и компаний, в которых доли собственников распределены по-разному;
обеспечение скрытого владения по желанию кого-либо из участников договора;
возможность аккумулирования прибыли от одних бизнес-проектов и инвестирования ее в другие с полным обособлением каждого направления и минимальными налоговыми последствиями;
распределение зон ответственности исходя из компетенции и роли каждого участника договора;
гибкий порядок принятия решений (исходя из функций каждого участника, определение последнего голоса за тем или иным собственником по определенному кругу вопросов и т.д.).
Несмотря на столь полезный потенциал договора за весь период действия закона об инвестиционном товариществе в Свердловской области, в частности, не зарегистрировано ни одного договора. Предполагаем, что причиной тому являлась недостаточная проработанность положений Закона, вопросов налогообложения и отсутствие каких-либо разъяснений со стороны компетентных органов, что затрудняет и согласование условий договора с нотариусом. Часть проблем-

ных моментов устранена 02 августа, когда вступили в силу изменения, внесенные федеральным законом от 21.07.2014 г. № 220-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «Об инвестиционном товариществе».
Существенным новациям в регулировании института и будет посвящена сегодняшняя рассылка.
1) Самое важное изменение, на наш взгляд, - это новая формулировка предмета договора, определение того, что понимается под совместной инвестиционной деятельностью товарищей. Такая деятельность теперь предполагает объединение для осуществления инвестирования общего имущества в объекты инвестирования (1) (это могут быть и девелоперские проекты, и дорожные работы, и участие в долях/акциях юридических лиц, приобретение имущества и т.д.).

(1) пп. 1 п. 1 ст. 2 Федерального закона от 28.11. 2011 г. № 335-ФЗ «Об инвестиционном товариществе»

Отметим, что до 2 августа под такой деятельностью понимался более узкий круг действий - приобретение, отчуждение акций, долей и т.д.
Сноска:
Объектами инвестиционной деятельности в РСФСР являются вновь создаваемые и модернизируемые основные фонды и оборотные средства во всех отраслях и сферах народного хозяйства РСФСР, ценные бумаги, целевые денежные вклады, научно-техническая продукция, другие объекты собственности, а также имущественные права и права на интеллектуальную собственность.
ст. 3 Закона РСФСР от 26.06.1991 г. № 1488-1 «Об инвестиционной деятельности в РСФСР» в действующей редакции

Таким образом, исходя из нового определения, инвестиционное товарищество может не только быть владельцем долей, акций и иных ценных бумаг, но и быть участником инветиционного проекта напрямую, например как сторона договора инвестирования любого иного договора, предполагающего вложение инвестиций/опосредующего участие в инвестпроекте.
Очевидно, что это поспособствует увеличению в дальнейшем количества заключаемых договоров инвестиционного товарищества.
2) Изменилась часть императивных требований к условиям договора:
Так, смягчается запрет на рекламу деятельности товарищества. Теперь возможно размещать информацию о договоре на собственном сайте товарищества и других сайтах в интернете. Ранее введенный полный запрет на рекламу деятельности выглядел странно, ограничивал и приток инвестиций и участников в товарищество, и привлекательность самого инструмента.
Значительно упрощен порядок передачи в качестве вклада в общее имущество

неденежных активов: недвижимости, интеллектуальной собственности и т.д. Привилегия внесения неденежных вкладов раньше была только у управляющих товарищей (что было не совсем понятно, поскольку инвестиции могут носить не только денежный характер). Теперь неденежный вклад может внести любой товарищ (и управляющий, и просто вкладчик).

К тому же, если ранее для неденежного вклада обязательно требовалась оценка профессионального оценщика, то сейчас договором можно предусмотреть иной порядок оценки стоимости вклада. Таким образом, участники договора могут сами оговорить, каким образом проводить оценку (например, по договоренности между собой), что значительно упрощает возможность внесения какого-либо имущества, долей, акций в качестве вклада в инвестиционное товарищество, что также значительно упрощает организацию деятельности товарищей в рамках договора.

Закон также отмечает, что при передаче в общее имущество товарищества недвижимости, иных объектов, сведения о которых подлежат обязательной регистрации, необходимо внести соответствующие регистрационные записи о смене владельца объекта на инвестиционное товарищество в лице управляющего товарища, на которого договором возложена функция управления общим имуществом. Остальных товарищей в качестве собственников в соответствующих реестрах госорганов видно не будет.

При этом в состав общего имущества может быть внесено как собственное имущество, так и находящееся в доверительном управлении, в случае если доверительный управляющий является участником договора. Право собственности на такое имущество к товариществу в таком случае не переходит. Аналогично, предполагаем, могут быть внесены и арендные права, лицензионные соглашения и т.д. Таким образом может быть обеспечено в том числе и скрытое владение активами.

Также уточнен порядок присоединения к договору новых товарищей, изменение договора и т.д.

Важным нововведением является возможность заключения договора инвестиционного товарищества путем присоединения к уже существующему договору в целом намеренного участвовать в нем лица. В этом случае управляющим товарищем и таким лицом заключается соглашение о присоединении, определяющее условия, порядок и сроки внесения новым участником вклада в общее дело. Изменений в договор при этом вносить не требуется. Это значительно упрощает порядок включения в состав новых товарищей и проведения процедуры нотариального удостоверения увеличения состава участников договора - регистрировать у нотариуса потребуется только соглашение о присоединении.

Все это говорит о смягчении правил в отношении договора и передаче большего количества вопросов на разрешение самим товарищами, что увеличивает

возможности договора в юридическом закреплении реальных договоренностей сторон.

3) Значительно изменены правомочия, обязанности и статус управляющего товарища.

В первоначальной редакции закона статус управляющего товарища определялся договором и выданной ему остальными товарищами доверенностью. Таким образом, управляющий товарищ являлся представителем остальных участников договора в рамках полномочий, оговоренных в доверенности.

Новая редакция предполагает, что управляющий товарищ правомочен на действия в интересах остальных участников в силу самого договора и доверенности от остальных товарищей ему не требуется. По сути он получает как бы статус руководителя по аналогии с юридическими лицами и обязан указывать, что действует в рамках договора инвестиционного товарищества в сделках, заключаемых с третьими лицами.

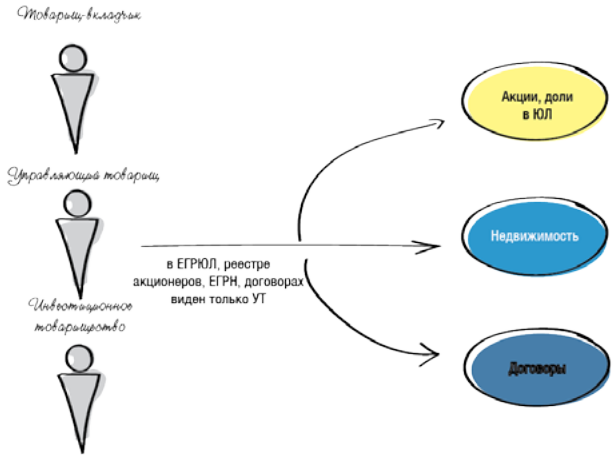
Руководящая роль управляющего товарища прямо отражена в новом законе: в первую очередь, именно он принимает решения по общим делам товарищества, если иной порядок принятия решений товарищи не предусмотрели в договоре. Также, учитывая, что управляющих товарищей может быть несколько, руководящие функции между ними возможно разделить (например, в случае осуществления товарищем лицензируемой деятельности, по разным проектам, направлениям деятельности, исходя из их компетенции и т.д.). При этом за последствия действия в рамках своей деятельности все управляющие товарищи несут солидарную ответственность.

Таким образом, закон позволяет максимально гибко подойти к распределению обязанностей между товарищами, определению ответственных лиц и порядку принятия решений по определенным вопросам. Так, договором может быть предусмотрен инвестиционный комитет (включающий в себя всех или часть товарищей), который будет решать наиболее важные вопросы (например, одобрение определенных сделок, включение в состав новых товарищей и т.д.). При этом порядок голосования в комитете возможно определить в договоре по разным вопросам совершенно разными способами (исходя из размеров вкладов, по одному голосу у каждого товарища, иным способом). Ранее закон прямо предусматривал, что каждый товарищ в комитете имеет один голос. Это делает возможным отразить в договоре практически любые договоренности товарищей по вопросам управления и принятия решений.

По аналогии с юридическими лицами также вводится обязанность по ведению управляющим товарищем реестра участников договора и предоставления сведений из него по требованию имеющих на это право государственных органов, иных лиц. Таким образом, сведения о составе участников договора теперь содержатся в самом договоре, хранящемся у нотариуса, в налоговой инспекции и

у управляющего товарища. В самом ЕГРЮЛ при этом, а также в иных реестрах госорганов, например по недвижимости, видно только управляющего товарища и реквизиты договора. Сведений о других товарищах там не содержится. К тому же товарищ теперь вправе участвовать в договоре через посредника, заключив с ним, например, агентский договор. В этом случае даже в самом договоре инвестиционного товарищества будет виден только посредник, реальный инвестор останется за кадром.

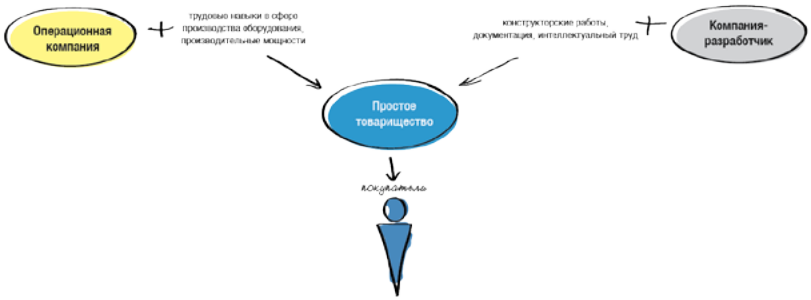
Таким образом, учитывая все положительные изменения в части регулирования договора инвестиционного товарищества, можно говорить о том, что для



обличения в юридическую форму деятельности по отдельным инвестиционным проектам, ведения разных направлений деятельности и гибкого регулирования отношений инвесторов - это одно из наиболее удобных и подходящих решений. Однако, конечно, не обошлось и без негативных моментов: в договоре ИТ больше не смогут участвовать физические лица в статусе индивидуальных предпринимателей, что разрешалось ранее. Однако если до 02 августа индивидуальный предприниматель уже стал участником договора инвестиционного товарищества, он вправе продолжать в нем участвовать. Это, конечно, является негативным моментом, поскольку не всем частным инвесторам захочется участвовать в договоре не лично, а через юридическое лицо. Возможно это связано в нюансами привлечения ИП к ответственности, однако, инициаторы внесения изменений такое свое решение никак не объясняют.

Также, несмотря на существенное увеличение сферы применения договора в инвестиционной деятельности в пояснительной записке к федеральному закону от 21.07.2014 г. № 220-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «Об инвестиционном товариществе» говорится о том, что другие нормативные акты

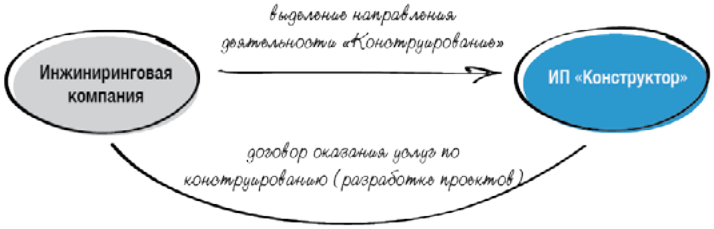
редактированию в связи с изменениями не подлежат. Однако, например в форме о предоставлении финансового результата деятельности инвестиционного товарищества, которая должна ежеквартально направляться в налоговый орган, предусмотрен расчет результата только в отношении операций с ценными бумагами, долями и акциями. При этом понятие инвестиционных объектов, как мы уже выяснили, намного шире. Каким образом в этой форме рассчитывать финансовый результат по иным сделкам товарищества пока неясно - возможно изменения все таки потребуются, уже исходя из практики деятельности инвестиционных товариществ, которых в Россси пока единицы.
Данная договорная конструкция была выбрана в связи с тем, что она представляет собой чрезвычайно гибкий инструмент, позволяющий решить одновременно несколько задач:



Посредством договора простого товарищества, несмотря на выделение интеллектуальной составляющей бизнеса в качестве отдельного субъекта, было обеспечено сохранение существующего процесса производства и порядка взаимодействия сотрудников двух компаний, как будто они по-прежнему трудятся в единой организации.
В рамках договора простого товарищества была обеспечена безопасность собственников бизнеса от возможного лишения права собственности на результаты интеллектуального труда. Данная цель была достигнута с помощью отражения в договоре условия, что именно Компания-Разработчик закрепляла за собой право собственности на созданные объекты интеллектуальной собственности. В самом же простом товариществе отсутствует необходимость регистрации прав на результаты интеллектуальной деятельности.
Также реализация данного варианта позволила сэкономить налоги на доходы следующим образом:
Сохранено право на применение компаниями УСН даже при значительном увеличении оборотов по продажам оборудования посредством того, что в целях налогообложения прибыли, полученной в результате деятельности простого товарищества, учитывается только распределенный доход каждого товарища,

величину и частоту выплат которого можно регулировать в договоре с целью соблюдения условий применения УСН.
Большая часть дохода от деятельности по разработке и продаже оборудования оставлялась на Компании-Разработчике, как субъекте с меньшей ставкой единого налога. с 01 января 2013 г. на территории Свердловской области введены дифференцированные ставки единого налога на УСН. В частности, для того вида деятельности, как «Научные исследования и разработки» предусмотрена льготная ставка в размере 5 %
, что дает возможность Компании-Разработчику, основным видом деятельности которой являются разработки различных объектов интеллектуальной собственности, использовать льготную ставку по налогу. Однако, для этого организации потребовалось вести учет расходов на НИОКР.
Помимо перечисленного, выделение Компании-Разработчика из Операционной компании с последующим их объединением путем заключения между ними договора простого товарищества предоставило возможность применения Компанией-Разработчиком (при подтверждении основного ОКВЭД по классу «научные исследования и разработки») и Операционной компанией (в случае подтверждения основного класса ОКВЭД «производство машин и оборудования» или «производство электрооборудования, электронного и оптического оборудования») пониженной ставки страховых взносов в размере 20%, при соблюдении условия, что доля доходов от реализации продукции по данному виду деятельности составляет не менее 70 % в общем объеме доходов.
Кейс № 2. Выделение направления деятельности «Конструирование» путем регистрации индивидуального предпринимателя «Конструктор».
В данном случае суть бизнеса заключалась в осуществлении Инжиниринговой компанией оптовой продажи оборудования с одновременным составлением по нему проектной документации.
Изучив специфику бизнеса, эксперты пришли к выводу о целесообразности выделения направления деятельности «Конструирование» путем регистрации конструктора в качестве ИП для достижения указанных выше целей.
Регистрация одного из сотрудников Инжиниринговой компании в качестве ИП и организация с ним работы на основе гражданско-правового, а не трудового договора хорошо легли в основу существующих отношений, поскольку лицам, оказывающим услуги по разработке объектов интеллектуальной собственности, свойственно обладать самостоятельностью, быть фрилансерами, работающими самими на себя.
Экспертами при реализации такого варианта было предусмотрено, что бывший сотрудник - ИП «Конструктор» не обладал значимыми активами, основная его ценность заключалась в проектно-конструкторских навыках, наличии сотрудников, обладающих такими навыками.

Отношения между Инжиниринговой компанией и ИП «Конструктором» были построены на основании договора оказания услуг по конструированию (разработке проектов).
В этот договор в целях обеспечения контроля со стороны собственников за сохранностью их прав на объекты интеллектуальной собственности важно было включить условие о том, что право собственности на разработанные проекты, результаты интеллектуальной деятельности должно быть зарегистрировано не



на исполнителя - ИП «Конструктора» (бывшего сотрудника Организации), а на заказчика - Инжиниринговую компанию.
При выделении направления деятельности «Конструирование» путем регистрации ИП «Конструктор» также была достигнута цель оптимизации налогообложения доходов с помощью:
Принятия на расходы выплат, осуществляемых Инжиниринговой компанией в пользу ИП «Конструктора» за оказываемые им услуги по конструированию.
Возможности использования ИП «Конструктором» преимуществ уплаты налога с доходов на УСН по вознаграждению, полученному в рамках договора от Инжиниринговой компании. Как уже отмечалось, на территории Свердловской области установлена льготная ставка единого налога на УСН для такого вида деятельности, как «научные исследования и разработки», что дает возможность конструктору, основным видом деятельности которого будут конструирование и разработки нового оборудования, узлов оборудования, использовать льготную ставку по налогу.
При этом, разработка объектов интеллектуальной собственности ИП «Конструктором» за счет вознаграждения, выплачиваемого в соответствии с договором об оказании услуг по проектированию (разработке) с одновременной уплатой минимального налога с доходов на УСН, дает возможность осуществлять более свободное расходование денежных средств.
Кроме этого, необходимо сказать, что ИП «Конструктору» не нужно подтверждать расходы на создание изобретения или полезной модели, ставить его на учет, поскольку индивидуальные предприниматели не обязаны вести бухгалтерский учет.
По поводу страховых взносов в данном случае следует отметить, что фиксиро-

ванная сумма страховых взносов, подлежащая уплате индивидуальным предпринимателем, в размере 35 664, 66 рублей засчитывается в счет уплаты единого налога на УСН.

Апгрейд норм по интеллектуальной собственности: внесены изменения в четвертую часть ГК

С 1 октября 2014 года вступили в силу изменения в 4-ю часть Гражданского кодекса РФ, регулирующую отношения в сфере прав на объекты интеллектуальной собственности.

В данной рассылке мы обратим внимание на те изменения, которые в первую очередь могут коснуться группы компаний при выстраивании договорных взаимоотношений по использованию результатов интеллектуальной деятельности.

И хотя большинство компаний вообще никак не оформляют использование или наличие нематериальных активов - практически в любом бизнесе они присутствуют. А оформление отношений в этой сфере является одним из ключевых элементов обеспечения безопасности бизнеса, причем не только имущественной, но и налоговой, и управленческой.

Обозначим только ряд задач, которые могут быть решены с использованием интеллектуальной собственности в ходе структурирования бизнеса:

получение роялти, например, может стать альтернативой дивидендным выплатам собственнику бизнеса особенно в тех случаях, когда официально участником компании он не является;

лицензионные платежи, выплачиваемые Хранителю активов, позволяют осуществлять таким образом финансирование приобретения им имущества. При этом в отличие, например, от аренды (рыночность стоимости которой легко проверяется), завышение размера лицензионных платежей доказать практически невозможно. Это связано со сложностью оценки как стоимости самого нематериального актива, так и его реальной ценности для компании-пользователя. Тем более порядок определения размера платежей может быть разнообразным: процент от выручки компании, твердая денежная сумма, единоразовая выплата и т.д.

Важно отметить, что учитывая особенности каждого объекта интеллектуальной собственности и договора по его использованию всегда необходимо обращать внимание на следующие моменты:

регистрировать ли объект в Роспатенте или использовать его без регистрации. Например, на изобретение можно получить патент, придав ему огласку, а можно без регистрации использовать как секрет производства и сохранить в тайне от третьих лиц:

- кто будет владельцем объекта интеллектуальной собственности (это может

быть и компания, и ИП, физическое лицо - например, собственник бизнеса), в связи с чем имущественные риски и возможности налоговой оптимизации будут различаться;

- кто непосредственно использует объект интеллектуальной собственности

Объекты права интеллектуальной собственности	Обязательность регистрации
Средства индивидуализации	
Товарные знаки	Обязательна
Наименование места происхождения товара	
Коммерческое обозначение	Не предусмотрена
Фирменное наименование	Определяется в учредительных документах и отражается в ЕГРЮЛ
Объекты патентного права	
Изобретение	Обязательна - выдается патент
Полезная модель	
Промышленный образец	
Ноу-хау (секрет производства)	не предусмотрена
Объекты авторского права	не предусмотрена, но возможна в добровольном порядке для программ для ЭВМ и баз данных

- в своей деятельности (например, изобретения или ноу-хау могут принадлежать собственнику, а использоваться производственной компанией, торговой компанией, региональным представительством);
- каким договором закрепить отношения между правообладателем и пользователем нематериального актива:
- как определить вознаграждение за использование объекта (в процентах от выручки, твердой сумме и др.). При этом следует исходить из решения вопросов о том на какой компании необходимо, чтобы оседала прибыль, создаваемая с использованием объекта интеллектуальной собственности, на какие цели планируется использование платежей и т.д.

если речь идет о создании нематериального актива по заказу или в рамках трудовых отношений важно детально проработать все нюансы по передаче прав на актив заказчику/работодателю, выплате вознаграждения исполнителю/работнику, вопросы возможности использования ими созданного объекта и т.д.

Все указанные моменты необходимо продумывать и в том числе с учетом недавних изменений ГК РФ.

Так, изменено определение понятия ноу-хау (секрета производства). Если раньше это могли быть сведения любого характера (в том числе, например, о способах осуществления профессиональной деятельности) и главными признаками признания их ноу-хау была коммерческая ценность и неизвестность третьим лицам, то теперь это могут быть только сведения в научно-технической сфере (п. 1 ст. 1465 ГК РФ).

На первый взгляд может показаться, что круг сведений, которые можно призна-

вать ноу-хау значительно ограничен. Однако, с учетом того, что под научно-технической деятельностью понимается довольно обширная область (согласно

Объекты права интеллектуальной собственности	Применяемые договорные конструкции	Регистрация перехода права по договору в Роспатенте
Средства индивидуализации		
Товарные знаки	1) Договор об отчуждении исключительного права на товарный знак; 2) Лицензионный договор на использование товарного знака; 3) Договор франчайзинга; 4) Залог	Обязательна
Наименование места происхождения товара	возможность передачи права пользования или отчуждения исключительного права законодательством не предусмотрена	———
Коммерческое обозначение	Исключительное право на КО может перейти только в составе предприятия в порядке универсального правопреемства Право на использование КО может быть предусмотрено договором аренды предприятия или договором франчайзинга	не осуществляется
Фирменное наименование	Исключительное право использования ФН неотчуждаемо и не может быть передано ЮЛ по договору	———
Объекты патентного права		
Изобретение Полезная модель Промышленный образец	1)Договор об отчуждении права на получение патента, заключаемый автором 2) Договор об отчуждении патентообладателем исключительного права (патента) 3) Лицензионный договор 4) Залог	Обязательна
Ноу-хау (секрет производства)	1) Договор об отчуждении исключительного права на секрет производства; 2) Лицензионный договор производства; 3) Залог 4) Договор коммерческой концессии (франчайзинга)	не осуществляется
Объекты авторского права	1) Договор об отчуждении исключительного права на секрет производства; 2) Лицензионный договор производства; 3) Залог	не осуществляется, за исключением случаев заключения договора в отношении базы данных, программы для ЭВМ, зарегистрированных в Роспатенте

Федеральному закону «О науке и государственной научно-технической политике» это деятельность, направленная на решения технологических, инженерных, экономических, социальных, гуманитарных и иных проблем), предполагаем, что для большинства обладателей и пользователей ноу-хау существенно ничего не поменяется.

При этом если ранее наличие секрета производства всегда сопровождалось обязательностью введения и соблюдения режима коммерческой тайны (что требовало оформления значительного объема документов, допусков, постоянного контроля за соблюдением режима и т.д.), то теперь владелец ноу-хау вправе сам устанавливать виды и количество способов защиты конфиденциальности сведений. Это существенно облегчает признание каких-либо коммерчески цен-

ных сведений компании секретом производства с возможностью соответствующего оформления их использования, передачи в пользование третьим лицам и получения дохода.
В части совместного владения несколькими субъектами одним нематериальным активом больше свободы дано правообладателям для урегулирования отношений между собой в соглашении. Наряду с вопросами распределения дохода, владения объектом, они самостоятельно могут определять кто и какими способами вправе распоряжаться (п. 3 ст. 1229) результатом интеллектуальной деятельности. Таким образом, совладельцы могут возложить все вопросы по использованию объектом, заключению договоров и т.д. на кого-то одного из них. Это позволяет максимально точно отразить в соглашении действительные отношения и роли совладельцев в части управления нематериальным активом.
Еще одним важным изменением является изменение порядка регистрации интеллектуальных прав, договоров, связанных с результатами интеллектуальной деятельности.
С 1 октября 2014 года регистрации подлежит не договор (лицензионный, франчайзинга и т.д.), а переход/предоставление права использования. И хотя пока еще Роспатент ничего не поменял в порядке регистрации лицензионных и иных договоров и принимает все документы по старым требованиям, вскоре следует ожидать изменения регламента работы по регистрации, на что необходимо обращать внимание.

В части урегулирования отношений между работником и работодателем появилась возможность заключения между ними лицензионного договора (на условиях простой лицензии). Таким образом, при сохранении за работником исключительных прав на нематериальный актив, лицензионным договором возможно определить, срок, способы использования работодателем актива и размер вознаграждения, выплачиваемый за это работнику. Ранее такой возможности не существовало - работодатель мог использовать созданный объект только теми способами, которые оговаривало служебное задание. Это позволит, в частности, компании-работодателю не ставить нематериальный актив на свой учет, что связано с необходимостью формирования его первоначальной стоимости, дальнейшей амортизации и т.д. А поскольку зачастую отсутствует учет затрат на ниокр, сложно определить стоимость актива. С другой стороны для ценных ключевых сотрудников лицензионные платежи могут стать дополнительным мотивирующим бонусом от компании.
Поскольку с лета этого года предусмотрена возможность залога объектов интеллектуальной собственности - теперь возможно и обращение взыскания на исключительные права - патенты, товарные знаки и т.д. С учетом их возможной весомой стоимости, а иногда и ключевого значения для бизнеса - значение вве-

дения данной нормы велико.

Залог становится еще одним основанием, наряду с договором об отчуждении, для передачи исключительного права и смены правообладателя, а объекты интеллектуальной собственности могут служить средством обеспечения по обязательствам, что увеличивает ценность активов бизнеса.
Отдельно следует обратить внимание на изменение норм в части предоставления права пользования нематериальным активом на условиях исключительной лицензии. Согласно новой редакции ГК РФ если иное не будет указано в договоре факт исключительной лицензии означает и запрет самому правообладателю (собственнику объекта интеллектуальной собственности) на период действия договора использовать переданный объект.

Особенно важно обращать внимание на возможность такого запрета при передаче права пользования третьему лицу (например, по договору франчайзинга). Как правило, продвижение товаров и услуг под своей торговой маркой через контрагентов не предполагает, что сам собственник перестанет ее использовать. Однако неуказание на это в договоре с условием об исключительной лицензии может повлечь за собой претензии со стороны пользователя и соответствующие финансовые потери.

Подводя итоги анализа можно говорить о том, что хотя на первый взгляд существенно значимых для деятельности бизнеса изменений не произошло, многие из них увеличили свободу действий сторон по урегулированию отношений в данной сфере, что позволяет наиболее оптимально для каждой отдельной компании решить для себя вопросы владения, использования и оформления объектов интеллектуальной собственности в решении задач налоговой оптимизации, имущественной безопасности и владельческого контроля.

Мы делили Апельсин®: как закрепить совместное владение интеллектуальной собственностью?

Мы всегда отмечали, что наличие объектов интеллектуальной собственности (далее - ИС) характерно для 99% компаний, будь то производственные, торговые или любые другие. При этом зачастую такие объекты вносят значительный вклад в развитие бизнеса, делают узнаваемой продукцию, помогают сохранять индивидуальность. Вопрос: как владеть интеллектуальной собственностью совместно?
Например, для интернет-магазинов сайт является ключевым элементом в поддержании связи с клиентами, для производственных компаний их уникальные

технологии (запатентованные или оформленные в качестве ноу-хау), позволяют создавать собственный продукт и т.д. Поэтому при построении любой структуры бизнеса всегда уделяется особое место интеллектуальной собственности.

Необходимо как минимум решить две задачи, связанные с ИС:
1) Какими договорами будет опосредоваться создание и использование объектов ИС? Это может быть лицензионный, франчайзинговый договор, договор авторского заказа, создание служебного произведения и т.д.;
2) Кто будет собственником объекта?

На вопросы, возникающие в рамках совместного владения ИС, мы и ответим в нашей сегодняшней рассылке.
Конечно, если собственником результата интеллектуальной деятельности является компания или ее владелец в одном лице (как физическое лицо или в статусе ИП), вопросов обычно не возникает. Например, собственник-ИП владеет товарным знаком и передает его в пользование компании, получая за это роялти и облагая налогом с дохода под 6% (УСН с объектом «Доходы»). Тем самым обеспечивается возможность для компании использовать товарный знак в деятельности, а собственник получает возможность перечисления ему дохода от бизнеса посредством лицензионных платежей с минимально возможной ставкой налога с дохода.
Однако, если собственников больше одного, могут возникнуть сложности. Вопросам совместного владения результатами интеллектуальной деятельности посвящена отдельная норма ГК РФ. Так, п. 2 ст. 1229 ГК РФ допускает, что исключительное право на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации (кроме исключительного права на фирменное наименование) может принадлежать одному лицу или нескольким лицам совместно. При этом все вопросы в части использования объекта, получения и распределения доходов от его использования и т.д. разрешаются правообладателями с помощью отдельного соглашения (п. 3 ст. 1229 ГК РФ).

Таким образом, по аналогии с общей долевой собственностью на имущество, определение порядка владения, использования и распоряжения объектами ИС отдано на откуп самим правообладателям. Это позволяет, в частности, гарантировать полный объем прав на результат интеллектуальной деятельности каждому из сособственников, и каждому получать свою, закрепленную за ним долю дохода от его использования.
Однако, не для всех объектов интеллектуальной собственности все выглядит так безоблачно. Если в части объектов авторских прав (сайты, дизайнерские решения), патентов общее правило о совместном владении действует без

каких-либо ограничений, для товарных знаков такие ограничения на практике существуют.
Зарегистрировать товарный знак, например, на двух ИП-собственников, в данный момент невозможно (за исключением регистрации коллективного товарного знака). Роспатент объясняет отказы в такой регистрации тем, что товарный знак призван индивидуализировать товары, продукты, услуги и, видимо, по логике госоргана, выпускать такие товары может только определенный единственный субъект.

Регистрация же совместно используемого товарного знака допускается только как коллективного (о чем мы упоминали выше), однако это налагает на владельцев такого знака существенные ограничения: коллективный товарный знак нельзя передавать в пользование по лицензионному договору (что делает бессмысленным его регистрацию на собственников, которые потом передают знак в пользование операционной компании), такой знак также нельзя отчуждать (п. 2 ст. 1510 ГК РФ).
С регистрационным органом соглашается и судебная практика, указывая, что владеть совместно можно только коллективным знаком (см. Постановление ФАС Московского округа от 05.10.2010 № КА-А40/10531-10 по делу № А40-142954/09-12-947).
Таким образом, закрепить совместные права владельцев бизнеса на товарный знак напрямую, чтобы впоследствии его можно было передать третьему лицу в пользование, на данный момент нельзя.
Выйти из описанной ситуации можно следующими способами:
1) Зарегистрировать товарный знак на юридическое лицо, учредителями которого станут собственники. Это позволит закрепить права каждого из партнеров по бизнесу на товарный знак.
Получать доход от деятельности данной компании они смогут, например, выполняя функции ИП-управляющих. Вознаграждение ИП в таком случае будет облагаться при применении УСН с объектом «Доходы» по ставке 6%, также как при перечислении ИП роялти.
Напомним, что с сентября 2014 года ГК РФ прямо разрешает юридическому лицу иметь более 1 директора (или ИП-управляющего). Поэтому такая конструкция позволяет Уставом закрепить полномочия каждого из партнеров или их совместно на передачу объекта ИС в пользование, его отчуждение, утверждение размера лицензионных платежей и т.д., а также гибко урегулировать вопрос вознаграждения каждого из ИП.
Однако если общество является собственником 1-2 товарных знаков и иной деятельности, кроме передачи их в пользование по лицензионному договору, не выполняет, обосновать большой размер вознаграждения ИП затруднитель-

но. Есть риск переквалификации полученных ИП средств в дивиденды. Такой способ подойдет, например, при обособлении всех активов, как материальных, так и нематериальных (в том числе товарных знаков) в рамках юридического лица. Управление большим количеством активов, решение текущих вопросов их эксплуатации, уже может обосновать наличие двух и более управляющих с высоким вознаграждением.

2) Товарный знак может быть передан в совместное владение в рамках простого товарищества.

Даже зарегистрировав товарный знак на одного из собственников, партнеры могут заключить между собой договор о совместной деятельности, предметом которого будет деятельность по управлению объектами ИС с целью их более эффективного использования. В этом случае собственник товарного знака внесет знак в качестве своего вклада в простое товарищество, после чего товарный знак будет считаться общим имуществом товарищей, а вопросы по его использованию и владению будут решаться товарищами по условиям, закрепленным договором.

Однако, простое товарищество имеет одну особенность, о которой мы не раз уже упоминали: вся его деятельность облагается НДС. И если в части большинства объектов ИС это не принципиально, поскольку операции с ними НДС не облагаются (пп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ), то товарный знак в список объектов интеллектуальной собственности, операции по которым не облагаются НДС, не включен. Таким образом, если Простое товарищество передает в пользование товарный знак, лицензионные платежи облагаются НДС.

Отметим при этом, что если речь идет о передаче товарного знака в пользование внутри Группы компаний, это приведет только к переносу части уплачиваемого бизнесом НДС с одного субъекта группы на другого. При этом на совокупный размер всего уплачиваемого Группой компаний НДС это не повлияет.

3) Регистрация товарного знака по частям с распределением уже нескольких товарных знаков между собственниками.

Поскольку в форме товарного знака законодательством допускается регистрация словесных, графических объектов и т.д., единая используемая в бизнесе торговая марка, состоящая, например, из рисунка и слова может быть зарегистрирована по частям. В итоге мы получаем два свидетельства на два товарных знака, которые бизнесом будут использоваться в совокупности. Таким образом возможно закрепить права каждого из собственников на свою часть бренда и на часть роялти. Правда довольно длительную процедуру регистрации при этом придется пройти дважды.

Возможности ведения бизнеса через производственный кооператив

В последнее время производственный кооператив (далее по тексту - ПК) достаточно часто упоминают как эффективную модель налоговой оптимизации, особенно в части уплаты страховых взносов. ПК действительно дает в этом плане много возможностей, однако, как и в с случае с договором простого товарищества, для реализации этих возможностей на практике потребуется уделить много внимания специфике бизнеса и особенностям ПК как юридической конструкции.

В соответствии со ст.107 ГК РФ производственным кооперативом (артелью) признается добровольное объединение граждан и юридических лиц на основе членства для совместной производственной или иной хозяйственной деятельности (производство, переработка, сбыт промышленной, сельскохозяйственной или иной продукции, выполнение работ, торговля, бытовое обслуживание, оказание других услуг), основанной на их личном трудовом или ином участии и объединении его членами (участниками) имущественных паевых взносов.

Помимо Гражданского кодекса РФ, правовое положение производственных кооперативов регулируется Федеральным законом от 08.05.1996 № 41-ФЗ «О производственных кооперативах».

Суть состоит в том, что это коммерческая организация, являющаяся объединением граждан (также членами ПК могут быть и юридические лица) в целях осуществления совместной предпринимательской деятельности в рамках какой-либо производственной отрасли. В определении содержится примерный перечень таких видов деятельности, однако он не является исчерпывающим. По сути, любая деятельность может быть оформлена в виде ПК.

К важным особенностям ПК, на которые стоит обратить внимание, следует отнести:

- Наличие законодательно закрепленного требования к минимальному количеству членов ПК - не менее пяти человек. Максимальное число членов кооператива не установлено;
- Членов кооператива можно разделить на две группы:

1) принимающие личное трудовое участие в деятельности кооператива;
2) не принимающие личное трудовое участие в деятельности кооператива. Их количество не должно превышать 25% числа членов кооператива, входящих в первую группу.

- Кооператив может нанимать на работу сотрудников, не являющихся членами кооператива. Их число не может превышать 30 % от количества членов ПК.

- Член кооператива вносит в качестве вклада в том числе свою способность к труду, поэтому нет необходимости заключать с членом кооператива трудовой договор. Отношения с кооперативом (в частности, порядок вступления и выхода из кооператива, порядок распределения прибыли и т.п.) регулируются законом, уставом кооператива и правилами внутреннего распорядка кооператива, а не трудовым договором (ст.19, 20 ФЗ «О производственных кооперативах»).
- Члены кооператива, не заключившие трудовой договор с кооперативом, но принимающие трудовое участие в деятельности кооператива (ведь именно с этой целью они и объединились в кооператив), не учитываются при определении средней списочной численности работников кооператива (п.83 Приказа Росстата от 12.11.2008 № 278 «Об утверждении указаний по заполнению форм федерального статистического наблюдения...»).

Соответственно, есть возможность соблюдения ограничения по предельной численности работников для применения УСН (100 человек) при фактическом задействовании в производственном процессе намного большего числа лиц, так как члены кооператива при исчислении предельной численности не учитываются.
Таким образом, если объединить в кооператив производственных рабочих, численность остальных сотрудников (например, отдельный бухгалтер, уборщицы) не превысит 100 человек, они будут наемными сотрудниками.
Прибыль кооператива распределяется между его членами в соответствии с их личным и (или) иным участием и размером паевого взноса.
Члены кооператива, принимающие личное трудовое участие в деятельности кооператива, имеют право получать плату за свой труд в денежной и (или) натуральной формах.
Что касается социального страхования, то члены кооператива подлежат социальному и обязательному медицинскому страхованию и социальному обеспечению наравне с наемными работниками кооператива. Время работы в кооперативе включается в трудовой стаж, в трудовой книжке делается запись о членстве в кооперативе.

Законодательно предусмотрено два варианта оплаты труда членов кооператива:
1) плата за труд в денежной и(или) натуральной форме. Это фактически заработная плата, которая облагается НДФЛ и страховыми взносами в общеустановленном порядке.
Итого налогообложение: 13 % НДФЛ + 20 (30) % страховые взносы.
2) часть прибыли ПК, распределенная в его пользу:
а) пропорционально размеру паевого взноса - таким образом может распреде-

ляться не более 50% прибыли (ч.2 ст.12 ФЗ «О ПК»);
б) в соответствии с личным трудовым участием члена кооператива.
Данная выплата по своему характеру не является доходом от выполнения работ (оказания услуг) и является по своему содержанию дивидендом (п.1 ст.43 НК РФ).
Подлежит выплате из чистой прибыли и не облагается страховыми взносами.
Ставка НДФЛ при этом составляет 9% как для выплаты дивидендов.
Итого: налог на доходы у кооператива (20% налог на прибыль либо 5 (6, 10, 15) % по УСН) + 9 % НФДЛ.
Фактически увеличивается размер денежных средств, получаемых каждым членом кооператива на руки, и уменьшается сумма поступлений в бюджет в виде страховых взносов.
В качестве деловой цели создания кооператива будет повышения заинтересованности работников в качественном результате для повышения уровня оплаты труда, уменьшения текучести кадров. Поэтому наряду с налоговой оптимизацией ПК дает и явный управленческий эффект: повышает мотивацию сотрудников, дает ощущение участия каждого сотрудника в распределении прибыли, что увеличивает заинтересованность в росте доходности производства.
В итоге, в случае применения на практике формы ПК можно получить явно заметный эффект снижения налоговой нагрузки (есть возможность перехода с ОСН на УСН при любой численности членов ПК), а также размер перечисляемых страховых взносов, увеличив при этом размер выплат членам ПК на руки и дополнительно получив действенный способ мотивирования всех членов ПК к развитию производства и увеличению его прибыльности.

Производственный кооператив: без иллюзий (кейс из практики taxCOACH)

В составе внесенных в этом году изменений в Гражданский кодекс были и корректировки положений, регулирующих деятельность Производственного кооператива. Мы неоднократно писали об этом инструменте экономии зарплатных налогов. Однако, видимо, факт внесения правок в ГК привлек к себе дополнительное внимание, в том числе и консалтеров, ранее не проявлявших особого интереса к кооперативу и, к сожалению, сейчас предлагающих его к довольно грубому применению.
Производственным кооперативом (артелью) признается добровольное объединение граждан на основе членства для совместной производственной или иной хозяйственной деятельности (производство, переработка, сбыт промышленной, сельскохозяйственной и иной продукции, выполнение работ, торговля, бытовое обслуживание, оказание других услуг), основанной на их личном трудовом и

ином участии и объединении его членами (участниками) имущественных паевых взносов. Законом и уставом производственного кооператива может быть предусмотрено участие в его деятельности юридических лиц. Производственный кооператив является корпоративной коммерческой организацией.
ст. 106.1 ГК РФ
Если кратко - в рамках кооператива объединяются граждане и юридические лица для совместной трудовой и хозяйственной деятельности. Некая коллективная форма самозанятости. А поэтому - доходы, получаемые такими «предпринимателями», облагаются налогами и взносами особым образом, что, в принципе, соответствует сути деятельности - члены кооператива получают прибыль (для этого они и объединяются), а не заработную плату, в связи с чем их доходы являются по сути дивидендами, а следовательно облагаются НДФЛ по ставке 9% (хотя, видимо, не долго (1) и не облагаются страховыми взносами.
(1) На рассмотрении государственной думы находится принятый в первом чтении законопроект №605370-6, повышающий ставку НДФЛ по дивидендам до 13%.

К важным особенностям ПК, на которые стоит обратить внимание, следует отнести:
- Наличие законодательно закрепленного требования к минимальному количеству членов ПК - не менее пяти человек. Максимальное число членов кооператива не установлено;
- Членов кооператива можно разделить на две группы:
1) принимающие личное трудовое участие в деятельности кооператива;
2) не принимающие личное трудовое участие в деятельности кооператива (= спонсоры). Их количество не должно превышать 25 % числа членов кооператива, входящих в первую группу. В том числе сюда относятся и члены ПК - юридические лица.
3) Кооператив может нанимать на работу сотрудников, не являющихся членами кооператива. Их число не может превышать 30 % от количества членов ПК.
4) Член кооператива вносит в качестве вклада в том числе способность к труду. Поэтому нет необходимости заключать с членом кооператива трудовой договор. Отношения с кооперативом (в частности порядок вступления и выхода из кооператива, порядок распределения прибыли и т.п.) регулируются законом, уставом кооператива и правилами внутреннего распорядка кооператива, а не трудовым договором (ст.19, 20 ФЗ «О производственных кооперативах»).
5) Члены кооператива, не заключившие трудовой договор с кооперативом, но принимающие трудовое участие в деятельности кооператива (ведь именно с этой целью они и объединились в кооператив), не учитываются при определении средней списочной численности работников кооператива (п.п.3 п. 80 При-

каз Росстата от 24.10.2011 №435 (ред. от 20.11.2012) «Об утверждении Указаний по заполнению форм федерального статистического наблюдения...».)
Соответственно, есть возможность соблюдения ограничения по предельной численности работников для применения УСН (100 человек) при фактическом задействовании в производственном процессе намного большего числа лиц, так как члены кооператива при исчислении предельной численности не учитываются.
Иными словами - члены кооператива работают в кооперативе, не заключая с ним трудовые договоры, занимаясь рисковой предпринимательской деятельностью, платой за которую и является прибыль.
В соответствии с Законом (2) доходы членов кооператива бывают двух видов:

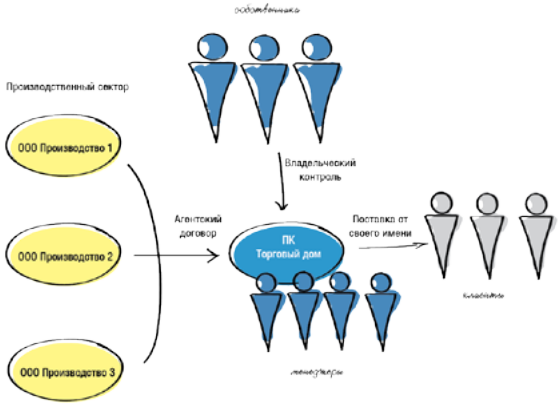
(2) Федеральный закон от 08.05.1996 №41-ФЗ «О производственных кооперативах»
1) плата за труд, право на получение которой закреплено в ч.1 ст.8 ФЗ «О ПК». Именно эта плата является объектом налогообложения страховыми взносами, т.к. согласно ч.3 ст.19 Закона члены кооператива, принимающие личное трудовое участие в его деятельности, подлежат социальному и обязательному медицинскому страхованию и социальному обеспечению наравне с наемными работниками кооператива. Вместе с тем, данная плата может быть установлена в минимальном размере, поскольку у членов ПК имеются и другие статьи дохода;
2) часть прибыли ПК, распределенная в его пользу:
а) пропорционально размеру паевого взноса - таким образом может распределяться не более 50% прибыли (ч.2 ст.12 ФЗ «О ПК»);
б) в соответствии с личным трудовым участием члена кооператива.
Данная выплата по своему характеру не является доходом от выполнения работ (оказания услуг) и является по своему содержанию дивидендами (п.1 ст.43 НК РФ).
Для дивидендов, выплаченных пропорционально паевому взноса, установлена пониженная ставка НДФЛ 9%. Выплаты пропорционально трудовому участию облагаются по ставке 13% НДФЛ. В свою очередь, эти выплаты (=дивиденды) не являются объектом налогообложения страховыми взносами, в связи с чем в производственном кооперативе возможно достижение значительной экономии на страховых взносах легальным способом.
При этом ФЗ «О ПК» не установлено ограничений относительно периодичности таких выплат.
Однако никаких принципиальных изменений ГК в части регулирования производственного кооператива не внес. В соответствии с Законом и ранее прибыль распределялась в зависимости от трудового участия. Просто статьи про ПК в кодексе перенесли в другой параграф, что и привлекло наконец внимание к

этому инструменту, который мы уже несколько лет успешно используем в своей практике.

При этом мы категорически не рекомендуем следовать новым советам создавать из всех своих сотрудников производственные кооперативы, отказываясь от трудовых договоров с ними и экономя таким образом на зарплатных налогах. С огромной долей вероятности подобный шаг будет признан налоговой схемой со всеми последствиями, поскольку отсутствует разумная деловая цель построения отношений подобным образом. Согласитесь, странно выглядит компания, занимающаяся розничной торговлей, не имеющая в штате ни одного продавца, но заключившая договор с неким ПК «Розничные продавцы». Очень сильно это напоминает «аутсорсинговые схемы» прошлых лет, на которых погорело не мало наших ритейлеров. Кроме того, при создании ПК всех его членов необходимо вести к нотариусу для удостоверения подписи на заявлении о регистрации, сведения обо всех членах отражаются в ЕГРЮЛ, что может быть весьма неудобным при большой численности персонала и текучке кадров.
Примером того, в каком случае можно использовать этот инструмент, является следующая ситуация:
Основным видом деятельности бизнеса было производство химических веществ и их продажа промышленникам. При этом ключевая особенность заключалось в том, что подобных химических производств было несколько, и постоянно появлялись новые. Продажей же занималась группа менеджеров, не имеющих специальных познаний в химии, но умеющих продать «что угодно».

Особенности их «условий труда» заключались в следующем:
-минимальный фиксированный оклад ;
-основной доход - процент от прибыли, заработанной конкретным менеджером ;
-прописанная система штрафов и поощрений, разработанная самими менеджерами;
-дополнительные основания для увольнения менеджеров;
-отсутствуют стационарные рабочие места: имеется помещение с пустыми рабочими столами, за которые любой из менеджеров может сесть со своим ноутбуком. После работы стол должен оставаться таким же пустым как и был. Подобие коворкинговых центров.
Очевидно, что подобный характер отношений менеджеров и компании не вмещаются в рамки трудовых отношений с их обязательными нормативами и гарантиями.
Поскольку важной особенностью этой части бизнеса является именно умение продать «все что угодно», эту его компетенцию и было решено облечь в форме Производственного кооператива, оказывающего соответствующие услуги произ-

водственным подразделениям.
Созданный в форме ПК Торговый дом в этом случае накапливал клиентскую базу и опыт успешной деятельности, продавая от своего имени и под своей торговой маркой химические вещества. Производственный же сектор мог в свою очередь нарастать и видоизменяться без ущерба связям с клиентами. Все нюансы отношений с менеджерами были гибко отрегулированы в Уставе ПК.
В результате это позволило не только облечь все особенности работы «продажников» в юридически правомерные формы, но и дать возможность для законной экономии зарплатных налогов и получения наличных средств. При этом под



черкиваем - что налоговая экономия здесь - не основная цель, а «побочный» эффект обличения отношений в соответствующую им юридическую форму. В таком случае налоговая выгода никогда не будет признана необоснованной.

Производственный кооператив под прицелом ПФР: быть или не быть страховым взносам?

В своих рассылках мы неоднократно рассказывали о производственном кооперативе (далее - кооператив или ПК), и о тех налоговых и не только преимуществах, которые содержит в себе данная организационно-правовая форма. Особенно радовало, что прибыль, распределяемая между членами ПК, не облагается страховыми взносами. Но сегодня, увы, вынуждены дать прогноз о сгущающихся тучах, нагоняемых Определением Верховного суда РФ от 10.02.2015г. по делу № А65-23251/2013, которые могут разразиться тем, что кооперативы частично лишатся такого преимущества.

Напомним, что основным источником дохода члена кооператива является часть прибыли ПК, распределяемая в его пользу в соответствии с размером паевого

взноса, а также его личным трудовым и (или) иным участием (п.1 ст.12 ФЗ «О ПК»(1). При этом, пропорционально размеру паевого взноса может распределяться не более 50% всей прибыли ПК (п.2 ст.12 ФЗ «О ПК»).

И те, и другие выплаты по своему содержанию являются дивидендами (п.1 ст.43 НК РФ) и не являются объектом обложения страховыми взносами.
Кроме этого, по решению общего собрания членов кооператива часть прибыли ПК может распределяться между его наемными работниками, каковыми могут являться и сами члены кооператива, в случае заключения соответствующих трудовых договоров. Выплаты членам кооператива по трудовым договорам, естественно, облагаются страховыми взносами в полном объеме.

Итак, возвращаясь к арбитражному делу. В данном случае ПК заключил трудовые договоры со всеми своими членами и выплачивал им заработную плату. Свою же чистую прибыль он распределял следующим образом:

- 30% – в равных долях между членами кооператива, то есть пропорционально равным паевым взносам;
- 70% – пропорционально трудовому участию, которое определялось исходя из годовой суммы заработной платы каждого члена кооператива.

Пенсионный фонд по результатам выездной проверки исчислил ПК с указанных 70% страховые взносы, что и стало предметом судебного спора. Арбитражные суды во всех трех инстанциях не согласились с Пенсионным фондом, посчитав, что чистая прибыль распределялась пропорционально паевым взносам и трудовому участию членов кооператива, а не в рамках трудовых отношений.

В общем, события развивались в пользу ПК, и ничто не предвещало беды, пока не «грянул гром»!
Слово взял Верховный суд, который постановил вернуть дело на новое рассмотрение, посчитав, что распределение 70% прибыли в данном случае полностью зависит от размера выплат за исполнение сотрудниками (членами кооператива) своих трудовых обязанностей и напрямую связано с системой оплаты труда, в связи с чем выплаты являются стимулирующими и носят поощрительный характер, а потому подлежат обложению страховыми взносами.
И вот суд первой инстанции уже при повторном рассмотрении дела в своем Решении от 24.04.2015г. отворачивается от кооператива и занимает позицию Пенсионного фонда.

Полагаем, что суды второй и третьей инстанций также поддадутся авторитету Верховного суда, и соответствующим образом изменят свой подход к делу. Все это может привести в обозримом будущем к печальной практике, когда органы

Пенсионного фонда при проверках поголовно начнут квалифицировать распределение прибыли ПК между его членами, исходя из их трудового вклада, как подпадающее под трудовые отношения, и исчислять с соответствующих выплат страховые взносы.
Но мы будем не мы, если не предложим своим заинтересованным читателям своеобразный «зонтик», который позволит по возможности пережить надвигающуюся непогоду, и выйти максимально «сухими» в подобных делах.

Итак, что делать:
1. Во-первых, используйте «по полной» предусмотренную законодательством возможность распределения прибыли между членами кооператива пропорционально паевым взносам, то есть на все 50%. На выплаты, распределяемые таким образом, Пенсионный фонд не покушается.

2. Понятие «трудовой функции», выполняемой работником в рамках трудового договора, все-таки не тождественно понятию «трудового вклада» члена кооператива, как бы того не хотелось представителям Пенсионного фонда.
Поясним, «трудовая функция» напрямую не связана с получаемой кооперативом прибылью, и выплаты производятся работнику в данном случае за сам факт ее исполнения и регулируются трудовым законодательством. Тогда как «трудовой вклад» напрямую должен определять получаемую кооперативом прибыль, и устанавливается в соответствии с его Уставом. Трудовой вклад членов кооператива, исполняющих идентичные трудовые функции, может быть разным.

Если обратиться к рассмотренному нами делу, то ПК допустил фатальную ошибку, прямо увязав по Уставу трудовой вклад с зарплатами членов кооператива по трудовым договорам. В таком случае получается, например, чтобы увеличить долю в прибыли какому-нибудь члену кооператива, необходимо повысить ему заработную плату до соответствующего уровня. Следовательно, вся деятельность членов кооператива была подчиненна трудовому законодательству. Это и предопределило в значительно степени «нехорошее» решение Верховного суда.

Поэтому учимся на чужих ошибках и исключаем из Устава ПК любые возможные отсылки к нормам трудового законодательства. Даже рекомендуем прямо отразить в Уставе, что члены кооператива не получают заработную плату за труд, а получают дивиденды при ежемесячном распределении прибыли в зависимости от их трудового участия, которое определяется Уставом.
При определении порядка распределения прибыли в соответствии с трудовым участием не ссылайтесь на процесс труда, делайте акцент на его результате, то

есть на трудовом вкладе в получаемую кооперативом прибыль.
Например, для продажников можно разработать систему баллов, учитываемых при распределении прибыли, начисляемых в зависимости от количества и суммы заключенных сделок. Можно применять разные повышающие коэффициенты к сделкам, заключенным с новыми клиентами, понижающие - к сделкам, от которых клиент отказался и т.д.

Для производственных сотрудников система баллов может исходить из планируемого и фактического объема производства, приходящегося на каждого члена кооператива, применения понижающих коэффициентов при наличии «брака» и т.п.
Избегайте в регламентации деятельности членов кооператива отсылок к документам, свойственным для трудовых отношений: штатное расписание, тарифно-квалификационные характеристики работы, должностные инструкции, приказы о назначении на должность и прочие документы, указывающие на конкретную профессию, специальность, вид поручаемой работы. Например, в производственном кооперативе штатное расписание совершенно точно должно быть заменено на «список участников кооператива, принимающих личное трудовое участие в деятельности кооператива». Вместо привычных приказов должны оформляться протоколы собраний членов ПК и распоряжения Председателя ПК, действующего в соответствии с Уставом.

3. Еще один момент. Уделяйте внимание составу членов кооператива, старайтесь не включать в него работников, функционал которых напрямую не влияет на генерацию прибыли, например бухгалтер, юрист, обслуживающий персонал и т.д. С ними лучше заключить трудовые договоры или перевести на аутсорсинг.

Если возникла необходимость заключить трудовой договор с членом кооператива, то четко отделите функцию, за которую он будет получать зарплату, от его трудовой деятельности, как участника кооператива.
Мы уверены, что такие меры повысят шансы отстоять право не платить страховые взносы.

Хозяйственное партнерство (примеры из практики taxCOACH)

Неоднократно в выпусках нашей рассылки мы подчеркивали, что в отечественной правовой системе можно найти достойные юридические инструменты для защиты имущественных интересов собственников, закрепления правил игры между ними, фиксации условий и гарантий инвестиционных проектов и т.п. Одним из подобных инструментов является такая организационно-правовая форма

юридического лица как Хозяйственное партнерство. Вынуждены обратить на него особое внимание, поскольку на сегодняшний день всего 21 компания такого вида создана на территории России, начиная с 2011 года, несмотря на все очевидные плюсы.

Напомним, что Хозяйственное партнерство - это коммерческая организация. Минимальное количество членов - 2, максимальное - 50. Его фундаментальная особенность заключается в возможности участниками этой компании (партнерами) максимально гибко и исключительно по своему усмотрению определять в Соглашении об управлении партнерством любые «правила игры» (1):

- различный объем прав и обязанностей разных участников партнерства, в том числе на участие в управлении партнерством непропорционально доле в складочном капитале;
- порядок и условия приема новых участников, выхода старых, в том числе при наступлении или ненаступлении определенных событий;
- приоритет прав одних участников перед другими, а также иные условия, необходимые в связи с различными условиями реализации бизнес-проектов;
- свою структуру органов управления и объем их компетенции и др.

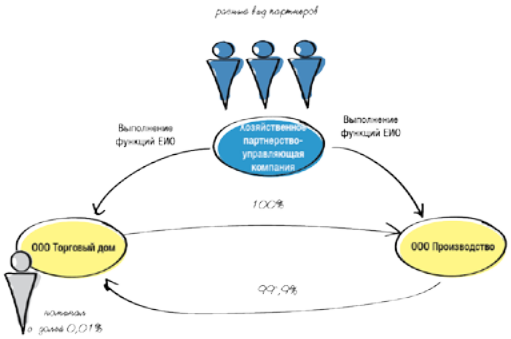
(1) Федеральный закон от 03.12.2011 N 380-ФЗ «О хозяйственных партнерствах»

Есть, конечно, некоторые законодательно установленные минусы - например, хозяйственное партнерство (далее ХП) не может быть участником (учредителем) других юридических лиц, что исключает возможность использования этой формы в качестве управляющей компании, владеющей организациями в группе:

Выходом здесь может стать использование ХП в перекрестном владении



Замкнутой структурой юридических лиц управляет ХП, выполняя функции единоличного исполнительного органа. Фактически Партнерство принимает реше

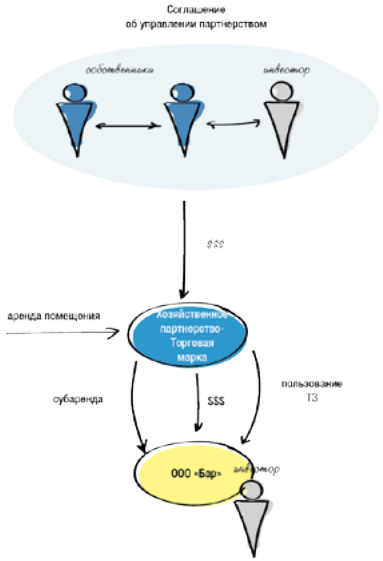


ния за каждое юридическое лицо, будучи представителем его мажоритарного (а то и единственного) участника. Именно в рамках ХП гибко отрегулированы все отношения между партнерами. В этом варианте нельзя распределять дивиденды, но эта проблема может быть решена за счет обеспечения иного центра формирования прибыли (источника выплат собственникам) в группе компаний. Именно гибкость в регулировании отношений делает привлекательным ХП для использования в юридическом регулировании инвестиционных проектов.

Пример: есть раскрученная торговая марка сети баров,обкатанные временем стандарты обслуживания и опыт. Для развитии сети собственники готовы принять в состав партнеров иных лиц, готовых финансово вложиться в развитие конкретных точек общепита. При этом собственники желают именно участвовать в прибыли каждой точки. В свою очередь привлекаемые инвесторы хотят не только «брендовой» поддержки, но и гарантий выкупа сетью отдельного бара при наступлении определенных событий. Очевидно, что в рамки договора франчайзинга эти отношения не укладываются полностью. По этой причине был предложен следующий вариант:

Создается Хозяйственное партнерство на которое регистрируется товарный знак. При этом собственники бизнеса на этом этапе уже регулируют хитрые отношения между собой. Одновременно определяются условия привлечения инвесторов в состав членов ХП. Их объем прав несколько снижен в сравнении с правами собственников, так, например, они получают доход только от прибыли исключительно своего бара, не имеют права принимать решения в части использования торговой марки и имущества компании.
Вступая в партнерство, инвесторы вносят определенную сумму денег, которая

должна пойти на развитие отдельного (их) бара. Эти средства, вместе с дополнительными вложениями собственников, передаются уже конкретном юридическому лицу или ИП в качестве займа вместе с правом пользования торговой маркой и помещением для бара. Такой вариант обеспечивает владельческий контроль собственников: в случае нарушения инвестором условий сотрудничества и стандартов сети есть возможность быстро прекратить существование конкретного бара, поскольку деньги и имущество предоставлено ХП. В свою очередь, инвестор при наступлении подобных условий может потребовать выкупа своего вклада в партнерстве по заранее установленной цене. Также прописаны гарантии обеих сторон на случай финансовой неудачи деятельности бара. Прибылью для ХП станет проценты по займам, оплата пользования ТЗ. Основную часть прибыли Инвестор получит на уровне своей компании, непосредственно занимающейся баром.



Транспортные услуги в Группе компаний (примеры из практики taxCOACH®)

В выпусках своей рассылки мы неоднократно писали об обособлении компании-Хранителя активов в целях защиты значимого имущества группы компаний;

об обособлении производственной компании, в том числе в целях снижения налогового бремени законными способами (например, создав данную компанию в форме производственного кооператива), и т.п. Сегодня поговорим о правильной организации функции «транспорт» в группе компаний, а именно о том, какие

возможности налоговой и имущественной безопасности может дать построение этой функции в свете нашей концепции Безопасной бизнес-платформы®. Собственное значимое имущество, которым в подавляющем большинстве является и транспорт, юридически должно принадлежать субъекту, защищенному от рисков обращения взыскания на это имущество со стороны контрагентов, иных лиц. То есть принадлежать лицу, выполняющему функции хранителя активов. Это правило на сегодняшний день очевидно и отдельных пояснений не требует. Однако, транспорт, в том числе и специализированная техника, - это источники повышенной опасности. По этой причине лучше, если собственником транспортного средства будет юридическое, а не физическое лицо. В случае причинения вреда жизни и здоровью ответственность индивидуального предпринимателя сохраняется даже в том случае, если индивидуальный предприниматель в установленном порядке будет признан несостоятельным (банкротом) (ст.25 ГК РФ). В то время как после банкротства юридического лица такой обязанности быть не может.

Вместе с тем, исключить подобные риски можно, передав транспорт в использование другому лицу (в принципе, хранитель активов не выполняет операционных функций, в этом и заключается его роль).
Вопрос: кому и каким образом передать транспортные средства таким образом, чтобы получить и максимально возможную налоговую экономию (помня о необходимости наличия деловой цели любой хозяйственной операции), и обеспечить управленческую эффективность?

В целом, вариантов построения сектора «транспорт» в группе компаний достаточно много. Выбор каждого варианта зависит от ряда причин:
-объем предполагаемой выручки транспортной компании будет влиять на применение ОСН или специальных режимов. На выбор специального режима влияет и число транспортных средств (ограничение для ЕНВД - до 20 единиц), и количество работников (для применения УСН);
-видов и величины расходов транспортной компании - интереснее оставить их на безНДСной или НДСной компании и т.п.;
-в чьей собственности находится транспорт - до увеличения вдвое размера страховых взносов для ИП одним из возможных вариантов было оформление водителей с собственными легковыми автомобилями в качестве предпринимателей, оказывающих соответствующие услуги.

Приведем пару примеров:
Пример 1.
Транспорт зарегистрирован на хранителя активов. Этот транспорт (автотранс-

порт/специализированная техника) используется для оказания транспортных услуг (услуг спец. техники) как субъектам в группе компаний, так и третьим лицам.
Вариант построения этого блока в группе компаний:
Транспорт передается по договору аренды родственному Обществу «Транспортная компания». В штате именно этой компании и должны находиться водители, экспедиторы, обслуживающие транспорт механики и иные лица.
Выбор договора аренды в данном случае обусловлен следующими обстоятельствами:
-При передаче транспортных средств в аренду расходы на содержание арендуемого имущества (текущий и капитальный ремонт), а также расходы на его страхование, включая страхование своей ответственности, а также расходы, возникающие в связи с его эксплуатацией, несет арендатор, то есть ООО «Транспортная компания» (ст. 644 ГК РФ);
-Ответственность за вред, причиненный третьим лицам транспортным средством, его механизмами, устройствами, оборудованием, несет также арендатор, что обеспечивает защиту для Хранителя активов (ст. 648 ГК РФ).
В свою очередь, транспортная компания оказывает транспортные услуги «своим компаниям» либо третьим лицам. Варианты договоров, опосредующих эти отношения:
-договор аренды транспортных средств с экипажем (оператором),
-договор оказания транспортных услуг,
-договор оказания транспортно-экспедиционных услуг.
Выбор конкретного вида договора должен исходить из реальных бизнес-процессов, происходящих в группе компаний. Определяющим условие является и необходимый объем документооборота в каждом договоре (к примеру, о документообороте договора транспортно-экспедиционных услуг мы писали в выпуске нашей рассылки).
Пример «из жизни»: в группе компаний существует «диспетчерская компания», которая непосредственно взаимодействует как с клиентами, так и со сторонними транспортными компаниями, привлекающимися для оказания услуг. Необходимость в создании «диспетчерской компании» продиктована российскими реалиями: на сегодняшний день риски того, что компания-контрагент вдруг окажется «однодневкой» велики, поэтому на отношения с ней лучше поставить компанию, сильно не пострадающую от негативных результатов налоговой проверки по этому контрагенту (нет имущества, работников и т.п.).
В этом случае ООО «Транспортная компания» передает полученные транспортные средства по договору аренды с экипажем ООО «Диспетчерская компания», то есть владение и пользование транспортом передается арендатору, а управление и техническая эксплуатация осуществляется работниками арендодателя. Коммерческую эксплуатацию - непосредственное предоставление услуг клиен-

там - осуществляет арендатор (ООО «Диспетчерская компания»).

Если транспортная компания имеет возможность применять УСН, оформление отношений именно таким договором позволит получить налоговую экономию:
Во-первых, на территории Свердловской области передача в аренду строительных машин и оборудования с оператором (ОКВЭД «Строительство»), либо передача в аренду автотранспортных средств с водителем (ОКВЭД «Транспорт»), при условии, что этот вид деятельности является основным, позволит применять УСН с объектом доходы-расходы по ставке 5%.
Во-вторых, эти же компании и по этим же основаниям смогут применять пониженную ставку страховых взносов - 20%.
Кроме того, в силу особенностей договора аренды транспортного средства с экипажем, расходы, возникающие в связи с коммерческой эксплуатацией транспортного средства, в том числе расходы на оплату топлива и других расходуемых в процессе эксплуатации материалов и на оплату сборов, несет арендатор (ООО «Диспетчерская компания»), если иное не установлено договором (ст. 636 ГК РФ). Таким образом, на эту компанию можно завести необходимые, в том числе НДС-ные расходы этого направления.
Помимо этого, на диспетчерскую компанию по условиям договора можно возложить обязанность страховать транспортное средство и (или) страховать ответственность за ущерб, который может быть причинен им или в связи с его эксплуатацией в тех случаях, когда такое страхование является обязательным в силу закона (Ст. 637 ГК РФ).

Отрицательной стороной догора аренды транспортного средства с экипажем является то, что ответственность за вред, причиненный третьим лицам арендованным транспортным средством, его механизмами, устройствами, оборудованием, несет арендодатель (ст. 640 ГК РФ). Вместе с тем, возложение ответственности на ООО «Транспортная компания» вполне логично, поскольку управление транспортными средствами осуществляется именно его работниками. Однако, данное обстоятельство не носит принципиального характера, поскольку риски имущественной ответственности группы компаний минимальны.
При этом следует обратить внимание, что формируя стоимость услуг ООО «Транспортная компания», необходимо помнить о законодательно установленных пределах выручки для сохранения возможности применения УСН (не более 60 млн. рублей). Очевидно, что размер арендной платы будет направлен на покрытие расходов на оплату труда персонала, арендные платежи для Хранителя активов, налоговые обязательства и страховые взносы.
Пример 2.
Транспорт используется в группе компаний для доставки товаров покупателям.

Этот товар отгружается со склада, принадлежащей родственной компании ООО «Склад».
Вариант построения этого блока в группе компаний:
В таком случае транспорт может быть передан в пользование компании, выполняющей функции склада. С компанией-продавцом товаров отношения этой компании опосредуются комплексным договором оказания услуг склада, а не договором хранения. Услуги компании-склад будут включать:

- Приемку товара;
- Складирование в соответствии с требованиями к конкретной группе товара;
- Обеспечение соответствующих условий хранения и перемещения;
- Комплектовка партий товара, отгрузка товара в адрес третьих лиц по указанию заказчика;
- Доставка товара в адрес третьих лиц в соответствии с указанием заказчика.

При этом из-за комплексного характера этого договора налоговому органу будет сложно оспорить рыночный уровень стоимости услуг.
Таким образом, вариантов может быть много. Но первостепенная причина любого выбора: это реальные бизнес-процессы в компании. Любой инструмент налогового планирования, построения системы имущественной и управленческой безопасности не должен «надстраиваться» над реальным бизнес-процессом. В таком случае он всегда будет «искусственным», а значит, высокорисковым. Инструмент должен «подкладываться», идти от сути и особенностей отношений.

Заметки: старый добрый вексель

Наряду с необходимостью грамотного оформления основных выстраиваемых бизнес-процессов посредством договорных инструментов, порой необходимо использование разовых схем законной налоговой оптимизации. И здесь одним из самых эффективных инструментов выступает вексель.

Несмотря на часто встречающееся заблуждение по поводу возможности выпуска и использования в ходе предпринимательской деятельности собственных векселей, нельзя недооценивать потенциал и возможности этого инструмента налогового планирования. Более того, в некоторых случаях вексельная схема является чуть ли не единственным законным вариантом поведения, позволяющим снизить налоговую нагрузку, а также отсрочить либо рассрочить уплату налогов с доходов.

Получение такого эффекта становится возможным ввиду двойственной природы векселя, традиционно представляемой теоретиками права в качестве его главной, уникальной особенности.

Двойственность природы векселя состоит в следующем:
1) с одной стороны, вексель - это ценная бумага, удостоверяющая ничем не обусловленное обязательство обязанного по векселю лица (векселедателя или акцептанта) уплатить векселедержателю определенную денежную сумму в определенное время (ст.143 ГК РФ). Вексельное обязательство носит заемный характер и регулируется но только нормами вексельного законодательства (Положением о простом и переводном векселе), но и, дополнительно, нормами о договоре займа;

2) с другой стороны, вексель - это имущество, выступающее предметом сделок - купли-продажи, дарения, мены.

Рассмотрим каждую из указанных ипостасей векселя подробнее.
Словосочетание «ничем не обусловленное обязательство» указывает на абстрактный характер вексельного обязательства, т.е. на отсутствие у векселедержателя обязанности доказывать, откуда он получил вексель и рассчитался ли за него; должник в любом случае обязан оплатить предъявленный ему вексель. Более того, поскольку чаще всего векселя передаются от одного лица к другому на основании бланкового индоссамента (т.е. без указания лица, приказу которого должен платить должник), любое лицо, владеющее векселем, признается его законным держателем, т.е. зачастую невозможно проследить всех владельцев конкретного векселя (особенно если это физические лица, не обязанные вести бухгалтерский учет), что и позволяет предпринимателям решать те или иные задачи.

Как любая ценная бумага, вексель должен соответствовать установленной для него форме и содержать совершенно конкретные реквизиты, перечисленные в Положении о простом и переводном векселе. В то же время, вексель может быть составлен на простом листе бумаги, т.е. использование специальных бланков не требуется. Многие бухгалтеры и некоторые юристы до сих пор ошибочно пытаются искать в продаже типографские бланки векселей и транслируют эту «проблему» руководителям, тем самым лишая их возможности применения векселей в хозяйственной практике.
Еще раз подчеркнем: никаких ограничений по выпуску векселей для физических и юридических лиц не существует, а номер векселя не является его обязательным реквизитом. Поэтому любой желающий в любое время может выпустить свой вексель.
Продолжая разбирать определение векселя, содержащееся в ст. 143 ГК РФ, отметим, что денежное обязательство, удостоверенное векселем, имеет заемный

характер, т.е. свидетельствует о наличии заемных отношений между должником и векселедержателем (ст. 815 ГК РФ). При этом не важно, что конечный векселедержатель - это совсем не то лицо, которому изначально был выдан вексель, - при передаче векселя переходит и право требования по нему.
Однако необходимо помнить, что нормы о займе являются лишь дополнительными по отношению к специальным вексельным нормам, которые всегда имеют приоритет. Более того, правила о займе могут применяться лишь в части, не противоречащей правилам о векселях.

Рассматривая вексель как имущество, необходимо отметить, что бытует заблуждение о возможности продажи собственного векселя. Иными словами, довольно часто договором купли-продажи собственного векселя пытаются прикрыть заемные отношения, чтобы иметь возможность учесть расходы на приобретение ценной бумаги в целях налогообложения прибыли.
Между тем, заключение подобных договоров экономически бессмысленно - как можно продавать собственный долг (вспоминаем заемный характер вексельных отношений). Ну и, конечно, налицо противоречие вышеупомянутой ст.815 ГК РФ, прямо указывающей на экономическую суть вексельного обязательства.
Итак, мы договорились о том, что продажа собственного векселя невозможна.
А вот обратная операция - выкуп собственного векселя - как раз оправданна.
Прежде всего, такая сделка имеет смысл, если должнику становится известно о нахождении его векселя, по которому срок платежа еще не наступил, у третьего лица. В этом случае должник может предложить векселедержателю выкупить такой вексель ранее срока платежа, что выгодно обеим сторонам - должник избежит уплаты процентов по векселю, а кредитор получит исполнение по денежному обязательству ранее установленного срока.
Вексель выкуплен самим должником (или получен им по иному основанию). Какова его дальнейшая судьба?

Казалось бы, в данном случае имеет место совпадение должника и кредитора в одном лице, что является безусловным основанием для автоматического прекращения вексельного обязательства (ст.413 ГК РФ). Однако нельзя забывать о ч.1 ст.142 ГК РФ, которая говорит о том, что осуществление или передача прав по ценной бумаге возможны только при ее предъявлении.
Таким образом, чтобы прекратить вексельное обязательство («погасить» вексель), должник должен предъявить его самому себе, т.е. выразить свою волю. Осуществление подобной операции невозможно без составления какого-либо распорядительного документа руководителем организации (приказ, распоряжение). Отсутствие подобного документа означает, что вексель не погашен и может использоваться в дальнейших хозяйственных операциях, например, в

качестве средства платежа.
С точки зрения налогообложения определенный интерес представляют операции, в которых вексель используется в качестве средства платежа. Причем при расчете собственными векселями и векселями третьих лиц налоговые последствия будут различными.

1. Получение в оплату товаров (работ, услуг) собственного векселя должника.
В этом случае обязательство по оплате товаров (работ, услуг) прекращается (налогообложение данной операции происходит в общем порядке - при методе начисления у поставщика возникает доход от реализации, у покупателя - расход), а между поставщиком и покупателем возникают заемные обязательства, удостоверенные векселем.
В соответствии с п.12 ст.270 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются, в том числе, расходы в виде средств, переданных по договорам кредита или займа, включая долговые ценные бумаги, т.е. векселедержатель не сможет отнести на расходы затраты по приобретению векселя, а у векселедателя не возникнет налогооблагаемого дохода (подп.10 п.1 ст.251 НК РФ).
Предположим, что векселедержатель не желает ждать наступления срока платежа по полученному векселю и решает его продать. При этом он обязан заплатить налог на прибыль с вырученных сумм на основании п.1 ст.280 НК РФ. Однако как быть с затратной частью, которую мы ранее не учитывали при налогообложении? Абзац 3 п.2 ст.280 НК РФ позволяет учесть расходы на приобретение векселя одновременно с доходом, т.е. при реализации векселя по номиналу налога к уплате не возникнет.

2. Получение в оплату товаров (работ, услуг) векселя третьего лица.
При использовании векселя третьего лица как средства платежа имеют место две встречные сделки - приобретение товаров (работ, услуг) и реализация векселя, не влекущая возникновения заемных отношений между поставщиком и покупателем.
В этом случае налоговые последствия будут обычными - у поставщика возникнут доходы от реализации и, одновременно, расходы на приобретение ценной бумаги, а у покупателя - расходы на приобретение товаров (работ, услуг) и доходы от реализации ценной бумаги. По крайней мере, именно так считают налоговые органы, понуждающие налогоплательщиков отражать в отчетности доход от реализации ценных бумаг, хотя экономический результат (величина налоговой базы) от этого не меняется.
Что касается судебной практики, то в Уральском федеральном округе она складывается таким образом: при решении вопроса о наличии/отсутствии реа-

лизации векселя при передаче его в оплату товаров (работ, услуг) необходимо отталкиваться от цели такой передачи.

Если цель передачи векселя состояла исключительно в необходимости рассчитаться с поставщиком, т.е. вексель передан как «заменитель денег», суд делает однозначный вывод: реализация ценной бумаги отсутствует. Если же имеет место «мена» - обмен товара на другое имущество, коим выступает вексель, в этом случае происходит встречная реализация.
Очень интересной с точки зрения налогообложения является операция по выплате дивидендов векселями третьих лиц.Сразу оговоримся, что для нас выплата дивидендов собственными векселями предприятия лишена какого-либо экономического смысла, хотя некоторые специалисты допускают подобные варианты поведения, мотивируя это наличием балансовой прибыли, не подкрепленной наличием денежных средств на расчетном счете.
На наш взгляд, в подобных ситуациях, во-первых, отсутствуют объективные основания для принятия решения о выплате дивидендов, а во-вторых, абсурдным выглядит «бумажное» (отраженное только в документах) привлечение заемных средств от участников за счет причитающихся им выплат, с которых, к тому же, будет необходимо уплатить налог с доходов.
Еще один важный момент, который следует отметить до начала рассмотрения налоговых последствий выплаты дивидендов векселями, - что привлекательной такая операция является исключительно при получении дивидендов физическими лицами.

Но обо всем по порядку.
По общему правилу, дивиденды подлежат налогообложению по ставке 9% (подп.2 п.3 ст.284, п.4 ст.224 НК РФ).
Если дивиденды выплачиваются векселем юридическому лицу, то с его стоимости необходимо уплатить налог с доходов.
Если же получателем «дивидендного» векселя выступает физическое лицо, то непосредственно в момент получения векселя доход у него не возникает: Организация-плательщик дивидендов не имеет возможности произвести удержание НДФЛ, как это предписывает п.2 ст.214 НК РФ, вексель в данном случае не рассматривается как доход в натуральной форме, поскольку рассматривается не как имущество, а как долговая ценная бумага.
В этой связи Президиум ВАС РФ указал в своем постановлении от 11.04.2000 г. №440/09, что при получении векселя физическим лицом облагаемый НДФЛ доход возникает у него только в момент фактического получения им денежных средств по векселю.
Таким образом, выплата дивидендов векселями третьих лиц позволяет отсро-

чить либо рассрочить уплату НДФЛ на срок, приемлемый для физического лица. Если же физическое лицо-получатель дивидендов имеет статус индивидуального предпринимателя и ведет хозяйственную деятельность, он может не предъявлять вексель к платежу, а использовать его в расчетах как средство платежа. В случае применения ИП УСН налоговые последствия будут следующими:
- при объекте «доходы» необходимо будет уплатить налог 6% с реализации ценной бумаги, налог с дивидендов не возникнет, т.к. денежные средства по векселю не получены;
при объекте «доходы, уменьшенные на величину расходов» возникнет доход от реализации ценной бумаги и расходы на приобретение товаров (работ, услуг), т.е. налоговая база будет равна нулю.
В некоторых случаях большую пользу бизнесу могут оказать такие нестандартные операции с векселями, как внесение в уставный капитал, внесение вклада в имущество, передача в целях увеличения чистых активов, безвозмездная передача от дочерней компании материнской.

Рассмотрим несколько практических примеров.
1. В группу компаний входят 2 юридических лица (компания А и компания В) и индивидуальный предприниматель С, одновременно являющийся единственным участником перечисленных компаний.
Компания А постоянно испытывает нехватку оборотных средств, тогда как на компании В аккумулируется операционная прибыль. Простая передача денежных средств от компании В в компанию А невозможна, т.к. дарение между юридическими лицами запрещено.
Для того, чтобы профинансировать компанию А, компания В предоставляет ей займ, а взамен получает векселя компании А.
Затем компания В выплачивает дивиденды своему единственному участнику С в вексельной форме, при этом у С не возникает НДФЛ 9% (постановление Президиума ВАС РФ от 11.04.2000 №440/09).

Физическое лицо С, являясь единственным участником компании А, может принять одно из следующих решений:
1) об увеличении уставного капитала и его оплате векселями - у компании А не возникает доход в силу подп.3 п.1 ст.251 НК РФ ;
2) о внесении векселя в качестве вклада в имущество (ст.23 ФЗ «Об ООО») - у компании А не возникает доход в силу подп.11 п.1 ст.251 НК РФ.
В результате любой из указанных операций в распоряжении компании А окажутся ее собственные векселя, которые могут быть либо погашены (по приказу директора компании А), либо вновь пущены в хозяйственный оборот. В любом случае, компания А не должна будет возвращать займ компании В, и при этом у

нее не возникнет налогооблагаемый доход.

2. Компания В является участником компании А (с долей менее 50%) и получает от своего контрагента в оплату товаров (работ, услуг) вексель компании А, который она когда-то выдала поставщику в качестве средства платежа.
Для того, чтобы компании А не нужно было оплачивать вексель, компания В передает его компании А в целях увеличения чистых активов, при этом налог на прибыль в силу подп.3.4 п.1 ст.251 НК РФ у получающей стороны не возникает.
Как и в предыдущем примере, компания А может либо погасить полученный вексель, либо пустить его в хозяйственный оборот.

3. Компания В является дочерней по отношению к компании А и аккумулирует в себе операционную прибыль. В свою очередь, компания А привлекала займы под векселя, которые на текущий момент времени находятся у разных векселедержателей и могут быть предъявлены ими к погашению, однако компания А не имеет денежных средств для оплаты указанных векселей.

Простая передача денежных средств от дочерней компании В в материнскую компанию А для целей последующего выкупа векселей сопряжена с риском квалификации указанной операции как скрытой выплаты дивидендов и начисления в связи с этим налога на прибыль по ставке 9% или 15% (если срок владения долей в компании В менее 365 дней либо материнская компания А является иностранной, льгота п.3 ст.284 НК РФ не применяется).
Поэтому компания В выкупает векселя компании А у известных ей векселедержателей.

Затем компания В передает векселя материнской компании А, которая либо гасит их, либо использует в дальнейшей хозяйственной деятельности.При этом возникают следующие налоговые последствия:
- компания В получает право на признание в целях налогообложения расходов на выкуп векселей в соответствии с абз.3 п.2 ст.280 НК РФ, т.к. она отчуждает их третьему лицу;
- у компании А не возникает дохода на основании подп.11 п.1 ст.251 НК РФ.
Здесь необходимо отметить, что налоговые органы неоднократно пытались расценить подобные операции по безвозмездной передаче имущества из дочерней компании в материнскую как дарение, запрещенное гражданским законодательством. Однако суды расценили такие отношения не как гражданско-правовые, в которых обе стороны равноправны, а как отношения власти и подчинения, в которых материнская компания принимает административное решение о передаче ей имущества, находящегося в дочерней компании. При этом директор

дочерней компании, ставя свою подпись на акте приема-передаче, выступает лишь проводником воли собственника (в нашем случае им является компания А). В этой связи применение компанией А льготы, предусмотренной подп.11 п.1 ст.251 НК РФ, является абсолютно правомерным.
Подводя итог разговора о векселях, еще раз обратим внимание читателей, что данный инструмент в силу своей уникальности в некоторых случаях позволяет достигать значительной налоговой экономии абсолютно законными средствами. Вместе с тем, операции с векселями всегда входили в зону особого внимания налоговых органов, поэтому они могут применяться лишь точечно, после комплексной оценки возможных налоговых рисков и подготовки обоснования деловой цели совершения подобных операций.

Рекламные расходы в Группе компаний: учитываем полностью!

Группу компаний одного бизнеса отличает, как правило, наличие единого бренда: схожее фирменное наименование, работа под одним товарным знаком, фирменный стиль и т.д.
Вполне естественно, что для продвижения на рынке и обеспечения узнаваемости организации ведется единая рекламная компания, расходы на которую в большинстве случаев учитывает какой-то один субъект группы (обычно операционная или управляющая компания). И здесь возникает вопрос: каким образом правильно учесть такие рекламные расходы в целях налогообложения в полном объеме?
Исходя из содержания закона о рекламе, рекламировать можно товар, средства индивидуализации, изготовителя или продавца товара и т.д. Однако, в изготовлении и продаже товара может быть задействовано несколько юридических лиц (например, при разделении между ними функций производства и сбыта). При этом товарный знак или иное средство индивидуализации, как правило, соотносится не с отдельным субъектом, а единой группой компаний, ее товарами.
Позиция финансовых органов в таких случаях однозначна: если компания понесла расходы на рекламу товаров, услуг, средств индивидуализации (товарный знак, коммерческое обозначение и т.д.), формально относящихся к деятельности другой компании или нескольких субъектов группы компаний - все 100% произведенных рекламных расходов организация, понесшая расходы, учесть не сможет, поскольку такая реклама способствует реализации не только ее услуг/товаров (см. например, Письмо Минфина России от 5 сентября 2006 г. № 03-03-04/2/201 г.). Минфин ссылается на то, что реклама призвана формировать интерес именно к рекламирующему юридическому лицу и его услугам. Поэтому расходы на рекламу деятельности, не осуществляемой непосредственно кон-

кретной компанией, для целей налогообложения прибыли учесть нельзя, даже несмотря на наличие заинтересованности в такой рекламе.

Учитывая данную позицию в итоге получается следующее: например, товарный знак регистрируется на одну компанию/индивидуального предпринимателя (как правило, Хранителя активов бизнеса), а индивидуализирует группу хозяйствующих субъектов и используется остальными компаниями по договору или без официального оформления использования. При этом, если расходы на рекламу товарного знака несет компания-правообладатель в интересах всей группы - расходы могут не признать в полном объеме.
Аналогичного мнения придерживаются и арбитражные суды, указывая на то, что в ситуации, когда под торговым знаком, затраты на рекламу которого заявлены одной компанией, действует группа юридических лиц, исключение из состава расходов затрат на рекламу, понесенных в пользу группы лиц, правомерно. В этом случае при учете расходов необходимо руководствоваться пропорцией, учитывающей процентное соотношение выручки (дохода), полученного каждой из организаций в общей доле дохода всех участников совместного сотрудничества.

В качестве объяснения подобной позиции суды говорят о том, что общество обладает собственным товарным знаком. У других контрагентов общества (ЮЛ группы) отсутствуют собственные расходы на рекламу, а все рекламные материалы привлекали интерес потенциальных клиентов ко всем организациям группы компаний (см., например, определение Президиума ВАС РФ от 15.05.2013 г. № ВАС-5741/13).
При этом при отсутствии договора, подтверждающего право использования другими субъектами группы товарного знака (что зачастую встречается на практике) признать часть приходящихся на них затрат по рекламе нельзя (см. письмо Минфина России от 26.03.2008 г. № 03-03-06/2/28).
Бывают и обратные ситуации, когда операционные компании, не являющиеся правообладателями, несут расходы на рекламу товарного знака без договорного оформления права использования товарного знака. В этом случае налоговые органы могут:

- признать, что компания-правообладатель получает доход в форме услуг, который может быть оценен в сумме их рыночной стоимости, и доначислить компании-правообладателю дополнительный налог на прибыль;
- оспорить вычет расходов на рекламу операционными компаниями по причине недостаточной экономической обоснованности таких расходов (поскольку расходы на рекламу товарного знака (знака обслуживания) направлены на

увеличение экономических выгод правообладателя и не связаны с хозяйственной деятельностью операционной компании).

Исходя из описанных рисков в целях избежания возможных претензий налоговых органов в отношении рекламы обязательно необходимо договорное оформление взаимоотношений нескольких субъектов бизнеса.

Это может быть совместное проведение рекламной компании с указанием реквизитов всех участвующих организаций в рекламной продукции (их наименования, реквизитов и т.д.) или заключение агентского договора, который позволит компании, производящей рекламные расходы и по совместительству являющейся агентом, перевыставлять счета и счета-фактуры другой компании группы на ее часть рекламы.

Говоря об использовании товарного знака (иного средства индивидуализации) возможно заключение меджу субъектами лицензионного договора, в котором оговариваются пределы использования - в том числе есть возможность распределить между правообладателем и пользователем обязанности по рекламированию. Отдельно также назовем договор франчайзинга, который может содержать не только условие о передаче товарного знака, но и порядок его использования (оформление, требования к рекламе и т.д.).

Отметим также, что оба договора при передаче в пользование товарного знака потребуют регистрации в Роспатенте.

Отдельно следует остановится на учете рекламных расходов в рамках договора простого товарищества. Напомним, что простое товарищество - договорное объединение двух и более юридических лиц/индивидуальных предпринимателей, осуществляющих в рамках договора совместную деятельность. При этом само простое товарищество юридическим лицом и, соответственно, отдельным налогоплательщиком не является. Поэтому на простое товарищество, в частности, не распространяются правила Налогового кодекса по нормированию некоторых расходов (в том числе рекламных). Таким образом, товарищи могут на уровне простого товарищества учесть все рекламные расходы,(несмотря на установленную НК норму), и тем самым уменьшить у себя распределяемый им доход и налоговую базу по налогу с дохода.

Пробелы в действующем законодательстве позволяют простому товариществу признавать расходы, которые, в конечном счете, уменьшают налоговую базу в размерах, превышающих нормы, регламентированные Налоговым кодексом.

Говоря о рекламных расходах нельзя также обойти вопрос запрета на рекламу, установленный для отдельных договорных конструкций и организационно-правовых форм. Это касается договора инвестиционного товарищества и хозяйственных партнерств.

Законом об инвестиционных товариществах предусмотрен запрет на рекламу товарищами совместной инвестиционной деятельности в рамках договора (ст. 3 ФЗ «Об инвестиционном товариществе).
Аналогично с договором инвестиционного товарищества для организаций, которые созданы в форме хозяйственного партнерства законодательно прописан запрет на рекламу своей деятельности (п. 5 ст. 2 Федеральнго закона от 03.12.2011 г. № 380-ФЗ «О хозяйственных партнерствах»).

Буквально данное ограничение следует трактовать как безусловный запрет на размещение рекламы хозяйственным партнерством/инвестиционными товарищами любыми способами и в любых формах, в том числе и как отсутствие права на заключение договора на размещение рекламы, в соответствии с которым организация-рекламораспространитель распространяет рекламу хозяйственного партнерства/инвестиционного товарищества или их услуг.

Однако, на наш взгляд, понимать формулировку закона следует буквально - рекламировать нельзя именно деятельность, то, чем партнерство/товарищество занимается и как оно это делает. При этом данное ограничение не касается производимых товаров, работ, услуг, как результата такой деятельности, и тем более не касается средств индивидуализации хозяйственного партнерства (например, товарного знака, который непосредственно к его деятельности прямого отношения может не иметь) или инвестиционного товарищества.

Подводя итог теме рекламных расходов, можно сделать вывод: несмотря на довольно строгие ограничения и правила их учета, в том числе нормируемость, при грамотном договорном оформлении распределения данных расходов в группе компаний, учесть их можно в полном объеме без возникновения рисков дальнейших налоговых доначислений и претензий.

Экономия на страховых взносах: современный способ поддерживаемый судом

Не секрет, что на сегодняшний день способов законной экономии выплат по страховым взносам не так много. Законодателем за последние годы проведена скрупулезная работа по накладыванию заплат на все возможные здесь лазейки. В тоже время принят и продолжает сохранять свое действие ряд льготных мер для некоторых работодателей, в первую очередь малого бизнеса, деятельность которых осуществляется в сферах: производство, строительство, транспорт, и т.п. (подробнее см. ст. 58 Федерального закона от 24.07.2009 №212 «О стра-

ховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования», далее Закон №212-ФЗ). Однако имеющихся льгот явно недостаточно и бизнес продолжает искать способы законной экономии страховых взносов.

Один из них - осуществление работнику выплат, носящих «социальный» характер, правомерность которых подтвердил Высший арбитражный суд в своем Постановлении Президиума от 14 мая 2013 года №17744/12.
Суть дела такова: общество не включило в базу для исчисления страховых взносов за 2010 год некоторые виды выплат, произведенных в пользу своих работников, в частности,
-единовременное пособие в связи с выходом на пенсию;
-дополнительную материальную помощь в связи со смертью членов семьи;
-материальную помощь одиноким матерям (отцам), вдовам, воспитывающим детей без мужа (жены);
-материальную помощь работникам, являющимся многодетными матерями (отцами);
-материальную помощь работникам, имеющим на иждивении ребенка-инвалида;
-частичную компенсацию стоимости стоматологических услуг.
Эти выплаты были предусмотрены в коллективном договоре организации.
Управление ПФР и суды трех инстанций признали действия Общества неправомерными на том основании, что эти выплаты произведены в связи с трудовыми отношениями и не входят в установленный статьей 9 Закона No 212-ФЗ перечень выплат, не подлежащих обложению страховыми взносами.
Однако ВАС РФ пришел к иному выводу, исходя из следующего:

Трудовой кодекс определяет трудовые отношения как отношения, основанные на соглашении между работниками и работодателем о

- личном выполнении работником
- за плату
- трудовой функции (работы по должности в соответствии со штатным расписанием, профессии, специальности с указанием квалификации; конкретного вида поручаемой работнику работы),
- подчинении работника правилам внутреннего трудового распорядка
- при обеспечении работодателем соответствующих условий труда.

Трудовые отношения возникают между работником и работодателем на основании трудового договора, заключаемого ими в соответствии с Кодексом, а также в результате назначения на должность или утверждения в должности (т. 16 Кодек-

са).

При этом заработная плата – это вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также компенсационные и стимулирующие выплаты.
Сам по себе факт наличия трудовых отношений между работодателем и его работниками не свидетельствует о том, что все выплаты, которые начисляются работникам, представляют собой оплату их труда.

В отличие от трудового договора, который в соответствии со статьями 15 и 16 ТК РФ регулирует именно трудовые отношения, коллективный договор согласно статье 40 кодекса регулирует социально- трудовые отношения.
Выплаты социального характера, основанные на коллективном договоре, не являющиеся стимулирующими, не зависящие от квалификации работников, сложности, качества, количества, условий выполнения самой работы, не являются оплатой труда работников (вознаграждением за труд), в том числе и потому, что не предусмотрены трудовыми договорами.
Таким образом, эти выплаты не являются объектом обложения страховыми взносами и не подлежат включению в базу для начисления страховых взносов.
Важный нюанс!
В рассматриваемом деле Обществу страховые взносы доначислены за 2010 год, в течение которого действовала прежняя редакция ч. 1 ст. 7 Закона №212-ФЗ, предусматривающая, что выплаты производятся «по трудовым договорам», а не «в рамках трудовых отношений», как сейчас.
До опубликования указанного Постановления ВАС РФ были опасения, что суд признает не подпадающими под обложение взносами только выплаты за 2010 год именно на том основании, что они произведены не «по трудовому договору», а «по коллективному».
Однако суд не привязал определение «социальных» выплат к той или иной редакции закона, определив только, что страховыми взносами облагаются выплаты именно по трудовому договору.
Правомерность данного вывода подтверждается тем, что несмотря на период осуществления выплат (2010 год или позже) ВАС указывает на правомерность не включения их в базу для обложения взносами (См. Определения ВАС РФ от 08.08.2013 по делу №А71-4849/2012, от 03.02.2014 по делу №А50-11256/2013).
Таким образом, имеется дополнительная возможность снижения работодателем бремени по страховым взносам, осуществляя некоторые «социальные» виды выплат работникам: компенсация санаторно-курортного лечения, путевок для детей в оздоровительные лагеря, выплаты работникам особого статуса (матерям/отцам-одиночкам и т.п.). При этом любая попытка искусственной замены ча-

сти заработной платы на «социальную» выплату несет в себе риски признания действий работодателя неправомерными, поскольку доказать «социальность» выплат всем работникам, да еще и на регулярной основе будет маловероятно. Наиболее здравым решением будет формировать таким образом «социальный» пакет для работников, привлекающий их, благодаря которому можно выплачивать заработную плату не слишком высокого уровня однако с меньшими обязательствами по взносам за счет гарантированного соц.пакета.
P.S.:
Освобождение некоторых выплат от страховых взносов приобретает характер результативного способа экономии только, если эти выплаты можно учесть в составе расходов при налогообложении прибыли. Ст. 255 НК РФ предусмотрено, что в состав расходов на оплату труда включаются «другие виды расходов, произведенных в пользу работника, предусмотренных трудовым договором и (или) коллективным договором» (п. 25).

Ранее, когда вместо страховых взносов работодатели уплачивали ЕСН, действовало правило, согласно которому выплаты работникам не облагались этим налогом, если они произведены из чистой прибыли (п. 3 ст. 236 НК РФ в редакции Федерального закона от 31.12.2001 №198-ФЗ). Иными словами, если выплата учитывалась при исчислении налога на прибыль, то с нее исчислся ЕСН, ставка которого в то время была сопоставима с налогом на прибыль (26 и 24 % соответственно). На сегодняшний день такого ограничения в НК РФ, что дает возможность делать вывод, что и освобожденные от страховых взносов выплаты можно включать в состав расходов по прибыли в соответствующих случаях.

Аутсорсинг персонала: запрет или легализация?

Нередко в бизнесе персонал «арендуется» у компаний, предоставляющих подобные услуги. Такими «арендодателями» могут быть как специализирующиеся на этом «внешние» контрагенты, так и собственные компании этого бизнеса. Подобные отношения принято называть «аутстаффинг», «аутсорсинг». Несмотря на встречающееся недоверие налоговых органов к подобным договорам, при отсутствии необоснованной налоговой выгоды в этих отношениях они все же позволяют решить несколько вопросов.

Внешний (независимый) аутсорсинг

- Позволяет привлекать работников на определенный период (например, болезнь, декретный отпуск сотрудника, организация летней торговли сезонными товарами и сезонных точек общепита (летние кафе, веранды)). Конечно, Трудовой кодекс РФ в подобных случаях допускает заключение срочных трудовых договоров, однако он возлагает на работодателя несоизмеримый в этой ситуации объем обязательств и гарантий;
- Решает проблему кадрового голода - на рынке успешно работают компании (агентства), организующие собственными силами работу жителей областей вахтовым методом в областных центрах (например, кассиры, продавцы в магазиных) с уровнем заработной платы посильным для работодателей, но не устраивающим «городской» персонал.
- Помогает сохранить максимально допустимую численность работников, установленную для применения специальных налоговых режимов (УСН и ЕНВД), при этом фактически иметь в распоряжении необходимое количество персонала;
- Дает возможность продемонстрировать высокие показатели эффективности работы на одну штатную единицу компании при выводе части сотрудников за штат (в компанию «арендодателя»). Это весьма актуально для ОАО, публикующих отчеты о своей деятельности для обоснования инвестиционной привлекательности компании;
- Разгружает бухгалтерско-кадровую службу организации, способствуя оптимизации расходов (нет необходимости оформлять документы, начислять взносы, налоги и зарплаты, тратить время и ресурсы на поиск временных работников и оформлять документы на них документы, освобождает от рисков трудовых споров с ними).

Внутренний аутсорсинг

Позволяет построить отношения с отдельной организацией в группе компаний, в рамках которой обособлены «общие» функции бизнеса - «Управляющая компания» (Управляющая компания: сила притяжения) и др. Хотя здесь говорить об

аутсорсинге в чистом виде не приходится, поскольку это оказание самодостаточных услуг с необходимостью заключения соответствующего договора, а не предоставление («аренда») персонала. При аренде персонала ответственность за организацию трудового процесса лежит на Арендаторе, ему предоставляют людей, которыми он непосредственно управляет. При оказании услуг регулирование труда сотрудников управляющей компании (вариант, клининговой компании) - сфера ответственности ее руководства.

Однако 05 мая 2014 г. принят закон, запрещающий заемный труд (1), в связи с чем возникло немало вопросов в части дальнейшей возможности «аренды» сотрудников в том или ином виде и в первую очередь в группе компаний. Разберемся во всем по порядку.

(1) Федеральный закон №116-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации», в соответствии с которым вводится статья 56.1. ТК РФ, которая провозглашает запрет заемного труда с 1 января 2016г.

Само определение «заемного труда» в российском законодательстве появилось впервые.

Заемный труд - труд, осуществляемый работником по распоряжению работодателя в интересах, под управлением и контролем физического или юридического лица, не являющихся работодателем данного работника.
Статья 56.1 Трудового кодекса РФ
Казалось бы, что под это определение могут попасть и договоры оказания некоторых видов услуг (бухгалтерских, юридических), и некоторые виды договоров подряда, ведь работники Исполнителя (подрядчика) в конечном итоге выполняют свои трудовые функции в интересах и под контролем другого лица.

Главное отличие в том, что при договорах подряда и оказания услуг целью привлечения сторонних организаций является получение результата их профессиональной деятельности, а «заемный труд» - это, по сути, сухое выведение «за штат» сотрудников с ключевыми функциями организации и обратная их «аренда», где важен не результат, а сама трудовая функция. Именно подобное искусственное дробление штата, не имеющее под собой реальной деловой цели построения отношений таким образом, и подпадает под запрет.

Хотелось бы обратить особое внимание, что никакого отношения введенные законом нормы о запрете заемного труда к аутсорсингу, консалтингу, подряду (в

том числе к группе компаний, практикующей внутренний аутсорсинг) не имеют. В новом законе речь идет о работе в организации сотрудников, которые являются по отношении к ней работниками сторонней организации, но экономическая цель такого привлечения сторонней организации, кроме как «выведение за штат сотрудников» - отсутствует.
Например, заключение договоров комплексного обслуживания (включающих в себя бухгалтерское, юридическое, IT-услуги, услуги кадрового делопроизводства и т.д.) никакого дополнительного изменения в структуре и деятельности организаций не требует, поскольку связано с получением результата. Если же в организации есть привлеченный персонал сторонней компании (с определенным в договоре графиком работы, и производственной функцией, направленной не на результат деятельности, а на процесс труда), то здесь возможны сложности с признанием подобных отношений «заемным трудом», находящимся под запретом. Можно сказать, что запрет заемного труда был ожидаем, т.к. в подобных отношениях, как правило, компании экономят на страховых взносах в фонд социального страхования и гарантиях для сотрудников, связанных с особыми условиями труда (например, с выплат работнику, фактически занятому во вредных условиях труда, никто повышенные взносы не платит: у официального работодателя нет «вредной» деятельности, у фактического работодателя официально нет сотрудника). Что касается обычных страховых взносов, то их компания, конечно же, заплатит в составе «арендой» платы.
Вместе с тем, принятые изменения наряду с провозглашением запрета на заемный труд, ввели правовое регулирование отношений «по предоставлению труда работников (персонала)» (2):

(2) В Трудовой кодекс, введена глава 53.1 Особенности регулирования труда работников, направляемых временно работодателем к другим физическим лицам или юридическим лицам по договору о предоставлении труда работников (персонала) и Закон Российской Федерации от 19 апреля 1991 года №1032-1 «О занятости населения в Российской Федерации» дополнен статьей 18.1.

Осуществление деятельности по предоставлению труда работников (персонала) - направление временно работодателем (далее также - направляющая сторона) своих работников с их согласия к физическому лицу или юридическому лицу, не являющимся работодателями данных работников (далее также - принимающая сторона), для выполнения данными работниками определенных их трудовыми договорами трудовых функций в интересах, под управлением и контролем принимающей стороны.
п. 1 ст. 18.1 Закона Российской Федерации от 19 апреля 1991 года №1032-1 «О занятости населения в Российской Федерации

Законодательно предусматривается два способа разделения такого труда:

Вариант 1. В организациях, между которыми существует фактаффилированности(прямая аффилированность, либо юридические лица связаны акционерным соглашением).

Вариант 2. Когда организация «привлекает» персонал у компаний, зарегистрированных как частное агентство занятости и прошедших аккредитацию в установленном Правительством РФ порядке.
Читайте также - Транспортные услуги в Группе компаний: налоговая оптимизация, принципы обособления и договорные инструменты
Законом введено регулирование порядка направления сотрудников, в том числе перечень работ (особо вредные) и случаев (например, для замены бастующих), при которых использовать привлекаемых работников нельзя. Ограничены сроки возможного привлечения работников (до 9 месяцев), устанавливаются требования и ограничения для частных агентств занятости (например, не может применять специальные налоговые режимы, уставный капитал не менее 1 000 000 руб, необходимость иметь аккредитацию).
Таким образом, количество компаний, имеющих право предоставлять другим организациям именно труд сотрудников, сократится, но в свою очередь улучшатся социальные гарантии работников подобных организаций.
Возможность аффилированным компаниям (пусть и с ограничениями) предоставлять друг другу персонал позволяет избежать привлечение частного кадрового агентства, которому еще нужно проходить аккредитацию и соблюдать требования, указанные в законе (что не может не сказаться на стоимости его услуг).
Кроме того, если раньше всю ответственность по обязательствам за «арендуемый персонал» несла организация, которая их на работу принимала, а организация, фактически труд использующая, не несла перед такими сотрудниками никакой ответственности, но теперь законом вводится субсидиарная ответственность принимающей стороны при невыполнении обязательств перед «направляемыми работником» со стороны частного агентства занятости (3).

(3) Федеральный закон №116-ФЗ »О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации», в соответствии с которым вводится статья 345.1. ТК РФ
По обязательствам работодателя, вытекающим из трудовых отношений с работниками, направленными временно для работы у принимающей стороны по договору о предоставлении труда работников (персонала), в том числе по обязательствам по выплате заработной платы и иных сумм, причитающихся

работнику, по уплате денежной компенсации за нарушение работодателем установленного срока соответственно выплаты заработной платы, оплаты отпуска, выплат при увольнении и (или) других выплат, причитающихся работнику, субсидиарную ответственность несет принимающая сторона.

Ответственность за нарушение этих норм на данный момент предполагается по ст.5.27 КоАП РФ, являющейся общей для трудовых правонарушений (санкция по ней предусматривает штраф либо административное приостановление деятельности на срок до девяноста суток).

Таким образом, с вступлением в силу с 1 января 2016 г. внесенных изменений возможность применения стороннего труда для выполнения ключевой компетенции бизнеса сокращается: запрет заемного труда (когда ключевая компетенция передана полностью), но есть возможность предоставления труда персонала (ключевая компетенция передается в части и на время). Применение же договоров возмездного оказания услуг, подряда внутри группы компаний остается (конечно, только при наличии деловой и экономической целесообразности построения отношений подобным образом).

Об использовании льгот на обязательное пенсионное страхование

На фоне снижения чистой прибыли бизнеса и, как следствие, уплачиваемого с нее налога на прибыль, основным и неизбежным источником наполнения региональных бюджетов становится НДФЛ.
О намерениях областных властей добиться увеличения поступлений НДС свидетельствует и предновогоднее напутственное выступление Губернатора Свердловской области Е. Куйвашева - о повышении в 2014 году на 10 % средней заработной платы. Нетрудно догадаться, что речь идет не повышении не только реальных, но и официальных доходов работающего населения на 10 %.
В этой ситуации не лишним будет подвести итог, какие льготы по страховым взносам на обязательное страхование приготовил нам законодатель на 2014 год. Возможно стоит еще раз изучить их перечень на предмет применимости к вашему бизнесу, отдельным бизнес-направлениям. А «сэкономленные» средства можно направить на повышение доли официального ФОТ.

Прежде всего, до конца 2018 года продлено действие пониженного тарифа страховых взносов - 20 % вместо традиционных 30 % - для «упрощенцев», осуществляющих некоторые виды производственной и социально-значимой деятельности. Конкретный перечень видов деятельности не претерпел изменений и содержится в подп.8 п.4 ст.33 ФЗ от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в РФ» и подп.8 п.1 ст.58 ФЗ от 24.07.2009 № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации...». Для примера приведем некоторые из них:

- Производство пищевых продуктов;
- Производство резиновых и пластмассовых изделий;
- Производство готовых металлических изделий;
- Техническое обслуживание и ремонт автотранспортных средств;
- Транспорт и связь;
- Деятельность, связанная с использованием вычислительной техники и информационных технологий;
- Управление недвижимым имуществом и др.

Всего 39 видов деятельности.
Для того, чтобы воспользоваться льготой, необходимо соблюдение двух условий:
1) Выручка от этих видов деятельности составляет не менее 70%. Этот факт организации и ИП должны подтверждать путем представления в ПФР расчета по начисленным и уплаченным страховым взносам на обязательное пенсионное страхование по форме РСВ-1 ПФР, утвержденной Приказом Минздравсоцразви-

тия России от 15 марта 2012 г. № 232н, в котором нужно отразить долю доходов от такого вида деятельности в общем объеме доходов.
2) Организация или ИП применяет УСН.

Требований по квалификации и численности сотрудников нет.
На особом счету компании, осуществляющие деятельность в области информационных технологий (IT-компании), для которых которых установлен специальный тариф - всего 14 % (из них 8 % в ПФР, 2 % в ФСС РФ, 4 % в ФФОМС РФ) при соблюдении следующих условий:
- Компания разрабатывает и продает программы для ЭВМ, базы данных и (или) оказывает услуги (выполняет работы) по разработке, адаптации, модификации, установке, тестированию и сопровождению компьютерных программ и баз данных;
- Компания имеет государственную аккредитацию о том, что осуществляет деятельность в области информационных технологий. Аккредитация подтверждается документом, выданным Минкомсвязи России.
При этом уплачивать взносы по льготному тарифу созданная IT-компания будет вправе с 1-го числа месяца, в котором получит документ о госаккредитации (Письма ПФР от 12.01.2011 N 30-22/52 и Минздравсоцразвития России от 17.03.2011 N 826-19).
- 90% доходов получает от деятельности непосредственно в области информационных технологий.
Вновь созданная IT-компания условие об уровне доходов должна выполнить по итогам первого отчетного (расчетного) периода, в котором применяются пониженные тарифы (п. 2 ч. 2.2 ст. 57 ФЗ № 212-ФЗ).
- имеет среднюю численность (для действующих IT-компаний) и среднесписочную численность (для вновь созданных IT-компаний) сотрудников не менее 7 человек. Обрщаем внимание, что это требование изменилось с 2014 года, до этого численность компании должна была достигать 30 человек. При этом учитываются все сотрудники, находящиеся в штате IT-компании, независимо от их должности и специальности.
Такую поддержку IT-компаний можно объяснить стимулированием со стороны государства создавать интеллектуальную собственность в виде программ ЭВМ, систем автоматизации и пр. внутри страны. Вполне разумно.
Эта льгота предусмотрена пп. 3 ст. 58 ФЗ № 212-ФЗ до 2017 г., но планируется продлить период ее использования до 2022 г.
Не обошел законодатель вниманием и индивидуальных предпринимателей, уплачивающих фиксированный страховой взнос во внебюджетные фонды. Для них с 2014 года действует новый порядок расчета размера взносов - и если для некоторых ИП размер страховых взносов уменьшится, то для ИП с большими

оборотами - существенно увеличится.
Итак, если величина дохода ИП за год не превышает 300 000 руб, размер фиксированного платежа в Пенсионный фонд РФ будет определяться исходя из однократного (сейчас двукратного) МРОТ, умноженного на количество месяцев (12) и страховой тариф 26 %. Итого, минимальный взнос составит: 66648 (5554 руб. * 12 мес) * 26 % = 17 328,48 руб.
Предприниматели, заработавшие в 2014 году больше 300 000 руб., должны будут доплатить в ПФР еще 1 процент от полученной сверх лимита выручки. Но не более 138 627,84 руб., рассчитанные из восьмикратного МРОТ: (5554 руб. х 8 х12 мес. х 26%).
Также исходя из тарифа 5,1 % ИП уплачивает за себя взнос в ФФОМС: 3399,05 руб.
Нетрудно посчитать, что минимальная сумма фиксированного платежа по страховым взносам составит 20 727,53 руб. Чем выше доход, тем выше величина выплачиваемых страховых взносов. По сравнению с уровнем прошлого года (около 36000 руб.), страховые взносы увеличатся для ИП, размер доходов которых превышает 2 млн.руб.

Независимая гарантия: новый инструмент для Среднего бизнеса

В Гражданский кодекс РФ в последнее время внесено очень много поправок. Большинство из них вряд ли заинтересует предпринимателей - это пища для юристов компаний, а не их собственников. Однако в бурном потоке нововведений наше внимание уже привлек один инструмент, который может быть очень полезным именно для собственников бизнеса и его руководства - Независимая гарантия. И вот почему.

Независимая гарантия - это та же самая Банковская гарантия, которую с 1 июня 2015 года помимо банков могут выдавать любые коммерческие организации.
По независимой гарантии одно лицо (гарант) обязуется по просьбе другого лица (принципала) уплатить третьему лицу (бенефициару) определенную денежную сумму. Это обеспечительная мера и она не зависит от действительности основного обязательства. Главное - чтобы по условиям гарантии можно было одно

> Независимые гарантии могут выдаваться банками или иными кредитными организациями (банковские гарантии), а также другими коммерческими организациями.
>
> п.3 ст. 368 ГК РФ в редакции №69 от 06.04.2015, вступающей в силу с 01.06.2015

значно установить сумму, подлежащую уплате на момент исполнения обязательства.

Если с банковскими гарантиями все понятно (банки учреждения солидные, контролируемые государством, с разервами и запасами), то с гарантией коммерческой организации возникает вопрос - а кому она нужна? Тем более, если есть знакомый и понятный договор поручительства.

Но не все так просто. Во-первых, независимая гарантия от договора поручительства отличается следующим:

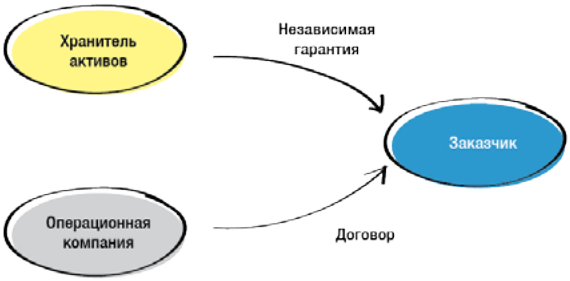
- гарантия - это обязательство уплатить определенную сумму. Ни больше, ни меньше. Поручительство же касается всего обязательства, величину итоговой суммы долга поручитель может и не знать. Он отвечает перед кредитором в том же объеме, как и должник, включая уплату процентов, возмещение судебных издержек по взысканию долга и других убытков кредитора, вызванных неисполнением или ненадлежащим исполнением обязательства. Даже несмотря на то, что в независимой гарантии можно указать не сумму, а только способ ее определения: долг плюс проценты на такую-то дату, ответственность Гаранта определеннее.
- поручитель может спорить с кредитором точно также, как и сам должник. Гарант никаких требований предъявлять не может. Он молча должен перечислить определенную сумму при предоставлении ему предусмотренных в гарантии документов. Единственная возможность - взять тайм-аут на 7 дней, чтобы удостовериться, что действительно имеются все основания для исполнения обязательства. Если требование или приложенные к нему документы не соответствуют условиям независимой гарантии либо представлены гаранту по окончании срока действия независимой гарантии, он может отказать бенефициару исполнить обязательство.

Во-вторых, независимая гарантия коммерческой организации может быть очень интересна. Когда? В первую очередь, когда речь идет о группе компаний. Пример: операционная компания получает солидный заказ. Клиент должен быть уверен в надежности контрагента. Плюс - обязательным условием получения контракта является предоставление гарантии на случай неисполнения своих обязательств в срок и в надлежащем качестве. Но у самой операционной компании ценного имущества нет (и не должно быть). Все значимые активы у Хранителя активов. В таком случае эта компания и выдает независимую гарантию.

То обстоятельство, что банковская гарантия является одним из способов обеспечения обязательств, не означает, что при рассмотрении споров о взыскании денежных средств по банковской гарантии подлежат подробному исследованию доказательства фактического неисполнения основного обязательства, напротив, в предмет доказывания по делу по иску бенефициара к гаранту входит лишь проверка судом соблюдения истцом (бенефициаром) порядка предъявления требований по банковской гарантии с приложением указанных в гарантии документов и указанием на нарушение принципалом основного обязательства.

постановление ФАС Московского округа от 29.03.2012 по делу №А40-63658/11-25-407

При этом риски договора поручительства на Хранителя активов распространяться не будут. Его затраты заранее понятны и ограничены. Кроме того, получение банковской гарантии занимает достаточно времени и средств. С независимой - все проще, хотя, конечно, свою платежеспособность гаранту в глазах заказчика также предстоит подтвердить. Заказчику гарантия выгодна тем, что ее исполнение гораздо проще, чем возложение обязательства на поручителя. Если гарант не исполнит свои обязательства - судебное понуждение его к этому будет существенно легче, так как возражать гарант вряд ли сможет.
Конечно, независимая гарантия существенно проигрывает банковской по надежности. С этим не поспорить. Однако ее использование - отличный способ, например, обеспечить победу в тендере, когда активы в бизнесе обособлены от операционной компании, а ей крайне необходимо подтвердить наличие материально-технической базы для заключения контракта. Но тут мы должны понимать, что выдавая независимую гарантию по конкретному обязательству, Храни



тель активов увеличивает риски имущественной безопасности.

Но это еще не все. По условиям Независимой гарантии можно предусмотреть обязательство передать не только деньги, но и (внимание!) акции.
В таком случае Независимая гарантия может быть использована для обеспечения, например, интересов Инвестора и/или владельческого контроля собственника, скрывающего свою причастность к бизнесу. Если что пойдет не так - Инвестор предъявляет требования к Гаранту и получает акции компании - Должника. Главное, чтобы основное обязательство не было исполнено надлежащим образом.

> Правила настоящего параграфа применяются также в случаях, когда обязательство лица, предоставившего обеспечение, состоит в передаче акций, облигаций или вещей, определенных родовыми признаками, если иное не вытекает из существа отношений.
>
> п.5 ст. 368 ГК РФ в редакции №69 от 06.04.2015, вступающей в силу с 01.06.2015

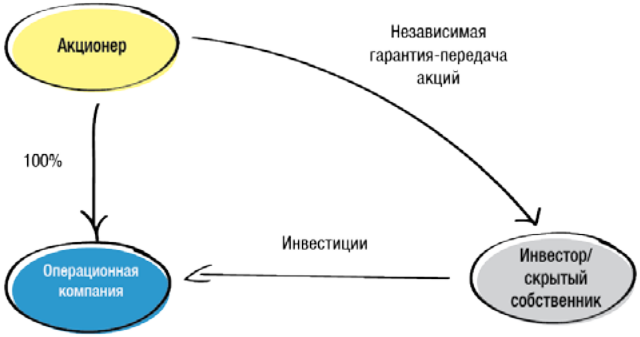
Как и при залоге, в ЕГРЮЛ должна быть информация об обременении акций в виде выдачи независимой гарантии (п.п. «Д.» п. 1 ст. 5 Федерального закона

«О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей»). Однако, в отличие от залога, независимая гарантия - это заранее определенный объем затрат, в то время как залог обеспечивает требование в том объеме, какой оно имеет к моменту удовлетворения (проценты, неустойку, возмещение убытков, причиненных просрочкой исполнения и т.п.). Кроме того, в отличие от залога при независимой гарантии права акционера в любом случае осуществляет сам акционер.

Не забываем и про то, что выдача независимой гарантии является отдельной оплачиваемой услугой, что можно использовать для корректировки налоговых обязательств в Группе компаний.

> При залоге акций удостоверенные ими права осуществляет залогодатель (акционер), если иное не предусмотрено договором залога акций
>
> п. 2 ст. 358.15 ГК РФ в действующей редакции

Приведенные примеры, конечно, умозрительны. Но то, что инструмент может быть успешно использован именно в Группе компаний, уже понятно.



Договор безвозмездного пользования имуществом как инструмент управления собственностью в группе компаний

При ведении бизнеса возникают ситуации, когда для передачи имущества в рамках группы компаний используют не привычный договор аренды, а договор безвозмездного пользования (ссуды). Исходя из названия договора и в соответствии с ГК РФ следует, что плата за пользование имуществом по нему не взымается. Вместе с тем, включение такого договора в ГК РФ продиктовано вполне разумными причинами, и безвозмездность не означает отсутствия экономической выгоды. У передающей стороны есть выгода, прежде всего в освобождении от обязанности несения расходов на содержание имущества.

Так, этот договор позволяет:

1) снизить постоянные издержки собственника имущества и возложить все расходы на содержание данного имущества на компанию - пользователя;

2) исключить необходимость перечисления денежных средств в счет исполнения договора «из кармана в карман», например, когда собственнику бизнеса не нужны источники дополнительного дохода.

Например, на этапе активного инвестирования по договору безвозмездного пользования может быть передано имущество, содержание которого достаточно затратно: заброшенные производственные помещения, инженерные сети, трубопроводы, котельные и т.д. Заключение такого договора обусловлено тем, что собственник имущества хочет поскорее освободиться от своего бремени, а пользователь имущества не готов за него еще дополнительно платить арендную плату, поскольку вынужден будет при его использовании нести большие расходы на содержание. Ведь на основании ГК РФ именно ссудополучатель обязан поддерживать вещь, полученную в безвозмездное пользование, в исправном состоянии, включая осуществление текущего и капитального ремонта, и нести все расходы на ее содержание. Таким образом, экономическая заинтересованность сторон в заключении договора очевидна.

Наши рассуждения носят совсем не праздный характер, а напрямую соотносятся с налоговыми последствиями такой сделки. И, прежде всего, речь идет о возникновении у получателя имущества внереализационного дохода в размере рыночной стоимости платы за использование имущества, т.е. фактически той выгоды, которую организация (ИП) получили в связи с получением в пользование имущества по договору ссуды.

Забегая немного вперед, отметим, что арбитражные суды в целом поддерживают обозначенный выше подход к оценке безвозмездности договора с позиции экономической составляющей. Разберемся по порядку.

Если договором на пользователя имущества возложены только текущие расходы на содержание имущества и поддержание его в исправном состоянии в процессе нормальной эксплуатации, включая осуществление текущего ремонта, то с большей долей вероятности суд поддержит налоговый орган в попытке доначислить внереализационный доход. Выполнение только таких обязанностей не считается встречным предоставлением за переданное собственником право пользования имуществом. К этому выводу еще пришел Президиум ВАС

РФ в п. 2 своего информационного письма от 22.12.2005 N 98 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений гл. 25 НК РФ». На текущий момент судебная практика вслед за Информационным письмом Президиума ВАС продолжает придерживаться такого же подхода.(1)

Заключенный между сторонами договор аренды, предусматривающий небольшую выплату арендной платы арендодателю, которая представляет из себя только компенсацию коммунальных платежей, также может быть переквалифицирован в договор безвозмездного пользования имуществом. Как отмечают суды, возложение на арендатора расходов по оплате коммунальных услуг не может рассматриваться как полноценная арендная плата (п. 12 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 11.01.2002 г. № 66 «Обзор практики разрешения споров, связанных с арендой»)(2)

В тоже время, если в договоре предусмотреть обязанность лица, получающего имущество в безвозмездное пользование, произвести капитальный ремонт, реконструкцию или обновление полученного имущества, то договор будет содержать в себе признаки возмездности. В таком случае есть реальная возможность избежать доначисления налоговыми органами налога на прибыль по причине признания безвозмездно полученного имущества внереализационным доходом по п. 8 ст. 250 НК РФ.

Иными словами, договор ссуды (безвозмездного пользования имуществом) должен содержать расширенный, по сравнению с договором аренды, перечень обязанностей получателя имущества.

В связи с этим, интересной представляется ситуация по использованию муниципального имущества. По инвестиционному договору в сфере оказания коммунальных услуг компании-инвестору были переданы муниципальные объекты освещения, трансформаторные подстанции, объекты низковольтных сетей, электроснабжения на возмездной основе. При этом возмездность данного договора заключалась в возложении на инвестора бремени содержания переданного ему имущества, обязанности проводить капитальный и текущий ремонт переданного ему имущества.

Налоговый орган посчитал указанный договор договором безвозмездного пользования, а стоимость переданного компанией имущества внереализационным доходом в целях налогообложения прибыли.

Однако Арбитражный суд Чувашской республики, рассматривая указанный спор в своем решении от 16 января 2014 г. по делу № А79-7373/2013 не поддержал позицию налогового органа. По мнению суда такой договор содержит в себе признаки как безвозмездного, так и возмездного договора. Несение компанией-инвестором расходов на содержание имущества, включая осуществление текущего ремонта, в процессе обычного использования имущества не свидетельствует о возмездности самого пользования. Но предусмотренная условиями договора обязанность инвестора нести затраты по капитальному ремонту, реконструкции и обновления полученного имущества, говорят о его возмездности.

Подводя итого, отметим, что при оценке возможности использования договора безвозмездного пользования имуществом для урегулирования отношений по передаче имущества в группе компаний и сокращения денежных перечислений, надо тщательно разграничить обязанности сторон, обосновать экономическую возмездность и целесообразность договора. Если договором возложить на пользователя имущества бремя несения расходов по капитальному ремонту, реконструкции, обновлению, модернизации полученного имущества, то договор будет считаться возмездным. В этом случае у пользователя имущества не возникнет внереализационного дохода. Если же пользователь фактически будет нести расходы только по содержанию и текущему ремонту имущества, то лучше сторонам заключить договор аренды и предусмотреть символическую арендную плату, которая должна быть несколько больше компенсации коммунальных расходов, или же передать имущество в уставный капитал общества.

Участие Группы компаний в тендерах применимые договорные конструкции

В настоящее время большинство компаний тем или иным образом сталкиваются с необходимостью участия в различных аукционах, закупках, конкурсах (как коммерческих, так и государственных/муниципальных).

В зависимости от вида торгов и их конечной цели (выполнение работ, аренда, получение права на разработку месторождения и т.д.) к участнику могут предъявляться различные требования, подтверждение которых необходимо для предварительной оценки способности компании выполнить предусмотренный тендером объем обязательств (наличие оборудования, персонала, положительного опыта и т.д.).

Постоянная смена юридических лиц, ведение деятельности от имени нескольких компаний, учитывая данные требования, может серьезно затруднить доступ

к участию в тендерах.

Поэтому актуальным является вопрос каким образом диверсификация деятельности, защита активов путем их обособления в отдельное юридическое лицо и др. может повлиять на возможность участия группы компаний/отдельного ее звена (с учетом потенциала и ресурсов остальных) в торгах.

Договор аренды в целях подтверждения прав на имущество

Зачастую для обеспечения имущественной безопасности бизнеса (как одной из наиболее важных ее составляющих) создается компания-собственник значимых активов, которая не участвует в операционной деятельности и не подвергается рискам внешней среды, передача активов от такой компании для их использования в бизнесе, как правило, происходит на основании договора аренды.

Данным договором участник тендера всегда может подтвердить право пользования необходимым оборудованием, транспортными средствами, недвижимым имуществом и т.д. К тому же дополнительно можно делать указание на то, что компании составляют одну группу. Исключением является требование наличия имущества собственности компании-участника тендера. В этом случае такое разделение бизнеса будет ограничением.

Договор подряда, оказание услуг как подтверждение возможности выполнения заказа

В случае если выделены лицевая компания, а также компании-фактические исполнители, первая выступает в качестве участника в тендерах, заключает договоры с заказчиками, несет ответственность перед ними за выполнение условий договора, а другие участвуют в непосредственном выполнении заказа. Как правило, отношения между исполнителем по контракту и другими компаниями оформляются договором субподряда.

При этом в заявке на участие в тендере и в самом договоре с заказчиком данные компании не указываются. Соответственно, лицевая компания должна полностью соответствовать всем предъявляемым к участнику торгов требованиям (по опыту, персоналу, иным параметрам) без учета того, что к выполнению заказа планируется привлекать субподрядчиков.

В этой связи лицевой компанией в группе, как правило, выступает компания с наибольшим опытом выполнения заказов и хорошей репутацией, а часть персо-

нала зачастую оформляется по совместительству в несколько компаний, поскольку требование по сотрудникам также является одним из основных.

Отметим также, что коммерческие тендеры в этом отношении более лояльны и допускают указание в заявке на участие группы компаний при подтверждении их взаимозависимости и наличия договоров между субъектами, указывающих на совместное выполнение заказа.

Агентский договор для оформления посреднической деятельности по обеспечению участия компании в тендерах

Многие компании пользуются услугами посредников (агентов) в осуществлении поиска клиентов, роль которых состоит в представлении интересов компании перед заказчиком по доверенности (модель договора поручения) - проведение переговоров, заключение договора от имени компании и т.д.
Заключение агентских договоров, предметом которых является поиск и изучение условий тендеров и конкурсов, подготовка необходимой для участия в тендерах и конкурсах документации, также является распространенной предпринимательской практикой и полностью соответствует Закону. Согласно п.3 ст.27 Федерального закона от 05.04.2013 №44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» участники размещения заказов имеют право выступать в отношениях, связанных с осуществлением закупки, как непосредственно, так и через своих представителей. Полномочия представителей участников закупки подтверждаются доверенностью, выданной и оформленной в соответствии с гражданским законодательством.

В отношении коммерческих тендеров такая возможность также предусмотрена. На некоторых коммерческих площадках существуют даже отдельные правила оформления заявок на участие в торгах от лица агента.

По договору в обязанности агента могут входить следующие:

-мониторинг информации о размещении заказов на сайте госзакупок/коммерческих площадках;

-сопровождение оформления организации на аукционных площадках (при необходимости);

-оформление необходимой документации для участия в конкурсе;

-заключение договора;

-согласование сроков выполнения заказа, иных деталей и т.д.

В таких случаях агент будет действовать на основании заключенного с компанией договора и выданной на его имя доверенности.

Отметим, что отнесение затрат на оплату услуг таких агентов в состав расходов по прибыли суды считают правомерным (Постановление ФАС Московского округа от 22.06.2011 г. по делу № А40-129496/09-90-867). Равно как считают правомерным и одновременное участие в конкурсе работника компании и ее агента (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 25.08.2011 г. по делу № А70-12956/2010).

Договор простого товарищества для осуществления совместной деятельности по выполнению заказов несколькими самостоятельными субъектами

Больше всего вопросов вызывает правомерность участия в торгах и тендерах компаний, объединившихся в простое товарищество. Поскольку простое товарищество - не самостоятельное юридическое лицо, участником тендера само по себе оно быть не может.

Такая логика, в частности, отражена Письме Минэкономразвития России от 02.12.2009 г. № Д22-1443. В нем указано, что поскольку федеральный закон «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд» в качестве участников размещения заказа называет только юридических лиц и индивидуальных предпринимателей - объединения хозяйствующих субъектов (в том числе и простые товарищества) участниками размещения заказов быть не могут. Новый федеральный закон о контрактной системе каких-либо изменений в этой части не внес.

При этом все чаще в самих требованиях, предъявляемых к участнику, которые являются обязательной частью тендерной документации, можно увидеть отдельный пункт требований для случаев участия от имени простого товарищества. Кроме самого договора о совместной деятельности запрашивается также информация о функциональных обязанностях каждого товарища, размерах и видов вкладов в товарищество, права и обязанностях, условиях ответственности и т.д. Сведения о персонале, опыте, другие данные в таких случаях запрашиваются по каждому товарищу.

Антимонопольные органы, которые раньше соглашались с позицией, отраженной в письме Минэкономразвития, также стали указывать на возможность участия в тендерах простого товарищества. Так, УФАС по Хабаровскому краю признала поданную участником договора простого товарищества на аукционе заявку соответствующей законодательству. При этом антимонопольная служба отметила, в данном случае участником аукциона следует считать не простое товарищество, а его участника, на которого в рамках договора возложена обязанность по подаче такой заявки (см. решение комиссии Хабаровского УФАС России от 25.12.2012 г. № 107 по делу 8-01/303).

Фактически товарищ в данном случае рассматривается как самостоятельный субъект, который выполняет свои обязательства по договору простого товарищества.

Отдельно следует обратить внимание на то, что в ряде случаев тендерные требования также содержат условия по выручке - например, при наличии требования о том, что выполняемый заказ не может превышать по стоимости определнную часть выручки участника за предыдущий год (тем самым заказчик старается страховать свои риски выполнения заказа).

В таких случаях особенности учета в простом товраиществе вступают в прямое противоречие в подобным требованием. Во-первых, выручка каждого из товарищей в рамках совместной деятельности в их отчетности заметно уменьшается в размере, поскольку между ними распределяется финансовый результат простого товарищества уже очищенный от всех совместных расходов; во-вторых, доходы от деятельности в рамках простого товарищества отражаются в учете товарища как внереализационные. Таким образом, формально товарищ не может подвтердить соответствие требованию по выручке, что ограничивает его возможность участия в тендере.

В целом можно говорить о том, что участие группы компаний в тендерах (как коммерческих, так и государственных) в большинстве случаев не вызывает непреодолимых сложностей, однако, в каждом отдельном случае все зависит от конкретных требований и заказчиков, что должно заранее оцениваться при проектировании группы компаний.

Инвестиционное товарищество: налоговая оптимизация, скрытое владение и рефинансирование в группе компаний

Напомним, что по договору инвестиционного товарищества двое или несколько товарищей обязуются соединить вклады и совместно инвестировать в бизнес-проекты для получения прибыли без образования юридического лица.



Договор инвестиционного товарищества предоставляет уникальные возможности:

Юридически закрепляет согласованные доли собственников в бизнесе (в том числе и в имуществе) в ситуациях, когда партнеры ведут бизнес сразу в нескольких направлениях и их доли в компаниях распределены неодинаково;

Обеспечивает скрытое владение бизнесом или его частью;

Позволяет аккумулировать прибыль одних бизнес-проектов и инвестировать в другие с полным обособлением каждого направления и минимальными налоговыми последствиями;

Закрепляет зоны ответственности в проекте с учетом компетенций и ролей участников договора;

Устанавливает гибкий порядок для обсуждения и принятия решений участниками договора (исходя из функций каждого участника, закрепления права последнего голоса за тем или иным собственником по отдельным вопросам и др).
При заключении договора инвестиционного товарищества вы рискуете стол-

кнуться с претензиями со стороны контролирующих органов.

Договор инвестиционного товарищества
- это сложный договор. Он не входит в «привычную» для собственников бизнеса и юристов триаду договоров: договоры об оказании услуг, договор купли-продажи и договор подряда.

Цель договора инвестиционного товарищества
- совместная инвестиционная деятельность товарищей, включающая как создание и дальнейшую реализацию объекта (например, недвижимость, либо владение юридическим лицом, представляющим собой отдельный бизнес), так и предоставление услуг.

Договор инвестиционного товарищества
- разновидность договора «простого товарищества», в рамках которого товарищи объединяют вклады для совместной инвестиционной деятельности. Объекты инвестиционной деятельности - вновь создаваемые и модернизируемые основные фонды и оборотные средства, ценные бумаги, целевые денежные вклады, научно-техническая продукция, другие объекты собственности, имущественные права и права на интеллектуальную собственность (ст. 3 Закона РСФСР № 1488-1 «Об инвестиционной деятельности в РСФСР»).
Таким образом, договор простого товарищества (Разбираем особо: Простое товарищество. Дополнительные возможности), в котором товарищи объединились для совместной инвестдеятельности, суд и другие правоприменители рассматривают как договор инвестиционного товарищества.
Так, если товарищи ведут совместную деятельность, в рамках которой один товарищ выступает в роли инвестора и вкладывает деньги в строительство, а другой в роли застройщика, чтобы впоследствии СОВМЕСТНО использовать здание, то данный договор признается договором инвестиционного товарищества (1).
(1) Это не распространяется на договоры, заключенные до вступления в силу ФЗ «Об инвестиционном товариществе», то есть до 1 января 2012 года
Сложность договора инвестиционного товарищества - правильная квалификация и разграничение с другими видами гражданско-правовых отношений. На практике правоприменители иногда отказываются признать совместную инвестиционную деятельность у сторон договора или, наоборот, договоры купли-продажи и иные виды сделок трактуют как договоры инвестиционного товарищества.
Важно! Ошибки в квалификации договора инвестиционного товарищества могут

повлечь серьезные налоговые и гражданско-правовые последствия.

Арбитражная практика
В деле № А81-3339/2014 (Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 19.06.2015 N Ф04-19252/2015) ФНС посчитала, что заключенное между сторонами соглашение - договор инвестиционного товарищества. Инспекция отказала налогоплательщику в вычете НДС, применив статью 174.1 НК РФ, по которой участник договора инвестиционного товарищества вправе вычесть налог только при ведении раздельного учета. Суды поддержали налогоплательщика, однако ФНС добралась до кассационной инстанции. Цена вопроса – 900 тыс. рублей.
Гражданско-правовые последствия неверной трактовки соглашения сторон тоже могут повлечь серьезные финансовые потери. Проиллюстрируем на примере.

В Москве два ООО заключили договор «соинвестирования», договоившись построить комплекс зданий: один участник-застройщик внес земельный участок, а другой участник-инвестор финансировал строительство. Сроки затянулись, и инвестор расторг договор и потребовал у второго участника 126 млн рублей, из которых упущенная выгода – 86 млн рублей.

Суд первой инстанции посчитал, что конфликтующие стороны заключили договор купли-продажи здания и удовлетворил иск инвестора, взыскав 126 млн рублей с застройщика. Однако суд апелляционной инстанции сделал противоположный вывод, что стороны ведут совместную инвестиционную деятельность, и отклонил иск инвестора.

Кассация (Постановление Арбитражного суда Московского округа от 15.07.2015 № Ф05-8677/2015 по делу № А40-94365/14), согласившись с квалификацией сделки как договора простого товарищества, указала на неправомерность применения к данному договору положений ФЗ «Об инвестиционном товариществе», так как стороны заключили договор до принятия данного закона. Дело возвращено на новое рассмотрение по другим основаниям и не окончено.

ФЗ «Об инвестиционном товариществе» не разрешает сторонам выбирать между простым и инвестиционным товариществом: если деятельность товарищей носит инвестиционный характер, то отношения квалифицируются как отношения в рамках договора инвестиционного товарищества.

участники инвестиционного товарищества - только организации;
товарищ, не являющийся управляющим товарищем, в инвестиционном товариществе вправе вкладывать только деньги, если иное не предусмотрено договором (в простом товариществе товарищи вправе вносить имущественные и неимущественные вклады по умолчанию);
в инвестиционном товариществе снижена ответственность товарищей-вкладчиков (не заключающих сделки от имени товарищества): в отличие от управляющих товарищей вкладчики отвечают только в пределах стоимости своей доли в товариществе.

Отличается и форма договора: договор инвестиционного товарищества нотариально удостоверяется. При переквалификации простого товарищества в инвестиционное договор, вероятно, суд признает незаключенным в части совместной инвестиционной деятельности. Ошибка в квалификации договора в подобном случае проявит себя только при возникновения спора между товарищами и обращении в суд. На сегодня такие дела - редкость.

В большинстве случаев проблем можно избежать, если договор инвестиционного товарищества составляется в форме, не допускающей неоднозначных трактовок.

Какие договоры входят в зону риска:

1) Комплексные договоры. Например:
Договоры, подразумевающие обработку информации и совершение действий в зависимости от полученного результата (см. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 19.06.2015 № Ф04-19252/2015 по делу № А81-3339/2014);
Договоры, включающие разработку проекта и строительства недвижимости (см. Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 25.11.2013 по делу № А56-43148/2012).

2) Договоры аренды или купли-продажи недвижимости, которую построят в будущем (см. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 15.07.2015 № Ф05-8677/2015 по делу № А40-94365/14)

Если вы заключаете договор инвестиционного товарищества, то чтобы избежать

ошибочной квалификации обратите внимание на следующее:

1) Название. Нужно указывать конкретное название: «Договор инвестиционного товарищества «Ромашка». В большинстве судебных споров, которые мы проанализировали, речь шла о «Договоре», «Инвестиционном соглашении» и прочее.

2) Стороны. Некоммерческая организация вправе быть стороной в договоре инвестиционного товарищества, только если это предусмотрено уставом и предпринимательская деятельность направлена на достижение уставных целей. Помните об этом при сотрудничестве с государственными и муниципальными организациями и фондами (Фондами поддержки предпринимательства). Нарушение этого правила может повлечь ничтожность договора (Постановление ФАС Уральского округа от 21.04.2014 № Ф09-1026/14 по делу № А76-8679/2013).

3) Форма. Договор инвестиционного товарищества нотариально удостоверяется, а иначе признается незаключенным.

4) Предмет. Подчеркните в договоре, что цель – достижение сторонами единой цели совместными усилиями. Например, создание объекта недвижимости для совместного использования (п. 7 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 11.07.2011 № 54 «О некоторых вопросах разрешения споров, возникающих из договоров по поводу недвижимости, которая будет создана или приобретена в будущем»).

Если вы заключаете иной договор и у вас нет намерения вести совместную инвестиционную деятельность, то это укажите это в договоре: «Настоящий договор не является договором инвестиционного товарищества».

При составлении подобного соглашения:

В предмете избегайте альтернативности в исполнении обязательств сторонами: действия сторон четко прописываются, либо варианты поведения сторон привязываются к определенным условиям и событиям. В предмете и в договоре не упоминайте о «совместных действиях», «совместном использовании» и т.п. Избегать ситуаций, когда результат исполнения договора (недвижимость и т.д.) становится объектом общей совместной собственности заказчика и исполнителя. Оплата или порядок определения оплаты четко прописываются.

Соблюдение данных рекомендации позволит избежать последствий неверной

трактовки договора (государственными органами и третьими лицами, и партнерами по бизнесу).

Оптимизация торговой деятельности: кейсы из практики taxCOACH

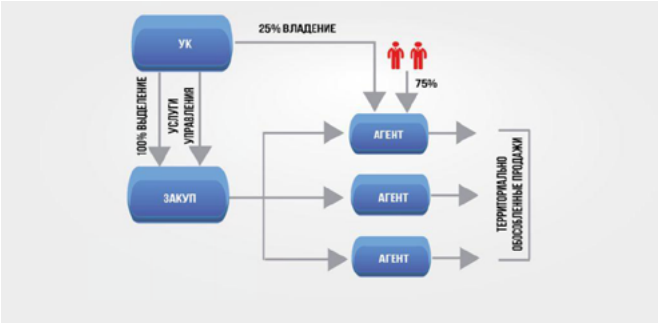
Компании, осуществляющие торговую деятельность, отличают, как правило, достаточно агрессивные способы оптимизации налоговой нагрузки. В совокупности с большим количеством поставщиков, которых не всегда удается проконтролировать на благонадежность и возможностью налоговых органов отследить весь путь движения товаров от их закупа до реализации конечным клиентам, проведение в отношении торговых компаний налоговых проверок заканчивается для налогоплательщика плачевно.
Поэтому одной из главных задач при выстраивании системы налоговой, имущественной и управленческой безопасности бизнеса становится разделение двух ключевых процессов любой торговой деятельности - закуп товара и его реализация клиентам для диверсификации рисков операционной деятельности. При закупе данные риски наиболее высоки в части взаимоотношений с проблемными поставщиками, при реализации - в части налаживания контактов с клиентами, а также рисков невыполнения условий договоров и предъявления штрафных санкций.

Типичным инструментом в разрешении задачи оптимизации торговой деятельности является агентский договор. Он может опосредовать как услуги агента при осуществлении функции снабжения (для создания ценностного предложения - необходимого товара по хорошей цене и в достаточном ассортименте), так и на стадии поиска клиентов и реализации товара.
Рассмотрим примеры из нашей практики, когда агентский договор гармонично вписался в существующий бизнес-процесс компании, учитывая его особенности и кардинально не меняя привычный образ деятельности.

Агенты по модели поручения - территориально удаленные от операционного ядра отделы продаж
В данном случае компания осуществляла централизованный закуп товара, а также функции логистического центра. Реализация продукции при этом производилась отделами компании, территориально расположенными в нескольких регионах.

Экспертами была предложена агентская модель выстраивания отношений межу компанией «Закуп» и отделами продаж, осуществляющими непосредственный поиск клиентов на местах и реализацию товаров. Это позволило агентам при-

менять УСН с объектом «Доходы» и уплачивать с собственного вознаграждения налог с доходов по ставке 6%. Кроме этого такая модель работы полностью соответствовала функционалу отдела продаж: поиск клиентов, продвижение товара на своей территории, заключение договоров поставки.
Риски, связанные с необходимостью неформального подхода к поддержанию отношений с клиентами, остались исключительно на агентах как субъектах, полностью отвечающих за общение с клиентами. Основной бизнес-процесс «Закуп-Сбыт» был разбит между несколькими самостоятельными субъектами. Каждый из них в данной модели юридически стал отвечать именно за свой функционал.

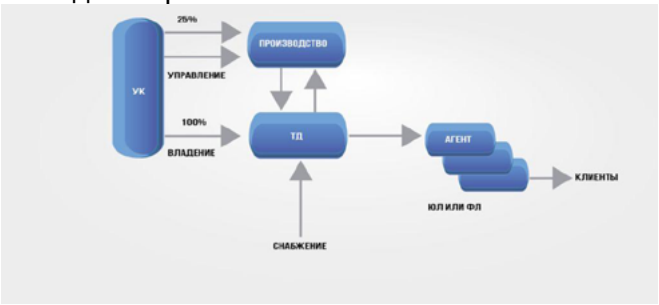


В эту конструкцию к тому же лаконично вписались корпоративные требования к осуществлению процесса продаж. Для всех региональных отделов продаж были разработаны единые правила - начиная от времени работы офисов и заканчивая требованиями к внешнему виду сотрудников. При работе региональных отделов с центральной компанией «Закуп» по договорам купли-продажи закрепить официально обязательность данных требований к продажам было затруднительно. В предложенной экспертами модели транслировать подобные требования от основной компании и собственников самостоятельным субъектам-агентам позволило использование смешанного агентского договора. Фактически он представлял из себя агентский договор по модели поручения под условием. Предмет договора обусловлен дополнительными требованиями к продажам и сотрудникам, от выполнения которых напрямую зависит размер вознаграждения агента. Для поддержания целостности компании, несмотря на ее дробление по нескольким субъектам, был внедрен экономический регулятивный аппарат.

Таким образом, был разрешен вопрос не только налоговой, но и управленческой безопасности бизнеса. К тому же в отличие от договора купли-продажи по агентскому договору не происходит переход права собственности на товар к

Агенту, что в любой момент позволяет истребовать имущество обратно.
Использование агентской модели без изменения функциональных и управленческих связей
Другой вариант использования агентского договора позволил, используя особенности имеющихся бизнес-процессов, добиться необходимого результата, путем подкладывания под него подходящей юридической конструкции.
Ключевой особенностью бизнеса являлось то, что основная часть клиентов - это крупные заводы, куда трудно прийти со своей продукцией, дополнительно не простимулировав отвечающего за заключение договора сотрудника на приобретение именно ваших товаров. Физически в компании непосредственно сбытом и договоренностью с клиентами занимался один человек. Он контактировал со всеми потенциальными клиентами и фактически являлся лицом компании, заключая договоры от ее имени по доверенности.
Исходя из данной особенности бизнеса, эксперты построили модель организации сбыта следующим образом: человек, который представлял компанию перед клиентами, был зарегистрирован в качестве ИП (на УСН по ставке 6%). Компания и ИП заключили агентский договор по модели поручения (ИП-агент действовал от имени и за счет компании, представляя ее интересы также по доверенности). На компании остались функции снабжения и складирования продукции, на агента была полностью переведена часть бизнес-процесса по взаимоотношениям с клиентами.

В результате схема заключения договоров и работы с клиентами не поменялась. При этом суммы вознаграждения агента, которая после налогообложения по ставке 6% поступала в свободное распоряжение ИП, хватало на обеспечение гарантии заключения договора и налаживание контактов.

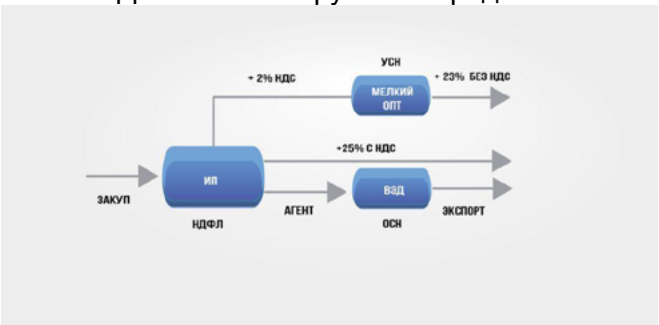


Когда функция сбыта неприемлема через агента
В некоторых случаях работа с агентом неприемлема в принципе, поскольку не позволяет достичь желаемую собственником бизнеса экономику.
Изначально имелась следующая ситуация: функцию закупа осуществлял ИП. При этом компания сама не занималась агрессивной оптимизацией, однако, за

своих поставщиков отвечать не могла, поскольку их большое количество не позволяло проверить каждого. Учитывая, что в отличие от юридического лица, ИП отвечает по своим обязательствам всем своим имуществом и непосредственно несет уголовную ответственность, его не рекомендуется использовать в качестве снабженца на входе - всегда существует риск ответственности, а «бросить» ИП невозможно.

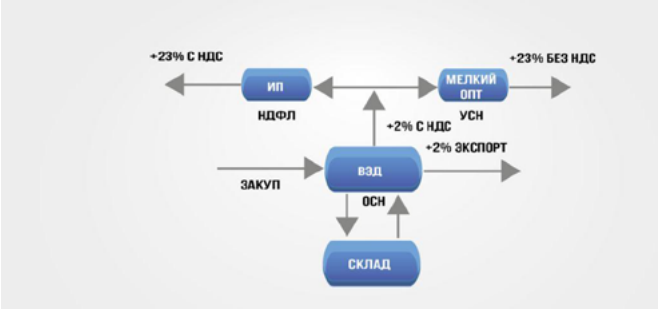
ИП применял ОСН (НДС и НДФЛ 13%). Приобретенную продукцию он реализовал с наценкой 25% конечным потребителям, которые покупали с НДС и с наценкой всего 2% своей компании на УСН, которая в дальнейшем с наценкой 23% продавца товар конечным потребителям без НДС. Кроме этого отдельная компания приобретала у ИП товар для его последующей продажи в другие страны. Поскольку экономика при ВЭД строилась по большей части на привлечение клиентов низкой ценой, наценка у компании была невысокой.

Такую схему работы невозможно обосновать с точки зрения наличия деловой цели - налицо искусственное разделение потоков продаж с НДС и безНДС с целью налоговой экономии и оптимизации НДС.
Агентский договор в такой ситуации неприменим, поскольку повлечет за собой необходимость уплаты НДС со всей выручки от продаж.



Для разрешения существующей ситуации было предложено поставить компанию, занимающуюся ВЭД, на «вход» для работы с поставщиками вместо ИП. Эта компания, как и раньше, продолжила реализовывать товар на внешний рынок с минимальной наценкой. Кроме того, она распределяла товар с минимальной наценкой между ИП (для продажи оптовым покупателям с НДС) и компанией, которая применяла УСН и ЕНВД в части розницы (для продажи покупателям без НДС и в розницу). Далее каждый из субъектов (ИП и компания на УСН) реализовала товар своим конечным покупателям уже со своей наценкой с НДС и без НДС, соответственно.
Таким образом, искусственное и явно видимое разделение потоков продаж для

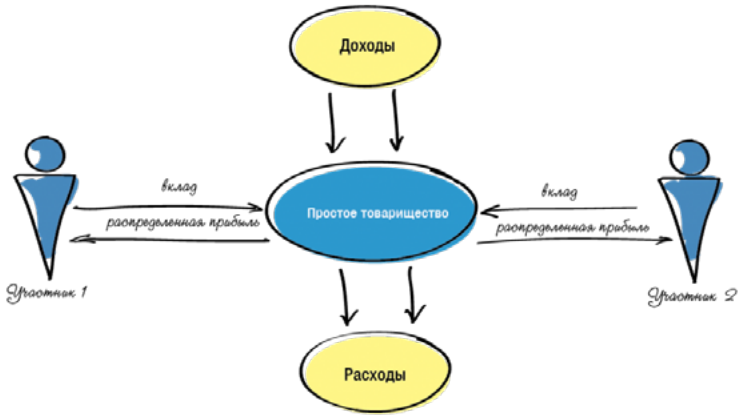
налоговой экономии было заменено понятной с точки зрения деловой цели структурой, позволяющей разделить продажи с НДС и без НДС с минимальными рисками для бизнеса.



Делая вывод, можно сказать о том, что хотя с первого взгляда процесс торговой деятельности и кажется примерно одинаковым в любой деятельности (закупил-нашел клиента-продал) наша практика показывает, что одинаковых торговых компаний нет. Для каждой необходима своя конструкция и механизм диверсификации рисков, учитывающий все нюансы конкретного бизнеса.

Простое товарищество и пониженные ставки УСН и страховых взносов: как совместить?

Мы уже неоднократно описывали значимые преимущества, предлагаемые договором Простого товарищества бизнесу. , в первую очередь, это возможность легальной экономии налога с доходов при практически любом объеме выручки (главное, чтобы чистая прибыль не превышала лимит по УСН в расчете на участвующих в товариществе субъектов). В 2016 году, например, размер такого лимита при наличии двух товарищей составит почти 160 млн руб. в год (исходя из Приказа Минэкономразвития от 20.10.2015 г. № 772 «Об установлении коэффициентов-дифляторов на 2016 г.» лимит по годовой выручке на УСН составит 79,74 млн руб.).
При этом по деятельности Простого товарищества сохраняется право получение вычетов по НДС.
С учетом недавних налоговых послаблений для ИП в виде налоговых каникул (ставка 0% в первые два года деятельности) такой инструмент как простое товарищество стал еще более популярен. Например, при наличии в товариществе субъекта - ИП, осуществляющего производственную функцию (допустим, производство мебели), его ставка на УСН составит 0% в первые два года деятельности. Таким образом, часть прибыли бизнеса вообще будет освобождена от налогообложения.



Но даже если в Группе компаний нет ИП, организации, осуществляющие многие виды деятельности на УСН, также вправе применять пониженные ставки налога. Например, для строительных, производственных, транспортных компаний в Свердловской области предусмотрена ставка 5%.
В других регионах есть аналогичные «плюшки»!
Дополнительным бонусом зачастую является и возможность применения по тем же видам деятельности пониженной ставки страховых взносов, предусмотренной для упрощенцев.

Выгодность для бизнеса налицо. Однако, не все так просто.
Одним из требований для применения указанных пониженных ставок является получение дохода (в Свердловской области - не менее 70% в удельном весе всех доходов налогоплательщика) от указанного льготного вида деятельности.
При этом получение выручки от деятельности простого товарищества признается внереализационным доходом субъекта.
Поэтому, многие налогоплательщики видят риск признания налоговыми органами и ПФР несоответствия деятельности в Простом товариществе и получаемого от нее дохода требованиям для применения пониженной ставки по УСН и страховым взносам (см., например, дела по оспариванию возможности применения пониженной ставки: Постановление ФАС Восточно-Сибирского круга от 16.12.2015 г. по делу № А19-4447/2015, Постановление ФАС Поволжского округа от 23.12.2014 г. по делу № А65-27809/2013, Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 05.08.2015 г. по делу № А29-8142/2014).
Разберемся в этим вопросом подробнее.
В первую очередь, следует отметить, что законы субъектов РФ, предусматривающие пониженные ставки для УСН с объектом «Доходы, уменьшенные на

величину расходов» по отдельным видам деятельности отличаются разными формулировками в части требований к объему доходов от льготируемой деятельности.

Например, Закон Свердловской области от 15.06.2009 г. № 31-ОЗ в последней редакции допускает налоговые каникулы для ИП, которые «осуществляют один или несколько видов» льготной деятельности. Привязки к объему доходов нет, а, следовательно, даже ИП, осуществляющие льготный вид деятельности в простом товариществе, могут не платить налог с дохода в течение первых двух лет деятельности.
Для применения ставки 5% (для ИП и организаций) в Свердловской области необходимо, чтобы «удельный вес доходов от осуществления одного или нескольких видов деятельности» составлял в общей сумме доходов не менее 70 процентов. Соответственно, при подтверждении реального осуществления, например, строительных работ субъект (без привязки к договору и виду дохода) вправе применять пониженную ставку.
Свердловской области с законом повезло. Другое дело, когда формулировка выглядит следующим образом (на примере Закона Москвы от 07.09.2010 г. № 41): пониженная налоговая ставка применяется налогоплательщиком, «выручка которого от реализации товаров (работ, услуг)» по льготным видам деятельности за отчетный (налоговый) период составляет не менее 75% от общей суммы выручки.

В таком случае закон прямо говорит о выручке от реализации.
Однако, мы убеждены, что если деятельность простого товарищества и полученная им выручка соответствует нужному виду деятельности, право на применение пониженной ставки сохраняется даже при указанной выше формулировке.
В одной из рассылок мы уже как-то упоминали о наличии в судебной практике всего одного дела, где ВАС РФ рассмотрел подобный вопрос в отношении права на применение товарищем ЕСХН (см. Постановление Президиума ВАС РФ от 28.12.2010 N 9534/10 по делу N А57-24991/2009).
Учитывая данное постановление, Минфин в последующем дал разъяснения (см. Письмо Минфина РФ от 05.07.2011 N 03-11-09/39) о том, что для соблюдения права на применение спецрежима (в нашем случае для применения пониженных ставок налога и взносов) необходимо, чтобы и деятельность всего простого товарищества соответствовала льготной.
Таким образом, если, например, товарищество занимается строительством и оптовой торговлей, с преобладающей долей доходов в выручке от торговли, подтвердить право на льготы участникам товарищества будет затруднительно.

В этом случае стоит подумать об осуществлении нельготируемого вида деятельности за рамками Простого товарищества. Напомним, что любой товарищ вправе осуществлять и иную деятельность самостоятельно не в рамках товарищества.
Уповать только на немногочисленную судебную практику конечно не стоит. Поэтому рекомендуем подтверждать осуществление субъектом льготного вида деятельности в Простом товариществе и реальными фактами его хозяйственной жизни:

- расходы должны подтверждать заявленный вид деятельности (например, договоры закупки строительных материалов, сырья на производство);
- вклад товарища в совместную деятельность должен полностью соответствовать необходимому ОКВЭД (ничего лишнего), а формулировки обязанностей товарища в договоре о совместной деятельности - подтверждать вид деятельности;
- возможно совмещение нескольких льготных видов в одном субъекте: например,производственных и транспортных функций (оба вида деятельности подпадают под пониженные ставки на УСН. Однако, в этом случае теряется право на пониженные страховые взносы, поскольку по ним необходимо получать 70% дохода от одного основного льготного вида деятельности: см. п. 1.4 ст. 58 Федерального закона № 212-ФЗ);
- наличие оборудования, помещения, спецтехники;
- наличие сотрудников, необходимых для осуществления деятельности и т.д.

Как показывает все та же судебная практика, и налоговые органы, и ПФР с ФСС при проверке права на применении пониженной ставки выясняют именно данные факты: анализируют договоры, штатное расписание, место осуществления деятельности.
В этой связи рекомендуем очень тщательно подойти к вопросу распределения расходов в Простом товариществе (какие расходы будут относиться к деятельности и вкладу товарища, а какие в деятельности товарищества в целом), описанию вклада каждого товарища, видам договоров, заключаемых каждым из них в совместной деятельности.
Только при таком подходе подтвердить право на льготную ставку по налогу и сборам можно будет без лишних проблем.

Синхронизируем НДС и Простое товарищество: учет счетов-фактур в совместной деятельности

Представим ситуацию: при работе в рамках договора Простого товарищества реализацией товаров, работ, услуг занимаются несколько товарищей. Напом-

ним, что заключение договора Простого товарищества (совместной деятельности) обязывает исчислять и уплачивать НДС со всей выручки.

К слову, согласно буквальному толкованию п.п. 1 и 2 ст. 174.1. НК РФ, «исходящие» счета-фактуры в Простом товариществе может выставлять только товарищ, ведущий общий учет операций по НДС. Но как мы писали ранее в одной из рассылок (Особенности уплаты НДС в Простом товариществе), данная позиция не отражает гражданско-правовой сути договора Простого товарищества и является ошибочной, поскольку:

- Каждый товарищ в качестве вклада в совместную деятельность может внести, в том числе, и связи с контрагентами (клиентами, поставщиками, подрядчиками и т.п.). При этом контрагенты каждого из товарищей могут не согласиться перезаключить договор и работать с другим товарищем, который им неизвестен;
- В совместной деятельности один товарищ может заниматься закупом товаров и с ним будет связан «входной НДС», а другой товарищ - заниматься сбытом и с ним связан «исходящий НДС».
- Кроме того, Простое товарищество может быть негласным (ст. 1054 ГК РФ), и в таком случае товарищи просто обязаны выставлять счета-фактуры только от своего имени.

Итак, «исходящие» счета-фактуры в рамках Простого товарищества могут быть выставлены от имени любого из товарищей. Тем более, что в таком случае бюджет не теряет в поступлениях НДС, уменьшения налоговой базы по НДС не происходит.

Но при выставлении «исходящих» счетов-фактур у товарища, не ведущего общие дела, безусловно возникнут следующие вопросы, требующие разрешения: Как в таком случае нужно заполнить и учесть счет-фактуру для целей уплаты НДС?

Вопрос совсем не праздный, если задуматься о покупателях товаров, работ, услуг Простого товарищества. Ведь для того, чтобы у них не возникло проблем при проверке декларации по НДС, счет-фактура, выставленная Товариществом, должна быть надлежащим образом отражена в декларации, составленной по итогам деятельности Товарищества за налоговый период.

Никаких разъясняющих правил по порядку заполнения и учету счетов-фактур при осуществлении сделки товарищем, не ведущим общие дела, не предусмотрено. А по ст. 174.1. НК РФ все обязанности налогоплательщика НДС выполняет товарищ, ведущий общие дела. Именно он ведет книгу покупок и книгу продаж, журнал учета выставленных и принятых счетов-фактур в рамках

совместной деятельности, отражает в своей декларации выручку по НДС и уплачивает налог в бюджет. То есть товарищ, не ведущий общие дела, сам не сможет уплатить НДС по выставленной им счет-фактуре.
Предлагаем устранить этот явный пробел и применить по аналогии правила выставления и учета счетов-фактур при агентской схеме отношений по модели договора комиссии, закрепленных в Постановлении Правительства РФ от 26.12.2011 г. № 1137 «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по НДС» (далее - Постановление Правительства № 1137).
С нашей позиции, товарища, не ведущего общие дела, заключившего сделку по реализации товара (работы, услуги) в рамках совместной деятельности условно можно рассматривать в качестве комиссионера, а товарища, ведущего общие дела, как комитента.

Аналогия просматривается в том, что несмотря на совершение сделки и выставление счет-фактуры иным товарищем от своего имени, такая сделка все равно должна быть учтена для целей обложения НДС у товарища, ведущего общие дела.
Порядок выставления и учета счетов-фактур при договоре комиссии очень хорошо ложится на отношения, возникающие при заключении сделки товарищем, не ведущим общие дела.
Итак, пошагово рассмотрим предлагаемый нами порядок выставления и учета счет-фактур при заключении сделок по реализации от имени простого товарищества товарищем, не ведущим общие дела:
1) Товарищ, не ведущий общие дела, осуществляющий реализацию товаров (работ, услуг) в рамках договора Простого товарищества, составляет счет-фактуру и передает ее покупателю.
В счет-фактуре участник, не ведущий общие дела, указывает себя в качестве продавца и заполняет свои данные в графах 2, 2а и 2б счет-фактуры (наименование, место нахождение, ИНН/КПП), как комиссионер по агентскому договору (1).

(1) по аналогии с п. 1 раздела II Правил заполнения счета-фактуры при расчетах по НДС Приложения № 1 Постановления Правительства РФ № 1137; письмо Минфина РФ от 19.10.2015 г. № 03-07-14/59665 «О порядке выставления и регистрации счетов-фактур в рамках агентского договора»;
Выставленную счет-фактуру участник, не ведущий общие дела, регистрирует у себя в части 1 журнала учета выставленных счетов-фактур (2).

(2) по аналогии абз. 5 пп. а п. 7 раздела II Правил ведения журнала учета по-

лученных и выставленных счетов-фактур, применяемых при расчетах по НДС, Приложения № 3 Постановления Правительства РФ № 1137;
При этом выставление счет-фактуры товарищем, не ведущим общие дела, не означает возникновение у него обязанности начислить и уплатить НДС. Обязанность по исчислению и уплате НДС по-прежнему лежит на товарище, ведущем общие дела, согласно ст. 174.1. НК РФ.
В книге продаж участника, не ведущего общие дела, выставленная счет-фактура не регистрируется.
2) Участник, не ведущий общие дела, передает копию выставленного им счета-фактуры участнику, ведущему общие дела;
3) Затем участник, ведущий общие дела, на основании данных счет-фактуры иного товарища, заключившего сделку, выставляет последнему свой счет-фактуру.
Важно! В строке 6 счет-фактуры, заполняемом участником, ведущим общие дела, в качестве покупателя указывается конечный покупатель, которому реализованы товары (работы, услуги) иным товарищем от своего имени (3), а не товарищ, заключивший сделку.

(3) по аналогии пп. и) п. 1 раздела II Правил заполнения счета-фактуры при расчетах по НДС Приложения № 1 Постановления Правительства РФ № 1137;
Даты счета-фактуры, заполненной участником, ведущим общие дела, и счета-фактуры, выставленной иным товарищем в адрес покупателя, должны совпадать (4).

(4) по аналогии абз. 2 пп. а п. 1 Раздела 2 Правил заполнения счета-фактуры при расчетах по НДС Приложения № 1 Постановления Правительства РФ № 1137;
Порядковый номер счет-фактуры должен быть дополнен (через разделительный знак) утвержденным товарищем, ведущим общие дела, цифровым индексом, обозначающим совершение операции в соответствии с конкретным договором простого товарищества (5).

(5) по аналогии абз. 4 пп. а п. 1 раздела II Правил заполнения счетов-фактур при расчетах по НДС Приложения № 1 к Постановлению Правительства РФ № 1137;

Счет-фактура, заполненная товарищем, ведущим общие дела, регистрируется им в обычном порядке в своей книге продаж (6) и журнале учета счетов-фактур (7), поскольку ведение отдельных книги продаж и журнала учета счетов-фактур для деятельности в рамках договора простого товарищества не предусмотрено.

(6) по аналогии абз. 2 п. 20 раздела II Правил ведения книги продаж, применяемых при расчетах по НДС, Приложения № 5 Постановления Правительства РФ № 1137;

(7) по аналогии абз. 4 пп. а п. 7 раздела II Правил ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, применяемых при расчетах по НДС, Приложения № 3 Постановления Правительства РФ № 1137;

В книге продаж товарищ, ведущий общие дела, графы заполняет следующим образом:
В графе 7 книги продаж указывается наименование покупателя, которому реализован товар (работа, услуга) товарищем, не ведущим общие дела (8);
(8) по аналогии пп. к) п. 7 раздела II Правил ведения книги продаж, применяемых при расчетах по НДС, Приложения № 5 Постановления Правительства РФ № 1137;
В графе 9 книги продаж указывается наименование товарища, не ведущего общие дела (9), и реализовавшего товар (работу, услугу) в рамках договора простого товарищества, а в графе 10 - его ИНН и КПП (10).
(9) по аналогии пп. м) п. 7 раздела II Правил ведения книги продаж, применяемых при расчетах по НДС, Приложения № 5 Постановления Правительства РФ № 1137;

(10) по аналогии пп. н) п. 7 раздела II Правил ведения книги продаж, применяемых при расчетах по НДС, Приложения № 5 Постановления Правительства РФ № 1137;

4) Участник, не ведущий общие дела, регистрирует полученную от участника, ведущего общие дела, в части 2 своего журнал учета полученных счетов-фактур (11).

(11) по аналогии абз. 3 пп. а п. 11 раздела II Правил ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, применяемых при расчетах по НДС, Приложения № 3 Постановления Правительства РФ от 26.12.2011 г. № 1137 (в ред. от 29.11.2014) «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по НДС»;

В книге покупок товарищ, не ведущий общие дела, данную счет-фактуру не регистрирует, поскольку не имеет права на вычет НДС по этой счет-фактуре.
В результате, благодаря такому порядку действий по выставлению и учету сче-

тов-фактур в рамках договора простого товарищества:

Товарищ, не ведущий общие дела, может от своего имени реализовать товар (работу, услугу) покупателю в рамках договора простого товарищества;
Единственное в таком случае, он должен вести журнал учета выставленных и полученных счетов-фактур, хоть и не является плательщиком НДС. При этом покупатель может даже и не знать, что купил товар у участника простого товарищества, не ведущего общие дела;
У товарища, ведущего общие дела, в книге продаж оказывается зарегистрирована обычная счет-фактура с номером, относящимся к договору простого товарищества, и с указанием в счет-фактуре покупателя товара (работы услуги);
При таком порядке действий бюджет не теряет в поступлениях НДС, так как:
А) товарищ, ведущий общие дела в обычном порядке регистрирует счет-фактуру, заполненную на основании счет-фактуры иного товарища, в книге продаж, на основании которой потом составляет декларацию по НДС;

Б) в свою очередь иной товарищ, полученную от участника простого товарищества, ведущего общие дела, счет-фактуру не регистрирует у себя в книге покупок.
С учетом этого, мы полагаем, у налоговых органов нет разумных оснований возражать против заключения сделок по реализации товаров (работ, услуг) и выставления «исходящих» счетов-фактур товарищем, не ведущим общие дела, ведь интересы бюджета никак не нарушаются.

ИП-Управляющий под прицелом: как не нарваться на претензии ФНС и ПФР?

Замена директора компании на управляющего - индивидуального предпринимателя - это отличный способ решить одновременно несколько задач бизнеса:
сэкономить на «зарплатных» налогах. Директору, как любому другому работнику, выплачивается заработная плата, с которой необходимо уплачивать страховые взносы в размере до 30% сверх выплаченной суммы. ИП-управляющий самостоятельно уплачивает налоги и взносы, размер которых намного меньше: 6% (УСН) против 13% (НДФЛ) у директора. Фиксированные платежи по взносам в фонды - против 30% у директора, да и те в полном размере уменьшают исчисленный налог по УСН. В чистом остатке «нагрузка» составляет 6%;
повысить уровень ответственности руководителя. Гражданско-правовая ответственность гораздо шире, чем материальная (пусть даже полная) ответственность по трудовому законодательству. К тому же ИП отвечает всем своим имуществом по принятым на себя обязательствам;

регулировать вопросы вознаграждения, расторжения и сроков сотрудничества и прочее «по своему вкусу».
При этом управляющих может быть несколько, что обеспечивает точную «подгонку» этой юридической формы под реальные бизнес-процессы и потребности бизнеса.

Ложку дегтя в бочку преимуществ ИП-управляющего пытаются добавить контролирующие органы - налоговые инспекции и Пенсионный фонд, которые периодически предпринимают попытки переквалифицировать договор о передаче полномочий руководителя компании Управляющему в трудовой договор и доначисляют штрафы и суммы недоимки взносов проверяемой компании.

В некоторых случаях причины переквалификации понятны. Так, Управление ПФР признало трудовым договор, в котором прямо предусмотрены трудовые гарантии и нормативы (отпуск, рабочая неделя и др.), а также иные положения, характерные исключительно для трудовых отношений (например, командировки и др.) (Постановление Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 01.08.2012 г.).

Однако далеко не всегда все выглядит так однозначно.

В Тверской области фонду удалось отстоять свою позицию во всех инстанциях (дело №А66-14670/2012). ПФР переквалифицировал договор управления ООО в трудовой, после чего привлек организацию к ответственности и доначислил суммы страховых взносов.

При обосновании своей позиции Фонд указал на следующие особенности спорного договора:
- деятельность не направлена на достижение им (управляющим) самостоятельного коммерческого результата;
- цель деятельности – обеспечение прибыльности и конкурентоспособности самого общества, его финансово-экономической устойчивости, соблюдение законных интересов участников и работников общества;
- договором предусмотрено систематическое ежедневное выполнение исполнителем работ определенного рода;
- управляющий включен в производственную деятельность общества;
- управляющему установлена фиксированная оплата труда в виде почасовой ставки;
- установлен контроль за управляющим со стороны работодателя (Общего собрания);

- договором предусмотрено обеспечение работодателем условий труда.

Это, по мнению ПФР, является признаками трудовых отношений.

В обосновании своих решений суды вышестоящих инстанций перечислили обязанности управляющего по договору, а также указали, что
управляющие не подчинялись правилам трудового распорядка, сами определяли свой режим рабочего времени;
договоры не предусматривали место работы управляющего и не обеспечивали ему определенных условий труда.
В чем же разница? Почему в одних случаях суды признают гражданско-правовой характер деятельности управляющих, а в других нет?

В договорах, которые стали предметами рассмотрения в выше указанных делах, не указывается о подчинении управляющего правилам внутреннего трудового распорядка. Об этом суды Тверской области сделали выводы самостоятельно, исходя из перечисления стандартных полномочий управляющих и их подотчетность единственному собственнику. При этом АС Уральского округа, перечислив те же полномочия, вынес совершенно противоположное решение.

Незначительная разница в договорах все же есть. В признанных трудовыми договорах указано:

- организация обеспечивает условия для работы управляющего;
- установлена почасовая ставка оплаты.

Однако все это может быть предусмотрено и в гражданско-правовых договорах.

Судя по всему, основной причиной негативных решений был тот факт, что управляющие ранее работали директорами в этих организациях по трудовым договорам.

Как следует из рассмотренной судебной практики, даже грамотно составленный договор может не спасти от продолжительных судебных разбирательств.

Что же в таком случае можно предпринять?

Прежде всего, отметим, что в особой зоне риска организации, в которых бывший директор становится управляющим.

В таких случаях нужно тщательно продумать деловую цель смены статуса руководителя и прописать ее в договоре. Это может быть:

увеличение ответственности руководителя;
привязка вознаграждения к эффективности: например, процент от прибыли и др.
участие руководителя в управлении нескольких организаций;
необходимость вывода организации из кризисной ситуации;
и другие.
При этом нельзя забывать и о налоговых рисках взаимодействия с Управляющими. Налоговые органы могут признать вознаграждение управляющему экономически необоснованным и доначислить компании, которая учла эти затраты, налог на прибыль, указывая на отсутствие разумной деловой цели и подвергая сомнению экономическую обоснованность размера расходов на управляющего (например, Постановление Арбитражного суда Московского округа от 20.01.2015 № Ф05-15751/2014 по делу № А40-110069/13).

Проиллюстрируем. Директор ООО получал зарплату 20 000 рублей. Учредитель решил устроить этого же человека в качестве управляющего. Директор регистрируется в качестве ИП, подписывает договор управления ООО. Функции те же, но оплата стала 200 000 рублей. Не стоит удивляться, если инспекция ФНС укажет на необоснованность размера вознаграждения и откажет в признании его в качестве расходов по налогу на прибыль. За этим последует доначисления налогов и привлечение к ответсвенности. Подобная ситуация сложилась в деле № А71-5636/06 - ФНС доначислила организации 1 338 891 рублей налогов и штрафов за необоснованное увеличение вознаграждение руководителю, сменившему статус директора на управляющего (см. Постановление ФАС Уральского округа от 28.03.2007 N Ф09-2058/07-С3 по делу №А71-5636/06).

Таким образом, договор о передаче полномочий ЕИО нужно сделать максимально отличным от трудового:
В договоре нужно прописать особый порядок формирования вознаграждения - в зависимости от прибыли;
Исключить любые трудовые гарантии: отпуск, больничные, обязанность обеспечить условия работы, занятость и другие положения, связанные с трудовыми правом.
По возможности прописать цели и результаты, для которых заключается договор. Например: достижение определенного уровня прибыли организации и т. д.;
Не указывать положения о контроле Общего собрания за деятельностью управляющего (это в принципе прописано в Уставе и ФЗ). Более того, можно прямо прописать, что управляющий самостоятельно определяет порядок выполнения своих обязательств по договору.

Понятно, что подобные условия могут не соответствовать требованиям как организации, так и управляющего. Руководителю требуются стабильная оплата, наличие необходимых условий и оборудования для работы, возможность уйти в отпуск и т.д. А организации потребуется положения об оперативном контроле за действиями топ-менеджера, продолжение работы вне зависимости от достижения каких-либо результатов и т.д.
Все это можно вынести в дополнительные соглашения. Они будут служить гарантией для сторон и регулировать отношения между ними. Эти соглашения будут иметь полноценную юридическую силу в суде, но при этом их не нужно показывать контролирующим органам. Во всех финансовых документах будут указаны реквизиты основного договора.

Помимо этого не забывайте и про стандартный набор мер безопасности:
нельзя резко менять размер дохода Управляющего. Не стоит одномоментно существенно изменять вознаграждение директора при «переходе на управляющего». Увеличение стоимости должно быть постепенным и обоснованным, привязанным к объективным показателям;
отношения управляющего и организации, как сторон гражданско-правовых отношений, должны находить отражение в соответствующих документах: отчетах, актах оказанных услуг и т.д.
Все это необходимо, чтобы проверяющие видели исключительно гражданско-правовой договор, лишенный даже намека на трудовые отношения. Это позволит уже на стадии проверки избежать негативного развития событий, уменьшив риск привлечения внимания инспекторов к отношениям между организацией и управляющим.

Обходим ловушки УСН: обособление имущества упрощенцем без переплаты налогов

Обычная, казалось бы, ситуация. Предприниматель,применяющий УСН с объектом доходы-расходы, несколько лет назад приобрел недвижимое имущество в качестве основного средства. Но сейчас у него возникла необходимость это имущество передать юридическому лицу, выполняющему роль «Хранителя активов». Но здесь возникает проблема:
При передаче основных средств (ОС) до истечения трех лет (10 лет при сроке полезного использования более 15 лет) с момента их приобретения, налогоплательщик должен восстановить расходы, связанные с приобретением имущества. Подать уточненную декларацию за период, в котором данные расходы были учтены, и доплатить налог и пени (абз. 14 пп. 3 п. 3 ст. 346.16 НК РФ). В таком случае налогоплательщик вправе уменьшить налог на суммы амортизации,

которые начислялись бы при применении общей системы налогообложения на срок использования данного ОС до момента передачи.
При этом под «передачей» понимается любая передача данного имущества (дарение, вклад в уставный капитал, в имущество, в чистые активы, продажа и др.) (1).

(1) Так в Письме Минфин РФ № 03-11-06/2/16837 от 14.04.2014 года указано, что налогоплательщик должен восстановить расходы на приобретение ОС при передаче имущества по договору дарения.
Что собственник может предпринять в таком случае?
Первое, что приходит на ум – это продать имущество, «восстановить» расходы и доплатить налог, после чего уменьшить доходы от продажи на остаточную стоимость основного средства. Но может ли налогоплательщик на УСН учесть в расходах остаточную стоимость имущества?
Налоговые органы заявляют, что это невозможно. К сожалению, судебная практика тоже не дает однозначного положительного ответа: некоторые суды встают на сторону ФНС. Позиция основана на том, что «упрощенец» может уменьшить налоговую базу только на сумму амортизации, другие нормы главы 25 «Налог на прибыль организации», которые позволяют учесть остаточную стоимость при продаже ОС при применении УСН, не действуют (см. например, Письма Минфин России от 15.02.2013 № 03-11-11/70, от 04.02.2013 № 03-11-11/50 и др., а также Постановление ФАС Уральского округа от 24.03.2008 №Ф09-7690/12).
Существуют другая судебная практика в пользу налогоплательщиков - например, Постановление ФАС Уральского округа от 14.11.2012 №Ф09-10644/12, где суд указывает, что «упрощенцы» могут использовать все положения главы 25, в том числе нормы, позволяющие принимать в расходы остаточную стоимость ОС при его продаже.
В итоге, если учесть остаточную стоимость в расходах, то это, с большой долей вероятности, приведет налогоплательщика в суд. При этом решение суда предугадать невозможно. Лотерея.
Если говорить о более гарантированных способах, то можем предложить следующие варианты, возможные в подобной ситуации:

1) Учет ценного имущества в качестве товара
2) Переход с УСН на общую систему налогообложения
3) Прекращение деятельности в качестве ИП
4) Преобразование юридического лица

Рассмотрим подробнее каждый из них.

1) Учет ценного имущества в качестве товара

Суть заключается в следующем.
Одним из критериев отнесения имущества к основным средствам является цель приобретения – оно должно приобретаться не для перепродажи, а для использования в производственной деятельности.
В случае, если изначально есть намерение в дальнейшем перепродать имущество, налогоплательщик вправе принять к учету имущество (станки, транспорт и даже недвижимость) в качестве товаров.
Расходы на приобретение имущества учитываются в качестве расходов в соответствии с пп. 23 п. 1 ст. 346.16 НК РФ.
Однако у каждого решения есть минусы.
Во-первых, момент признания расходов. Несмотря на общее правило - применение кассового метода для упрощенцев, расходы на товары для перепродажи учитываются по мере их реализации. При этом период между покупкой и продажей может быть существенным.

Во-вторых, при модернизации, реконструкции и ремонте имущества могут возникнуть проблемы при учете соответствующих затрат. Дело в том, что перечень расходов, связанных с товарами, ограничен. Это расходы
по хранению товаров
по обслуживанию товаров
по транспортировке товаров.
То есть ФНС может признать неправомерным уменьшение налоговой базы по УСН на расходы, связанные, например, с ремонтом станка. Так Минфин России в письме от 20.08.2007 г. № 03-11-04/2/206 обозначил свою позицию - «упрощенец» не может учитывать расходы на ремонт, реконструкцию имущества, предназначенного для продажи.
Также, если имущество будет использоваться в производственной деятельности, то при его продаже налоговый орган откажет в признании расходов, указав, что в данном случае речь идет о продаже основного средства.
В-третьих, уже принятые к учету и введенные в эксплуатацию основные средств нельзя перевести в товар.
Необходимо сразу принимать имущество на учет в качестве товара. Последующее изменения учета невозможно. Так считают налоговые органы (см. например, Письмо Минфина России от 02.03.2010 № 03-05-05-01/04), и их позицию поддерживают суды. Например, Постановление АС Поволжского округа от 05.02.2016 № Ф06-5311/2015 по делу № А72-11137/2015:
«<Намерение продать> не является основанием для перевода имущества из категории основных средств в категорию товаров. Установленный законодательством порядок учета основных средств не предусматривает возможности перевода актива, учтенного в бухгалтерском учете организации в качестве основного

средства, в товары.»
2) Переход с УСН на общую систему налогообложения
Суть: Налогоплательщик меняет режим налогообложения, после чего передает имущество.
При переходе с УСН собственник не должен «восстанавливать» расходы на приобретенные ОС. Такая позиция содержится в письме Письмо Минфина РФ от 15.03.2011 N 03-11-06/2/34. В нем указано, что согласно пп. 1 п. 3 ст. 346.16 НК расходы на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств, а также на их достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение, произведенные в период применения упрощенной системы налогообложения, учитываются в отчетном периоде ввода этих основных средств в эксплуатацию. В связи с чем при переходе на ОСН с УСН расходы на приобретение основного средства следует учесть в том периоде, в котором налогоплательщик применял УСН.

Дальнейшая передача имущества налогоплательщика на общей системе Хранителю активов, например в виде вклада в уставный капитал, происходит в общем порядке и корректировки налоговой базы за предыдущие периоды не требует. Вклад имущества в уставный капитал, в имущество или в чистые активы организации носит инвестиционный характер, поэтому в соответствии с пп. 4 п. 3 ст. 39 НК РФ НДС не облагается.
Минусы в данном случае очевидны. Налогоплательщик теряет право на применение льготного налогообложения, а в случае, если имущество будет продано, то возникает обязанность по уплате НДС.
3) Прекращение деятельности в качестве ИП
Если речь идет об ИП, то в некоторых случаях передача имущества может сопровождаться прекращением индивидуальной предпринимательской деятельности. Например, предприниматель начинает вести бизнес как учредитель юридического лица.
В таком случае ИП «ликвидируется» и имущество передается от имени физического лица.
Восстанавливать расходы при прекращении деятельности в качестве ИП не нужно. При вкладе в уставный капитал, чистые активы или имущество организации каких-либо налоговых последствий нет.
Обращаем внимание, после прекращения деятельности в качестве ИП физическое лицо не может применить имущественный вычет по НДФЛ или учесть расходы на приобретение имущества (см. Письмо Минфина России от 30.04.2015 г. №03-04-05/25298). В принципе, это справедливо, ведь предполагается, что налогоплательщик уже учел эти расходы при осуществлении предпринимательской деятельности.

4) Преобразование юридического лица
Юридическое лицо- «упрощенец» при передаче основных средств скорей всего заинтересовано в сохранении права на УСН.
В таком случае лицо может быть преобразовано: например, ООО в Производственный кооператив, АО или Полное товарищество с одновременным переходом правопреемника на УСН. И уже после этого реализовать имущество.
При преобразовании юридического лица с точки зрения гражданских правоотношений происходит универсальное правопреемство (п. 5 ст. 57 ГК РФ) - все права и обязанности в полном объеме переходят преобразованному лицу.

Однако с точки зрения налогового права все несколько иначе. Согласно п. 9 ст. 50 НК РФ обязанности по уплате налогов переходят к правопреемнику, но правопреемство не носит универсального характера. При реорганизации в форме преобразовании происходит ликвидация одного налогоплательщика и возникновение нового.
Судебной практики и позиции ФНС непосредственно по восстановлению расходов на приобретение основных средств при преобразовании налогоплательщика на УСН - нет. Но очень подробно рассмотрен вопрос о восстановлении НДС правопреемником. В данном случае проблема аналогична.
Налоговые органы считают, что НДС при преобразовании и последующем применении правопреемником УСН должен быть восстановлен. Однако судебная практика идет по другому пути. Суды поддерживают налогоплательщиков, указывая на то, что правопреемник не принимал к вычету НДС и не является его плательщиком, соответственно нормы о восстановлении НДС на него не распространяются (см. например, Постановление ФАС Уральского округа от 17.09.2012 № Ф09-7513/12 по делу № А60-50635/11).
Полагаем, что суды будут также рассуждать и в случае с «восстановлением» расходов на ОС при преобразовании.
Одним из методов психологии является «эмпатия» – постижение эмоционального состояния, проникновение-вчувствование в переживания другого человека. При планировании любой подобной хозяйственной операции этот метод тоже может пригодиться.

Поставьте себя на место налоговых инспекторов. Что они будут видеть? Налогоплательщик, применяющий УСН, приобрел основные средства, списал затраты на приобретение в полном объеме в расходы. После чего передает это имущество другому лицу и ничего не платит. При этом проверяющий считает, что предприниматель думает исключительно о том, как уйти от уплаты налога. За этим могут последовать вопросы, проверки и претензии.
Поэтому важным моментом при использовании любого инструмента является

его обоснование. У предпринимателя должно быть четкое экономическое обоснование своих действий, и ответы на возможные вопросы налоговых органов и суда. Деловая цель в данной ситуации имеет принципиальное значение. Грамотная реализация предложенных вариантов с учетом всех минусов и плюсов позволит избежать ситуации, когда предприниматель фактически приобретает основные средства за счет чистой прибыли.

Глава 5

Внутренние связи в Группе компаний

ГЛАВА 6.
ФИНАНСИРОВАНИЕ В ГРУППЕ КОМПАНИЙ

О займе как способе финансирования в группе компаний

В настоящее время использование договора займа является наиболее распространенным механизмом перераспределения финансовых ресурсов в группе компаний. Он позволяет в удобной форме без лишних обременений и процедур обеспечивать финансирование нуждающихся в этом участников группы.

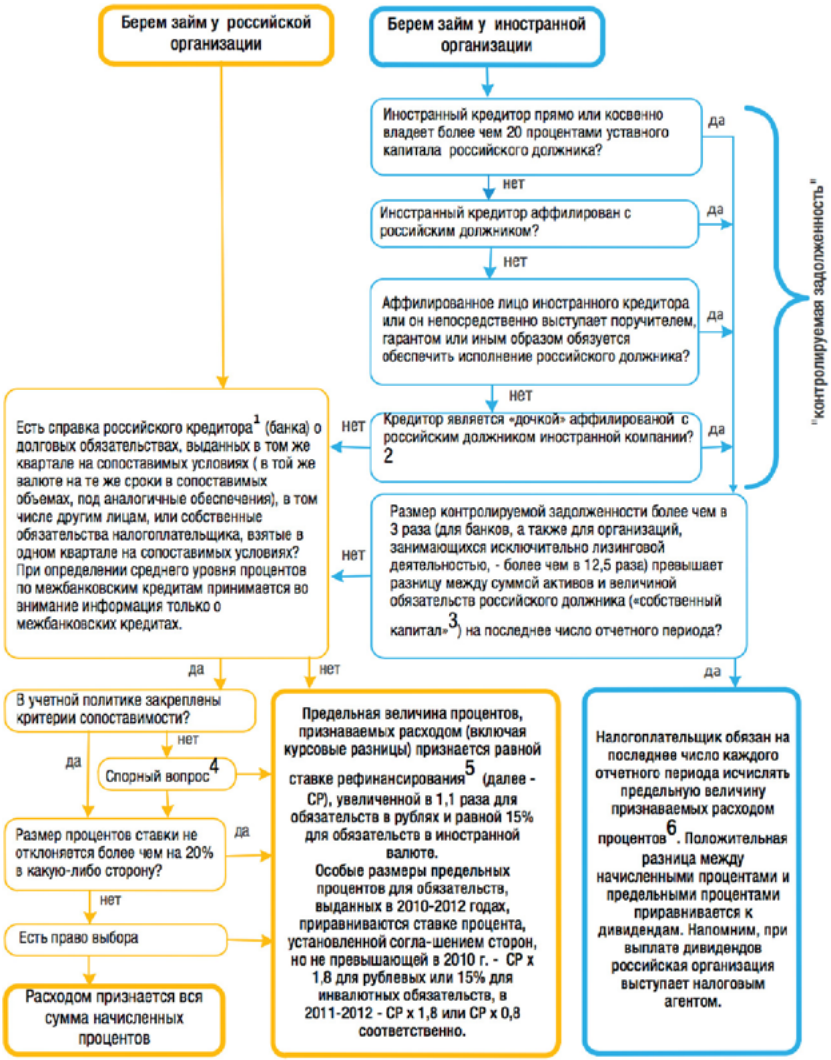
Условия договора займа определяются сторонами сделки, то есть займодавцем и заемщиком, самостоятельно в соответствии с принципом свободы договора, что дает дополнительные преимущества такой форме финансирования. Между тем, с точки зрения налогообложения необходимо тщательно продумывать такие условия договора, как сумма займа, размер процентов и срок возврата.

В частности, при использовании договора займа важно помнить о том, что часто не вся сумма начисленных по договору процентов может быть включена в состав расходов. Этот вопрос регулируется статьей 269 НК РФ, часть первая которой содержит общее правило нормирование процентов, а часть вторая – специальное правило «недостаточной», или «тонкой» капитализации («thin capitalization»), применяемое к процентам по долговым обязательствам перед иностранными взаимозависимыми организациями. Вообще говоря, капитализация может быть недостаточной, достаточной или излишней в зависимости от соотношения между размером чистых активов и заемным капиталом. Недостаточная капитализация чаще всего возникает при финансировании деятельности компании за счет заемных средств. В целом вопрос нормирования процентов можно представить в виде ниже приведенного алгоритма:

Примечания к схеме:

1. С учетом позиции, изложенной в Постановлении Президиума ВАС РФ от 17.01.2012 по делу № 9898/11 в отношении «РусПромЛизинг», при доказывании сопоставимости /несопоставимости условий кредитных договоров в части процентной ставки рыночным условиям возможно принимать во внимание не только кредитные (заемные) обязательства самого налогоплательщика, но и информацию банка-кредитора об условиях выдававшихся им в соответствующем квартале кредитах.

2. Закон не содержит такого критерия, и раньше многие успешно пользовались этой лазейкой, выдавая займы не напрямую от материнской иностранной компании российской дочке, а вводя промежуточное звено - «сестру» - другую



дочернюю компанию, выдавая займ уже через нее. Однако в постановлении от 27.02.2012 г. по делу «Нарьянмарнефтегаза» № А40-1164/11-99-7 ФАС Московского округа признал, что фактически в данном случае иностранная материнская компания для целей выдачи займа своей дочерней российской компании использовала другую свою дочернюю иностранную компанию.

3. Размер собственного капитала, согласно п.2 ст.269 НК РФ, определяется как «разница между суммой активов организации и величиной ее обязательств». Также согласно п.2 ст.269 НК РФ при определении размера собственного капи-

тала в расчет не принимаются суммы долговых обязательств в виде задолженности по налогам и сборам, включая текущую задолженность по уплате налогов и сборов, суммы отсрочек, рассрочек и инвестиционного налогового кредита. Однако к задолженности по налогам и сборам не относится задолженность по взносам на обязательное пенсионное страхование (п.2 Письма Минфина России от 23.01.2007 №03-03-06/1/23).

В Письмах от 26.01.2007 №03-03-06/1/36, от 31.10.2005 №03-03-04/1/322 Минфин России разъяснил, что по общему правилу собственный капитал небанковской организации представляет собой разницу между итоговой строкой бухгалтерского баланса и суммой итоговых строк разделов IV «Долгосрочные обязательства» и V «Краткосрочные обязательства» бухгалтерского баланса.

4. В законе ничего не сказано об этом. ВАС РФ в Определении от 22.01.2009 №ВАС-17378/08 по делу №А76-27304/2007-39-79/57 косвенно устанавливает, что даже если не закреплены критерии сопоставимости,можно нормировать проценты по рыночному уровню (ИФНС должна доказать отклонение более чем на 20%).

Но Минфин в Письме России от 19.06.2009 №03-03-06/1/414 разъясняет, что если порядок определения сопоставимости в учетной политике не определен, предельная величина процентов, признаваемых расходом, принимается равной ставке рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной в 1,1 раза, - при оформлении долгового обязательства в рублях и равной 15 процентам - по долговым обязательствам в иностранной валюте. Аналогичные выводы содержит Письмо Минфина России от 10.06.2009 №03-03-06/1/393, Письмо Минфина России от 06.03.2006 №03-03-04/1/183, Письмо Минфина России от 27.03.2006 №03-03-04/1/282, Письмо УФНС России по г. Москве от 17.03.2009 №16-15/023718.

Таким образом, в учетной политике рекомендуется закрепить критерии сопоставимости заемных обязательств.

5. В целях статьи 269 НК РФ под ставкой рефинансирования Центрального банка Российской Федерации понимается:
- в отношении долговых обязательств, не содержащих условие об изменении процентной ставки в течение всего срока действия долгового обязательства,
- ставка рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, действовавшая на дату привлечения денежных средств;
- в отношении прочих долговых обязательств - ставка рефинансирования Цен-

трального банка Российской Федерации, действующая на дату признания расходов в виде процентов.

6. Предельный размер процентов, которые могут быть учтены в составе расходов при налогообложении прибыли, определяется путем деления суммы процентов, начисленных за период, на коэффициент капитализации, рассчитываемый на последнюю отчетную дату соответствующего отчетного периода.

Коэффициент капитализации = Непогашенная контролируемая Задолженность/ (Собственный капитал x Доля участия иностранной организации, контролирующей задолженность в уставном капитале)/3

Если фактически начисленные проценты меньше предельных, то первые уменьшают налогооблагаемую прибыль в полном размере, а если больше – то принимается к расходу сумма предельных процентов, а сумма превышения не уменьшает налогооблагаемую прибыль и приравнивается к дивидендам с удержанием в России налога на дивиденды.

Пример расчета предельного размера процентов по займу при наличии контролируемой задолженности:

Условия: займ от иностранной компании со 100%-м участием в сумме 80 млн. при сумме активов российского должника в 20 млн., процентная ставка = 10%

Коэффициент капитализации = 80 млн./(20 млн.*100%) / 3 = 4/3

Предельные проценты = 10% / 4/3 = 7,5%

Соответственно, принимаем к расходу 7,5% непогашенной суммы займа (80 млн.) – это 6 млн.руб.

Положительную разницу между начисленной суммой процентов (80 млн.*10% = 8 млн.) и предельной суммой процентов (6 млн.руб.), т.е. 2 млн.руб., в целях налогообложения считаем дивидендом и облагаем по ставке налога для дивидендов в соответствии с НК РФ или соглашением об избежании двойного налогообложения с государством, резидентом которого является кредитор (займодавец).

Необходимо отметить, что соглашения об избежании (устранении) двойного налогообложения, заключенные Россией с рядом других стран, содержат

специальную оговорку о том, что проценты по займам, выплачиваемые предприятием одного государства резиденту другого государства, должны для целей определения налогооблагаемой прибыли такого предприятия вычитаться на тех же условиях, как если бы они выплачивались резиденту первого упомянутого государства. То есть в отношении ряда стран особое правило налогообложения процентов по контролируемой задолженности (правило тонкой капитализации) ранее могло не действовать. Однако в постановлении по делу «Северного Кузбасса» от 15 ноября 2011 Президиум ВАС изложил позицию, согласно которой положения соглашений (договоров, конвенций) об избежании двойного налогообложения не препятствуют применению положений российского законодательства, направленного на борьбу с уклонением от уплаты налога, в частности, положений о контролируемой задолженности. В соответствии с позицией суда, ст.269 НК РФ устанавливает для всех российских налогоплательщиков дополнительное условие, которому необходимо соответствовать для получения возможности вычитать проценты без соответствующих ограничений.

Таким образом, размер займов от иностранной аффилированной компании не должен превышать трехкратного размера собственного капитала российской компании. В этом случае нормирование процентов будет происходить в соответствии с ч.1 ст.269 НК РФ – либо по сопоставимым обязательствам, либо по предельной ставке (до 2013 года предельный размер ставки равен 1,8 ставки рефинансирования при оформлении долгового обязательства в рублях и 0,8 ставки рефинансирования - по долговым обязательствам в иностранной валюте).

Право на вычет НДС с аванса при новации договорных обязательств в займ

На практике иногда возникают ситуации, когда компания получает от покупателя аванс в счет предстоящей поставки, уплачивает НДС в бюджет, но по каким-либо причинам не исполняет свое обязательство по поставке оплаченного товара (например, из-за его гибели, неисполнения обязательств поставщиками компании). При этом денег на возврат покупателю аванса у компании на текущий момент может не оказаться. В таком случае стороны часто добровольно прибегают к заключению соглашения о новации обязательств по возврату аванса в займ.

На основании п. 5 ст. 171 НК РФ поставщики имеют право принять к вычету исчисленный и уплаченный с аванса НДС в случае изменения условий либо расторжения договора и возврата соответствующих сумм предоплаты.

В рассматриваемой ситуации договор поставки прекращает свое действие с

момента подписания соглашения о новации, но в этот момент фактического возврата аванса не происходит. В связи с этим возникает закономерный вопрос. Вправе ли поставщик при заключении соглашения о новации обязательств из договора в займ претендовать на вычет исчисленного с аванса НДС?
Данный вопрос на протяжении многих лет вызывал спор между налоговыми органами и налогоплательщиками и еще недавно разрешался не в пользу последних.
Не только Минфин (1), но и Верховный суд РФ в своем Определении от 25.11.2014 г. по делу А64-3941/2012 заявлял:

> Право на вычет НДС, исчисленного и уплаченного в бюджет с полученной предоплаты, обязанность по возврату которой по соглашению о новации заменена на заемное обязательство, возникает у налогоплательщика только после возврата займа.
> Эта позиция основывалась на указанном выше положении п. 5 ст. 171 НК РФ, согласно которому одним из условий для получения вычета НДС с аванса является его возврат.

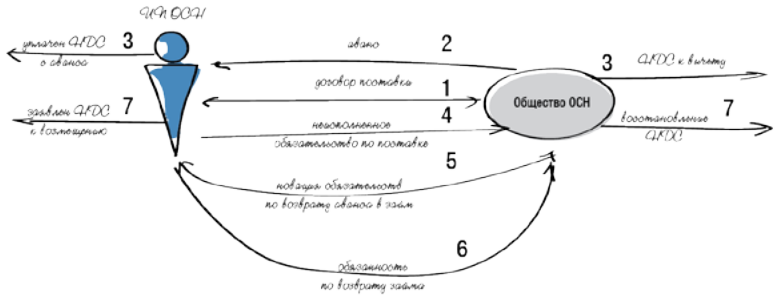
(1) Письмо Минфина РФ от 01.04.2014 г. № 03-07-РЗ/14444
Однако 19 марта 2015 г. Верховный суд РФ в Определении по делу № А48-3437/2013 г. на радость налогоплательщикам пересмотрел свою точку зрения, указав:

> Исчисленная ранее к уплате в бюджет сумма НДС с полученного аванса является излишне уплаченным налогом с момента заключения соглашения о новации и подлежит вычету в периоде, когда было подписано соглашение о новации.

Разберемся по порядку, в чем заключалась дилемма при новации обязательств из договора поставки в займ.
Итак, в первом деле № А64-3941/2012 Верховный суд РФ (2) поддержал налоговые органы в том, что у поставщика отсутствует право на вычет НДС в периоде, когда суммы аванса по соглашению о новации стали заемными денежными средствами.
(2) Определение Верховного суда РФ от 25.11.2014 г. № 310-КГ14-4303 по делу А64-3941/2012

Упрощенно обстоятельства дела были следующими.
Общество-покупатель перечислило Индивидуальному предпринимателю-поставщику предоплату по договору в счет будущей поставки сельхозпродукции, с которой последний уплатил в бюджет НДС. Из-за гибели урожая, поставщик не смог выполнить свои обязательства по поставке, что привело к расторжению договора с покупателем.
Затем между сторонами было подписано соглашение о новации обязательств индивидуального предпринимателя по возврату уплаченного аванса в займ.
На основании соглашения ИП в своей уточненной декларации по НДС принял к вычету ранее уплаченный налог с аванса и заявил его к возмещению, на что получил отказ налоговых органов.

На картинке схематично представлена описанная выше ситуация:



Свое право на вычет в периоде заключения соглашения о новации ИП обосновывал тем, что предоставление займа не облагается НДС (пп. 15 п. 3 ст. 149 НК РФ). После заключения соглашения о новации обязанность по поставке товара прекращается, а денежные средства, полученные в качестве аванса, считаются заемными средствами. Таким образом, при новации он вправе сразу вычесть уплаченный ранее с аванса НДС.

Отметим, что такая позиция является экономически обоснованной, ведь покупатель при этом обязан восстановить ранее вычтенный НДС с уплаченного поставщику аванса.

Однако налоговые органы отказали ИП в вычете НДС с аванса, поскольку им не соблюдено установленное для этого законом требование, а именно: полученный аванс не возвращен покупателю. Вычет НДС, уплаченного с аванса, осуществляется в специальном порядке, обязательными условиями которого являются (п. 5 ст. 171 и п. 4 ст. 172 НК РФ):

- изменение условий либо расторжение договора о поставке товара;
- отражение в учете операций по корректировке в связи с отказом от товаров;
- и возврат соответствующих сумм авансовых платежей покупателю.

Исходя из этих условий, с позиции налоговиков, право на вычет НДС с аванса возникает у поставщика не в том периоде, в котором произошла новация, а в том, когда возвращен заем.

ФАС Центрального округа и Верховный суд РФ согласились с такой позицией налогового органа, отклонив при этом выводы судов первой и апелляционной инстанций о том, что п. 5 ст. 171 НК РФ применяется только, когда у налогоплательщика имеется именно обязательство по возврату аванса.

После этого Определения Верховного суда РФ от 25.11.2014 г. казалось, что,

теперь налогоплательщики смогут реализовать свое право на вычет НДС, уплаченный с аванса, только после возврата займа, возникшему по соглашению о новации.

Но не пришлось долго ждать, как Верховный суд РФ по-новому взглянул на рассматриваемый спорный вопрос. На этот раз Верховный суд РФ в своем определении от 19.03.2015 г. по делу № А48-3437/2013 г. определил:

> **Необходимость возврата аванса**, как обязательное условие для принятия к вычету исчисленного с него НДС по п. 5 ст. 171 НК РФ **предусмотрена только в случае расторжения или изменения условия договора. Соглашение о новации преследует цель прекратить существующее и установить иное обязательство между теми же сторонами.**
>
> Поскольку **обязанности по уплате НДС с операций по получению займа не возникает** (пп. 15 п. 3 ст. 149 НК РФ), **исчисленный НДС с аванса является излишне уплаченным налогом.**
>
> **Предоставление вычета НДС с полученной предоплаты только после возврата займа противоречит положениям Налогового Кодекса РФ.**

Теперь поставщики при новации своих обязательств из договора поставки в заемное обязательство могут рассчитывать на вычет уплаченного с аванса НДС сразу после подписания соглашения о новации, не боясь претензий налоговиков. При этом доводы для обоснования налоговым органам своего права на вычет НДС с аванса должны быть следующие:

- соглашение о новации относится к основаниям прекращения обязательства на основании ст. 414 ГК РФ, а не к изменению или расторжению договора, которые регулируются отдельной гл. 29 ГК РФ. Положения п. 5 ст. 171 НК РФ в данном случае не применимы, значит нет необходимости дожидаться возврата займа;
- поскольку операции займа не облагаются НДС на основании пп. 15 п. 3 ст. 149 НК РФ, то налогоплательщик имеет право на вычет НДС в том периоде, когда произошла новация.

Такое право на налоговый вычет реализуется налогоплательщиками путем подачи декларации по НДС за квартал, в котором было заключено соглашение о новации.

Порядок учета процентов по займам

Существует ограниченное количество инструментов «перераспределения» денежных средств и имущества в группе компаний, привлекательных с точки зрения налогообложения. К ним относится договор займа, с учетом того, что его выплата и получение не признается расходом займодавца и доходом заемщика соответственно в соответствии с положениями главы 25 НК РФ.

Вопросы определения размера процентов по договору займа порядка их начисления и выплаты являются ключевыми условиями договора, влияющими не только на его гражданско-правовое значение, но и налоговые последствия. Нами уже был подробно проанализирован вопрос нормирования процентов и правила тонкой (недостаточной) капитализации (ст. 269 НК РФ). Сегодня об-

ратимся к не менее важному вопросу: Как определить условия начисления и выплаты процентов в договоре займа, чтобы в нужное время учесть проценты для уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль организаций? Сразу оговоримся, что все написанное ниже относится только к налогоплательщикам, применяющим метод начисления в целях налогообложения прибыли, так как при кассовом методе доходы и расходы учитываются в их момент фактического поступления/выплаты.
Ответ на данный вопрос не может быть однозначным. Прежде всего необходимо определить потребности налогоплательщика, относительно порядка учета расходов. Возможны 2 варианта:
Учет расходов единовременно в определенный период:

- при окончании срока действия договора;
- при фактической выплате процентов.

2. Учет расходов равномерно в течение периода действия договора;
Общие для всех случаев учета в составе расходов по налогу на прибыль процентов по займам нормы заключаются в следующем. Расходы в виде процентов по долговым обязательствам признаются внереализационными расходами (пп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ). По договорам займа, срок действия которых приходится более чем на один отчетный период, расход признается осуществленным и включается в состав соответствующих расходов на конец месяца соответствующего отчетного периода (п. 8 ст. 272 НК РФ). В соответствии со ст. 328 налогоплательщик, применяющий метод начисления, определяет сумму расхода, подлежащего выплате в отчетном периоде в виде процентов в соответствии с условиями договора, исходя из установленной доходности и срока действия. А вот уже их толкование разнится в зависимости от ситуации. С учетом того, что четкой правовой позиции в настоящий момент не сформировано, налогоплательщики могут (с учетом их потребности) применить как первый, так и второй подход.

Учет расходов единовременно в определенный период.
Данный порядок более свойственнен организациям, применяющим кассовый метод (расходы признаются при фактической выплате процентов со счета организации). Да и гораздо чаще организации пытаются отстоять в суде второй вариант учета расходов. Но существуют ситуации, когда равномерный учет расходов не выгоден налогоплательщику (например, планируется большая выручка в следующем периоде, связанная с поступлением средств от контрагентов, завершением крупного проекта и пр.) и необходимо скорректировать показатели прибыли в данном конкретном периоде (либо иметь возможность их скорректировать). При определенной комбинации договорных условий, с учетом сложив-

шейся судебной практики возможно предусмотреть возможность единовременного учета расходов по выплате процентов по займу.
Для этого в договоре займа необходимо предусмотреть следующие условия:
- возврат основной суммы долга осуществляется по истечении срока действия договора;
обязанность по уплате процентов возникает после погашения суммы основного долга.

Данные выводы подтверждаются судебной практикой. Так, Пленум ВАС в своем небезызвестном постановлении № 11200/09 по делу «СаНиВа» (1) пришел к следующим выводам: «Факт реальной уплаты процентов не является определяющим при разрешении вопроса о моменте признания расходов в соответствии со ст. 272 НК...налогоплательщик формирует налогооблагаемую базу конкретного налогового периода с учетом доходов и расходов, относящихся к данному периоду, а также исходя из того, когда такие расходы и доходы должны у него возникнуть в силу условий договора...
Поскольку расходы по уплате процентов не могли возникнуть у общества, ранее срока, указанного договором займа, их отнесение в уменьшение налогооблагаемой базы 2005-2006 годов неправомерно».
В недавнем Определении № ВАС-10178/12 (2) ВАС отметил следующее: «при

(1) Фабула дела: Договор займа заключен 10.11.01 г. на следующих условиях:
- сумма основного долга погашается с 01.04.03 по 01.04.10 г.;
- уплата (а, соответственно и начисление) процентов за пользование заемными средствами, должны производиться в период с 01.04.2010 по 01.11.2012 г. (то есть после погашения основной суммы долга);
Налогоплательщик начислил и отнес на расходы суммы затрат по погашению процентов по договору займа: в 2005 г. - 4,5 млн. руб., в 2006 г. - 3,3 млн. руб.
Налоговый орган оспорил правомерность отнесения на затраты данных расходов в полном объеме.

нимая во внимание, что в период 2007-2009 гг., охваченных налоговой проверкой, у общества отсутствовала обязанность по уплате процентов в силу условий договора займа...суд признал неправомерным отнесение сумм процентов по займу в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль в указанный период».
Таким образом, ключевым моментом при определении неправомерности учета

(2) Фабула дела: Налогоплательщиком заключены 2 договора займа от 19.12.2006 г. на следующих условиях:
- срок погашения основного долга 19.12.2013 г.;
- начисление процентов производится ежедневно и расчитываются исходя из 360 дней в году и фактического числа прошедших дней;
- в день погашения займа заемщик выплачивает начисленные проценты по ставке 14% годовых;
- кредитор может по своему исключительному усмотрению принять решение об истребовании суммы займа и начисленных процентов в иной, нежели указанный в договоре срок.
Налогоплательщик начислил и отнес на расходы суммы затрат по погашению процентов по договору займа: в 2007 г. - 70,5 млн. руб., в 2008 г. - 96 мл. руб. и в 2009 г. - 124,2 млн. руб. То есть ранее даты возникновения обязанности по уплате процентов, установленной договором.
Налоговый орган оспорил правомерность отнесения на затраты данных расходов в полном объеме.

начисленных процентов по займу в анализируемых ситуациях является невозможность учета в затратах процентов по займу до момента наступления обязанности по их уплате. В первом и во втором случае обязанность уплатить проценты возникает после погашения основной суммы займа. С одной лишь разницей: в первой ситуации начисление процентов производится после погашения основной суммы займа на протяжении четырех лет, а во втором - ежедневно в течение срока действия договора. Однако, давая оценку этим обстоятельствам суды сочли более важным именно тот факт, что обязательство по уплате процентов не возникло ни в первом, ни во втором деле.

Учет расходов равномерно в течение периода действия договора займа

Если организации необходимо учитывать расходы по процентам равномерно, то есть по итогам каждого месяца в течение срока действия договора, следует учитывать соотношение во времени трех фактов: начисление процентов; уплата процентов заемщиком; учет расходов в целях налогообложения.

Исходя из их сочетания возможны три варианта развития событий:

В первом случае начисление и уплата процентов происходят ежемесячно в течение срока действия договора займа. Поэтому у налоговиков не должны возникнуть претензии относительно обоснованности учета расходов в целях налогообложения прибыли, так как период начисления и уплаты процентов будет совпадать с периодом их учета при налогообложении.

Далеко не всегда у налогоплательщиков существует возможность выстраивания отношений по такой «идеальной» схеме. Чаще всего это связано с тем, что в определенном периоде у организации отсутствует возможность реальной выплаты процентов. В такой ситуации начисление процентов происходит ежедневно/ежемесячно, при этом фактически проценты не выплачиваются. Данная ситуация рассмотрена ФАС Поволжского округа в Постановлении от 15.09.2011 г. (3) В своем Постановлении ФАС указал, что банк начислял проценты ежедневно, поэтому расходы по процентам возникали у налогоплательщика ежемесячно, даже несмотря на то, что банком предоставлена отсрочка платежа, поэтому общество правомерно включало данные расходы в состав внереализационных расходов.

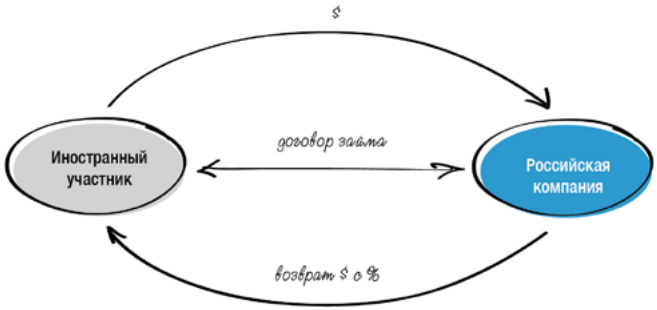
В третьей ситуации, когда проценты не начислены, и не уплачены, то возмож

(3) Фабула дела: Кредитный договор заключен с банком в 2006 году на следующих условиях:
- проценты начисляются ежедневно;
- предоставлена отсрочка платежа по начисляемым процентам и суммы основного долга до 2009-2010 года.

Налогоплательщик начислил и отнес на расходы суммы затрат по погашению процентов по договору займа: в 2008 г. - 32 млн. руб.

Налоговый орган оспаривал правомерность отнесения на затраты данных расходов в полном объеме, так как банком была предоставлена отсрочка уплаты займа и процентов по нему.

ность их отнесения на расходы отсутствует, так как при таком развитии событий обязанность по уплате не возникает ни при каких обстоятельствах.
Итак, определяющим фактором для возможности учета процентов в целях налогообложения прибыли является возникновение обязанности по их уплате у налогоплательщика. Для этого необходимо, чтобы они были начислены, а также, чтобы договором была предусмотрена обязанность их уплаты в данном налоговом периоде. В исключительных случаях (фабула 3) суд встает на сторону налогоплательщика и при предоставлении займодавцем отсрочки платежа.
Данные выводы основываются на анализе приведенных выше ситуаций (необходимость предусмотреть возникновение обязанности по уплате в течение срока действия договора, а не по его окончании), а также многочисленных разъяснениях Минифина РФ (например, Письма от 21.10.2011 N 03-03-06/1/684, от 26.08.2011 N 03-03-06/1/523 и пр.). Более того, такую позицию выказывали и сами налоговики (см., например, письмо ФНС РФ от 11.08.2010 N ШС-37-3/8802@).
В очередной раз проанализировав правоприменительную практику, мы приходим к выводу о том, что от условий гражданско-правовых договоров во многом зависит и возможность оптимизации налогообложения. Поэтому еще раз призываем Вас НЕ ИСПОЛЬЗОВАТЬ ТИПОВЫЕ ФОРМЫ ДОКУМЕНТОВ, а каждый раз подходить к заключению договора индивидуально.
Заемное финансирование удобно в том случае, если Вам доподлинно извест



но, что полученные деньги необходимо будет вернуть к определенному сроку, заплатив при этом конкретную цену за пользование (проценты). Для того, чтобы получить финансирование необходимо заключить с иностранным участником договор займа.
Сумма займа, полученная российской компанией не считается доходом, а проценты, выплачиваемые участнику-займодавцу признаются расходами для целей налогообложения прибыли в РФ в пределах, установленных ст. 269 НК РФ (при соблюдении требований экономической обоснованности, направленности на

получение дохода, документальной подтвержденности).

По общему правилу, проценты, выплачиваемые иностранному участнику облагаются в России налогом на прибыль в размере 20% (абз. 4 п. 1 ст. 310 НК РФ). Компания, выплачивающая проценты является налоговым агентом учредителя-займодавца и обязана исчислить, удержать и перечислить соответствующую сумму налога в бюджет РФ. Однако данное правило чаще всего изменяется Соглашениями об избежании двойного налогообложения.

Так, например, в соответствии с Соглашением с республикой Кипр, выплачиваемые проценты не подлежат налогообложению в России. На Кипре же ставка налога на прибыль составит 10%. Но эффективная ставка налогообложения, как правило, существенно ниже за счет использования компенсационных займов (когда денежные средства взяты кипрской компанией в займ у другой компании и, соответственно, большая часть полученных от российской компании процентов подлежит уплате по этому «первоначальному» займу).
С особой осторожностью необходимо продумать условия о размере процентов по займу с позиции их нормирования по ст. 269 НК РФ и риска применения правил «тонкой капитализации». Размер займа от материнской иностранной компании (либо аффилированной с ней организации) не должен превышать трехкратную величину чистых активов российской компании (п. 2 ст. 269 НК РФ). В противном случае возникает так называемая «контролируемая задолженность» перед иностранной компанией и обязанность определять предельный размер процентов, которые могут быть учтены в составе расходов. Остальная часть выплаченных процентов подлежит переквалификации в дивиденды. Поэтому если предполагается большой объем заемного финансирования, то целесообразно подумать об использовании отдельной независимой финансовой компании.

В связи с изложенным выше, наряду с займами необходимо, на наш взгляд, использовать и капитальные способы финансирования от иностранного участника (вклады в уставный капитал и в имущество) о которых пойдет речь далее.

2. Вклад в уставный капитал.
Вклад в уставный капитал, в отличие от заемного финансирования, является невозвратным вложением денежных средств для участника. Точнее, «возвратность» здесь является косвенной - за счет дивидендов после получения компанией прибыли.

Основные правила налогообложения дивидендов заключаются в следующем: дивиденды выплачиваются из чистой прибыли компании (не уменьшают при-



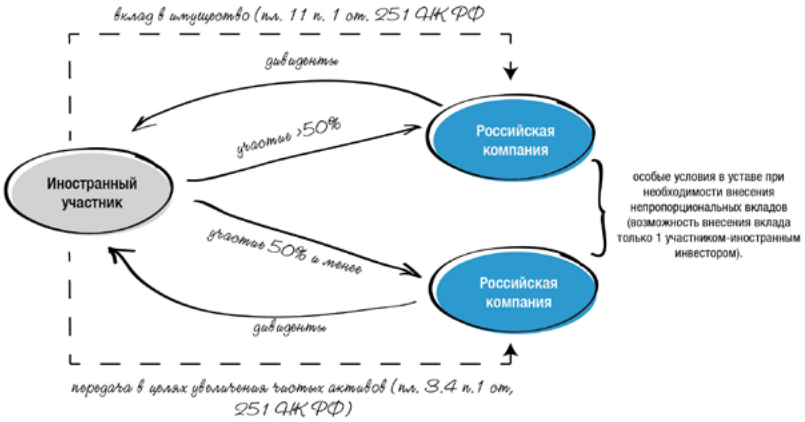
быль в целях налогообложения как проценты по займу), общая ставка налога у источника выплаты составляет 15% (пп. 3. п.3 ст. 284 НК РФ). То есть российская компания должна исчислить, удержать и перечислить в бюджет РФ 15% от всей суммы выплачиваемых иностранному участнику дивидендов. Это правило, так же как и в случае с займами, чаще всего корректируется нормами двусторонних соглашений об избежании двойного налогообложения. Так, в Соглашении с Кипром ставка налога у источника выплаты составляет 10% (либо 5% в случае вклада иностранного участника в уставный капитал российской компании суммы, эквивалентной 100000 евро и более). На Кипре полученные дивиденды налогообложению не подлежат.

Для увеличения вклада в уставный капитал необходимо принятие решения участников/акционеров об изменении размера уставного капитала, а также регистрация соответствующих изменений в налоговом органе, а в случае необходимости также изменений, связанных с изменением размеров долей участников общества. Поэтому данный способ финансирования потребует больше времени, чем привлечение займа.

3. Вклад в имущество.
И, наконец, последний из способов финансирования - вклад иностранного участника в имущество российской компании. Отметим, что по налоговому законодательству РФ в настоящее время существуют два подвида для данного способа:

- непосредственно вклад в имущество общества с ограниченной ответственностью (пп. 11 п.1 ст. 251 НК РФ);

- вклад в имущество общества с целью увеличения его чистых активов (пп. 3.4.



п.1 ст. 251 НК РФ).

Принципиальная разница между ними заключается в следующем:

- вклад в имущество по пп. 11. п. 1 ст. 251 НК РФ предусмотрен только для обществ с ограниченной ответственностью, причем доля передающей стороны (иностранного участника) в уставном капитале принимающей стороны (российского ООО) должна составлять более 50%;

- вклад в имущество в целях увеличения чистых активов общества подходит для коммерческих организаций всех организационно-правовых форм. Ограничение по размеру участия передающей стороны (иностранного участника) также отсутствуют.

Что касается того, вкладывается имущество просто так, либо передается в целях увеличения чистых активов, то для закрепления второго варианта достаточно лишь указать в решении участников данной цели. Каких-либо иных действий предпринимать не нужно (3).

«Возвратность» финансирования аналогично второму способу возможна в форме дивидендов с соответствующими правилами налогообложения. При этом вклад в имущество не зачитывается в капитальные вложения при определении возможности применения льготной ставки налога в РФ (различие 5 и 10% при выплате дивидендов, указанное выше). Вместе с тем такие вклады увеличивают

размер собственного капитала для исчисления предельного размера процентов, учитываемых в затратах при налогообложении прибыли в соответствии со ст. 269 НК РФ.

Итак, мы рассмотрели три основных способа финансирования с участием иностранного капитала. В заключение добавим, что исследованные способы не могут исключать друг друга, а наоборот, должны дополнять друг друга. Сочетание капитальных и некапитальных способов финансирования целесообразно с позиций распределения рисков между учредителями и обществом, а также оптимизации налогообложения. При длительном сотрудничестве с инвестором может меняться характер Ваших взаимоотношений, может возникать необходимость в краткосрочных возвратных заимствованиях, либо наоборот долгосрочных и капитальных проектах. Изменяется и законодательство, под которое мы должны подстраиваться.

Сноски:

1. Подробнее о займе как способе финансирования в группе компаний см. рассылки:
№ 139 (352) О займе как способе финансирования в Группе компаний (02.05.2012 г.);
№166 (378) О займе как способе финансирования в группе компаний (Часть 2) (14.11.2012г.);
№170 (382) О займе как способе финансирования в группе компаний (часть 3). Практика переквалификации процентов по займам от иностранного учредителя в дивиденды (11.12.2012г.).
2. Подробнее о процедуре вклада в имущество см. рассылки:
№141 (353) Безналоговое финансирование «дочки»: куй железо, пока горячо! (16.05.2012г.);
№163 (375) «Дочки-матери»: передача имущества внутри группы компаний без налогов (24.10.2012г.).
3. В проекте «Основных направлений налоговой политики РФ на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов», в одном из пунктов которого значится исключение из НК РФ пп. 3.4. п. 1 ст. 251 НК РФ, позволяющего передачу имущества в целях увеличения чистых активов участником с долей 50% и менее.

Практика переквалификации процентов по займам от иностранного учредителя в дивиденды

Общемировая практика привлечения иностранных инвесторов в компании свя-

зана с необходимостью придания дополнительного импульса развитию бизнеса. Юридически вхождение инвестора оформляется, как правило, в форме участия в уставном капитале организации.

При этом существуют два возможных варианта финансирования со стороны нового участника. Во-первых, оно может осуществляться в форме вклада в уставный капитал в момент принятия в состав участников общества с ограниченной ответственностью (приобретения дополнительно размещенных акций в акционерных обществах). Для обществ с ограниченной ответственностью есть еще вариант внесения вклада в имущество общества в соответствии со ст.27 ФЗ «Об ООО». Денежные средства в этих случаях не подлежат возврату новому участнику.

Другой вариант - заемное финансирование, когда российская дочерняя компания получает займы на приобретение недвижимости, производственного оборудования, транспортных средств или для финансирования текущей деятельности, затем возвращает займы с учетом процентов.

В связи с этим еще раз обратимся к теме расчета предельного размера процентов по займам от иностранного учредителя в соответствии с требованиями п.2 ст.269 НК РФ, позицией налоговых органов и судебной практики.

Если иностранный участник (займодавец) владеет не менее 20 % уставного капитала компании - заемщика, то возникает «контролируемая задолженность». Правила нормирования процентов по займам от иностранного учредителя вступают в силу, если размер контролируемой задолженности более чем в 3 раза превышает разницу между суммой активов и величиной обязательств налогоплательщика (собственный капитал) на последнее число отчетного (налогового) периода.

Разница между суммой активов и величиной обязательств (собственный капитал) по-другому называется чистыми активами организации.

Из расчета собственного капитала исключается задолженность по налогам и сборам, включая текущую задолженность по уплате налогов и сборов, суммы отсрочек, рассрочек и инвестиционного налогового кредита.

Принципиально важно не допускать отрицательной величины чистых активов организации, поскольку в этом случае российский налогоплательщик (заемщик) лишается возможности учесть в составе внереализационных расходов выплаченные иностранному участнику проценты. Эта позиция Министерства финансов РФ выражена в письмах от 30.05.2011 N 03-03-06/1/319, 16.07.2010 N 03-03-06/1/465, а также поддержана судебной практикой (например, Постановление ФАС Московского округа от 19 ноября 2012 г. по делу № А40-37344/11-107-160). По их мнению, если величина собственного капитала отрицательная или равно 0, то произвести расчет коэффициента капитализации не представляется возможным, то есть предельный размер процентов равен нулю.

Величина чистых активов организации показывает, насколько обязательства организации обеспечены ее имуществом. Отрицательная величина чистых активов означает, что размер задолженности организации превышает размер ее имущества.
В качестве иллюстрации приведем расчет чистых активов условной организации.

Положительные чистые активы

Показатели баланса	Код	Данные баланса
Актив		
I. Внеоборотные активы		
- основные средства		20000
- незавершенное строительства		100000
- финансовые вложения		50000
II. Оборотные активы		
- запасы		100000
- дебиторская задолженность		200000
в том числе задолженность учредителей по взносам в уставный капитал		30000
- денежные средства		50000
ИТОГО АКТИВ:		**520000**
Пассив		
III. Капитал и резервы		
- уставный капитал		100000
- добавочный капитал		20000
- нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)		20000
IV. Долгосрочные обязательства		
- заемные средства		100000
V. Краткосрочные обязательства		
- заемные средства		10000
- кредиторская задолженность		200000
- задолженность перед бюджетом		20000
- прочие обязательства		50000
ИТОГО ПАССИВ:		**520000**

Чистые активы:
- активы к расчету: 20000+100000+50000+100000+200000-30000+50000=490000
- пассивы к расчету: 100000+10000+200000-20000+50000=360000

Итого чистые активы: 490000-360000=130000

Отрицательные чистые активы

Показатели баланса	Код	Данные баланса
Актив		
I. Внеоборотные активы		
- основные средства		20000
- незавершенное строительства		100000
- финансовые вложения		50000
II. Оборотные активы		
- запасы		100000
- дебиторская задолженность		200000
в том числе задолженность учредителей по взносам в уставный капитал		60000
- денежные средства		50000
ИТОГО АКТИВ:		**520000**
Пассив		
III. Капитал и резервы		
- уставный капитал		100000
- добавочный капитал		---
- нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)		-140000
IV. Долгосрочные обязательства		
- заемные средства		260000
V. Краткосрочные обязательства		
- заемные средства		30000
- кредиторская задолженность		200000
- задолженность перед бюджетом		20000
- прочие обязательства		50000
ИТОГО ПАССИВ:		**520000**

Чистые активы:
- активы к расчету: 20000+100000+50000+100000+200000-60000+50000=460000
- пассивы к расчету: 260000+30000+200000+50000=540000

Итого чистые активы: 540000 - 460000= - 80000

Отрицательные чистые активы могут стать следствием активного роста компании, этапа строительства новых объектов и других причин, не связанных с угрозой банкротства.
В качестве экстренных мер для увеличения чистых активов можно назвать увеличение уставного или добавочного капитала организации, то есть иностранный участник должен отдать приоритет первому (безвозвратному) способу финансирования.
Полезным инструментом в этом случае может стать возможность, предусмотренная п.4 ст.19 ФЗ «Об ООО», а именно зачет в счет внесения дополнительных вкладов в уставный капитал всей или части задолженности Общества по

займам перед учредителем. Таким образом, величина заемных средств уменьшится одновременно с увеличением уставного капитала.
При отрицательной величине чистых активов уже начисленные и выплаченные проценты иностранному учредителю подлежат переквалификации и признаются дивидендами в соответствии с п.4 ст.269 НК РФ. При этом не имеет значения, заключено ли у России с иностранным государством по месту регистрации иностранного учредителя Соглашение об избежании двойного налогообложения.
Начало этой практике косвенно было положено в Постановлении Президиума ВАС РФ от 15.11.2011 № 8654/11 по делу угольной компании «Северный Кузбасс»и сейчас активно находит отражение в практике арбитражных судов.
Следствие переквалификации процентов в дивиденды - начисление налога на прибыль с доходов иностранного лица в РФ, который должен быть удержан налоговым агентом (непосредственно заемщиком). Иными словами, выплаченная в качестве процентов по займу сумма не только не уменьшает налог на прибыль, но и подлежит налогообложению в России по ставке налога, установленной НК РФ (15 %) или Соглашением об избежании двойного налогообложения.

Концепция фактического права на доход в практике международного налогового планирования

На фоне лозунгов о деоффшоризации российской экономики за последние два года Высшим арбитражным судом уже принято несколько знаковых постановлений (1) в пользу налоговых органов, которые пытались произвести значительные налоговые доначисления в связи с взаимоотношениями с иностранными компаниями.
Следующим шагом налоговые органы видят для себя активное применение правила «фактического права на доход» применительно к цепочке: Россия - Кипр (или другое государство, имеющее с Россией соглашение об избежании двойного налогообложения) - Оффшорная территория (Белиз, BVI или др.).
Суть правила «фактического права на доход» состоит в том, что льготы в соответствии с соглашением об избежании двойного налогообложения (в частности, в отношении «пассивных» доходов - дивидендов, процентов, роялти) распространяются на налоговых резидентов договаривающихся стран, являющихся конечными выгодоприобретателями в отношении выплачиваемого дохода. Основной вопрос в связи с этим: дает ли право на получение дохода соответствующее право на распоряжение указанным доходом или получатель дохода действует в интересах третьего лица, не являющего резидентом государства - стороны налогового соглашения.
Данная теория не является новой в практике международного налогообложения

и отражена в Модельной конвенции об избежании двойного налогообложения Организации Экономического Сотрудничества и Развития (ОЭСР). Модельная конвенция является основой для большинства заключаемых налоговых соглашений. В частности, оговорка о фактическом получателе доходов содержится во многих заключенных Россией соглашениях об избежании двойного налогообложения. Особняком стоят соглашения с Республикой Кипр и Люксембургом, в которых такая оговорка отсутствует.

О грядущем более активном применении правила «фактического получателя доходов» косвенно свидетельствует и Распоряжение Правительства РФ от 03.12.2012 №2250-р «О плане мероприятий по совершенствованию нормативно-правового регулирования в целях противодействия уклонению от уплаты налогов», одним из пунктов которого обозначена задача определения во внутреннем российском законодательстве понятий «налоговый резидент - организация», «фактический получатель дохода».

Судебная практика по таким делам немногочисленна и складывается в пользу налогоплательщиков. Последнее в этом ряду дело, не прошедшее еще рассмотрение в арбитражном суде кассационной инстанции, - дело компании «Easten Value Partners Limited» (2), которая получила займ на приобретение недвижимости от своей сестринской компании - «HypoReal East Limited» (Республика Кипр). Последняя, в свою очередь, получила денежные средства по договору займа от материнской компании - «Exelor Ltd» (BVI). При этом возврат суммы основного долга и выплату процентов налогоплательщик производил непосредственно в адрес материнской компании «Exelor Ltd» (BVI).

Налоговые органы в этом деле пытались доказать, что фактическим получателем дохода является компания - резидент BVI, не являющегося стороной Соглашения об избежании двойного налогообложения между Россией и Республикой Кипр, в связи с чем при выплате процентов подлежал удержанию «налог у источника» в РФ.

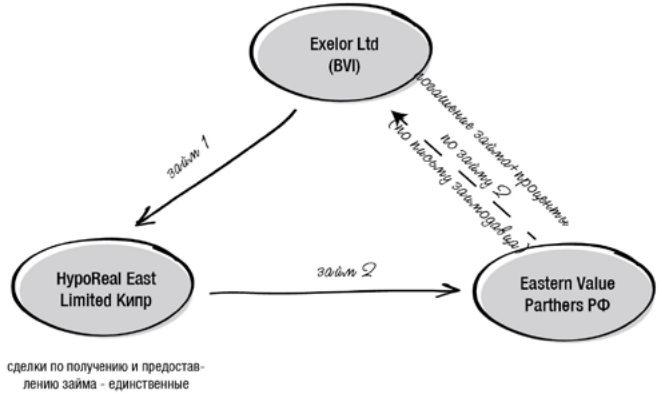
Из доказательств, приведенных налоговым органом, интерес представляет анализ операций по банковскому счету кипрской организации - займодавца. В ходе проверки было установлено:

- банковский счет, на который поступили денежные средства, был открыт кипрской организацией непосредственно перед проведением сделок;
- вся сумма займа получена и перечислена в один и тот же день;
- сделка по предоставлению данного займа является единственной для организации - займодавца;
- у организации - займодавца отсутствует экономическая выгода по выданному займу.

Суды двух инстанций поддержали налогоплательщика, указав на соответствие отношений Соглашению между Россией и Республикой Кипр об избежании

двойного налогообложения от 05.12.1998, в частности:

- проценты перечислялись в адрес третьего лица в порядке взаиморасчетов, что не влияет на квалификацию платежей и соответствует практике делового оборота;
- Кипрская организация регулярно уплачивает налоги на территории Республики Кипр;
- налоговым органом не доказан нерыночный размер процентов по договору



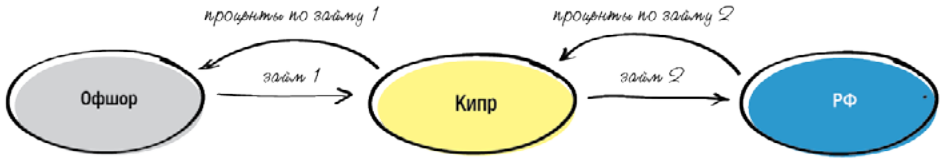
займа;

- вывод о том, что целью создания кипрской организации является получение льготы (освобождение от налогов), может быть сделан только в рамках консультаций между Министерствами финансов двух стран (а не налоговым органом!).

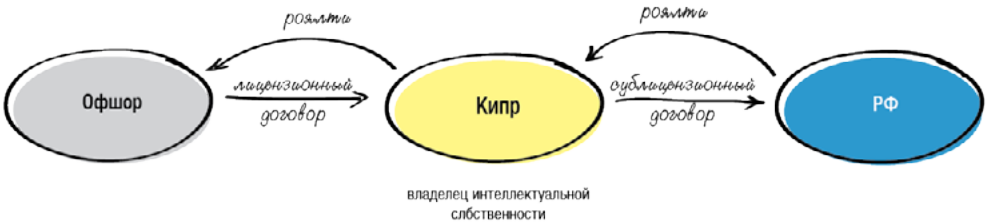
Несмотря на положительный для налогоплательщика исход дела нельзя оставлять без внимания попытки налоговых органов проанализировать отношения сторон через призму финансовых транзакций.

С этой точки зрения наибольший риск вызывают ситуации транзитного (или «зеркального») перечисления денежных средств между оффшорной, кипрской и российской компаниями по договорам займа и лицензионным договорам. Ситуации использования интеллектуальной собственности, принадлежащей оффшорным компаниям, по сублицензионным договорам усугубляются тем, что договоры о передаче большинства объектов интеллектуальной собственности (включая товарные знаки) подлежат регистрации в Роспатенте с указанием стоимости объекта и размера лицензионных платежей (роялти).
Примечательно, что на фоне пока только теоретического ужесточения судебной практики по такого рода делам в законодательство Кипра и Люксембурга вносят-

ся изменения, позволяющие обойти постановку вопроса о фактическом праве на доход.



Так, в июле 2012 года в кипрское законодательство были внесены изменения, в соответствии с которыми налогообложению на Кипре подлежат только 20 % от полученных доходов от использования объектов интеллектуальной собственности. Учитывая, что ставка налога на прибыль на Кипре 10 %, эффективная ставка налога составляет: 10 % налога * 20 % платежей = 2 %. Более того,



ставка налога может быть далее уменьшена за счет расходов, связанных с полученным доходом. Например, это проценты по займу на приобретение объекта интеллектуальной собственности.

При таком варианте построения отношений по использованию объектов интеллектуальной собственности конечным получателем лицензионных платежей является Кипрская компания. Наличие у нее долговых обязательств перед третьими лицами не влияет на ее возможность распоряжаться полученным доходом.

Учет убытков в Кипрской группе компаний в целях налогообложения

Рассмотрим еще один пример, как нормы кипрского налогового законодательства позволяют обойти возможность применения правила «фактического права на доход». Пример касается правил налогообложения внутри кипрских групп компаний.



В соответствии с последними изменениями кипрского законодательства убытки одной компании учитываются при налогообложении прибыли другой - материнской кипрской компании. Правило действует с первого года создания группы компаний.

Суть модели финансирования заключается в следующем:

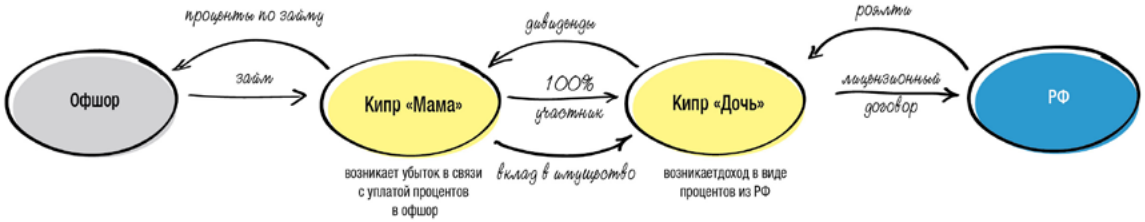
1) Российская компания берет займ у кипрской компании, которая является дочерней по отношению ко второй кипрской компании.

2) Кипрская компания «Дочь» получает денежные средства от своей материнской компании в качестве вклада в имущество (т.е. без увеличения уставного капитала);

3) В свою очередь кипрская компания «Мама» получает деньги по договору займа от Офшорной компании.

Рассмотрим теперь механизм выплаты процентов по займам в этой цепочке:

1) Российская компания выплачивает процентный доход кипрской компании «Дочь». У российской компании при этом есть вполне естественное желание воспользоваться преимуществами Соглашения Россия - Республика Кипр «Об избежании двойного налогообложения...», в соответствии с которым выплачиваемый из России процентный доход не подлежит налогообложению «у источника выплаты» в России.



2) Кипрская компания «Дочь» получает процентный доход по займу от российской компании и должна обложить его налогами в соответствии с правилами кипрского законодательства. Ставка налога на прибыль на Кипре составляет 10 %. Казалось бы, у этой компании нет никаких затрат, на которые можно было бы уменьшить полученный доход в виде процентов, поскольку она получила денеж-

ные средства безвозмездно от своей материнской компании в качестве вклада в имущество... Давайте разбираться дальше...

3) Кипрская компания «Мама» имеет обязательства по выплате процентов по договору займа перед Офшорной компанией. Учитывая, что полученные заемные денежные средства она передала в качестве вклада в имущество, она не получает от нее дохода в виде процентов. Иными словами, у кипрской компании «Мама» образуется убыток в размере процентов, подлежащих выплате Офшорной компании.

Возможность применения такой усложненной структуры заемного финансирования связана со следующей особенностью кипрского законодательства: убытки материнской компании могут быть вычтены из прибыли ее дочерней компании в целях налогообложения прибыли. Иными словами, при расчете прибыли могут быть учтены не только убытки самой организации - налогоплательщика, но и убытки организаций одной с ней группы компаний.

Таким образом, со стороны российской компании схема финансирования выглядит так: она получает денежные средства по договору займа от кипрской компании, которая, в свою очередь, получила их от другой кипрской компании в качестве вклада в имущество. Обе эти компании являются резидентами Республики Кипр, с связи с чем на отношения сторон распространяются условия Соглашения об избежании двойного налогообложения с Россией. Тем самым, невозможно применить правило «фактического права на доход» со ссылкой на то, что действительным источником заемных денежных средств является офшорная компания, которая не может пользоваться преимуществами двустороннего соглашения Россия - Кипр.

Выяснение вопроса о том, на каком основании кипрская компания «Мама» получила денежные средства, конечно также может быть поставлен налоговым органом. Однако удлинение цепочки взаимоотношений отодвигает этот вопрос и увеличивает возможность доказывать, что именно резидент Республики Кипр обладает всеми полномочиями и самостоятельностью в распоряжении полученным доходом.

Сноски:
1. См. например выпуск рассылки №131 (345) от 06.03.2012 - «Тонкая капитализация»: до и после дела «Северного Кузбасса» (анализ судебной практики).
2. Решение Арбитражного суда г.Москвы от 29.08.2012 по делу А40-60755/12-20-388, Постановление 9 Арбитражного апелляционного суда от 05.12.2012.

Финансирование бизнеса с участием иностранной компании

Полезным инструментом для финансирования группы компаний может быть не только займ, используемый повсеместно, но и договор факторинга (финансирования под уступку денежного требования).

Исходя из положений ГК РФ, регулирующих условия данного договора, его суть состоит в следующем: фактические долги (денежные требования) могут быть проданы кредитором определенному лицу, обладающему свободными денежными средствами (финансовому агенту/фактору), который обязуется выплатить первоначальному кредитору причитающийся ему долг третьего лица, за вычетом собственного вознаграждения. А когда наступит срок платежа по указанным суммам, финансовый агент взыщет их с должника.

В качестве финансового агента, при этом, согласно положениям ст. 825 ГК РФ, могут выступать коммерческие организации. При этом факторинговая деятельность не подлежит лицензированию, а круг коммерческих организаций, имеющих право заключать договоры факторинга в качестве финансового агента, не ограничен.

Таким образом, несомненными выгодами факторинга, которые могут служить экономическим обоснованием его применения, являются:

возможность сразу получить от финансового агента плату по заключенному с должником договору, что позволяет не дожидаться оплаты непосредственно от должника и планировать свои финансовые потоки;

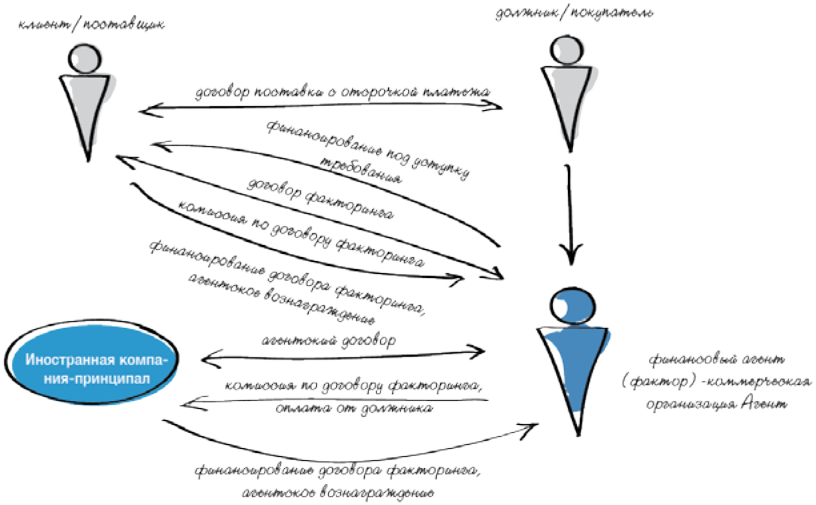
тем самым происходит обеспечение организации реальными денежными средствами, что способствует ускорению оборота капитала и увеличению доходности;

также помимо финансирования оборотных средств при факторинге финансовый агент покрывает значительную часть рисков клиента по неполучению денежных средств от должника.

Должник, в свою очередь, при участии в договоре факторинга, может получить возможность вернуть долг через более длительный срок.

Кроме того, факторинг — это не только финансирование. Комплекс факторинговых услуг может предусматривать управление дебиторской задолженностью, покрытие ряда рисков, информационное обслуживание и т.д. При этом учитывая широкий спектр дополнительный услуг, размер вознаграждения финансового агента может быть достаточно высоким, а доказать необоснованность расходов Клиента на выплату такого вознаграждения налоговым органам будет достаточно сложно. Хотя в любом случае несоизмеримо большая комиссия финансового агента вызывает обоснованные претензии налоговых органов в части отсутствия разумной деловой цели (Определения ВАС РФ от 06.05.2009

№ ВАС-5048/09 по делу № А46-6688/2008, от 23.06.2008 № 7365/08 по делу № А53-17926/2007-С5-34, постановление ФАС Уральского округа от 13.03.2007 № Ф09-1531/07-С3 по делу № А71-4677/06). Поэтому всегда нужно разумно сопоставлять размер прописываемого вознаграждения и комплекса услуг.
Исходя из анализа судебной практики (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа в Постановлении от 30.01.2012 по делу N А81-1927/2011) можно говорить об удобстве использования договора факторинга при построении взаимоотношений с иностранной компаний в следующем случае:



Клент заключает с Фактором договоры факторинга, по условиям которых Фактор за вознаграждение осуществляет финансирование Клиента в объеме уступаемых Фактору прав на получение в будущем оплаты по договорам возмездного оказания услуг с отсрочкой их оплаты (то же по договорам поставки, подряда и т.д.), заключенным между Клиентом и его контрагентом- Должником. При этом за оказываемые Фактором факторинговые услуги, Клиент выплачивает Фактору вознаграждение, размер которого вправе учесть в расходах, уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль и предъявить к возмещению НДС. Фактор, в свою очередь, заключая договоры факторинга от своего имени, действует в интересах оффшорной организации, с которой у Фактора заключен агентский договор, предусматривающий получение Фактором агентского вознаграждения за размещение денежных средств оффшорной организации по договорам факторинга с российскими организациями и перечисления в оффшор полученного вознаграждения за оказание факторинговых услуг.
Исходя из смысла п. 2 ст. 309 НК РФ денежные средства, полученные Фактором

в виде вознаграждения по договорам факторинга, а также полученные по уступке права от Должника, и перечисленные Иностранной компании-Принципалу в рамках агентского договора, на территории России не учитываются при налогообложении в качестве доходов по налогу на прибыль и выручки по налогу на добавленную стоимость. При этом учитываются в расходах, уменьшающих базу по налогу на прибыль у Клиента и должника.

К тому же - посредством заключения агентского договора и финансированием факторинговых операций Принципалом - появляется возможность инвестирования денежных средств из иностранной компании в российскую компанию-Клиента.

При заключении договора факторинга непосредственно с иностранной организацией-фактором клиент также вправе будет учесть в расходах выплаченное фактору вознаграждение, несмотря на то, что доход фактора на территории РФ налогом на прибыль облагаться не будет (Постановление ФАС Московского Округа от 15.02.2011 г. по делу № А40-160420/2009).

Также необходимо отметить, что предоставленные в ходе судебного разбирательства Клиентом доказательства в пользу экономической целесообразности заключенных договоров (аналитические исследование, заключение финансистов) являются конкретными, документально обоснованными и полностью подтверждают наличие деловой цели - еще раз удостоверяя на практике важность заблаговременной подготовки налогоплательщиком доказательственной базы по подобным налоговым спорам.

Описанный прецедент, рассмотренный ФАС Западно-Сибрского округа, наглядно показывает, что договор факторинга может применяться как эффективный инструмент развития бизнеса и налоговой оптимизации. Заключение договора факторинга дает возможность заблаговременно получить единовременно крупную сумму денежных средств в счет будущих платежей за оказание услуг, что может обеспечить возможность быстрого развития предпринимательской деятельности, сократив при этом налогооблагаемую базу по налогу на прибыль и сохранив право на вычеты по НДС.

Иностранные инвестор в строительстве: каковы налоговые последствия?

Одним из возможных вариантов реализации жилых домов (квартир) является заключение договоров долевого участия в строительстве (инвестирования) между застройщиком и компанией-инвестором, которая в последующем уступает свои права по договору физическим лицам. Однако при такой модели реализации объектов недвижимости компания-инвестор сталкивается с необходимостью заплатить НДС со своей прибыли, т.е. разницы между ценой уступки права

требования физическому лицу, и суммой, уплаченной по договору инвестирования (п. 2 ст. 155 НК РФ).

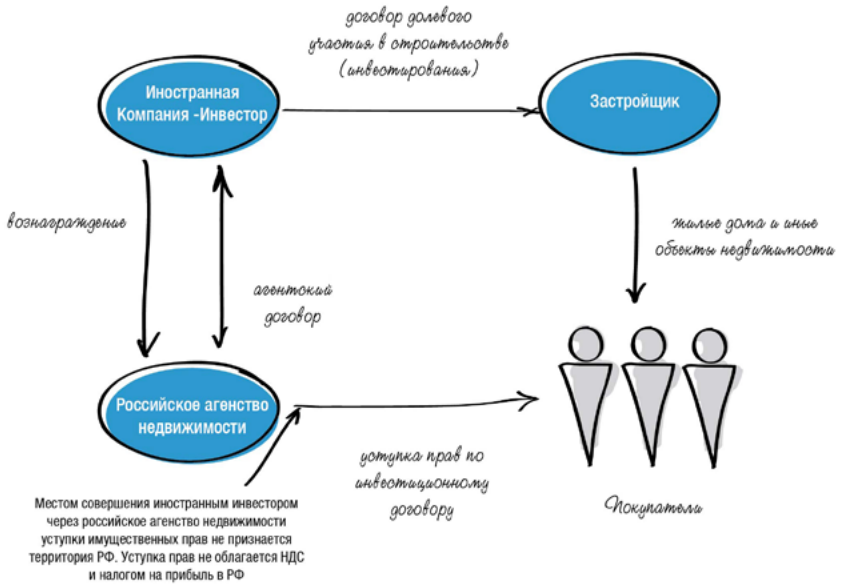


Рассмотрим налоговые последствия ситуации, когда в качестве такого Инвестора выступает иностранная компания, приобретающая права требования на ранней стадии строительства по цене близкой к себестоимости.
Иностранная компания заключает договор инвестирования в строительство с российским застройщиком и перечисляет ему денежные средства. Перечисленные застройщику инвестиционные денежные средства по сути покрывают только его затраты на строительство и включают в себя совсем небольшое вознаграждение застройщика, однако помогают продолжить строительство и начать «продавать» остальные квартиры по более высокой цене. Деловая цель сотрудничества налицо.

Варианты финансирования проекта с участием иностранного капитала мы подробно разбираем в нашем таксБУКе. Перейти по ссылке

На практике такой иностранный инвестор также ближе к окончанию строительства через российских агентов или агентство недвижимости уступает свои права по договору физическим лицам. Разница между суммой первоначальных инвестиций и ценой уступки составляет прибыль иностранного инвестора.

Особенность состоит в том, что у такого иностранного инвестора не возникает обязанности по уплате НДС и налога на прибыль в Российской Федерации.Разберемся по порядку.
Реализация иностранной организацией имущественных прав, в том числе на жилые дома, подлежит обложению НДС в России, в двух случаях:
Деятельность иностранной компании приводит к образованию постоянного представительства в РФ;
У иностранной компании хоть не образуется постоянного представительства в России, но местом реализации имущественных прав является Российская Федерация.
Однако, деятельность иностранного инвестора по получению доходов от уступ



ки прав требования по договорам инвестирования (долевого участия) не приведет к образованию постоянного представительства в Российской Федерации, если он не будет заключать такие сделки через какое-либо обособленное подразделение (отделение) в России, или агента - резидента РФ, действующего от имени и в интересах иностранного инвестора (п. п. 2, 9 ст. 306 НК РФ), кроме случаев реализации имущественных прав через специального агента, основным видом деятельности которого являются операции с недвижимостью.
Таким образом, иностранный инвестор должен заключать все сделки через агентство недвижимости.

Полезным инструментом для финансирования Группы компаний может быть не только займ, используемый повсеместно, но и договор факторинга. Подробнее о финансировании бизнеса с участием иностранной компании читайте в нашем таксБУКе

Второй важный аспект связан с определением места реализации прав по инвестиционному договору в целях исчисления НДС.
Отметим, что в Налоговом кодексе РФ содержатся только правила определения места реализации работ и услуг (ст. 148 НК РФ), но нет положений, разъясняющих, как определять место реализации имущественных прав, когда продавцом выступает иностранная компания.
По мнению Минфина РФ уступка прав требования для целей налогообложения

НДС должна считаться услугой, а значит к определению ее места реализации применяются нормы, закрепленные в ст. 148 НК РФ (1). С такой точкой зрения трудно согласится, поскольку передача имущественных прав является самостоятельным объектом обложения НДС наравне с реализацией товаров, работ, услуг в соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ.
(1) письмо Минфина РФ от 18.06.2012 г. № 03-07-08/154

Но даже если уступку права требования иностранной организацией российской компании признавать услугой, следуя разъяснениям Минфина, местом реализации такой услуги не является территория РФ и, следовательно, она не подлежит обложению НДС исходя из следующих положений:
уступка прав требования к услугам (работам), прямо перечисленным в ст. 148 НК РФ, не относится;
место реализации не указанных в ст. 148 НК РФ услуг определяется по месту осуществления деятельности организации, оказывающей такие услуги;
местом осуществления деятельности организации не признается территория РФ, если она не зарегистрирована в России (п. 2 ст. 148 НК РФ).
Данная позиция подтверждается письмами Минфина от 17.10.2013 г. № 03-07-15/43359, от 18.06.2012 г. № 03-07-08/154, от 19.05.10 № 03-07-08/152 и от 26.06.08 № 03-07-08/154. Более того, в письме Минфина РФ от 17.10.2013 г. среди прочих операций по передаче имущественных прав прямо упоминается передача прав на объекты долевого строительства, осуществляемая иностранной организацией, не состоящей на налоговом учете и не имеющей постоянного представительства в России.
Иначе говоря, Минфин России не относит уступку имущественных прав по договорам инвестирования (долевого участия в строительстве) к услугам, непосредственно связанным с недвижимым имуществом и указанным в пп. 1 п. 1 ст. 148 НК РФ, местом реализации которых в целях исчисления НДС признается Российская Федерация. В результате, риск того, что налоговые органы посчитают такую уступку услугой, непосредственно связанной с недвижимостью в России, и доначислят НДС, - весьма незначительный.
Что касается налога на прибыль, то доходы от договоров уступки прав требования по инвестиционному договору иностранным инвестором конечному покупателю не подлежат обложению налогом на прибыль в РФ на основании п. 2 ст. 309 НК РФ, при условии, что деятельность иностранного инвестора не образует постоянного представительства в РФ.
Важным моментом применительно к налогу на прибыль является то, что иностранный инвестор по договору уступки передает покупателям именно имущественные права на будущие объекты недвижимости. Такую операцию следует отличать от реализации находящегося в России недвижимого имущества, кото-

рая в свою очередь подлежит обложению налогом на прибыль в РФ на основании п. 6 ст. 309 НК РФ и ст. 6 международных соглашений об избежании двойного налогообложения. До окончания строительства объектов недвижимости и получения застройщиком разрешения на ввод объектов в эксплуатацию строящиеся объекты нельзя назвать недвижимостью в соответствии с Градостроительным кодексом РФ и п. 2 ст. 2 ФЗ «Об участии в долевом строительстве». Поэтому нормы, предусматривающие налогообложение доходов от реализации недвижимого имущества в РФ, к данной ситуации не применимы.
Российское агентство недвижимости, в свою очередь, получает вознаграждение за свои услуги по поиску покупателей, которое подлежит обложению в Российской Федерации.
Таким образом, сотрудничество с иностранным инвестором на начальных этапах строительства позволяет застройщику получить необходимый импульс к строительству, а для иностранного инвестора - достаточно понятным способом инвестировать и получать доходы с их налогообложением только в стране своего резидентства.

Новый виток налоговых претензий к займам от иностранных компаний

Только немного улеглись страсти по «недостаточной капитализации» при заемном финансировании от родственных материнских компаний (1), как налоговые органы разработали новый способ повысить размер доначислений.
Ситуация может коснуться российских компаний, получающих заемное финансирование от материнских компаний или иным образом зависимых иностранных юридических лиц (например, имеющих общего бенефициара, что будет установлено в ходе проверки).

(1) Речь идет о применении положений п.2 ст.269 НК РФ: нормирование процентов по займу от взаимозависимых иностранных компаний, если величина задолженности в три и более раза превышает размер чистых активов. Подробнее:»Тонкая капитализация»: до и после дела «Северного Кузбаса» (анализ судебной практики).
Итак, теперь претензии налоговых органов могут касаться не размера процентов, а самих отношений, оформленных договором займа. С учетом конкретных обстоятельств налоговый орган пытается доказать, что фактически имело место увеличение уставного капитала в инвестиционных целях без намерения получить денежные средства обратно иначе, чем в форме дивидендов по факту получения прибыли!
Как следствие, признание ВСЕХ начисленных процентов необоснованными и

реальная угроза переквалификации выплаченных процентов в дивиденды иностранной компании. Во втором случае будет начислен не только налог на прибыль российской организации, но и налог у источника при выплате дивидендов (ставка 5 или 10 % по большинству соглашений об избежании двойного налогообложения).
Ситуация № 1 (2)
Действующее лицо: Российская организация с говорящим названием «Инвестпроект» и 100-%-м участием кипрской компании. Величина уставного капитала ни много ни мало 800 млн.руб., оплачен денежными средствами.

(2) Судебные акты по делу № А40-18786/2013. 08.05.2014 отказано в передаче дела в Президиум ВАС РФ для пересмотра

Условия спорного договора: с материнской кипрской компанией заключен договор займа, по характеру напоминающий «кредитную линию» - предоставление денежных средств в пределах лимитов без четких сроков (периодичности), то есть «по требованию» заемщика.
По условиям договора займа:
- каждый транш должен быть возвращен в течение 1 года;
- ставка 15 % годовых (в последующем снижена до 10 % и 6 %);
- неустойка за нарушение сроков оплаты процентов 0,1 % от остатка задолженности по процентам.
Всего за период 2007 - 2011 гг. по договору займа перечислены денежные средства в размере 67,8 млн.долл.США.
Суть претензий налогового органа: особенности финансовых взаимоотношений сторон с учетом полной подконтрольности российской компании иностранной «маме» свидетельствуют, что действительная воля сторон направлена на долгосрочное финансирование в инвестиционных целях, а договор займа заключен лишь для получения налоговой выгоды в виде уменьшения налога на прибыль в РФ на сумму процентов по займу.
Иными словами, налоговый орган переоценивает способ юридического оформления финансирования новых проектов со стороны учредителя. А ведь новые проекты зачастую не готовы генерировать прибыль не только в период строительства, но и некоторое время после запуска.
Итак, разберемся подробнее в доводах налогового органа, поддержанных судами всех инстанций.
Как мы уже отметили, основная претензия инспекторов связана с отсутствием воли породить краткосрочные заемные отношения, что подтверждается следующим:
1) Отсутствие в договоре займа четкой периодичности выборки денежных

средств (что, к слову, нетипично для традиционных кредитных договоров с банками о финансировании девелоперских проектов). В связи с этим займодавец изначально не просчитывал конкретные периоды возврата денежных средств и пределов прибыли;
2) Систематическое нарушение заемщиком сроков возврата соответствующих траншей и уплаты процентов, которому коррелировало НЕпредъявление претензий со стороны займодавца и, более того, продолжение финансирования в условиях допущенной просрочки;
3) Наличие на банковских счетах заемщика в определенные периоды, предшествовавшие срокам уплаты процентов, денежных средств, однако проценты не уплачивались;
4) Приобретение на полученные деньги инвестиционных активов: имущества, долей в российских компаниях, выдача займов другим юридическим лицам.
Будучи единственным учредителем, кипрская компания НЕ могла НЕ знать о характере и направлениях расходования переданных денежных средств.
Тем самым Кипрская компания косвенно приобрела права на активы в РФ, рассчитывая получать доходы от их использования и/или последующей реализации.
Оценивая эту совокупность доказательств суд указал, что фактические обстоятельства изначально не могли позволить предположить получение краткосрочного (в течение года) экономического эффекта от переданных денежных средств.
Следовательно, продолжает суд, воля сторон не была направлена на порождение заемных отношений. Денежные средства направлены на долгосрочные инвестиционные цели, что соответствует вложениям в уставный капитал.
Решение суда: суд поддержал налоговый орган, признав, что воля сторон была направлена на осуществление долгосрочных инвестиций и получение иностранной компанией прибыли в долгосрочной перспективе. Договор займа заключен исключительно с целью уменьшения налоговых обязательств в России, а проценты по займу являются скрытым дивидендом.
Последний вывод хоть и не привел к дополнительным доначислениям (налог у источника при выплате дивидендов иностранному учредителю), наталкивает на мысль о возможности увидеть такие основания доначислений в будущем.
Такой подход заставляет обратить на себя внимание еще и потому, что нашел продолжение. В роли нападающих, как и в первом случае, - налоговые органы и арбитражный суд г.Москвы.
Ситуация № 2 (3)
Действующие лица: российская компания, построившая и использующая Торговый Центр.

(3) Судебные акты по делу № А40-141855/13, Верховный Суд РФ отказался пересматривать дело

Также в тексте судебных решений фигурируют фамилия бывшего депутата ГД РФ Ашота Егиазаряна (находится в международном розыске), гостиница «Москва»... Иными словами, это дело не лишено политической подоплеки и, возможно, не будь первого рассмотренного дела «Инвестпроекта», не привлекло бы серьезного внимания. Однако в совокупности с ним стало подтверждением серьезности намерений налоговиков.

Суть претензий налогового органа аналогична: фактически имело место увеличение уставного капитала в инвестиционных целях, а не предоставление займа. Как следствие, договор займа признан недействительным (притворным), заключенным «для вида», а начисленные проценты полностью исключены из расчета налога.

Посмотрим, какие доводы положил суд в основу этого решения:

- в процессе осуществления строительства Торгового центра Общество (налогоплательщик) получил денежные средства от ряда иностранных компаний, фактически управляемых бенефициарами;
- балансовая стоимость Торгового центра более 1,5 млрд.руб., в то время как величина уставного капитала 23 млн.руб. У Общества отсутствовали какие-либо иные доходы. В связи с этим суд делает вывод, что собственных средств Общества было недостаточно для ни для самостоятельной реализации проекта, ни для возврата займа. Бенефициары были осведомлены об этом, что подчеркивает отсутствие намерений породить заемные отношения. Косвенно это подтверждают условия договора займа: длительный срок, неоднократное повышение ставки по займу, выплата процентов лишь по окончании договора.

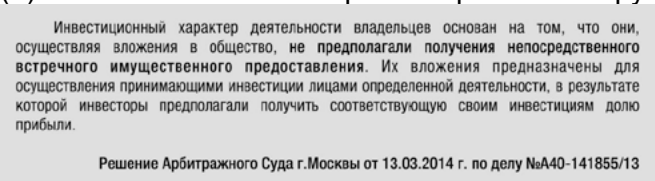
Действительная воля сторон была связана с получением прибыли от сдачи помещений Торгового центра в аренду в виде дивидендов. Договоры займа же заключены исключительно с целью вывода денежных средств из-под российского налогообложения.

К слову, большое значение сыграли показания бывших деловых партнеров основного бенефициара компании, которые подтвердили инвестиционный характер вложений.

Такая позиция налоговых органов и суда без сомнения должна быть принята во внимание организациями, привлекающими иностранные инвестиции. Как мы рекомендовали ранее, при значительных суммах финансированиярекомендуется сочетать возвратные и невозвратные способы передачи денежных средств. Это так же важно для соответствия принципам «достаточной капитализации» в соответствии со ст.269 НК РФ (для исключения нормирования процентов по займу). Не следует упускать из внимания и соблюдение условий договора по периодичности уплаты процентов.

В качестве заключения, приведем определение понятия «инвестиционная деятельность», данное в рамках второго дела. Ведь как мы помним, безвозвратные вложения в капитал Общества могут осуществляться не только в виде вклада в уставный капитал, но и в виде вклада в имущество без возникновения налога на прибыль на основании подп.3.4 или подп.11 п.1 ст.251 НК РФ (4).

(4) О займе как способе финансирования в Группе компаний



Инвестиционный характер деятельности владельцев основан на том, что они, осуществляя вложения в общество, **не предполагали получения непосредственного встречного имущественного предоставления**. Их вложения предназначены для осуществления принимающими инвестиции лицами определенной деятельности, в результате которой инвесторы предполагали получить соответствующую своим инвестициям долю прибыли.

Решение Арбитражного Суда г.Москвы от 13.03.2014 г. по делу №А40-141855/13

Эта трактовка может, например, использоваться для обоснования деловой цели использования вклада в имущество общества как средства финансирования, а также более простой альтернативы увеличению уставного капитала.

Тратим кредиты правильно: об учете процентов по кредиту в составе расходов

Предыдущий год предприниматели много и часто обсуждали и рассуждали о кредитной нагрузке бизнеса, величине процентной ставки и политике ЦБ РФ. Мы решили не оставаться в стороне от темы, но затронуть ее со своей - налоговой - колокольни. И вопросы тут возникают совсем не праздные - о правомерности учета процентов, начисленных по кредитам и внутригрупповым займам, в составе расходов по налогу на прибыль. Предположим, что данный вопрос будет набирать актуальность в связи со следующим:
с одной стороны, величина уплаченных процентов «в граммах» возросла в связи с повышением ставки по кредитам;
с другой стороны, ужесточение требований банков к кредитованию связанных групп лиц (жесткие лимиты, проверка не только юридической, но и экономической взаимосвязи) побуждают бизнес строить сложные схемы финансирования, искусственные финансовые потоки. Все для того, чтобы подтвердить банку использование кредитных денег в хозяйственной деятельности и сохранить лимиты кредитования. Налоговой выгодой тут и не пахнет, но налоговые органы пытаются усмотреть ее везде. Поэтому готовимся заранее.
В НК РФ вопросам, связанным с процентами по долговым обязательствам, посвящена ст.269 НК РФ. В текущей редакции она позволяет сравнивать размер начисленных процентов с рыночным уровнем только по контролируемым сделкам, то есть тем, где величина начисленных процентов за год превышает 1 млрд.руб. Таких немного, в среднем бизнесе - тем более. Между тем, как и по

обычным сделкам (читайте нашу статью «Контроль цен по неконтролируемым сделкам или невозможное возможно»), армия налоговых органов вооружена Концепцией необоснованной налоговой выгоды в качестве универсального оружия против всего, что может стать подозрительным.

Первым «звоночком» внимания к данному вопросу стало широко известное в узких кругах дело о возможности учета в расходах суммы процентов по займу, привлеченному для погашения задолженности по дивидендам (1). Несмотря на специфичность фабулы дела, оно дошло до высшей судебной инстанции.
(1) Постановление Президиума ВАС РФ от 23.07.2013 № 3690/13 по делу № А40-41244/12-99-222

Суть претензий налогового органа: поскольку дивиденды не уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль, то и проценты по займу, направленному на такие траты, не связаны с получением прибыли и не могут быть включены в состав расходов по ст.252 НК РФ.
Суды первой и апелляционной инстанции поддержали налогоплательщика, а кассация - налоговый орган. Президиум ВАС РФ отменил кассационное постановление, отметив:

> Выплачиваемые участникам хозяйственных обществ дивиденды представляют собой распределяемую между ними прибыль, полученную в результате осуществления предпринимательской деятельности. В связи с этим **обязательство по выплате дивидендов не может расцениваться как обязательство, принимаемое вне связи с деятельностью**, направленной на получение дохода.
> ...Невключение дивидендов в состав расходов, учитываемых для целей налогообложения, обусловлено не квалификацией данных расходов как не связанных с деятельностью, направленной на получение дохода, а тем, что **дивиденды представляют собой сумму чистой прибыли**, оставшуюся после налогообложения и распределяемую между участниками.
>
> **(Постановление Президиума ВАС РФ от 23.07.2013 № 3690/13 по делу № А40-41244/12-99-222**

Помимо этого, был сформулирован и универсальный вывод в отношении учета процентов по долговым обязательствам вообще:

> Налоговый кодекс РФ не содержит каких-либо ограничений, кроме установленных статьей 269 Кодекса, для учета в целях налогообложения расходов в виде процентов по долговым обязательствам любого вида в рамках деятельности, направленной на получение дохода.
>
> **(Постановление Президиума ВАС РФ от 23.07.2013 № 3690/13 по делу № А40-41244/12-99-222**

Таким образом, основное требование для учета процентов в составе расходов - несение их в рамках деятельности, связанной с получением доходов.
Однако после этого споры не прекратились. Особый интерес вызвали дела, имевшие место на фоне финансирования в группе компаний. А оно весьма популярно и для направления прибыли одной компании (или даже направления бизнеса) в другую, и для завуалированной передачи кредита, полученного одной компанией, на нужды другой (просто так сделать это весьма непросто, Вы это

знаете лучше нас).
Итак, для начала еще одно дело с положительным исходом для налогоплательщика (2):

(2) Судебные акты по делу № А40-3177/15
Налоговый орган ссылался на необоснованный учет процентов по банковским кредитам в составе внереализационных расходов и указывал на два обстоятельства, не делая убедительных выводов:
налогоплательщик частично полученные денежные средства передавал взаимозависимым лицам по договору займа с увеличением процентной ставки. Но этот факт налоговый орган не оценил.
у Общества имелись собственные денежные средства, размещенные на депозите. Вероятно, налоговый орган имел в виду, что не было необходимости привлекать банковское финансирование. Однако суммы депозитов были несопоставимы с текущими расчетами, произведенными за счет кредита. Кроме того, налогоплательщик доказал, что суммы на депозите были фактически зарезервированы для расчетов по конкретным обязательствам, возникшим до привлечения кредита.
К слову, в споре задействованы предприятия из группы РЖД, и даже кредит взят во взаимозависимом банке. Так что, вероятно, игра процентных ставок по кредитам и депозитам имела место быть, но налоговый орган не смог доказать злоупотреблений.
Итак, суд поддержал налогоплательщика. Какие же направления использования кредита он выбрал:
оплата поставщикам - для обеспечения бесперебойной работы;
приобретение доли в уставном капитале другой организации с целью последующего получения дохода в виде дивидендов, а также контролю за производством связанных видов продукции;
предоставление займа взаимозависимым компаниям под повышенный процент.
Таким образом, все направления расходования кредитных средств разумны и связаны с получением дохода. Собственных денежных средств, размещенных на депозитах, было недостаточно для покрытия всех затрат. Размер ставок соответствовал рыночному уровню. Взаимозависимость не повлияла на условия сделок.
Эти характеристики произведенных трат являются теми принципиальными условиями, нарушение которых может поставить под угрозу возможность учета процентов в составе расходов. Так, например, в следующем деле налогоплательщик создал видимость использования денежных средств в расчетах с поставщиками, а затем перечислил по договору беспроцентного займа взаимозависимым лицам. В итоге налогоплательщикубыло отказано во включении суммы

процентов, уплаченных по банковскому кредиту, в состав расходов по налогу на прибыль (3).

(3) Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 01.07.2015 по делу № А56-60966/2014, Определением Верховного Суда РФ от 13.10.2015 отказано в передаче дела для пересмотра в Судебную коллегию по экономическим спорам Верховного Суда

Как говорится, важны детали. Именно в них отличия от ранее рассмотренной ситуации:
полученные по кредитному договору денежные средства были перечислены взаимозависимому лицу «за товар». На следующий день договор расторгнут и деньги возвращены. Речь шла об автомобилях, и налоговых орган установил, что в ПТС данные о переходе права собственности на машины не внесены.
Как следствие - вывод о формальном характере сделки исключительно с целью обоснования банку целевого использования кредита, а также для создания видимости использования денежных средств в предпринимательской деятельности;
далее денежные средства предоставлены другим взаимозависимым компаниям по договорам беспроцентного займа. Задолженность фактически не гасилась; собственных денежных средств, достаточных для выдачи займов в тех размерах, у Общества не было.
Вывод судов об имевшем место внутригрупповом финансировании не отменяет общих норм Налогового кодекса РФ о направленности расходов на получение дохода и их экономической обоснованности. Поскольку налогоплательщик не убедил своими доводами суд, ему было отказано в учете процентов по кредиту в целях налогообложения.
Аналогично-неблагоприятный исход ждал налогоплательщика при рассмотрении следующего дела. На сегодняшний день сроки для кассационного обжалования еще не истекли, поэтому ситуация может измениться, однако первые две инстанции поддержали налоговый орган (4).

(4) Постановление Шестнадцатого арбитражного апелляционного суда от 09.12.2015 по делу № А63-2325/2015
Итак, деятельность налогоплательщика также была связана с автомобилями, а точнее - с торговлей запчастями. В МДМ-Банке получены кредиты для пополнения оборотных средств под 17 и 25,5 процентов годовых. Далее денежные средства направлены на предоставление займов взаимозависимым лицам (юридическим лицам и учредителям) под пониженные проценты: от 1 до 16 процентов годовых. Но даже и в таком размере проценты не оплачивались, в то время как

налогоплательщик своевременно выплачивал проценты банку.

Также было установлено, что аналогичной суммой собственных денежных средств и выручки от реализации налогоплательщик не обладал.
Таким образом, надо констатировать, что не только банки, но и налоговые органы проверяют направления использования кредитных средств. При выявленных случаях дальнейшей их передачи в рамках группы компаний по убыточным сделкам, риск отказа во включении выплаченных процентов в состав расходов по налогу на прибыль велик.

ГЛАВА 7.
ПАРТНЕРЫ В БИЗНЕСЕ. ВЛАДЕЛЬЧЕСКИЙ КОНТРОЛЬ

Фиксируем договоренности собственников бизнеса: какие вопросы прежде всего требуют ответа

Как говорится, договоры нужны тогда, когда не работают договоренности. Как правило, именно на устных договоренностях и строятся отношения между собственниками бизнеса. Однако исключений из этого правила в последние годы становится все больше и больше: все чаще партнеры стали письменно фиксировать правила игры между собой. Это безусловно хороший момент. Ведь число корпоративных споров стабильно прибывает из года в год на 20-25% (по данным аналитической службы Центра taxCOACH). Однако работа по юридической упаковке этих договоренностей выявила один парадоксальный момент... очень часто собственники не знают о чем договариваться. Подсказываем...



Первый блок вопросов - Вход в бизнес
Здесь принципиальными являются ответы на такие вопросы как:
- определение содержания и стоимости вклада каждого в бизнес. Мы не говорим про доли при оплате уставного капитала. Мы имеем ввиду ЧТО каждый участник вкладывает в совместную деятельность и ВО СКОЛЬКО он и его партнеры это оценивают. Вопрос весьма не прост, как кажется. И ответ на него нужно обязательно проговорить. Чтобы каждый слышал себя и свого партнера. Очень часто собственники додумывают за друг друга, понимая под вкладом другого что-то свое. Мы встречали немало конфликтов, рожденных на этой почве. Результат этих договоренностей лучше отразить в Корпоративном договоре. При этом не стоит путать «вклад в бизнес» и «размер доли в уставном капитале». Они могут сильно отличаться, если, например, требуется скрыть размер официального влияния какого-либо участника на компанию. Либо спрятать его вовсе, для чего Корпоративный договор опять-таки отличный инструмент.
- дополнительные вклады. Нередко компании требуются дополнительные финансовые или имущественные вливания ее собственников. Поэтому определите заранее: дополнительные вклады - это обязанность или право. Совершают их все или некоторые. И как это влияет на размер доли в уставном капитале или доли в прибыли, если она будет выплачиваться непропорционально. И не забудьте отразить в уставе право на внесение дополнительных вкладов и вид имущества.
- зоны ответственности и границы самостоятельности. Как правило, стартап предполагает активное участие всех. Чтобы опять же исключить будущие претензии, необходимо определить зоны ответственности каждого из участников именно как участников и отдельно - как управленцев-исполнителей (сотрудников компании, ее управляющих, подрядчиков и т.п.). Каждый должен понимать, где он равноправный участник, а где - подчиненный. Отсутствие ментального разделения этих понятий у каждого может существенно усложнить совместную работу, особенно в части установления границ и объема ответственности. Здесь же определить степень самостоятельности, в том числе по заключению сделок, распоряжению деньгами, совершением иных юридически значимых действий.
- вхождение новых участников. Как принимается решение о вхождении нового, как перераспределяются доли действующих, как происходит отчуждение доли (наделение долей)? Отдельный важный момент - уже полученная компанией прибыль. Имеет ли новый участник права на нее или нет? Принятое здесь решение в первую очередь должно быть отражено в Уставе компании.
Второй блок вопросов - Выход из бизнеса
Обсуждать вопрос раздела бизнеса на этапе его зарождения как-то не очень принято... не удобно... странно. Но нужно это сделать именно заранее, а не тогда, когда уже есть что делить и эйфория от совместного энтузиазма давно

прошла. Определите заранее - можно ли вообще уйти из бизнеса. Если да - то добровольно это или принудительно. И когда добровольный выход возможен в принципе. Имеет смысл в целях обеспечения стабильности компании на первоначальное «стартовое» время выход запретить. В части принудительного выхода необходимо зафиксировать, когда такое возможно (например, обнаружение факта участия одного из собственников в конкурирующей компании и т.п.), а также порядок принятия решения остальных участников о том, что кто-то должен покинуть компанию.

Установите, каков порядок определения стоимости доли выходящего и механизм ее выплаты. Какова процедура - купля-продажа доли по заранее установленной цене участниками или обществом. Либо просто выход из общества. Согласитесь, внезапно заявивший о своем выходе из ООО крупный участник (именно «выходе» как процедуре), может поставить на колени весь бизнес, поскольку в трехмесячный срок компания должна выплатить ему рыночную стоимость его доли. Обдумайте это заранее и зафиксируйте взаимовыгодный вариант. Документы для фиксации здесь - корпоративный договор, устав и решение о возложении на себя дополнительных обязанностей (например, выход при установлении факта участия в конкурирующей деятельности).

Отдельный момент - отчуждение доли третьим лицам. Обязательно укажите, возможно ли отчуждение доли (неважно, купля-продажа, дарение, вклад доли в уставные капиталы других компаний и т.п.) третьим лицам. Требуется ли согласие участников и/или самой компании. Отсутствие внимания к этому вопросу часто приводит к тому, что согласно уставу долю можно беспрепятственно подарить. Это становится возможным при «слепом» копировании положений Закона об ООО в свой устав. Здесь же - допускаются ли к участию в компании наследники.

Блок третий - Прибыль

Как правило корпоративные конфликты начинаются тогда, когда собственникам уже есть что делить. Чтобы этого избежать, заранее определите: как принимается решение о распределении прибыли? Какую ее часть в принципе можно распределить? Здесь же - порядок инвестирования прибыли в новые проекты, решение вопросов приобретения активов и т.п. Конечно, заранее все возможные вопросы не решить, однако ориентиры задать нужно обязательно. Например, договориться вообще не принимать решение о распределении прибыли в течение трех лет. После - собственники могут забрать не более 30%, в следующего году - не более 45% и т.п. Отдельный момент порядок реинвестирования: кому-то деньги нужны для строительства коттеджа, а кто-то захочет их дать в займы самой компании под процент. Подобные моменты лучше тоже обговорить заранее.

Блок четвертый - Порядок подготовки и проведения общего собрания участни-

ков
Обязательно разработайте и зафиксируйте порядок созыва и проведения общих собраний. У 90 компаний в форме ООО из 100 порядок, закрепленный в Уставе, не соответствует действительности. Жизненный темп бизнеса не может позволить себе проведения собрания через 30 дней после даты принятия решения о его необходимости, с рассылкой участникам повестки дня за 15 дней... Кто-нибудь это видел в реальности? Маловероятно. А это несоответствие - отличный рычаг давления в корпоративном конфликте, поскольку принятое решение можно оспорить. И кроме того, по жалобе недовольного участника за нарушение этого порядка компанию можно привлечь к административной ответственности по п. 11 ст. 15.23.1 КоАП РФ в виде штрафа от 500 000 до 700 000 рублей.
Зафиксируйте реальный порядок проведения собраний и принятия решения. За сутки уведомили, по конференц-связи провели. А лучше - заочно проголосовали, тогда точно не нужно привлекать нотариуса для подтверждения итогов голосования и участвующих в собрании лиц. И не отражайте этот порядок в Уставе. Лучше всего - в отдельном положении о порядке созыва и проведения собраний.
Отдельный момент - порядок голосования. Можно предусмотреть, что все решения принимаются единогласно. Отразите это в уставе. Только не забудьте подумать о механизме исключения тупиковых ситуаций, когда на протяжении долгого времени ни одного решения единогласно принять не удается. Так можно в принципе парализовать бизнес. Недавний печальный пример - при единогласном голосовании компания 2 года не может выбрать нового директора. Укажите, что в подобном случае решение принимается 2/3 голосов... или большинством. Недовольные могут покинуть компанию, получив такую-то стоимость своей доли в такой-то период времени. Помните, что иногда сам бизнес требует защиты от своих собственников.
Обговорите обязательный учет интересов некоторых участников, например миноритариев. Зафиксируйте в корпоративном договоре, что решения по таким-то вопросам принимаются всеми так, как именно решат миноритарии. Либо инвесторы компании по всем операционным вопросам голосуют так, как решил управляющий участник, не ограничивая его самостоятельность. И т.п.
Блок пятый - Ответственность
Конечно, ни одна договоренность не будет надлежаще исполнена, если она не поддержана существенной санкцией. Продумайте перечень штрафных санкций, обеспечительных мер (залоги доли, например) за нарушение возложенных на себя обязанностей участников. При этом укажите, что штрафные санкции не исключают права «пострадавшего» участника на понуждение исполнения в натуре. Кроме того, ответственность возможна не только перед участниками, но и самим обществом. Все это необходимо также отразить в первую очередь

в корпоративном договоре и в решении о возложении на себя дополнительных обязанностей.

В целом, юридических инструментов для фиксации договоренностей в российском праве достаточно. Однако какого-то одного будет мало. Одновременно используйте комплекс инструментов - тщательная проработка Устава компании, заключение корпоративного договора, принятие решений о возложении дополнительных обязанностей и прав, проработка договора с управляющими собственниками (если они ИП-управляющие) или трудового договора с работающими в компании ее участниками. Чаще используйте обеспечительные меры, в первую очередь залоги долей. Подобные меры может быть и не спасут от 100% корпоративных споров, но хотя бы предотвратят самые распространенные из них.

Соглашения акционеров и другие способы бесконфликтного сосуществования собственников

Зачастую возникновение потребности в видоизменении структуры бизнеса связано не только с необходимостью увеличения степени его защищенности и повышения уровня его доходности, но и с потребностью в создании эффективного механизма совместного ведения бизнеса несколькими собственниками, устранения возможности своевременного непринятия важных для развития бизнеса управленческих решений, избежания конфликтов между владельцами.
Поскольку в любом случае в конечном итоге за созданием каждого бизнеса стоит человек или группа людей, в процессе построения бизнес-модели нельзя не обратить внимание на характер отношений между собственниками и вероятность возникновения спорной ситуации на любой стадии процесса принятия совместного решения.
Как правило, вопросы разделения функций управления, регламентация процедуры принятия решений и т.д. оговариваются собственниками устно, путем заключения так называемых «джентльменских соглашений». Однако риски таких устных договоренностей в процессе роста доходности и усложнения структуры бизнеса в той или иной степени явным образом прослеживаются. Так, к наиболее распространенным и очевидным рискам можно отнести:
- неадекватность требования результата размеру вклада в общее дело: каждый думает, что делает больше другого, и разделение прибыли 50/50 является несправедливым;
- сложность (невозможность) принятия управленческих решений: если партнеров двое - вероятность возникновения «тупиковых ситуаций» в решении вопросов очень велика;

- блокирование деятельности бизнеса как следствие того, что каждый «тянет одеяло на себя», не желая искать компромисс;
- вхождение в бизнес нежелательных третьих лиц: когда партнер без ведома другого передает свою долю третьему нежелательному лицу, или, еще хуже, когда «номинальный» участник компании, а по совместительству друг, неожиданно умирает, при этом реальный собственник бизнеса в числе наследников не значится. Как следствие, возможнаа потеря бизнеса и т.д.

В западных странах давно существует механизм детальной регламентации отношений между собственниками - акционерные соглашения. В таком соглашении можно заранее предусмотреть все возможные проблемные ситуации и подробно регламентировать порядок и способы их разрешения. В российском праве были предприняты попытки законодательного закрепления возможности заключения акционерами акционерных соглашений (ст.32.1 Закона «Об АО»), участниками ООО - договоров об осуществлении прав участников (п.3 ст.8 Закона «Об ООО»), в рамках которых можно договориться:

- голосовать определенным образом на общем собрании участников (акционеров) общества;
- согласовывать вариант голосования с другими участниками (акционерами);
- продавать долю или часть доли/акции по определенной данным договором цене и (или) при наступлении определенных обстоятельств (либо воздерживаться от отчуждения доли или части доли/акции до наступления определенных обстоятельств);

осуществлять согласованно иные действия, связанные с управлением обществом, с созданием, деятельностью, реорганизацией и ликвидацией общества.

Позитивные для бизнеса моменты таких соглашений очевидны. С их помощью возможно:

Защитить интересы миноритарных акционеров (участников с небольшой долей), предусмотрев обязательность учета их мнения при принятии решений по ряду конкретных вопросов;

Напротив, отстранить фактически миноритарных акционеров от решения управленческих вопросов;

Отстранить крупного участника-инвестора от единоличного принятия решений по ряду управленческих вопросов;

Заранее определить процедуру и условия голосования и принятия собственниками совместных решений;

Предусмотреть порядок разрешения патовых ситуаций (например, когда при наличии двух собственников с равными долями один голосует за принятие решения, а второй против). В таких случаях возможно предусмотреть передачу решения вопроса на рассмотрение другому органу, либо назначение консультации с привлечением конкретного перечня лиц, либо урегулирование спорного вопроса

посредством обращения к услугам независимого арбитра, медиатора и т.д.;
Предусмотреть условия защиты целостности бизнеса на определенный период времени: запрет на выход из общества (продажу пакета акций, доли) до наступления определенного события или даты. При этом в качестве такого обстоятельства может быть указано достижение определенных финансовых показателей обществом или иных обстоятельств. В том числе возможно предусмотреть запрет на продажу доли (пакета акций) третьим лицам.
Предусмотреть особый порядок отчуждения акций/доли: можно дополнительно указать конкретное лицо (или критерии его определения), не являющееся участником/акционером общества, которое пользуется преимущественным правом покупки акций/доли. При этом указать, что в случае отчуждения участником общества/акционером доли/пакета акций члену семьи преимущественного права у лица, являющегося участником/акционером общества, не возникает. В то же время остальные участники/акционеры обязуются не использовать свое преимущественное право покупки доли/акций и т.п.
Установить обязанность участников/акционеров воздержаться от собственной аналогичной деятельности на определенной территории.
Предусмотреть право каждой из сторон при возникновении определенных обстоятельств потребовать выкупа у другой стороны своих акций/доли или, наоборот, принудительно приобрести пакет акций другого акционера/участника по зафиксированной в соглашении цене.
Условия, позволяющие защитить интересы фактически отошедшего от дел участника ООО и интересы оставшихся действующих участников в случае, когда отчуждение доли третьим лицам никому из участников не интересно.
Также значимым положительным моментом является конфиденциальность таких соглашений, как документов частного характера, оформляющих отношения сторон.
Однако даже несмотря на законодательное закрепление возможности заключения соглашений между собственниками бизнеса, реализация такой возможности на практике затруднительна и не всегда эффективна, поскольку способов реальной защиты условий таких соглашений в РФ нет. Мало того, что нет реальных гарантий и механизма исполнения этих соглашений, так еще и арбитражные суды признают условия договора, даже сформулированные в полном соответствии с нормой Закона, недействительными на том основании, что они противоречат праву граждан и юридических лиц по своему усмотрению осуществлять свои права и обязанности (ст.9 ГК РФ), а также принципу недопустимости отказа от право- и дееспособности (ст.22 ГК РФ)1. Хотя здесь, возможно, правильнее было бы говорить, что заключая акционерное соглашение, акционер/участник не отказывается от своих прав, он всего лишь определяет порядок их осуществления...

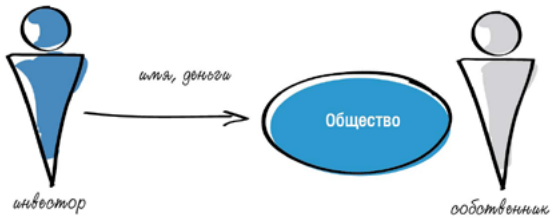
В таких условиях российским компаниям остается не так много возможностей для юридической регламентации отношений между своими участниками (акционерами).
Во-первых, можно создать иностранную компанию (например, на Кипре) и в её рамках заключить детальное соглашение акционеров по англо-саксонскому праву. Но это может быть и дорого, и незачем.
Вторым вариантом все же является заключение собственниками бизнеса соглашения по российскому праву. Следует только предусмотреть действенный механизм реализации условий этого соглашения: разработать эффективную систему сдержек и противовесов с использованием комплекса дополнительных договорных конструкций - поставить всех участников Договора в такие условия, когда неисполнение его положений будет крайне невыгодно даже в случае признания судом договора недействительным. Вторым шагом обязательно должно стать внесение необходимых изменений в Устав компании. К сожалению, универсального порядка такого использования соглашений акционеров по российскому праву привести нельзя, все зависит от конкретной ситуации в конкретной компании и должно разрабатываться только для неё.
В третьих, для обществ с ограниченной ответственностью можно использовать регламентацию отношений между участниками, в том числе с юридическим закреплением механизма порядка принятия решений при отсутствии единства мнений, с помощью возложения на них дополнительных обязанностей.
Пример. В компании три участника. У каждого по 1/3 доли в уставном капитале Общества. Как юридически гарантировать каждому обязательный учет его мнения при принятии управленческих решений?
Ответ: предусмотреть, что все решения принимаются единогласно. Замечательно. Но как быть, если один будет не согласен с остальными в каком-либо вопросе? На этот случай в Уставе следует закрепить особый порядок принятия решения. Если не удается прийти к компромиссу на протяжении двух заседаний общего собрания участников, на третьем собрании решение принимается 2/3 голосов. При этом у голосовавшего «против» возникает право требовать срочного выкупа от оставшихся участников своей доли по её действительной стоимости. А у голосовавших «за» возникает обязанность эту долю выкупить. Причем эту обязанность они возложили на себя добровольно, в порядке, предусмотренном Законом, и закрепили в Уставе компании. Безусловно, это не панацея. Но это хотя бы гарантия того, что участники Общества в обязательном порядке будут вынуждены искать компромисс: риск принятия нежелательного решения для одного уравновешен риском срочной выплаты действительной доли для других. Полагаем, что можно найти и другие комплексные правовые механизмы регламентации отношений между собственниками бизнеса по российскому праву, с учетом специфики их потребностей в каждом конкретном случае.

Нестандартные способы регулирования отношений сособственников (практические примеры)

Рискам, которые таит в себе отсутствие должного регулирования отношений между собственниками бизнеса, мы посвятили уже не один выпуск нашей рассылки. Равно как и способам юридического закрепления договоренностей партнеров, начиная от инструментов «прямого назначения» - акционерных соглашений и договоров об осуществлении прав участников, до особенностей некоторых организационно-правовых форм (например, хозяйственного партнерства) и хитросплетений в отношениях между материнской и дочерней компаниями. Но чем дальше идет развитие российского среднего бизнеса и правовой грамотности его собственников, тем вопросов становится только больше. При этом все больше задач из разряда «как нам отрегулировать наши отношения на старте».

И вот один из последних примеров нашей практики регулирования отношений между партнерами.

Задача: Собственник бизнеса намерен включить в состав участников компании авторитетное лицо (Инвестора) в целях противодействия давлению на бизнес со стороны недоброжелателей, попытки которого на сегодняшний день активно предпринимаются. Платой за такое номинальное участие в бизнесе должны стать официальные дивиденды. При этом Инвестор обязуется вложить в развитие бизнеса 10 млн. рублей, на возврат которых он имеет право при выходе из состава участников этой компании. В свою очередь, весь контроль за деятельностью компании должен быть сосредоточен в руках реального собственника компании.



Очевидно, что модель вхождения такого Инвестора должна решать следующие задачи:

- Юридически он должен иметь максимально большую долю в Уставном капитале Общества, что будет отражено в ЕГРЮЛ.
- В свою очередь, управление бизнесом должен осуществлять Собственник.
- При этом Инвестор должен иметь гарантированную возможность возврата суммы вложенных в бизнес средств - ни больше, ни меньше.
- И как приятные бонус - «Вход и «Выход» Инвестора из бизнеса должен осуществляться безналоговым способом, а ставка налогообложения дивидендов - быть максимально низкой.
- Возможное решение:

1. Между Собственником и Инвестором заключается Договор купли-продажи доли с условием о возложении на Инвестора обязанности по перечислению Обществу денежных средств в целях увеличения чистых активов Общества после перехода доли (правомерность подобного формулирования условий продажи доли подтверждена ВАС РФ в Постановлении от 22.10.2013 по делу №А56-29599/2011).

Хронологически в данной единой сделке можно выделить два этапа:

Доля покупается у Собственника по номинальной стоимости (учитывая большой размер уставного капитала компании, продажа доли по номинальной цене вполне соответствовала ее рыночному уровню). Налогооблагаемого дохода у продавца при этом не возникает в силу аб. 2 подп. 1 п. 1 ст. 220 НК РФ.
После перехода доли, Инвестор, уже являясь участником Общества, перечислит Обществу деньги для увеличения его чистых активов. Это не вызовет налогооблагаемого дохода уже у Общества в силу пп. 3.4 п. 1 ст. 251 НК РФ.



То, что денежные средства переходят в рамках единой сделки, важно для даль-

нейшей безналоговой продажи доли Инвестором.

Когда Инвестор решит продать долю по заранее определенным условиям (см. далее), сумму, полученную в результате сделки, он уменьшит на сумму расходов, связанных с приобретением долей (аб. 2 подп. 1 п. 1 ст. 220 НК РФ), то есть на все расходы в рамках указанной сделки, учитывая позицию Конституционного Суда РФ, изложенную в Определении от 16.07.2013 №1220-О. С учетом того, что долю в Обществе Инвестор сможет продать только по той же цене, по которой он их фактически приобрел (с учетом инвестиционного вклада), налогооблагаемого дохода у него не возникнет.

2. Для того, чтобы дополнительно гарантировать право Инвестора на возврат средств и право Собственника на управление бизнесом, им следует заключить Договор об осуществлении прав участников общества (ч. 3 ст. 8 Закона об ООО).

В условиях этого Договора, заключение которого также будет обязательным в соответствии с положениями Договора купли-продажи доли в ООО, стороны установят следующее:

- по всем решениям, вынесенным в повестку дня на Общее собрание участников Общества, Инвестор голосует в соответствии с тем, как голосует Собственник;
- в случае нарушения порядка голосования Инвестор несет соответствующую ответственность - штраф, возмещение убытков и т.п.;
- Инвестор обязан продать свою долю Собственнику по заранее определенной цене в течение определенного срока со дня поступления от Собственника соответствующего предложения о выкупе доли Инвестора;

Собственник обязан выкупить долю Инвестора по заранее определенной цене при поступлении от Инвестора соответствующего предложения с соблюдением порядка реализации преимущественного права Общества при продаже доли, предусмотренного уставом Общества (гарантия Инвестору на возврат средств, подробнее далее).

3. Гарантии Инвестора на возврат вложенных ими средств.

Очевидно, что при выходе Инвестора из бизнеса вложенные 10 млн. рублей ему должно возвратить Общество, поскольку оно их и получило. Таким образом...

Право Инвестора на выход из бизнеса с возвратом вложенных средств (ни больше, ни меньше) будет закреплено через Право преимущественной покупки

Общества отчуждаемой доли в его уставном капитале, в том числе в случае продажи доли Собственнику. Данный механизм выбран в связи с тем, что Закон об ООО позволяет заранее определять цену преимущественной покупки.

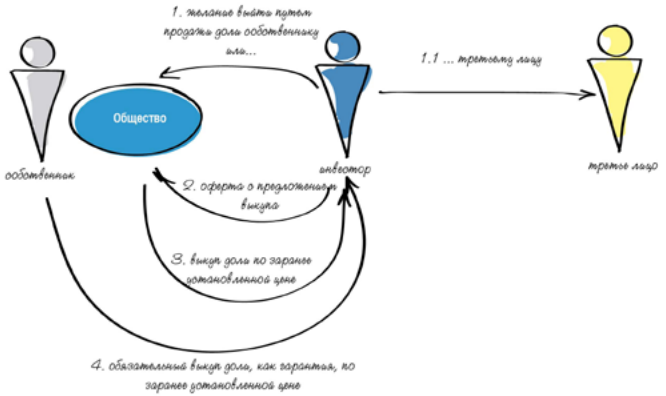
Механизм выхода: Инвестор под предлогом продажи доли любому третьему лицу или собственнику направляет Обществу оферту с предложением выкупа доли по заранее определенной в Уставе цене (в Уставе можно либо закрепить стоимость, либо механизм ее определения).

Общество, реализуя свое право, выплачивает указанную стоимость Инвестору, заключая соответствующий договор-купли продажи с ним.

Доля Инвестора переходит к Обществу и распределяется оставшемуся участнику - Собственнику бизнеса, либо продается третьему лицу - новому Инвестору, например.

Инвестор обязан направить оферту, поскольку этот порядок предусмотрен Уставом.

Обществу прийдется выкупить долю, поскольку если оно это не сделает - Собственник будет обязан выкупить долю по установленной цене за счет личных средств, так как это условие предусмотрено в Договоре об осуществлении прав участников и/или Уставом Общества (см. предыдущий пункт).



Для закрепления данного механизма в уставе Общества необходимо предусмотреть:

- запрет на отчуждение доли третьим лицам любым способом, кроме прода-

жи;
- запрет на выход из Общества (при выходе выплачивается действительная стоимость доли, а она может быть больше, а может быть и меньше вкладу Инвестора, что нам не подходит);
- право Общества на преимущественную покупку доли при ее продаже третьему лицу или другому участнику Общества именно по заранее определенной цене.

Совет директоров в ООО: уникальный инструмент решения проблем собственников

Совет директоров как корпоративный орган широко представлен в акционерных обществах, в то время как в обществах с ограниченной ответственностью его можно нечасто встретить. Основная причина - в особенностях самой организационно-правовой формы. ООО - это, в первую очередь, компания для личного участия собственников, в то время как в АО объединяют капитал. Именно опосредованное участие в деятельности акционерного общества требует наличия коллегиального органа, представляющего и защищающего интересы всех акционеров, которым является Совет директоров.

Однако не стоит недооценивать возможности, которые дает собственнику включение Совета директоров в организационную структуру ООО. Плюсы его заключаются в следующем:

1. Гибкость законодательного регулирования.

В отличие от законодательства об акционерных обществах, тщательно регулирующего деятельность АО во всех деталях, закон об ООО предусматривает возможность более свободного подхода к вопросам создания и деятельности Совета директоров. Его создание должно быть предусмотрено в Уставе Общества. Именно этим документом определяется:

-порядок образования и деятельности совета директоров;

-порядок прекращения полномочий членов совета директоров;

-компетенция председателя совета директоров.

Ограничения: директор компании (управляющий) не может быть одновременно председателем Совета директоров, а члены коллегиального исполнительного органа (правления) не могут составлять более одной четвертой состава совета директоров. Это вполне логично, ведь Совет директоров - это все-таки орган контроля за исполнительными органами общества (директором, правлением). Воздвигая в ранг высшего органа именно Совет директоров, можно несколько обезопасить себя от злонамеренных действий третьих лиц.

К примеру, можно закрепить принятие решений по вопросу одобрения сделок со значимым имуществом за Советом директоров. При этом сам порядок принятия

решения этим органом следует закрепить не в Уставе (открытый для третьих лиц документ), а в Положении о Совете директоров - локальном акте компании. Именно в нем будут прописаны все хитрости принятия таких решений, чтобы исключить возможность их подделки. Более того, отсутствие информации о членах Совета директоров ООО в открытых источниках (ЕГРЮЛ) также затруднит возможность оформления решений якобы от их имени.

2. Скрытое владение.

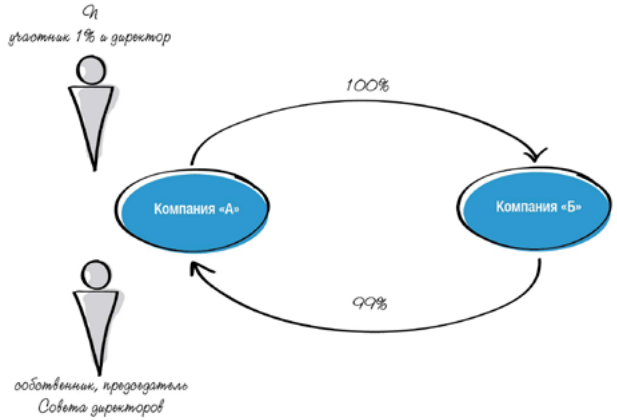
Отсутствие информации о составе Совета директоров в ЕГРЮЛ, в отличие от участников общества и его директора, может послужить достаточно эффективным средством для обеспечения скрытого владения компанией, суть которого заключается в следующем.

Предположим, есть компания «А». Ее реальный собственник не хочет фигурировать в ЕГРЮЛ и иных источниках в качестве участника и единственного руководителя. В таком случае участником и директором компании может быть некое доверенное лицо - N. Однако максимально широкую компетенцию в Обществе следует закрепить за Советом директоров, председателем которого и должен стать собственник компании «А». Таким образом, именно об N будут указаны сведения в ЕГРЮЛ. Но его полномочия как участника и директора общества будут минимальны, что позволит фактически все бразды правления передать через Совет директоров действительному собственнику.



Здесь возникает логичный вопрос: а не сменит ли доверенное лицо, будучи участником компании, председателя Совета директоров. Существует несколько инструментов, исключающих это. Один из них - Перекрестное владение. Компания «А» будет владеть компанией «Б», которая в свою очередь владеет первой. Главный положительный момент Перекрестного владения заключается в том, что фактически контроль за группой компаний принадлежит ее руководству. В нашем случае - Совету директоров, вернее, его Председателю. И без согласия этого органа невозможно снять его с должности, принять принципиальные решения в отношении компании, включить в состав участников компаний третьих лиц и т.п. Хотя возможны и иные инструменты, исключающие самоуправство

номинального участника.

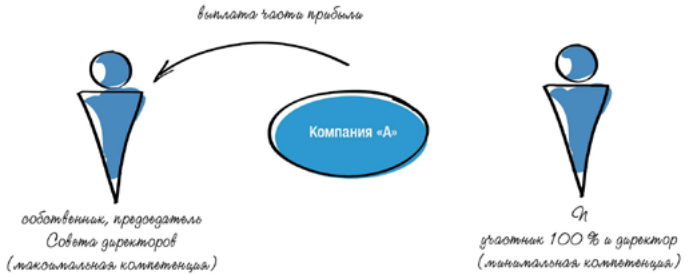


3. Экономия на страховых взносах и мотивация.
По решению общего собрания участников (ОСУ) членам совета директоров может выплачиваться вознаграждение и (или) компенсироваться расходы, связанные с исполнением указанных обязанностей, размеры которых устанавливаются решением ОСУ. Эти выплаты не облагаются страховыми взносами, что может стать существенным положительным моментом (п. 2 ст. 9 Федерального закона от 24.07.2009 №212-ФЗ «О страховых взносах...»). Однако выплачиваются они из чистой прибыли компании (п.48.8 ст. 270 НК РФ «Расходы, не учитываемые в целях налогообложения»). Итого, экономия по бюджетным отчислениям составит 10% (30% ставка по страховым взносам - 20% ставка налога по прибыли). Учитывая, что с выплат членам Совета директоров необходимо уплатить в бюджет 13% НДФЛ, членом Совета директоров вполне может быть и индивидуальный предприниматель, доходы которого могут облагаться по более льготной ставке.
Здесь следует сказать, что Совет директоров может быть альтернативой идее включения в состав участников ООО топ-менеджеров или иных «партнеров», так часто посещающей головы собственников. Риски и проблемы в этом случае следующие:
-Во-первых, как правило, размер доли в прибыли не соотносится с объемом возлагаемых обязанностей. Долю дают небольшую, а спрашивать будут как с равного. Сотрудник это понимает и, скорее всего, мотивационная составляющая здесь не сыграет своей роли;
-Во-вторых, большое количество решений в ООО может приниматься единогласно, и здесь участник даже с долей в 0,1% может существенно усложнить жизнь компании, блокировав, например, в случае конфликта, принятие принципиально важных решений (реорганизация, принятие новых участников, возложе-

ние дополнительных прав и обязанностей на всех участников и др.);
- В-третьих, в любой конфликтной ситуации принадлежность доли работнику может стать в его руках действенным оружием корпоративного шантажа, примеров чего с каждым годом становится все больше. А возможности безболезненно исключить такого «партнера» из состава участников компании практически нет. Скорее всего, долю придется выкупать. При этом не исключено, что к тому времени ее действительная стоимость может существенно возрасти с того момента, когда сотруднику эту долю дали.

При этом совсем не обязательно вводить сотрудника в состав участников общества, чтобы замотивировать его долей в прибыли. Включение ключевых сотрудников в состав Совета директоров, получающих вознаграждение из чистой прибыли, как нельзя лучше будет соответствовать идее такой мотивации. Кроме того, исключить ставшего неугодным члена совета директоров не составляет для собственника никакой сложности.

Именно юридическое закрепление собственника бизнеса в качестве члена Совета директоров может позволить иметь ему официальный доход от прибыли компании в том случае, если он не желает участвовать в качестве ее участника (учредителя).

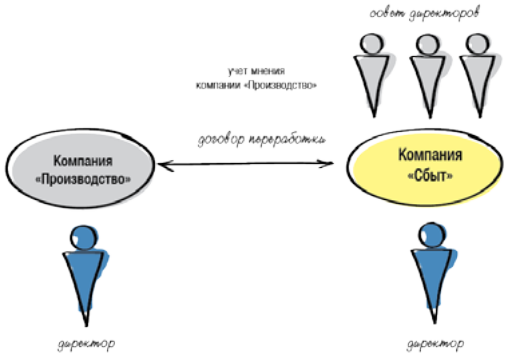


4. «Распыление» ответственности.

Любой коллегиальный орган хорош тем, что не обязательно фиксировать результаты голосования по персоналиям. В протоколе в таком случае просто указывается «за»-4 голоса, «против»-1. Это может быть очень удобным способом исключения личной ответственности членов совета директоров за принятие некоторых рискованных решений, например, «выбор основных поставщиков компании». Если никто не сможет вспомнить, кто и как голосовал - личная ответственность руководителей будет исключена, ведь в этом случае голосовавшим «против» вполне мог быть каждый.

5. Контроль за менеджментом. Независимые члены совета директоров.
Не редко информация об итогах деятельности компании может не доходить до собственника в действительном ее виде, умышлено или нет. В такой ситуации Совет директоров может стать главным органом, защищающим интересы собственников компании, не участвующих в ежедневном управлении Обществом. Именно он будет контролировать работу исполнительных органов. При этом эффективность работы Совета директоров будет выше, если в его состав войдет независимый член, не являющийся собственником или работником компании. В таком случае не отягощенный внутренними отношениями независимый член Совета директоров, например, консультант-профессионал, будет достоверным источником объективной информации о жизни компании для ее собственника.

6. Уникальный инструмент для всей группы компаний.
Совет директоров может быть уникальным органом в целом в группе компаний, который будет включать в свой состав собственников и/или ключевых сотрудников всего холдинга, «рассредоточенных» по разным юридическим лицам. Реальный пример, в состав Совета директоров компании «Сбыт» включен директор компании «Производство».



Поскольку в этом случае «Сбыт» решает, что он может и хочет продавать, ориентируясь на потребности рынка, именно он и определяет деятельность компании «Производство». Включение руководителя производственного сектора холдинга в состав Совета директоров компании «Сбыт» позволяет учитывать мнение компании «Производство» по ряду важных вопросов, исключая тем самым конфликты между этими секторами.
В целом Совет директоров обладает большим потенциалом решения самых разных вопросов бизнеса. Возможностей его использования достаточно:
-обеспечение скрытого владения бизнесом,
-защита от вхождения в бизнес нежелательных третьих лиц (совет директоров и перекрестное владение),

-мотивация ключевых сотрудников,
-«распыление ответственности»,
-получение части прибыли от деятельности компании, не будучи ее участником.
Единственное условие - возможность и реальная потребность применения этого инструмента должна быть заложена в самом бизнесе.

«Теперь командовать парадом буду я»... Расширение компетенции Совета директоров

Со вступлением в силу 1 сентября 2014 г. новой редакции главы 4 Гражданского кодекса РФ (1) хозяйственным обществам (непубличным акционерным обществам и ООО) были предоставлены широкие права в части самостоятельного урегулирования порядка осуществления внутрикорпоративного управления компаниями.
(1) ФЗ от 05.05.2014 N 99-ФЗ «О внесении изменений в главу 4 части первой ГК РФ и о признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов РФ»
Благодаря изменениям гражданского законодательства компании получили возможность установить отличные от установленных в законах «Об ООО» и «Об АО»:

- положения о порядке распределения полномочий между общим собранием акционеров (участников) и коллегиальным органом управления (Советом директоров) или коллегиальным исполнительным органом (Правлением) (пп. 1 п. 3 ст. 66.3. ГК РФ);
- требования к количественному составу, порядку формирования и проведения заседаний Совета директоров или Правления (п. 3 ст. 66 ГК РФ).

Соответствующие положения должны быть включены в устав общества по решению общего собрания участников (акционеров) общества, принятому единогласно.
Мы уже рассказывали вам об интересных возможностях, которыми могут воспользоваться собственники бизнеса при использовании Совета директоров. С 1 сентября количество полезных инструментов, которые дает Совет директоров, значительно увеличивается.
Отметим, что закон «Об ООО» в отличие от закона об акционерных обществах изначально более гибко подходил к вопросу урегулирования деятельности Совета директоров, позволяя участникам общества самостоятельно определить в уставе порядок образования и деятельности Совета директоров, а также порядок прекращения полномочий его членов и компетенцию председателя (п. 2 ст. 32 ФЗ «Об ООО»).
Несмотря на это, компетенция Совета директоров как в акционерных обще-

ствах, так и в ООО всегда носила ограниченный характер. К компетенции Совета директоров можно передать только те вопросы, которые законодательством РФ не отнесены к исключительной компетенции общего собрания участников (акционеров) общества, определенной в соответствии со ст. 33 ФЗ «Об ООО» и ст. 48 ФЗ «Об АО».

Нововведение в Гражданский кодекс РФ позволяет существенно ограничить исключительную компетенцию общего собрания участников (акционеров) Общества и значительно расширить полномочия Совета директоров.
Для того, чтобы определить, какие вопросы сейчас могут быть переданы на рассмотрение Совета директоров, обозначим те, которые продолжают относиться к исключительной компетенции общего собрания участников (акционеров).
Исходя из содержания пп. 1 п. 3 ст. 66.3 ГК РФ на рассмотрение коллегиального органа управления не могут быть переданы следующие вопросы:

- внесения изменений в устав Общества, утверждение устава в новой редакции;
- реорганизации или ликвидации Общества;
- определения количества, номинальной стоимости, категории (типа) объявленных акций и прав, предоставляемых этими акциями;
- увеличения уставного капитала ООО непропорционально долям его участников или за счет принятия третьего лица в состав участников такого общества;
- утверждения не являющихся учредительными документами внутреннего регламента или иных внутренних документов Общества.

Таким образом, все остальные вопросы, кроме вышеперечисленных, могут быть отнесены к компетенции Наблюдательного совета (Совета директоров) уставом Общества, принятым единогласно.
Среди наиболее важных вопросов, которые могут быть отнесены на рассмотрение Совета директоров, являются:

1) Одобрение любых крупных сделок абсолютно во всех случаях независимо от суммы таких сделок.
Напоминаем, что по общему правилу одобрение крупных сделок осуществляется в следующем порядке:

пп. 10.1. п. 1 ст. 48, п. 2 ст. 49, пп. 11 п. 1 ст. 65 ФЗ «Об АО»	пп. 7 п. 2 ст. 33, п. 8 ст. 37 ФЗ «Об ООО»
На общем собрании акционеров большинством голосов акционеров, принимающих участие в общем собрании. Совет директоров имеет право давать лишь рекомендации по размеру дивидендов по акциям и порядку их выплаты.	На общем собрании участников большинством голосов.

2) одобрение сделок, в совершении которых имеется заинтересованность, независимо от количества заинтересованных в сделке лиц, стоимости сделки и иных факторов.
По закону решение об одобрении сделок, в совершении которых имеется заинтересованность, принимается:

п. 2, 3, 4 ст. 83 ФЗ «Об АО»	п. 3, 7 ст. 45 ФЗ «Об ООО»
а) Большинством голосов членов Совета директоров, не заинтересованных в ее совершении, если: - предметом сделки не является имущество, стоимость которого по данным бухгалтерского учета общества составляет 2 и более % балансовой стоимости активов общества по данным его бухгалтерской отчетности на последнюю отчетную дату; - если сделка не является размещением посредством подписки или реализацией акций, или эмиссионных ценных бумаг, конвертируемых в акции, составляющих более 2 % обыкновенных акций, ранее размещенных обществом, и обыкновенных акций, в которые могут быть конвертированы ранее размещенные эмиссионные ценные бумаги, конвертируемые в акции; б) В остальных случаях, одобрение сделки, в совершении которой имеется заинтересованность, принимается общим собранием акционеров большинством голосов всех не заинтересованных в сделке акционеров.	а) В случае образования в обществе Совета директоров принимается им, если сумма оплаты по сделке или стоимость имущества, являющегося предметом сделки, не превышает 2 % стоимости имущества общества, определенной на основании данных бухгалтерской отчетности за последний отчетный период. Количество голосов членов Совета директоров, достаточных для одобрения сделки, не заинтересованных в ее совершении, определяется Уставом Общества. б) Если указанное условие не соблюдается, сделка подлежит одобрении на общем собрании участников общества большинством голосов участников общества, не заинтересованных в ее совершении.

3) Распределение прибыли и выплата дивидендов по результатам первого квартала, полугодия, девяти месяцев и финансового года.

В соответствии с законами «Об АО» и «Об ООО» вопрос о распределении прибыли решается:

пп. 10.1. п. 1 ст. 48, п. 2 ст. 49, пп. 11 п. 1 ст. 65 ФЗ «Об АО»	пп. 7 п. 2 ст. 33, п. 8 ст. 37 ФЗ «Об ООО»
На общем собрании акционеров большинством голосов акционеров, принимающих участие в общем собрании. Совет директоров имеет право давать лишь рекомендации по размеру дивидендов по акциям и порядку их выплаты.	На общем собрании участников большинством голосов.

4) Утверждение годовых отчетов и годовой бухгалтерской отчетности.
По общему правилу решения об утверждении годовых отчетов и годовой бухгалтерской отчетности принимаются также на общем собрании акционеров (участников) большинством голосов (пп. 11 п. 1 ст. 48 ФЗ «Об АО», пп. 6 п. 2 ст. 33 ФЗ «Об ООО»).
Законодательное закрепление такой возможности имеет большое значение в связи с новыми правилами удостоверения решений общего собрания участников/ акционеров нотариусом либо реестродержателем. Это особенно актуально для акционерных обществ, поскольку они, в отличие от ООО, в своем уставе не могут закрепить иной способ удостоверения решений, принятых на общих собраниях акционеров, кроме нотариуса или реестродержателя.

В связи с этим, максимальное отнесение вопросов на рассмотрение Совета директоров позволяет:

- избежать необходимости раскрывать перед нотариусом или реестродержателем важную информацию о деятельности общества, распределении прибыли, совершаемых сделках и иную конфиденциальную информацию об обществе;
- сэкономить денежные средства на приглашении нотариуса или реестродержателя (в среднем стоимость услуг нотариуса или реестродержателя на одном собрании обойдется в 5 000 рублей).

Другое важное нововведение в ГК РФ - это возможность самостоятельно определять количественный состав, порядок формирования и проведения заседаний Совета директоров. Если в законе «Об ООО» изначально не определены ни количественный состав Совета директоров ООО, ни порядок его формирования и проведения заседаний, то в законодательстве об акционерных обществах данные вопросы регламентированы достаточно жестко.

Так, в законе «Об АО» определено, что количественный состав Совета директо-

ров не может быть менее чем 5 членов. Члены совета директоров избираются общим собранием акционеров кумулятивным голосованием на срок до следующего годового общего собрания акционеров (п. п. 1, 3 ст. 66 ФЗ «Об АО»). Теперь данный законодательные требования можно изменить, предусмотрев в Уставе совершенно иные положения. Например, в уставе как ООО, так и акционерного общества можно установить, что Совет директоров может состоять из трех членов и переизбираться раз в два-три года.

В заключение отметим, несмотря, что создание в структуре управления компании Совета директоров позволяет разрешить множество задач, а возможности его использования существенно расширились благодаря произошедшим изменениям в гражданском законодательстве РФ, необходимо иметь ввиду, что данный инструмент все же не является универсальным.
Например, в обществах, в Совет директоров которых входят не все акционеры (участники) общества, расширить компетенцию Совета Директоров вряд ли получится. В частности, отняв у общего собрания акционеров (участников) права на одобрение крупных сделок, акционеры (участники) лишаются гарантий и прав требовать выкупа акций (доли) (п. 1 ст. 75 ФЗ «Об АО», п. 2 ст. 23 ФЗ «Об ООО»).

Таким образом, возможность, реальная потребность и широта использования данного инструмента должны определяться исходя из особенностей и специфики самого бизнеса.

Смена участника ООО: способы и процедуры

Необходимость изменения состава собственников общества с ограниченной ответственностью возникает не только при продаже бизнеса полностью, но и при построении группы компаний или, как мы это называем, при «структурировании бизнеса», а также при появлении инвестора, входящего в бизнес. Тогда такая необходимость может диктоваться различными причинами:
-потребность в юридическом закреплении права собственности на значимое имущество всей группы компаний у ее реального владельца. К примеру, можно сделать его единственным учредителем компании «Хранитель активов», которая эти активы сдаст в аренду другим компаниям холдинга, что не только закрепит фактическое право собственности за этим физическим лицом, но и обезопасит имущество от рисков операционной деятельности;
-потребность во включении в состав участников компаний новых партнеров по бизнесу, инвесторов, иных третьих лиц, например, директора операционной компании для усиления его мотивации на выдающиеся результаты своей дея-

тельности;
-потребность в сохранении владельческого контроля над всей или частью группы компаний без непосредственного участия в каждом обществе. Этого можно добиться, опять же к примеру, через включение этого (этих) лиц в состав участников «Управляющей компании», которая, в свою очередь, владеет несколькими операционными компаниями и т.п.
Причин смены участника может быть несколько. При этом выбор каждого из них должен осуществляться с учетом экономических интересов как прежнего участника Общества, так и будущего, выражающихся, в первую очередь, в возникновении или отсутствии у них налоговых обязательств по сделке.
Способ первый. Нотариальный.
Заключение договора отчуждения доли (купля-продажа). Доля участника общества может быть продана только в той части, в которой она оплачена. Сделка подлежит нотариальному удостоверению. Несоблюдение нотариальной формы влечет за собой недействительность этой сделки. Именно с момента нотариального удостоверения и переходит право собственности. При этом, необходимые сведения в ЕГРЮЛ сообщает сам нотариус в трехдневный срок с момента удостоверения сделки путем направления заявления по форме №Р14001, подписанного продавцом доли. Удостоверяя сделку у нотариуса, необходимо также предоставить:

- документы о приобретении доли и ее оплате;
- свежую выписку из ЕГРЮЛ;
- нотариальную копию договора об учреждении Общества, если у него несколько учредителей и долю продает как раз один из них;
- доказательства соблюдения положений Устава Общества о преимущественном праве покупки доли или ее части других участников Общества или его самого (если такие положения в Уставе есть).

Также необходимо помнить, что при отчуждении доли физического лица требуется согласие супруга.

Такая «официальная» купля-продажа может быть интересна, если есть необходимость показать реальные расходы на приобретение доли. Хотя в большинстве случаев расчеты все же происходят по «номинальной» стоимости доли с неформальной выплатой ее реальной цены. Это также связано с тем, что фактическая стоимость услуг нотариального удостоверения определяется от суммы сделки и может составлять весьма внушительную сумму. Это обстоятельство, а также необходимость сбора документов, личного присутствия, в том числе супругов, заставляет выбирать иные способы смены участников общества.
Налоговые последствия купли-продажи доли:
- у физического лица: полученные денежные средства являются его доходом

(пп. 5 п.1 ст. 208 НК РФ), ставка НДФЛ - 13%. Продавец доли вправе уменьшить сумму своих облагаемых доходов на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с получением этих доходов (п.п. 1 п. 1 ст. 220 НК РФ). При этом, если покупатель доли - юридическое лицо, оно должно выступить в роли налогового агента этого физического лица и удержать подлежащую уплате сумму налогов (п.1,2 ст. 226 НК РФ).
у юридического лица: реализация долей в уставном капитале организации не подлежит обложению НДС (пп. 12 п. 2 ст. 149 НК РФ). Доходы, полученные от реализации доли, можно уменьшить на цену ее приобретения и на сумму расходов, связанных с ее приобретением и продажей (например, услуги оценщика) (п.п.2.1. п. 1 ст. 268 НК РФ). Кроме того, при определении суммы полученного дохода не учитываются доходы, которые получены в пределах вклада в уставный капитал (пп.3 п. 1 ст. 251 НК РФ). Это касается как компаний на общей системе налогообложения, так и на упрощенной.

Очевидно, что если величина предполагаемого дохода от продажи доли существенно превышает сумму подтвержденных расходов, «официальная» продажа может повлечь существенные налоговые последствия.
Способ второй. Не нотариальный.

Обязательное нотариальное удостоверение сделки установлено для исключения ситуаций противоправной смены участника компании без его ведома. Вместе с тем законодательством предусмотрено несколько случаев, когда нотариальное удостоверения перехода права собственности на долю в ООО не требуется:
-при вхождении третьего лица в состав участников с одновременным увеличением уставного капитала;
-в случаях перехода доли к обществу (при выходе участника из общества, при приобретении обществом доли в порядке реализации его преимущественного права на приобретение доли, либо при обязательном приобретении доли лица, голосовавшего против одобрения крупной сделки или увеличения уставного капитала, или не принимавшего участия в таком голосовании);
-при распределении долей, принадлежащих Обществу, между участниками общества и продажи доли всем или некоторым участникам общества либо третьим лицам.
Принимая в Общество нового участника необходимо учитывать следующее: входящий участник оплачивает определенную часть уставного капитала, вместе с тем, например, при выходе его из общества последнее обязано выплатить ему действительную стоимость его доли, которая определяется на основании данных бухгалтерской отчетности общества за последний отчетный период.

Если суммы этих величин существенно разнятся - возникает большой налог с доходов. Это необходимо учитывать, если планируется последующий выход из общества.
При этом, учитывая, что действительная стоимость доли может быть выплачена и имуществом, вполне возможно использовать этот способ и для безналоговой купли-продажи этого имущества: новый участник оплачивает большую часть увеличенного уставного капитала, равную по стоимости приобретаемому имуществу, а через некоторое время выходит из общества, забирая с собой это имущество.
О вхождении в Общество третьего лица необходимо уведомить инспекцию ФНС РФ заявлениями по формам № Р13001 и № Р14001 с приложением решения общего собрания участников об увеличении уставного капитала за счет вклада третьего лица, принимаемого в общество, и о внесении изменений в Устав.
После вхождения нового участника, прежний участник может выйти. При этом его доля переходит к Обществу.

Общество может владеть собственными долями не более года. До истечения этого срока эти доли по решению общего собрания участников должны быть распределены между всеми участниками общества пропорционально их долям в уставном капитале или предложены для приобретения всем либо некоторым участникам общества и (или), если это не запрещено уставом общества, третьим лицам. Таким образом, долю вышедшего участника можно сразу передать новому участнику.

Нераспределенные доли должны быть погашены и размер уставного капитала общества должен быть уменьшен на величину ее номинальной стоимости.
В течение месяца со дня перехода доли Обществу и/или ее распределения в инспекцию ФНС направляется заявление по форме Р14001, а также документы (в зависимости от ситуации):
-об основании перехода доли Обществу (например, заявление участника о его выходе из общества);
-решение общего собрания участников о пропорциональном распределении доли между собой;
-договор купли-продажи доли с одним из участников или с третьим лицом и документы об оплате доли.
При погашении доли в инспекцию предоставляется заявление по форме Р13001 о внесении изменений в учредительные документы и соответствующее решение общего собрание участников.
Налоговые последствия вклада в уставный капитал и выхода из общества:
Получение вклада в уставный капитал не учитывается в составе налогооблогае-

мых доходов получающей стороны (п.3 ст. 251 НК РФ).
Вклад в уставный капитал у нового участника - юридического лица - не признается расходом в целях налогообложения прибыли (п. 3 ст. 270 НК РФ) и в целях уплаты единого налога при УСНО с объектом «доходы-расходы» (исходя из положений ст. 346.16 НК РФ). Но при последующей продаже доли или выходе из общества на эти суммы можно будет уменьшить налогооблогаемый доход как юридического лица, так и физического.
Доходы, полученные при выходе из Общества, облагаются в общем порядке, описанном выше.

Способ третий. Уникальный.
Уникальным способом смены собственника компании является внесение принадлежащей ему доли в имущество другой компании, где он также является участником, в целях увеличения ее чистых активов (п.п. 3.4 п.1 ст. 251 НК РФ).
Об этом способе мы уже неоднократно писали в выпусках нашей рассылки, как об одном из безналоговых способов передачи имущества. Этим же способом можно сменить участника компании при следующих условиях: прежний собственник доли компании является также участником компании-покупателя. Отчуждаемую долю он вносит в имущество компании-приобретателя в целях увеличения его чистых активов. Таким образом собственником доли станет компания - покупатель. Налоговых последствий нет ни у передающей, ни у принимающей стороны.

Способ четвертый. Самый уникальный.
Самым уникальным способом, о котором мы также неоднократно писали в наших выпусках рассылки, является реорганизация ООО в форме выделения на третье лицо. К примеру, сменить собственника нужно не во всей компании, а в какой-то условно определенной его части (отдельном торговом направлении, владении имуществом). В процессе такой реорганизации можно обособить и отдельное направление деятельности, и имущество, передав их новому Обществу, участником которого может быть любое третье лицо (руководитель этого направления, реальный собственник бизнеса). При этом, у нового собственника выделенной компании налогоблогаемых доходов в этой ситуации не возникает, поскольку ничего, кроме доли в новом Обществе, ему не передается. А стоимость этой доли в Уставном капитале он должен оплатить сам, что должно быть отражено в решении о реорганизации.
Безусловно, этот способ самый продолжительный по времени, но при наличии к нему действительных предпосылок и обеспечения деловой цели сделки, оказывается весьма эффективным. Проверено на опыте. Причем неоднократно.

Право на исключение участника из Общества: основания и возможность реализации на практике

ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (ст. 10) предусмотрено право участников общества, доли которых в совокупности составляют не менее чем десять процентов уставного капитала, требовать в судебном порядке исключения участника, который грубо нарушает свои обязанности либо своими действиями (бездействием) делает невозможной деятельность общества или существенно ее затрудняет.
Учитывая неконкретизированность и малую информативность данной нормы, ее применение на практике, при всей актуальности проблемы, достаточно затруднительно.

По сути, разрешение вопроса о критериях исключения из ООО и возможности применения указанной статьи поручается суду в процессе рассмотрения каждого конкретного дела. Отсюда разрешение аналогичных по обстоятельствам ситуаций приводит суды к противоположным результатам и выводам.
Совместное постановление Пленума Верховного Суда РФ № 90, Пленума ВАС РФ № 14 от 09.12.1999 г. «О некоторых вопросах применения Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» не намного детальнее раскрыло суть нормы о праве на инициирование процедуры исключения участника из ООО. Так, суды указывают на то, что при рассмотрении заявления об исключении из общества участника необходимо иметь в виду следующее:
а) правом на обращение в суд с требованием об исключении из общества обладают не только несколько участников, доли которых в совокупности составляют не менее десяти процентов уставного капитала общества, но и один из них, при условии, что его доля в уставном капитале составляет десять процентов и более;
б) под действиями (бездействием) участника, которые делают невозможной деятельность общества либо существенно ее затрудняют, следует, в частности, понимать систематическое уклонение без уважительных причин от участия в общем собрании участников, лишающее общество возможности принимать решения по вопросам, требующим единогласия всех его участников. К таким вопросам федеральным законом отнесены следующие: предоставление участникам общества дополнительных прав, ограничение максимально возможного размера доли одного участника, ограничение возможности изменения соотношения долей участников общества, решение вопроса о размере денежной оценки имущества, вносимого в уставный капитал общества, решение вопроса о реализации права участника на выход из общества и т.д.;
в) при решении вопроса о том, является ли допущенное участником общества

нарушение грубым, необходимо, в частности, принимать во внимание степень его вины, наступление (возможность наступления) негативных для общества последствий.

Учитывая разнообразие судебной практики по этому вопросу и отсутствие определенности в толковании судами возможности применения ст. 10 ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью», важным шагом в дальнейшем развитии единообразия решения судами споров об исключении участников из ООО является разработка ВАС РФ проекта Обзора судебной практики рассмотрения арбитражными судами споров, связанных с исключением участника из общества с ограниченной ответственностью (текст проекта размещен на сайте ВАС РФ).

Исходя из анализа содержания проекта Обзора, разрозненность выводов суда обусловлена различным подходом к решению вопроса о том, какие действия участника, причинившие вред обществу, могут являться основанием для его исключения:

- любые, являющиеся причиной негативных последствий для общества;
- либо только те, которые совершены в рамках осуществления своих прав как участника общества.

Часть судов считает, что не имеет значения, в каком качестве участник совершал грубые действия, причинившие существенный вред ООО. Другие приходят к выводам, что исключение возможно только в случае, если лицо совершает действия, причиняющие вред обществу, при осуществлении своих прав как участника общества, поскольку в ином случае исключение участника не приведет к устранению препятствий в деятельности общества, создаваемых действиями исключаемого участника.

Таким образом, можно сделать вывод, что:

- часть судов оценивают ст. 10 ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» в первую очередь как санкцию, направленную на наказание участника за причинение обществу вреда;
- а другая часть судов оценивает данную статью как меру защиты общества, направленную на восстановление его нормальной деятельности в случае причинения вреда действиями участника.

Отметим, какие действия участника могут стать причиной его исключения из общества:

- подделка протокола общего собрания, на основании которого внесены недостоверные сведения в ЕГРЮЛ (например, протокола о назначении единоличного исполнительного органа, который впоследствии произвел отчуждение

принадлежащего ООО дорогостоящего имущества на заведомо невыгодных для общества условиях);

- распространение недостоверной информации о финансовом состоянии и деятельности общества, если это повлекло негативные последствия (к примеру, распространение недостоверной информации о ликвидации общества путем направления писем контрагентам с уведомлением о расторжении договоров с обществом и предложением заключить аналогичные договоры с конкурирующей организацией);

- голосование на общих собраниях участников общества против принятия решения, что повлекло за собой невозможность его принятия. Так, участник может быть исключен из общества за систематическое голосование против избрания единоличного исполнительного органа, что фактически влечет за собой отсутствие у общества возможности заключать сделки в рамках осуществления своей деятельности (Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 02.11.2010 по делу N А43-42816/2009);

- систематическое уклонение лица без уважительных причин от участия в общем собрании, неявка участника общества на общие собрания, при доказанности отсутствия у общества возможности принимать значимые решения по вопросам компетенции общего собрания (например, по вопросу одобрения крупной сделки) и хозяйственной необходимости принятия решения, также может являться основанием для исключения участника из общества (Определение ВАС РФ от 20.01.2012 N ВАС-17420/11 по делу N А08-3720/2010-30, Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 30.08.2011 по делу N А33-13806/2010); ВАС РФ отмечает, что для исключения участника из общества по причине уклонения от участия в общем собрании необходимо доказать причинно-следственную связь между уклонением участника от участия и наступившими для общества негативными последствиями в виде невозможности принять решение, имеющее важное хозяйственное значение (например, то обстоятельство, что на общем собрании не присутствовал кто-либо еще из участников и при присутствии исключаемого решение все равно не было бы принято, говорит об отсутствии такой связи).

При этом именно факт неприсутствия одного данного участника (исходя из размера его доли) должен препятствовать принятию решения (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 23.06.2009 N Ф04-3525/2009(8802-А27-48) по делу N А27-14959/2008).

К тому же должны быть подтверждены систематичность неучастия в общих собраниях и отсутствие уважительных причин, а также доказано соблюдение процедуры проведения общего собрания, в том числе надлежащего извещения участника о дате, времени и месте проведения собрания.

- при выполнении участником функций единоличного исполнительного органа основанием для исключения может явиться доказанность совершения участником действий, противоречащих интересам общества, если эти действия причинили обществу значительный вред и сделали невозможной деятельность общества или существенно ее затруднили. Например, совершение ряда сделок по отчуждению недвижимого имущества общества по заниженной цене (сделки признаны недействительными как заключенные с нарушением порядка одобрения крупных сделок).
При этом по данному основанию часть судов считает, что совершение подобных действий участником в роли исполнительного органа основанием для его исключения явиться не могут. В таком случае лицо несет ответственность по правилам, предусмотренным п. 3 ст. 53 ГК РФ и ст. 44 ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью».

Применение меры в виде исключения участника возможно только для целей устранения препятствий в деятельности общества, создаваемых действиями такого участника при осуществлении своих прав. Исключение при осуществлении же функций исполнительного органа не приведет к достижению подобной цели, так как препятствия деятельности общества могут быть устранены посредством досрочного прекращения полномочий единоличного исполнительного органа. Исключение участника в данном случае интересы общества не защитит - поскольку не предполагает его одновременного устранения от исполнения функций исполнительного органа (Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 02.09.2009 N 17АП-7335/2009-ГК по делу N А50-10181/2009, Постановление ФАС Уральского округа от 20.01.2009 N Ф09-10264/08-С4 по делу N А07-11337/2008-Г-СИЗ).

- совершение участником действий, противоречащих интересам общества, при выполнении им трудовых функций работника этого общества или осуществлении полномочий, предоставленных ему на основании доверенности (Постановление ФАС Центрального округа от 12.01.2011 по делу N А09-9298/09).
Исключение по последним двум описанным основаниям еще раз подтверждает, что правило ст. 10 ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» является своеобразной санкцией для участника, ответственностью за его действия (бездействие), поскольку возможно ее применение наряду с дисциплинарной ответственностью к участнику как к работнику или исполнительному органу. Таким образом, суды предусматривают возможность применения к участнику двойной ответственности за одни и те же действия.
- в случае обращения участника общества в государственные органы или в суд в связи с действиями (бездействием) общества, его органов управления,

участников такое обращение не может быть расценено как основание для исключения из общества, за исключением случаев, когда будет установлено, что участник намеренно сообщил при обращении недостоверную информацию (Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 09.06.2010 г. и Постановление Третьего арбитражного апелляционного суда от 01.03.2010 по делу N А33-14536/2009).
Такие обращения расцениваются судами как реализация права на защиту и не могут быть основаниями для исключения из общества. Однако, если требования необоснованны, госорганами сделаны выводы об отсутствии нарушений в деятельности общества по основаниям, изложенным участником, суд может сделать вывод о намеренной направленности таких обращений на причинение вреда обществу и признать исключение из общества обоснованным.
- неполная оплата участником доли в уставном капитале основанием для исключения из общества быть не может. В этом случае в качестве специального последствия бездействия участника законом предусмотрен переход неоплаченной части доли к обществу согласно п. 3 ст. 16 ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 23.08.2010 по делу N А15-1859/2009).
- возможность исключения из общества не поставлена законом в зависимость от размера доли в уставном капитале.

Некоторые суды считают, что из смысла ст. 10 ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» вытекает невозможность исключения из общества участника, обладающего преобладающей долей в уставном капитале, поскольку это может привести к прекращению деятельности общества. Целью санкции в виде исключения является устранение из состава участников общества лица, которое своими действиями препятствует нормальной деятельности общества. Исключение мажоритарного участника приведет к прекращению деятельности общества, что противоречит назначению данной нормы. Поэтому такое исключение возможно только в том случае, когда участники общества в соответствии с его уставом не имеют права выхода из общества - для сохранения баланса интересов всех участников (Постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 15.07.2010 N 15АП-2164/2010 по делу N А32-17895/2009).

Описанные выше примеры негативного влияния возможных действий участника на деятельность общества еще раз подтверждают важность детальной проработки дальнейшего взаимодействия участников и совместного принятия ими решений еще на стадии создания общества и разработки его Устава. Важно заранее максимально защититься и предотвратить возможность возникновения подобных патовых ситуаций. Ведь всегда проще предотвратить такую ситуацию,

чем решать проблему после ее возникновения, получив дополнительно массу негативных последствий, создающих препятствия для развития бизнеса.

Исходя из описанных в проекте обзора дел, статья 10 ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» - своеобразная санкция за причинение вреда и одновременно превентивная мера, предупреждающая негативные последствия для общества в будущем, направленная, в первую очередь, на защиту интересов самого общества и других его участников, поэтому нет разницы, каким образом причинен вред, важны сами последствия действий участника. Однако при этом всегда необходимо учитывать индивидуальные особенности каждого конкретного дела. А также статус участника - так, при причинении вреда обществу в процессе осуществления деятельности участника в качестве работника либо по доверенности предусмотрена возможность применения иных мер, и применение данной нормы не всегда является обоснованным.

Устранение миноритариев в ООО: как сделать и как предотвратить (практический кейс)

Перекрестное владение, или как это звучит по-научному «этархия», достаточно известный инструмент закрепления контроля над компаниями за его менеджментом с сфере деятельности акционерных обществ.

ООО - самая распространенная форма юридических лиц в России. Это некий промежуточный вид участия в предпринимательской деятельности между объединением только капитала (акционерные общества) и объединением личного, в первую очередь трудового участия (например, производственный кооператив). Именно эта особенность и определяет правила исключения какого-либо лица из состава участников ООО, наличия ряда императивных норм, направленных на защиту его интересов.

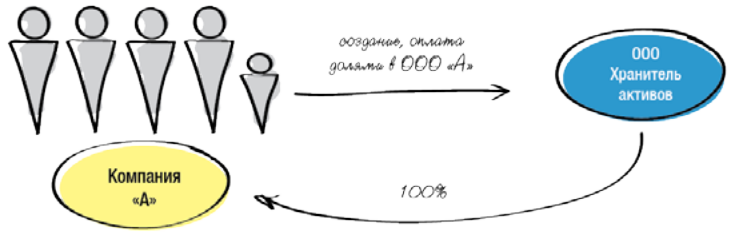
Например, без согласия всех участников компанию нельзя реорганизовать (для сравнения, в акционерных обществах для принятия такого решения необходимо набрать 75% голосов от участвующих в собрании акционеров). Так защищаются интересы, в первую очередь, личного участия, учет личного мнения.

Исключить участника из состава ООО проблематично, но возможно. Хотя не так просто, как в Производственном кооперативе, где нарушение условий личного (трудового) участия позволяет (в случае закрепления такой возможности в Уставе) исключить члена кооператива. Это продиктовано как раз тем, что участник

ООО участвует в компании, в первую очередь, своим капиталом. По этой причине избавиться от участников компании, не принимающих никакого участия в деятельности общества и не претендующих даже на получение прибыли, достаточно сложно.
В качестве примера устранения миноритарных участников (не принимающих особого участия в бизнесе, оставаясь неким «балластом» общества) рассмотрим следующий кейс:

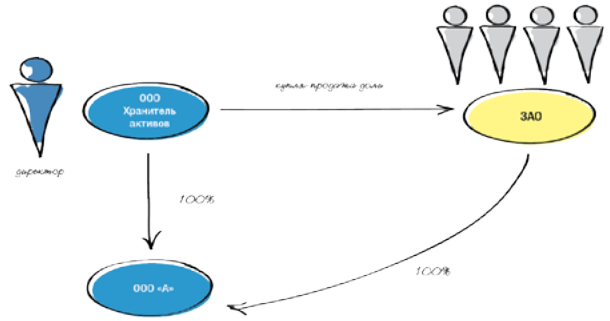
Исходные данные:
ООО «А», 4 активных участника по 24% у каждого в уставном капитале. Миноритарный участник с долей 4% принимает участие в общих собраниях, претендует на получение прибыли. Значимых активов на Обществе нет, но в обозримом будущем планируется приобретение производственной недвижимости. Уставный капитал 10000 рублей. Директор - один из мажоритариев. Устав стандартный (скопированные положения закона об ООО). Задача: исключить миноритария из состава участников Общества, поскольку появилась достоверная информация о его намерении передать свою долю третьему лицу, абсолютно нежелательному для мажоритарных участников (напоминаем, что устав стандартный, а следовательно, есть возможность беспрепятственного дарения доли третьему лицу, решение же об изменении устава принимается единогласно).

Возможный вариант:
Шаг 1.
Под предлогом создания в бизнесе компании «Хранитель активов», на которую в будущем и будет приобретаться недвижимое имущество, всеми участниками создается новое ООО. Данное решение вполне логично: обезопасить имущество от операционной деятельности, и не встретит никакого сопротивления со стороны миноритария. Уставный капитал ООО «Хранитель активов» - 10 тыс. рублей. При этом оплата участниками долей в новой компании происходит своими же долями в компании «А»1.



Следовательно 100% участником компании «А» станет ООО «Хранитель активов», в котором сохранена действующая пропорция долей 24%-24%-24%-24%-

4%. Для миноритария очевидных рисков нет.
Шаг 2.
ООО «Хранитель активов» должно приобрести (либо безвозмездно получить от своих участников - физических лиц) любое имущество, стоимостью более 40 тыс. рублей. Таким образом, стоимость доли в ООО «А» будет составлять менее 25% от стоимости всего имущества ООО «Хранитель активов».
Шаг 3.
Устав компании «Хранитель активов» такой же стандартный, как и в компании «А». Это опять же не должно вызвать никаких подозрений миноритарного акционера.
Учитывая, что от имении ООО «Хранитель активов», как участника ООО «А», решение принимает директор первого общества, ООО «Хранитель активов» в лице директора - мажоритария принимает решение о продаже 100% доли некому заблаговременно созданному ЗАО, акционерами которого изначально являются номинальные лица, а после завершения сделки - мажоритарии, которых не видно в ЕГРЮЛ.



Принимая во внимание, что доля в ООО «А» равна 10 тысячам рублей, что составляет 20% балансовой стоимости имущества ООО «Хранитель активов», одобрения общим собранием участников этого общества сделки отчуждения доли, совершенной директором, не потребуется.

Крупной сделкой является сделка (в том числе заем, кредит, залог, поручительство) или несколько взаимосвязанных сделок, связанных с приобретением, отчуждением или возможностью отчуждения обществом прямо либо косвенно имущества, стоимость которого составляет двадцать пять и более процентов стоимости имущества общества, определенной на основании данных бухгалтерской отчетности за последний отчетный период, предшествующий дню принятия решения о совершении таких сделок, если уставом общества не предусмотрен более высокий размер крупной сделки...

2. Для целей настоящей статьи стоимость отчуждаемого обществом в результате крупной сделки имущества определяется на основании данных его бухгалтерского учета, а стоимость приобретаемого обществом имущества - на основании цены предложения.

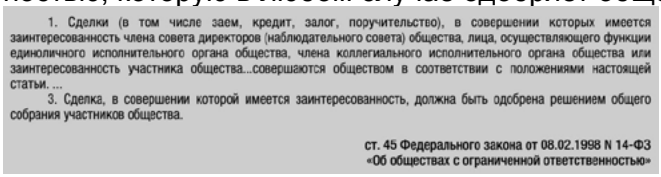
3. Решение об одобрении крупной сделки принимается общим собранием участников общества.

...

4. В случае образования в обществе совета директоров (наблюдательного совета) общества принятие решений об одобрении крупных сделок, связанных с приобретением, отчуждением или возможностью отчуждения обществом прямо либо косвенно имущества, стоимость которого составляет от двадцати пяти до пятидесяти процентов стоимости имущества общества, может быть отнесено уставом общества к компетенции совета директоров (наблюдательного совета) общества.

ст. 46 Федерального закона от 08.02.1998 N 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»

При этом, акционерами ЗАО изначально должны стать номинальные лица, чтобы сделка по купле-продаже доли не попала в разряд сделки с заинтересованностью, которую в любом случае одобряет общее собрание участников.



1. Сделки (в том числе заем, кредит, залог, поручительство), в совершении которых имеется заинтересованность члена совета директоров (наблюдательного совета) общества, лица, осуществляющего функции единоличного исполнительного органа общества, члена коллегиального исполнительного органа общества или заинтересованность участника общества...совершаются обществом в соответствии с положениями настоящей статьи. ...

3. Сделка, в совершении которой имеется заинтересованность, должна быть одобрена решением общего собрания участников общества.

ст. 45 Федерального закона от 08.02.1998 N 14-ФЗ
«Об обществах с ограниченной ответственностью»

После завершения сделки акционерами ЗАО станут мажоритарные участники. Таким образом, 100% участником ООО «А» станет ЗАО с крупными участниками. Миноритарный участник останется в составе участников «пустого» ООО «Хранитель активов».

Возникает закономерный вопрос: а как обезопасить миноритарного участника от такого способа его устранения. Рекомендации следующие:

1. В уставе компании закрепить положение о том, что принятие любых решений от имени компании, выступающей в роли участников других юридических лиц, осуществляется единогласным решением Общего собрания участников этой компании.
2. Закрепить в Уставе конкретные критерии сделок, требующих единогласного одобрения Общего собрания участников компании: сделки по отчуждению долей и акций, сделки по распоряжению любого недвижимого имущества компании независимо от его стоимости и т.п.

Покупатель не расплатился за долю в ООО. Как же быть?

Продажа доли в ООО третьему лицу подлежит обязательному нотариальному удостоверению, в отличие, к примеру, от случаев вхождения новых участников при увеличении ими уставного капитала или при распределении долей, принадлежащих обществу.

При этом доля или часть доли переходит к ее приобретателю с момента нотариального удостоверения сделки (п. 11-12 ст. 21 Закона «Об ООО»).

Сделка, направленная на отчуждение доли или части доли в уставном капитале общества, подлежит нотариальному удостоверению. Несоблюдение нотариальной формы влечет за собой недействительность этой сделки.

Нотариальное удостоверение этой сделки не требуется в случаях перехода доли к обществу в порядке, предусмотренном статьями 23 и 26 указанного Федерального закона, распределения доли между участниками общества и продажи доли всем или некоторым участникам общества либо третьим лицам в соответствии со статьей 24 закона, а также при использовании преимуществен-

ного права покупки путем направления оферты о продаже доли или части доли и ее акцепта в соответствии с пунктами 5 - 7 настоящей статьи.
п. 11 ст. 21 Закона «Об ООО»

Буквальное прочтение указанных норм, как правило, заставляет участников сделки удостоверять у нотариуса весь договор купли-продажи доли, что может привести к следующей плачевной ситуации:
Например, условиями договора предусмотрен аванс и/или рассрочка оплаты стоимости отчуждаемой доли. Однако удостоверив сам договор, нотариусы удостоверяют тем самым и факт передачи доли. Результат: переход доли произошел, о чем нотариус обязан уведомить соответствующий регистрирующий орган, однако ее оплаты вполне могло еще и не быть, ведь для возникновения обязанности внесения аванса не было еще заключенного договора. При этом новый собственник доли становится полноправным участником Общества со всеми соответствующими правами.
Как быть в подобной ситуации? Ведь покупатель вполне может оказаться недобросовестным или у него могут возникнуть объективные финансовые проблемы, а в условиях, когда желаемое по сделке он получает до того как за него расплатился, хотя бы частично (в нашем случае становится полноправным участником ООО), создается почва для злоупотреблений, начинаются просрочки платежей или их полное отсутствие.
Итак, что делать если покупатель доли не расплачивается с вами?
Первый напрашивающийся вариант - расторгнуть договор, потребовав возврата доли себе.
Согласно законодательству, по заявлению одной из сторон договор может быть расторгнут в случае его существенного нарушения контрагентом или по иным основаниям, прямо указанным в договоре, но решать этот вопрос вам придется уже только через суд (ст. 450 ГК РФ).

Постановление ФАС Уральского округа от 14.09.2012 N Ф09-8076/12 по делу № А07-20461/2011 о расторжении договора уступки доли в уставном капитале общества: отсутствие оплаты по договору является существенным нарушением покупателем условий договора, так как такое нарушение в значительной степени лишает продавца того, на что он рассчитывал при заключении договора.

Однако нужно иметь ввиду, что все произведенные вами судебные издержки (главным образом, финансовые и временные) не гарантируют, что неоплата стоимости доли (даже в полном объёме) будет рассмотрена судом в качестве

существенного нарушения условий договора со стороны покупателя.

Из свежего, Решение Арбитражного суда города Москвы по Делу № А40-128616/2012 от 24.03.2014г.: Само по себе нарушение срока оплаты спорной доли в уставном капитале общества не влечет существенного ущерба для истца, поскольку он в соответствии с п. 3 ст. 486, п. 4 ст. 488 Гражданского кодекса РФ вправе потребовать оплаты доли в уставном капитале общества, уплаты процентов в соответствии со ст. 395 Гражданского кодекса РФ, а также потребовать возмещения причиненных нарушением договора убытков. Кроме того, поскольку доля в уставном капитале ООО представляет собой способ закрепления определенного объема имущественных и неимущественных прав владельца доли в отношении общества, к договору купли-продажи доли положения Гражданского кодекса Российской Федерации о договорах купли-продажи должны применяться с учетом указанных особенностей доли как объекта гражданских прав. В связи с этим положения названного Кодекса, предоставляющие продавцу право расторгнуть договор купли-продажи в связи с его неоплатой, в отношении договора купли-продажи доли могут применяться лишь с учетом необходимости защиты прав участников ООО и общества в целом. Иной подход противоречит корпоративной природе складывающихся отношений в ООО. Поэтому само по себе расторжение договора купли-продажи доли в уставном капитале общества не влечет восстановления продавца доли в правах участника общества.

Следует также отметить, что в случае расторжения договора купли-продажи (на основании решения суда или в добровольном порядке) стороны не вправе требовать того, что было ими исполнено по обязательству до момента расторжения договора (п. 4 ст. 453 ГК РФ), если иное не предусмотрено соглашением сторон или законом (Определение ВАС РФ от 19.10.2007 № 13685/07 по делу № А65-32492/05-СГЗ-15).

То есть продавец доли не вправе требовать её возврата. Если договор будет расторгнут в связи с существенным нарушением его условий со стороны покупателя, продавец вправе требовать взыскания денежных средств в счет оплаты доли ООО по договору купли-продажи (п. 3 ст. 486 ГК РФ), а также возмещения убытков, причинённых расторжением договора (п. 5 ст. 453 ГК РФ).
Если же сразу суд признает неисполнение обязательств по оплате доли ООО несущественным нарушением условий договора, и, соответственно, откажет в удовлетворении искового заявления о расторжении договора, то еще остается

возможность предъявления в судебном порядке искового заявления уже просто об исполнении обязательств по оплате.
Конечно, можно сразу подать такой иск, не добиваясь расторжения договора, но здесь нужно учитывать платежеспособность покупателя. Например, если в отношении покупателя-юридического лица введена процедура банкротства, в таком случае иск о расторжении договора и возврате доли будет выгоден тем, что он рассматриваться в общем порядке, поскольку данное требование не является денежным. Требование же об исполнении денежных обязательств по договору будет рассматриваться в рамках процедуры банкротства.
Чтобы максимально обеспечить в рассматриваемой ситуации защиту своих прав при отчуждении доли в ООО, необходимо предусмотреть в договоре купли-продажи следующие положения:
Во-первых, прямо прописать условие, согласно которому договор действует до полного перечисления продавцу покупной цены, а нарушение срока платежа (в том числе авансового) признается существенным нарушением договора, которое даёт продавцу право на его расторжение в одностороннем порядке;
Во-вторых, чтобы оставить для себя возможность вернуть долю в случае расторжения договора ее купли-продажи, в текст договора нужно включить условие о том, что доля ООО признается находящейся в залоге у продавца для обеспечения исполнения покупателем его обязанности по оплате товара (п. 5 ст. 488 ГК РФ).
При этом обязательно проследите, чтобы при внесении изменений в ЕГРЮЛ, связанных с переходом доли покупателю, кроме всего прочего было зарегистрировано и обременение доли залогом в соответствии с п. 3 ст. 22 Закона, чтобы в случае чего факт внесения залога был признан в суде. Многие не знают, но в структуре выписки ЕГРЮЛ должно быть специальное поле «Сведения о доле учредителя (участника) , находящейся в залоге или ином обременении»;
В-третьих, для обеспечения исполнения покупателем своих обязательств также советуем включить в договор купли-продажи условие предоставления со стороны покупателя банковской гарантии или осуществления оплаты с использованием аккредитива.
Если же говорить о том, есть ли возможность, в принципе, избежать перехода доли к покупателю, пока тот не оплатит ее или хотя бы не внесет аванс, то в свете недавних разъяснений Президиума ВАС (1) нотариальному заверению в соответствии с п. 11 ст. 21 Закона подлежит только сделка, непосредственно направленная на передачу доли или части доли в уставном капитале ООО («распорядительная сделка»). Что это означает?

(1) Проект постановления Президиума ВАС «О сделках с долями в уставном капитале ООО», опубликованный 13.05.2014г.: http://static.consultant.ru/obj/file/

doc/vas_130514-2.pdf
А то, что если заключить договор купли-продажи доли, в котором Стороны устанавливают любые приемлемые для них, ну и конечно в рамках законодательства, условия (цена, рассрочка, передача доли в залог, банковская гарантия, ответственность сторон и др.), при этом в договоре отдельно оговорить момент и условия передачи доли, при которых правообладатель готов будет передать долю покупателю, то его можно нотариально не заверять.
А вот когда момент передачи доли по договору наступит (например, стоимость доли оплачена полностью или внесен аванс), оформляете распорядительную сделку и отправляйтесь в нотариальную контору. В принципе, это может быть банальный акт приема-передачи доли, но для «требовательного» нотариуса можно назвать документ по такой сделке «Договор на передачу доли (части доли) в уставном капитале Общества».
Таким образом, переход доли к покупателю может быть передвинут на момент оплаты (частичной оплаты) доли, а не на момент заключения договора купли-продажи, если так решили стороны договора.
Еще одним бонусом такого подхода к отчуждению доли является то, что, в отличии от купли-продажи, удостоверяя простую распорядительную сделку, у нотариусов не будет возможности взять процент за свои услуги с ее стоимости (в виду отсутствия таковой).
При этом Президиумом предлагается рассматривать в качестве незаконного отказ нотариуса удостоверить распорядительную сделку из-за непредставления сторонами договора купли-продажи.
Рассмотренная нами позиция ВАС еще не опубликована в виде окончательного Постановления, но изложенный подход вполне применим и без публикации. Например, Президиумом ВАС аналогичным образом было решено схожее по своей сути с рассматриваемой ситуацией дело по исполнению договора купли-продажи акций ОАО (2).

Дополнительные права участников Общества как возможность отражения особенностей управления и взаимоотношений сособственников

Наш многолетний опыт работы в сфере структурирования бизнеса, позволяет сделать однозначный вывод, что не бывает одинаковых организаций, как и одинаковых людей, стоящих во главе их управления. Каждой присущи свои уникальные особенности, в том числе и в сфере взаимоотношений сособственников, а также участников и руководителя компании.
Учитывая наличие таких особенностей, всегда абсолютно нелогичным видится

наличие в компании стандартных уставов, копирующих положения Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» без преломления к специфике самой организации и учета ее интересов и интересов ее владельцев.

В этом ключе полезным инструментом является указанная в п. 2 ст. 8 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» возможность предусмотреть в Уставе Общества дополнительные права - для всех его участников либо инидивидуально для отдельных лиц.
При всем богатом потенциале данного инструмента на практике его реализация встречается довольно редко. Нечасто он становится и предметом корпоративных споров, рассматриваемых арбитражными судами. Это объясняется, с одной стороны, отсутствием детализированного нормативного регулирования правил утверждения дополнительных прав, а с другой - возможным ущемлением прав других участников, что впоследствии может повлечь за собой признание таких прав противоречащим общим принципам гражданского законодательства.
При этом это нисколько не умаляет широкие возможности применения института дополнительных прав в качестве механизма, позволяющего учесть все особенности участия лиц в бизнесе, достигая тем самым соблюдения баланса их интересов; а также в качестве эффективного инструмента оптимизации управления в организации, путем, например, закрепления решения отдельных вопросов за тем или иным участником, ограничения полномочий руководителя Общества.

Нормы Федерального закона «Об ООО» не содержат какого-либо примерного перечня дополнительных прав или их содержания. Пункт 2 ст. 8 указанного закона упоминает лишь о том, что помимо прав и обязанностей, предусмотренных самим законом, Устав Общества также может содержать дополнительные права. Такие права при этом носят инидивидуализированный характер - и при продаже или ином отчуждении доли к новому участнику не переходят (абс. 2 п. 2 ст. 8 Федерального закона «Об ООО»).

Поскольку законом не установлены правила относительно указания участников, для которых уставом предусматриваются права - это могут быть как отдельно поименованные лица, так и возможное выделение критериев при соответствии которым участник автоматически наделяется дополнительными правами (например, участие в учреждении Общества). Обращаем внимание, что от размера доли участника наделение его какими-либо индивидуальными дополнительными правами не зависит. Поэтому данный инструмент может эффективно использоваться в целях защиты прав миноритариев, любого участника Общества.

Ограничить или упразднить дополнительное право возможно только при согласии самого участника Общества, наделенного таким правом, что также является для него дополнительной гарантией защиты.
Еще одной важной особенностью института дополнительных прав является обязательность их перечисления в Уставе Общества. Такой вывод следует из необходимости ознакомления с перечнем таких прав не только всех участников Общества, но и третьих лиц - на права и обязанности которых такие права могут повлиять. Так, например, напрямую на возможность заключения контрагентом сделки с Обществом и ее действительность влияет императивное право действовать от имени Общества в подобных сделках конкретного участника, а не единоличного исполнительного органа.

Обязательность указания таких сведений в уставе направлено на то, чтобы контрагенты общества при совершении различного рода сделок, особенно крупных, имели возможность ознакомиться с правовым положением и компетенцией соответствующих органов общества с целью избежания в дальнейшем негативных последствий для сторон сделки. Таким образом, при утверждении дополнительных прав должны соблюдаться правила ст. 12 Федерального закона «Об ООО», предусматривающей, что сведения, которые могут непосредственно повлиять на права и законные интересы контрагентов такого общества, должны содержаться именно в уставе общества, как документе, к которому у третьих лиц есть свободный доступ по соответствующему запросу. В случае отсутствия упоминания о таких правах в Уставе для третьих лиц они не будут иметь силу.
Рассмотрим, опираясь на примеры судебной практики, в разрешении каких вопросов деятельности Общества может существенно помочь институт дополнительных прав:
Одним из важнейших, возможных к предусмотрению дополнительных прав участника является право «вето» при принятии Обществом всех или какого-то определенного перечня решений. Участник, обладающий таким правом, вне зависимости от размера его доли, голосуя «против» имеет возможность напрямую повлиять на принятие решения Обществом. Таким образом, у участника есть возможность сохранить контроль за деятельностью Общества во всех или определенных вопросах, даже если он является миноритарием. Это могут быть как управленческие вопросы (избрание директора), так и вопросы имущественного характера (заключение Обществом сделок по распоряжению имуществом Общества, приобретению имущества).

В отношении имущества отдельно возможно предусмотреть в качестве дополнительного права - дачу согласия на распоряжение имуществом Общества, в том числе и на непосредственное заключение сделок, связанных с распоряжением.

Такое право позволяет ограничить полномочия руководителя организации по решению соответствующих вопросов, а также, например, сохранить имущественный комплекс, который был внесен участником в качестве вклада в уставный капитал Общества.

Дополнительно к возможности сохранения имущества, внесенного участником в качестве вклада в уставный капитал Общества, также можно предусмотреть преимущественное право получения данного имущества после ликвидации Общества.
довольно интересным выглядит судебный прецедент по рассмотрению правомерности предоставления участнику права пользования имуществом Общества взамен участия в распределении прибыли и получения дивидендов.
Закрепление, к примеру за участником-юридическим лицом компании-Хранителя активов такого права позволит не перечислять денежные средства за аренду этого имущества, необходимые в обороте операционной компании Хранителю активов, на котором в их накоплении нет необходимости.

ФАС Поволжского округа в качестве дополнительного права участника признал возможность выплаты ему дивидендов непропорционально размеру вклада. Сумма дивидендов, превышающая ту, которая подлежит выплате участнику в соответствии с его долей в уставном капитале облагается НДФЛ по ставке 13%, обложения страховыми взносами при этом не происходит.

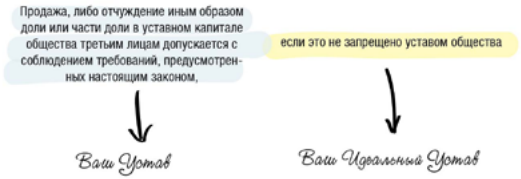
Как видим из перечисленных примеров сфера применения института дополнительных прав достаточно широка и может способствовать учету достаточно большого спектра особенностей деятельности и управления в организации. Единственным ограничением при этом, установленным законодательством является запрет на злоупотребление правами других участников Общества, поскольку наделение допоплнительными правами одних участников не предполагает по смыслу п. 2 ст. 8 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» лишения прав других или нарушения императивных правил, предусмотренных нормативными актами. В остальном деловая фантазия собственников бизнеса ничем не ограничена.

Типовой Устав? Нет, спасибо! Или идеальный Устав на двух страницах...

Необходимость изменения состава собственников общества с ограниченной ответственностью возникает не только при продаже бизнеса полностью, но и при

построении группы компаний или, как мы это называем, при «структурировании бизнеса», а также при появлении инвестора, входящего в бизнес. Тогда такая необходимость может диктоваться различными причинами:

Устав ООО, безусловно, это не настольная книга собственника компании. В лучшем случае он читал его один раз, когда голосовал за его утверждение на общем собрании участников. Но и это маловероятно. Устав нужен только, чтобы зарегистрировать компанию. Так думает большинство собственников. Также думает большинство юристов, копирующих шаблоны уставов из информационных баз. В действительности же, Устав ООО - это первостепенный документ, который может и должен стоять на защите интересов собственников бизнеса. Не проявить должного внимания к его положениям значит запустить бомбу замедленного действия, которая, как это часто бывает, обязательно рванет в самый не подходящий момент.
Что такое типовой Устав, размещенный в информационно-правовой системе? Это скопированные до слов «если иное не установлено уставом» положения статей Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью». Как правило, в уставы компаний попадает лишь общий порядок, предусмотренный законом, который, в принципе, не особо в Уставе и нужен, так как есть закон. Именно это обстоятельство и создает массу проблем для участников компании.
Обратимся для примера к положениям закона об отчуждении доли в ООО третьим лицам. Формулировка такая (п.2 ст.21 Закона):



Как правило, в Устав компании попадает только первая часть фразы, не предусматривая никаких исключений и запретов. Что это дает? Это дает возможность появления в составе участников ООО постороннего лица. Как? Очень просто: Законом в качестве требования, подлежащего соблюдению в случае продажи доли третьему лицу, предусмотрено право участников и общества преимущественной покупки этой доли. Если они не воспользовались этим правом, долю третьему лицу можно продать. Этот порядок достаточно детально расписан в законе (ст. 21). Однако распространяется он только на случай продажи доли. Ограничений на иные случаи отчуждения доли третьему лицу (дарение, мена, взнос в имущество и т.п.) нет. Таким образом, в обход правилу «преимущественной покупки» долю можно просто подарить. И защитить здесь свои права остав-

шимся участникам практически невозможно, поскольку сделка будет совершена в соответствии с законом и уставом компании, который на этот случай правил и исключений не установил.

Около 60% от всего числа рассмотренных Арбитражным судом Свердловской области за последние два года исков, связанных с незаконным вхождением в состав участников ООО третьих лиц, проиграны именно потому, что официально доля была бала подарена. И ограничений на этот случай в уставе компаний не было.

Будем надеяться, что этот пример достаточно показательный, и нам удалось привлечь внимание к необходимости детальной проработки устава вашей компании, особенно, если это компания с имуществом, прибылью, репутацией и реальными собственниками в составе участников. Какие еще моменты в обязательном порядке должны быть заранее проработаны:

1. Порядок входа и выхода участников из общества.
Здесь, во-первых, необходимо обратить внимание на возможность участника заявить о своем выходе из общества с последующей в таком случае обязанности самого общества выплатить ему действительную стоимость его доли.

> Участник общества вправе выйти из общества путем отчуждения доли обществу независимо от согласия других его участников или общества, если это предусмотрено уставом общества.
> п.1 ст. 26 указанного закона

Слепое копирование в Устав положений изложенной нормы приведет к тому, что в обществе любой участник в любой момент может заявить о своем выходе. А это, в свою очередь, может нанести вред бизнесу, если, например, доля выходящего существенна и выплата ее стоимости повлечет значительные затраты. В таком случае лучше предусмотреть в Уставе удобный как для участников, так и для Общества порядок выплаты стоимости этой доли, не запрещая выхода. Это не повлечет единовременных существенных расходов для компании, и не ущемит интересы собственника, желающего выйти, забрав причитающееся ему имущество.

Отдельный момент здесь, о котором следует позаботиться заранее, - это порядок выхода участника-работника, которому доля давалась как мотивационная составляющая. Остается или нет этот человек в составе участников после расторжения трудового договора с компанией? Ответ на этот вопрос должен быть принят заранее с одновременным заложением механизма отчуждения доли:

выход такого участника с постепенной выплатой стоимости его доли, обязательная продажа доли оставшимся участникам по заранее определенной цене и т.п.
Как отмечалось, особого внимания требует порядок отчуждения доли третьему лицу. Варианты здесь могут быть следующие:
-запрет отчуждения доли третьему лицу по любому основанию (продажа, дарение, мена, взнос в имущество, в том числе уставный капитал, юридического лица);
-получение предварительного письменного (возможно нотариального) согласия всех участников на отчуждение доли третьему лицу;
-право участников и/или общества преимущественной покупки доли (части доли) при продаже третьему лицу. При этом и получение согласия, и право преимущественной покупки могут быть предусмотрены уставом одновременно.
Закрепляя право преимущественной покупки доли обязательно нужно отразить реальный механизм направления оферты о продаже доли. По закону оферта считается полученной всеми участниками в день ее получения директором Общества. Однако дальнейший порядок направления оферты директором законом не предусмотрен. Следовательно, вполне возможны злоупотребления, если, например, продающим долю участником как раз и является директор компании.

Особый вопрос - это наследники и правопреемники юридических лиц.

> Доли в уставном капитале общества переходят к наследникам граждан и к правопреемникам юридических лиц, являвшихся участниками общества, если иное не предусмотрено уставом общества с ограниченной ответственностью
>
> п.8 ст. 21 указанного закона

Можно либо запретить вхождение наследников и правопреемников в состав участников (выплачивая в таком случае им за счет общества действительную стоимость их доли), либо установить получение на это предварительного согласия участников, либо вообще не устанавливать никаких ограничений.
Важно также закрепить в Уставе порядок определения действительной стоимости доли (например, по данным бухгалтерского учета на конкретную дату), порядок выбора оценщика (общим голосованием, жеребьевка из представленных каждым участником кандидатур и т.п.). Не секрет, что большинство корпоративных споров как раз касаются определения рыночного уровня стоимости долей и акций.

Если говорить о вхождении новых участников в порядке увеличения уставного капитала, то здесь закон стоит на страже интересов всех собственников, устанавливая в таком случае единогласное принятие решения участниками о вхождении третьего лица.

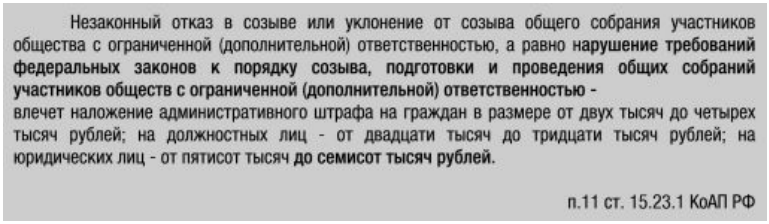
2. Распределение компетенции.
Следует уделить внимание распределению компетенции между органами управления в Обществе с учетом реального положения дел (например, фактическое верховенство совета директоров), принятой системы контроля, например, за директором:
установить критерии сделок, заключаемых директором, требующие предварительного одобрения такой сделки общим собранием или советом директоров (если он есть);
закрепить за общим собранием принятие решений от имени общества в качестве участника другого юридического лица (ведь в противном случае от имени компании на уровне «дочки» решения принимает директор). И т.п.

3. Внесение вкладов имущество Общества.
Будучи эффективным инструментом безналоговой передачи имущества, «вклад в имущество ООО, в том числе в целях увеличения его чистых активов» должен обязательно быть закреплен в уставе компании (ст. 27 Закона). При этом вклад может осуществляться непропорционально принадлежащим участникам долям, в том числе деньгами, иным имуществом.

4. Дополнительные права и обязанности участников Общества.
Мы не раз писали об успешных вариантах использования возможностей дополнительных прав и обязанностей участников Общества. В уставе можно закрепить, например:
-обязанность участника-работника продать оставшимся участникам принадлежащую ему долю по заранее определенной цене в случае расторжения трудового договора с ООО по любым основаниям;
-право участника требовать выкупа оставшимися участниками принадлежащей ему доли в случае принятия общим собранием решения, против которого он голосовал. С закреплением корреспондирующих обязанностей всех участников эту долю выкупить.

5. Порядок подготовки и проведения общих собраний участников Общества.
Еще один момент, на который мало кто обращает внимание, - это порядок подготовки и проведения общих собраний участников ООО. В законе отражены абсолютно нереальные сроки назначения внеочередного собрания (в течение 5 дней директор должен принять решение о назначении собрания), уведомления участников (за 30 дней заказным письмом), уведомления внесении изменений в повестку дня (за 10 дней) и т.п. Очевидно, что в современных темпах жизни эти сроки не исполнимы. Закрепление же их в Уставе дает возможность заявлять

недовольным чем-либо участникам о нарушении порядка созыва и проведения Общего собрания, жалуясь в Федеральную службу по Финансовым рынкам, налагающей в таком случае штраф в размере до 700 000 рублей, а также о незаконности принятого таким собранием решений в суде (если этот участник не присутствовал).



Незаконный отказ в созыве или уклонение от созыва общего собрания участников общества с ограниченной (дополнительной) ответственностью, а равно **нарушение требований федеральных законов к порядку созыва, подготовки и проведения общих собраний участников обществ с ограниченной (дополнительной) ответственностью -**
влечет наложение административного штрафа на граждан в размере от двух тысяч до четырех тысяч рублей; на должностных лиц - от двадцати тысяч до тридцати тысяч рублей; на юридических лиц - от пятисот тысяч **до семисот тысяч рублей.**

п.11 ст. 15.23.1 КоАП РФ

Заранее проработав только указанные выше моменты Устава, можно существенно защитить интересы собственников. Юридическое закрепление этих моментов займет не более двух страниц. Оставшиеся положения закона, которые не предполагается менять, в устав вообще можно не вносить, оставив их в законе и так закрепляющем общий порядок деятельности ООО.

Владелец бизнеса под прикрытием

Многие предприниматели хотят скрыть свое владение бизнесом. И причин для этого может быть несколько.

Первая - запрет на осуществление предпринимательской деятельности. Например, из-за того, что реальный бенефициар бизнеса «по совместительству» является чиновником. Или потому, что в компании установлен запрет для сотрудников иметь собственный бизнес (в связи с возможным конфликтом интересов).

Вторая - для обеспечения имущественной безопасности бизнеса. Не секрет, что все значимое для бизнеса имущество должно быть сосредоточено в отдельном «сухом месте», исключающем обращение взысканий на него по долгам операционных компаний (в том числе, по налоговым платежам). В этом случае необходимо скрыть факт принадлежности имущества тому же лицу, которое владеет операционным сектором. Это крайне актуально в связи с поправками в законодательство о банкротстве, устанавливающими презумпцию виновности участников и руководства компании в случае ее финансовой несостоятельности, и возлагающими на них имущественную ответственность по ее долгам. Следовательно, необходимо спрятать участие этих лиц в компаниях с имуществом. Или, наоборот, скрыть владение операционным сектором.

Третья причина - потребность в защите самого бизнеса. Бизнес-направлений может быть несколько. Причем кардинально отличающихся. И часто собственники просят скрыть свое участие в одном из них, чтобы не подвергать его рискам другого, если там дела сложатся не очень удачно. Другой пример - желание обеспечить бОльшую привлекательность для сторонних инвестиций или успешного кредитования, если репутация собственника несколько подмочена. Здесь же такие частные, но не редкие вопросы, как защита имущественных интересов при расторжении брака и др.

Незримое око собственника

Принципиально важным моментом является обеспечение владельческого контроля собственников за бизнесом. Поставить номинального участника в компанию - не проблема. Проблема в том, как его контролировать. При этом юридически. Особенно учитывая, что и у этого номинала могут быть сторонние обязательства, правопреемники, бывшие супруги и т.п.

Очевидно, что такое разнообразие задач не может решаться одним инструментом: выбор какой-то одной «правильной» организационной формы компании, заключение некоего «трастового соглашения». Особенно в российской правовой системе с ее иногда непредсказуемой судебной практикой. Юридическая оболочка любого механизма скрытого владения представляет собой комплексный набор индивидуально подобранных инструментов, сплетенных между собой исключительно одним конкретным образом.

Сокрытие владельца бизнеса (бенефициара) в течение последних лет обеспечивалось за счет использования возможностей иностранных юрисдикций. Но это не всегда было уместно и возможно, как с финансовой точки зрения, так и с позиции деловой цели участия некой иностранной компании в отечественном бизнесе. Кроме того, реальные возможности подобных инструментов серьезно сократились.

Однако российская правовая система на сегодняшний день имеет несколько инструментов, если не скрывающих владение бизнесом полностью, то хотя бы «прикрывающих» собственников.

В зависимости от объективно существующей потребности сокрытия своего участия в бизнесе должны быть подобраны и соответствующие инструменты. Одно дело, если собственник хочет скрыться от имущественных претензий бывшей супруги, обезопасить это направление от возможных притязаний кредиторов

основной его деятельности, и совсем другое дело, если скрыть его участие необходимо полностью и абсолютно. К примеру, в первых двух вариантах особого смысла скрывать факт причастности конкретного лица к бизнесу нет, он и так сам в интервью какому-нибудь деловому изданию не забудет указать на то, что это его бизнес. Задача здесь - исключить возможность обращения каких-либо имущественных взысканий. В таком случае - скрываем принадлежность этому лицу имущественного комплекса бизнеса и других ценных активов. Третий вариант, как правило, касается лиц, занимающих особые должности. В этом случае его участие и любое «прислонение» к бизнесу должно быть максимально скрыто, но при этом обеспечены юридические гарантии учета его интересов.

Скрыть или «прикрыть» владение?

На помощь нам может прийти Перекрестное владение с Советом директоров в ООО, суть которого заключается в том, что собственником одной компании является другая компания, одновременно собственником которой в свою очередь является первая, а все решения фактически принимаются Советом директоров, состав которого не отражается в ЕГРЮЛ (в случае с ООО).

Важно детально проработать Положение о Совете директоров и Уставы компаний таким образом, чтобы получающийся клубок регламентированного порядка принятия решений всегда сводился к этому редкому для обществ с ограниченной ответственностью органу. При этом необходимо ограничить в полномочиях номинального участника одной из «перекрестных» компаний, поскольку в соответствии с законом общество не может иметь в качестве единственного участника другое хозяйственное общество, состоящее из одного лица. По этой причине в состав участников одной из компании необходимо включить третье лицо, минимальный размер доли которого законом не установлен.

Этот инструмент позволит избежать обращения имущественных взысканий - юридически у владельцев компании ничего нет - они только руководят юридическим лицом. По факту - контроль над имущественным комплексом только у них. Это для первых двух вариантов обеспечения скрытого владения.

Другой нестандартный вариант - Договор залога доли или акций. В соответствии с недавними поправками в Гражданский кодекс РФ можно юридически закрепить право залогодержателя долей и акций на осуществление всех прав, предоставляемых ими, именно за ним. Конечно, в ЕГРЮЛ информация о Залогодержателе есть, однако юридически он участником компании не является.

Можно использовать и Корпоративный договор, текущие положения которого позволяют закрепить права кредитора конкретного участника относительно принятия им тех или иных решений в рамках компании. При этом в ЕГРЮЛ виден факт наличия Корпоративного договора, однако не виден кредитор-сторона этого договора.

Иными словами, не так важно, кем является лицо, важно, кто принимает в действительности решения: он сам или третье лицо-собственник бизнеса. Очевидно, что при использовании этих инструментов необходимо действующее финансовое или иное обязательство.

Для третьего варианта потребности скрытого владения на текущий момент очень подходит такой инструмент, как Инвестиционное товарищество.

По условиям этого договора несколько компаний, участником или кредитором которой может быть собственник, объединяют свои усилия как раз для осуществления инвестиционной деятельности.

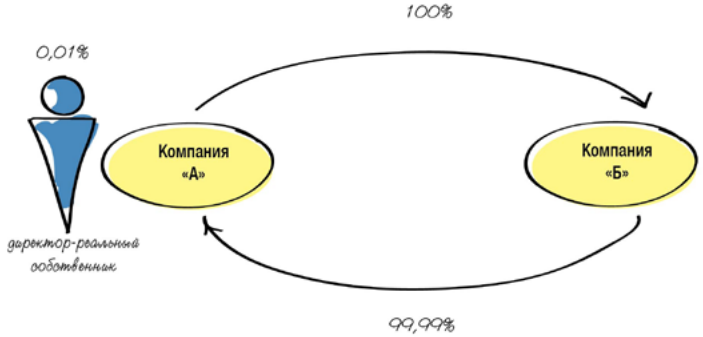
Предметом этой совместной деятельности может быть и приобретение долей и акций, и просто участие в каком-то инвестиционном проекте. Скрыть владение этот договор позволяет благодаря тому, что в соответствии с законом в ЕГРЮЛ в качестве собственника компании виден только один из участников договора, все остальные «спрятаны» за его спиной и могут контролировать партнера так, как это предусмотрено в самом договоре. Это касается и юридической регистрации прав на имущество - указывается только один из товарищей. Все остальные также имеют право на имущество, но их не видно.

Также не забываем мы и про такой инструмент, как Непубличное акционерное общество (аналог ЗАО), благодаря которому все еще можно обеспечить прикрытое владение бизнесом.

В целом при индивидуальном подходе к задаче с выяснением причин и рисков можно успешно скрыть собственника бизнеса и в российской правовой системе. Возможности для этого есть. Было бы желание.

Перекрестное владение в ООО - способ обеспечения владельческого контроля

Перекрестное владение, или как это звучит по-научному «этархия», достаточно известный инструмент закрепления контроля над компаниями за его менеджментом с сфере деятельности акционерных обществ. Суть заключается в том, что собственником одной компании является другая компания, одновременно собственником которой в свою очередь является первая.



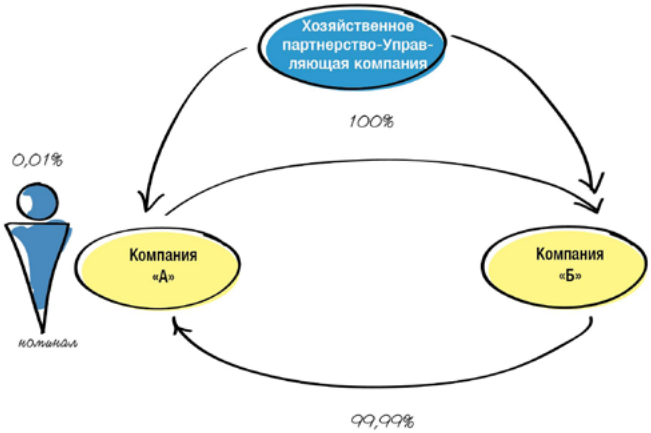
Примечание к картинке: Учитывая правило, что общество не может иметь в качестве единственного участника другое хозяйственное общество, состоящее из одного лица, в состав участников одной из компании необходимо включить третье лицо, минимальный размер доли которого законом не установлен. Акционерные общества, особенно после масштабной приватизации, использовали этот инструмент для защиты от рейдерских атак, а также для обеспечения возможности постепенного перехода права собственности на компанию к ее руководством.

Полагаем, что использовать перекрестное владение вполне успешно можно и для обществ с ограниченной ответственностью.

При перекрестном владении любое решение принимает руководство компаний. И до тех пор, пока каждая из компаний владеет контрольным пакетом акций другой - никто и никак не сможет заменить это руководство, пока оно само того не пожелает. К примеру: решение об одобрении крупной сделки Компании А фактически будет принимать ее мажоританый участник Компания Б в лице директора своего единственного участника Компании А. То есть решение об одобрении крупной сделки Компании А фактически примет ее директор. Или решение о назначении директора Компании Б будет принимать компания А в лице ее директора.

Перекрестное владение может быть успешно использовано,например, в следующих случаях:

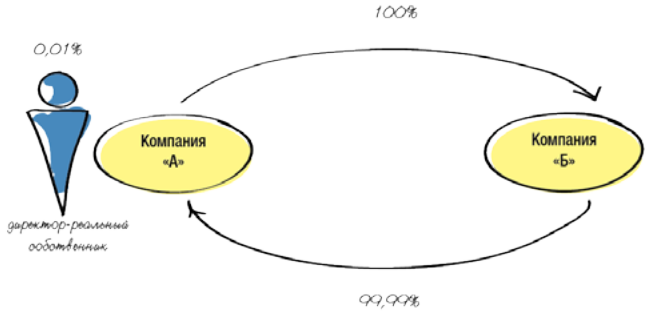
1. Когда владелец бизнеса может быть юридическим собственником компании, но не хочет (например, существует угроза обращения взысканий на принадлежащее ему имущество, в том числе и доли в юр.лицах):



В таком случае перекрестное владение позволит защитить имущество от претензий третьих лиц (ведь у физического лица только минимальная доля), но обеспечит владельческий контроль именно и исключительно за собственником компании, который будет выступать в роли директора. Перекрестное владение исключает риск вхождения в состав участников компаний третьих лиц.

Когда владелец бизнеса хочет быть юридическим собственником компании, но не может.

Перекрестное владение позволяет закрепить фактическое владение компаниями за лицом, которое в силу закона не может участвовать в составе участников юридических лиц. Это, в первую очередь, касается Хозяйственного партнерства. Компания такой организационно-правовой формы позволяет очень гибко регулировать отношения между со-собственниками бизнеса, о чем мы неоднократно писали в выпусках нашей рассылки. Однако в соответствии с действующим законодательством Хозяйственное партнерство не может быть участником других юридических лиц. Перекрестное владение в таком случае позволяет обойти данное ограничение, если Хозяйственное партнерство выступит в роли Управляющей компании:



Предположим, что помимо Хозяйственного партнерства, в рамках которого несколько собственников бизнеса гибко отрегулировали отношения между собой, существуют две компании: Закуп и Производство. В отношении этих компаний группа собственников также хочет юридически закрепить свои отношения, но организационно-правовая форма ООО такой возможности на сегодняшний день не дает. Построение схемы перекрестного владения между Закупом и Производством с возложением функций единоличного исполнительного органа каждой компании на Хозяйственное партнерство (Управляющая компания) позволит юридически закрепить достигнутые собственниками договоренности, по сути, и в отношении ООО. За свои услуги Управляющая компания будет получать соответствующее вознаграждение, удовлетворяя, в случае такой необходимости, интересы собственников.

Очевидное ограничение этого варианта-невозможность распределения прибыли. Но в таком случае его можно обойти, переместив центр прибыли на другое лицо холдинга.

Самый простой способ создания «перекрестной» структуры для компании с одним участником-директором - это создание дочки. К примеру, собственник ожидает развода с супругой, которая может претендовать на его доли в юр.лицах. В таком случае он принимает решение о создании нового ООО, доли в уставом капитале которого он оплатит принадлежащими ему долями в существующей компании, оставляя за собой минимальную долю (соблюдая этим ограничение закона о необходимости двух участников в материнской компании).

Поскольку перекрестное владение с одной стороны усиливает роль менеджмента в ключевых решениях, а с другой стороны, позволяет обойти запрет на владение собственными акциями и долями (к примеру, ООО не может владеть собственными долями больше года) приводит к тому, что во многих странах устанавливаются ограничения на перекрестное владение. В России никаких ограничений пока не установлено ни для акционерных обществ, ни для ООО. Единственное, о чем следует помнить, о возникновении в такой ситуации взаи-

мозависимости между компаниями, а следовательно, надо учитывать все связанные с этим особенности деятельности компаний.

Лед тронулся. Суды стали признавать Договор об осуществлении прав участников в ООО

Возможность заключения Договора об осуществлении прав участников в Обществах с ограниченной ответственностью (далее Договор участников) появилась в российском праве еще в 2008 году. Этим документом предполагалосьурегулировать отношения между сособственниками компании по ряду принципиальных вопросов:

- голосование определенным образом по какому-либо вопросу;
- определение условий обязательной для сторон продажи (выкупа) доли;
- заблаговременное согласование стоимости доли;
- определение порядка управления компанией и т.п.

Это внутренний документ, аналог соглашения акционеров в английском праве, призванный закрепить согласованные «правила игры» между партнерами, в том числе условия «входа» и «выхода» из бизнеса, снизить риски возникновения корпоративных конфликтов, способных зачастую поставить под угрозу само существование бизнеса.

Однако российские суды не отнеслись с должным пониманием к этому инструменту. Специально инициированный двумя юридическими компаниями спор о признании заключенного Договора об осуществлении прав участников недействительным показал, как суды всех инстанций с настораживающей легкостью признали его условия, даже сформулированные в полном соответствии с нормой Закона, недействительными на том основании, что они противоречат праву граждан и юридических лиц по своему усмотрению осуществлять свои права и обязанности (ст. 9 ГК РФ), а также принципу недопустимости отказа от право- и дееспособности (ст. 22 ГК РФ).

В таких условиях неудивительно недоверие российских предпринимателей к государственному праву в части юридического закрепления гарантий защиты их интересов и, как следствие, тяга к урегулированию отношений с партнерами в рамках иностранных компаний, владеющих российскими. Да-да, одной из существенных причин «офшоризации» является, в том числе, и потребность отрегулировать отношения собственников так, как того они пожелают, не оглядываясь на уравнительные нормы законодательства. Такая позиция судов плохо сказывается и на развитии инвестиционного бизнеса как такового, поскольку подобного важного юридического инструмента для закрепления системы отношений в рамках компании между инвесторами нет.

Вместе с тем недавний судебный спор о признании Договора об осуществлении прав участников в ООО показал, что этот инструмент вполне рабочий и может находить должную поддержку судов.

Обстоятельства дела № А45-1845/2013: между тремя собственниками Общества с уставным капиталом более 200 млн (!) рублей был заключен Договор участников, по условиям которого они договорились:

- солидарно голосовать «ЗА» по вопросам преобразования общества в ЗАО, присоединения его к другому акционерному обществу, избрания Генерального директора, Совета директоров и Правления. При этом в качестве членов Правления заранее определены должности подлежащих включению в него лиц: «В состав Правления должны входить три человека - генеральный директор Общества, член Правления с функциями директора по науке и член Правления с функциями директора по финансам и стратегии»;
- солидарно голосовать «ЗА» по вопросу передачи функции бухгалтерского учета специализированной профессиональной организации, а также внесении некоторых изменений в Устав Общества;
- после преобразования Общества в ЗАО стороны обязуются подписать изменения и дополнения к Договору участников, приводящие его в соответствие с новой организационно-правовой формой Общества;
- извещать своих контрагентов-третьих лиц о том, что они связаны акционерным соглашением (формулировка договора - прим. автора) и о возможных правовых последствиях для третьих лиц при заключении с ними сделок, если такие сделки затрагивают или нарушают интерес сторон;
- в случае неисполнения одной из Сторон хотя бы одного из принятых на себя обязательств другая Сторона вправе требовать по суду от двух других сторон или одной из них, признаваемой потерпевшей стороной как виновная, выплаты ей неустойки в размере 5 (пяти) миллионов (!) рублей.

Истцы пытались убедить суд, что все эти положения противоречат тем самым «общим» нормам Гражданского кодекса РФ и Федерального закона об ООО. Однако на этот раз все три инстанции в удовлетворении требований отказали со следующей мотивировкой: «Оспариваемые пункты соглашения не содержат положений об ограничении правоспособности истцов, не выходят за рамки отношений, регулируемых гражданским законодательством, соглашение было заключено истцами своей волей и в своем интересе; истцами не представлено доказательств заключения соглашения под влиянием заблуждения, обмана, насилия, угрозы или стечения тяжелых обстоятельств».

Не спасла истцов даже ссылка, что подписанный между ним документ назывался не Договор, а Акционерное соглашение, а также многочисленные ошибки в юридической технике документа.

Это дело примечательно для нас не только долгожданной поддержкой судов верховенства личных договоренностей над общими нормами законов, но и тем, что является красочной иллюстрацией еще одной проблемы российского права:отсутствия исчерпывающих юридических конструкций («упаковки») для привлечения в бизнес инвестиций, венчурных проектов. Приведенное дело - это часть разрешения конфликтной ситуации между Новосибирской венчурной компанией и местным получателем инвестиций, первоначальным вариантом объединения усилий которых и предполагалось создание компании в форме ООО с последующим преобразованием и присоединением его к ЗАО получателя инвестиций. Предполагалось, что такая форма ускорит привлечение средств в бизнес, что было согласовано даже с ОАО «РВК». Именно поэтому в Договоре участников и были отражены условия, касающиеся реорганизации компании. Однако по какой-то причине получатели инвестиций начали затягивать с реорганизационными процедурами и проект оказался замороженным на полпути: бизнесмены получили часть средств, не передав инвесторам обещанный контроль над объектами интеллектуальной собственности. Начался спор.

Очевидно, что в этой ситуации проект не был достаточным образом проработан с точки зрения своей «юридической упаковки». Первостепенная причина для этого, конечно, отсутствие правовых инструментов на тот момент. Договор об осуществлении прав участников в этой ситуации является все же недостаточным инструментом, поскольку он регулирует отношения в рамках одного юридического лица. Здесь же вопрос касался группы лиц. В следующих выпусках нашей рассылки мы постараемся предложить свой вариант оптимальной юридической конструкции для этой ситуации.
Справочно: из последних нововведений в части регулирования Соглашений акционеров - с 01.09.2014 года акционерное соглашение в акционерных обществах можно будет заключать как в отношении всего пакета акций, так и его части.

Об ответственности директора перед Обществом

Вполне логично, что единоличный исполнительный орган Общества, будь то директор, президент или управляющий, обязан действовать добросовестно и разумно в интересах возглавляемой им компании (п.1 ст.44 ФЗ «Об Обществах с ограниченной ответственностью», п.1 ст.71 ФЗ «Об акционерных обществах»). В качестве меры предварительного контроля за действиями директора Общества необходимо ограничить его полномочия уставом, предусмотреть заранее перечень вопросов и решений по ним, требующих предварительного одобрения

общим собранием участников (акционеров) или Советом директоров, если он предусмотрен в обществе. Речь идет, например, об установлении повышенных критериев крупных сделок, а также введении процедуры одобрения отдельных категорий договоров (например, все договоры залога и/или займа, договоры на сумму более N-ой и т.п.)

Среди механизмов защиты прав и интересов участников ООО (или акционеров) и самого Общества от уже свершившихся злоупотреблений со стороны единоличного исполнительного органа в законе названы следующие.

Во-первых, признание сделки и/или решения исполнительного органа недействительным и возврат сторон в первоначальное положение (реституция). Между тем, данный способ может затрагивать интересы «невиновных» третьих лиц - наших добросовестных контрагентов.

Вторым обозначенным в законе способом является взыскание убытков с исполнительного органа общества. В соответствии с п.2 ст.44 ФЗ «Об ООО» и п.2 ст.71 ФЗ «Об АО» члены совета директоров общества, единоличный исполнительный орган общества и/или управляющий несут ответственность перед обществом за убытки, причиненные обществу их виновными действиями (бездействием).

До лета текущего 2013 года возможность взыскания убытков с органов управления общества была из ряда фантастики: суды требовали определения точного (!) размера убытков и ссылались на вероятностный характер предположений об их причинении. Против вероятностного характера убытков было сложно что-то убедительное возразить, особенно учитывая, что сам Гражданский кодекс РФ определяет убытки как А) реальный ущерб и Б) упущенную выгоду, то есть доход, который лицо могло было бы получить. То есть упущенная выгода всегда является вероятностным явлением.

Исправляя данную ситуацию, 30 июля 2013 года принято Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда № 62 «О некоторых вопросах возмещения убытков лицами, входящими в состав органов юридического лица».

Это постановление уже развернуло немногочисленную судебную практику по делам о взыскании убытков с директоров компаний на 180 градусов. Но важнее всего практически неограниченный потенциал этого постановления в корпоративных войнах против бывших руководителей компаний.

Более того, данное постановление стало очередным решительным шагом государства против назначения «номинальных» руководителей из числа сотрудников компании для избежания взаимозависимости и.... Шагом в борьбе с «фирмами-однодневками». Как следствие - корпоративные структуры станут еще более прозрачными, а возможности налоговых органов по налоговому контролю и реальному взысканию доначисленных сумм возрастут.

Разберемся по-порядку...

Безусловно, против злоупотреблений наемного топ-менеджмента должны быть реальные рычаги воздействия. Механизм взыскания убытков должен был заработать...

Требование о взыскании убытков может быть заявлено самим обществом (например, в лице нового директора) и/или учредителями (участниками) общества. Истец должен доказать: неразумность и/или недобросовестность действий директора и наличие убытков у юридического лица в результате этих действий. Сам факт убыточности деятельности или других негативных последствий не является доказательством неразумности и/или недобросовестности действий директора, поскольку они могут быть следствием неблагоприятной экономической ситуации и других внешних факторов. Рисковый характер предпринимательской деятельности никто не отменял, в связи с чем возложить предпринимательские риски учредителей на директора не получится...

Против существующей практики отказа в удовлетворении требований из-за предположительного характера размера убытков указано, что нельзя отказывать в требованиях об из взыскании, если их размер нельзя точно установить. В этом случае необходимо определить размер подлежащих взысканию сумм, исходя из принципа справедливости и соразмерности ответственности. Что это значит, покажет время...

Также в постановлении Пленума ВАС указаны ситуации, когда неразумность и/или недобросовестность действий директора считается доказанной!

Например, его действия будут недобросовестными, если он совершил сделку на заведомо невыгодных для юридического лица условиях или с заведомо неспособным исполнить обязательство лицом («фирмой-однодневкой» и т.п.).

Если в результате таких действий общество будет привлечено к налоговой или административной ответственности, понесенные убытки (=доначисленные суммы налогов, пени, штрафные санкции) могут быть взысканы с директора...

Интересный поворот событий, который уже нашел отражение в свежей судебной практике.

В частности, решением Арбитражного суда города Москвы от 25.09.2013 г. по делу № А40-56721/13 с директора компании взысканы убытки в размере нескольких миллионов рублей исходя из сумм доначисленных налогов по результатам выездной налоговой проверки. Основанием для доначисления явились доказанные случаи сотрудничества с недобросовестным контрагентом (оплата рекламно-информационных услуг). Суд указал:

- Директор, являясь профессионалом в своей области, не мог не знать, что указанные в договоре услуги не могут быть оказаны компанией без надлежащего опыта и персонала;
- Директор не проконтролировал исполнение договора (наличие отчетов и материалов по результатам оказания услуг), то есть не принял мер к своев-

ременному выявлению фиктивности исполнения договора.
При этом все доводы, приведенные налоговым органом в рамках налоговой проверки, также приняты судом как доказательства недобросовестности и неразумности действий директора.
Директор обязан соблюдать установленную в компании процедуру согласования договора (иное будет однозначно свидетельствовать о неразумности его действий), однако само по себе соблюдение этой процедуры и даже одобрение сделки Советом директоров не исключают ответственности директора в виде убытков. Как указал Высший Арбитражный Суд, директор должен самостоятельно действовать разумно в интересах юридического лица.
Однако, если решение или сделка были одобрены Советом директоров, его члены несут солидарную ответственность с директором.
Тут надо снова обратиться к положениям законов «Об ООО» и «Об АО», в которых в качестве ограничения ответственности членов Совета директоров и членов коллегиального исполнительного органа введена норма о том, что не несут ответственности те их члены, которые голосовали против решения, которое повлекло причинение обществу убытков, или не принимали участия в голосовании. Высший Арбитражный Суд уточняет, что такое «неучастие» должно быть добросовестным.
Это далеко не все положения этого Постановления Пленума ВАС РФ, однако уже нетрудно сделать вывод, что он может стать инструментом в борьбе с «неугодными» наемными директорами, одним из учредителей общества, назначенным на должность директора, а также инструментом давления на «номинальных» директоров в ходе налоговой проверки или расследования по уголовному делу об уклонении от уплаты налогов.
Учитывая, что постановление содержит рекомендации при рассмотрении такого рода дел анализировать положения устава компании и решений общего собрания участников (об утверждении приоритетных направлений деятельности, об утверждении стратегий и бизнес-планов), напоминает о рисковом характере предпринимательской деятельности, а также о соблюдении установленного порядка деятельности организации, необходимо уделить особое внимание формализации таких фактов.

Субсидиарная ответственность руководителей и учредителей должника

«Как банкрут? а дом-то, а лавки?»
комедия Островского А.Н.
«Свои люди - сочтемся»

Россия намерена повысить эффективность проведения процедуры банкротства, а именно сократить сроки и издержки на ее проведение, увеличить размер погашения требований кредиторов, усовершенствовать механизм привлечения к субсидиарной ответственности учредителей и руководителей должника. В связи с чем 24 июля 2014 г. постановлением Правительства № 138-р был утвержден План мероприятий («дорожная карта») «Совершенствование процедур несостоятельности (банкротства)».
Напомним, что в июне 2013 г. уже были внесены изменения в порядок привлечения к субсидиарной ответственности (1).

(1) Федеральный закон от 28.06.2013 N 134-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ в части противодействия незаконным финансовым операциям»

На основании внесенных поправок теперь доказывать отсутствие вины в совершении действий, приведших к несостоятельности (банкротству), прийдется учредителям и руководителям организации, вина которых предполагается.
Исходя из этого, собственникам бизнеса важно понимать, какие лица и при каких обстоятельствах на сегодняшний день могут быть привлечены к субсидиарной ответственности в случае недостаточности имущества банкротящейся организации.
Для начала определимся с кругом потенциально ответственных лиц. В 2009 и 2013 годах он был значительно расширен и в настоящее время включает в себя:
учредителей (участников);
руководителей организации;
доверительных управляющих акциями общества;
любых других физических лиц, формально-юридически не связанных с обществом, но фактически управляющих или осуществлявших управление обществом в течение двух лет до возбуждения процедуры банкротства.
На основании ст. 2 ФЗ «О банкротстве» можно говорить о том, что физическое лицо причастно к управлению банкротящейся организации, если оно имеет:
право давать обязательные для общества-должника указания;
возможность определять действия общества, в том числе путем принуждения его органов управления;
определяющее влияние на руководителя и иных членов органов управления должника.
Первым громким делом о привлечении к субсидиарной ответственности фактически контролирующего должника лица, формально не связанного с обществом, стало дело бывшего акционера и президента ОАО «Макси-Групп» Максимова Н.В. (2).

(2) Определение ВАС РФ от 29.04.2013 г. № ВАС-11134/12 по делу «Макси-Групп» № А60-1260/2009

Суды пришли к выводу о том, что именно господин Максимов является лицом, проводящим свою волю через ряд подконтрольных ему физических и юридических лиц, не являющихся полностью самостоятельными в управлении организациями-банкротами, поскольку:

общее собрание участников должника собиралось формально, участники - физические лица полномочия в своей воле и в своем интересе не осуществляли;

участники должника занимали руководящие должности в организациях, относящихся к группе компаний «Макси-Групп»;

директор организации-должника был номинальный;

пояснения сотрудников организации, копии материалов информационной системы подтвердили установление фактического контроля за деятельностью должника со стороны предпринимательской группы «Макси-Групп»;

Максимов Н.В. являлся основным акционером и президентом ОАО «Макси-Групп»;

все расчетные операции с использованием банковского счета Должника осуществлялись по распоряжению непосредственного подчиненного Максимова, который фактически выражал волю последнего.

Все это привело к возложению на господина Максимова вины и привлечении его к субсидиарной ответственности в размере 6, 3 млрд. рублей.

Еще одним интересным судебным решением в плане привлечения собственников бизнеса к субсидиарной ответственности, осуществляющих контроль через номинальных лиц, является постановление ФАС Московского округа от 22.07.2014 г. № Ф05-5377/13 по делу № А40-57914/2012. По данному делу к субсидиарной ответственности в размере 87 млн. рублей было привлечено лицо, вышедшее из состава участников должника непосредственно перед формированием задолженности и продолжающее контролировать должника через подставных лиц.

Исходя из этого, принятие решения о смене фактических руководителей и учредителей компании на номинальных из числа друзей, сотрудников и родственников не препятствует привлечению к субсидиарной ответственности собственников бизнеса и настоящих руководителей. Кроме того, нельзя упускать из внимания человеческий фактор - номинальные лица для того, чтобы обезопасить себя от привлечения к ответственности, скорее всего укажут на лицо, дающее им указание в отношении действий (сделок) должника. При этом решение собственников «бросить» компанию-должника также не поможет им уйти от ответственности, поскольку на этот случай предусмотрена упрощенная процедура признания отсутствующего должника банкротом.

Еще раз подчеркнем, что с 2013 г. действует презумпция виновности контролирующих должника лиц. В принципе, разумно, что именно учредители и/или руководители должника должны доказать отсутствие у них вины, добросовестность и разумность своих действий в интересах должника. Раньше привлечь к субсидиарной ответственности учредителей и руководителей должника было очень сложно, поскольку на практике кредиторам (уполномоченным органам) доказать наличие у ответственных лиц вины в доведении общества до банкротства практически невозможно (3). Таким образом, перераспределение бремени доказывания объясняется обеспечением защиты кредиторов как менее подготовленной стороны в деле о банкротстве.

(3) Постановление Шестого арбитражного апелляционного суда от 13.01.2014 г. № 06АП-6123/2013 по делу № А16-25/2011, постановление Первого арбитражного апелляционного суда от 08.04.2013 по делу № А43-33709/2008, постановление ФАС Волго-Вятского округа от 11.06.2013 г. по делу № А82-12345/2010
Теперь кредиторам и уполномоченному органу достаточно доказать:

- наличие вреда, причиненного имущественным правам кредиторов, т.е. невозможность погашения задолженности должника в полной мере;
- причинно-следственную связь между совершением или одобрением руководителем и (или) учредителем должника сделок и фактом причинения такого вреда (4), за исключением привлечения к субсидиарной ответственности руководителя должника при отсутствии (непредоставлении) документов бухгалтерского учета или искажение в них содержащейся информации. В таком случае достаточно установить наличие одного из вышеуказанных обстоятельств и не доказывать причинно-следственную связь (5).

(4) п. 22 совместного постановления Пленумов ВАС И ВС РФ от 01.07.1996 г. № 6/8 «О некоторых вопросов, связанных с применением ч. 1 ГК РФ»

(5) Постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 21.01.2014 г. по делу № А46-2746/2013
На сегодняшний день дел о привлечении учредителей и руководителей должника к субсидиарной ответственности без доказывания их вины по правилам, действующим с 30.06.2013 г., немного. В качестве примера такого дела можно привести Определение Арбитражного суда Еврейской автономной области от 22.07.2014 г. по делу № А16-1209/2013. В данном деле кредитору удалось взыскать с учредителя, одновременно являющегося директором должника, 4, 5 млн. рублей в порядке субсидиарной ответственности без доказывания его вины. Учредитель должника принял решение не участвовать в конкурсе на право аренды объектов коммунальной инфраструктуры от имени общества, на протяжении многих лет занимающегося теплоснабжением и водоснабжением,

заявив на участие в конкурсе новое общество с аналогичным наименованием. В результате, общество фактически прекратило свою деятельность, имея непогашенную задолженность по займу. Тем самым, учредитель должника привел своими действиями общество к банкротству, которого можно было избежать при участии должника в конкурсе.

Не остаются в стороне и налоговые органы. ФНС России как уполномоченным органом в целях обеспечения погашения задолженности по обязательным платежам перед Российской Федерацией на постоянной основе проводятся мероприятия по привлечению виновных в банкротстве лиц к субсидиарной ответственности либо через арбитражного управляющего, либо путем самостоятельной подачи заявления. В случае наличия у должника задолженности перед бюджетом налоговый орган всегда готовит к первому собранию кредиторов заключение о наличии (отсутствии) оснований для привлечения к субсидиарной ответственности (6).

(6) Приложение № 5 к Приказу ФНС России от 03.10.2012 г. № ММВ-7-8/663@ «Об утверждении Порядка разграничения полномочий уполномоченного органа по представлению интересов Российской Федерации как кредитора в деле о банкротстве и в процедурах, применяемых в деле о банкротстве, между центральным аппаратом и территориальными органами ФНС России»

Наиболее распространенными основаниями привлечения учредителей и руководителей должника к субсидиарной ответственности являются:

1) совершение сделок с недобросовестными контрагентами, приведшие к образованию задолженности у должника, перед бюджетом, которая не могла быть погашена по причине неосуществления обществом хозяйственной деятельности (7);

(7) Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 26.05.2014 г. по делу № А03-11273/2013, Постановление Восьмого Арбитражного апелляционного суда от 16.07.2014 г. по делу № А75-8669/2011; Постановление ФАС Северо-Западного округа от 11.02.2014 г. № А27-12668/2012

2) в случае нарушения руководителем должника обязанности по подаче в арбитражный суд заявления о признании должника банкротом на основании ст. 9 Закона о банкротстве (8).

(8) Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 26.08.2014 г. по делу № А40-112445/2011, Определение Арбитражного суда Саратовской области от 10.04.2014 г. по делу № А57-21501/2012

Типичный алгоритм инициирования налоговыми органами процедуры привлечения учредителей и руководителей должника к субсидиарной ответственности следующий:

- проведение выездной налоговой проверки, по результатам которой установлена недоимка по налогам;
- осуществление мер принудительного взыскания в порядке ст. 46, 47 НК РФ;
- возбуждение либо вхождение в процедуру банкротства в качестве кредитора;
- после признания должника банкротом привлечение учредителей или руководителей должника к субсидиарной ответственности.

Вероятность положительного рассмотрения заявления уполномоченного органа по указанным выше основаниям возрастает в случае, если законность решения налогового органа о доначислении налогов подтверждена судебным решением, в котором, например, установлен факт получения необоснованной налоговой выгоды в виде неправомерного отнесения сумм по сделкам с недобросовестными контрагентами на расходы и принятия вычетов по НДС.

Указанное решение имеет значение при рассмотрении заявления о привлечении к субсидиарной ответственности. При этом судами отклоняются доводы учредителей и руководителей о том, что совершение обществом налогового правонарушения является основанием для привлечения его к налоговой ответственности, и не может быть поводом для привлечения виновных лиц к субсидиарной ответственности (9).

(9) Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 26.05.2014 г. по делу № А03-11273/2013

Чтобы контролирующим должника лицам избежать привлечения их субсидиарной ответственности, необходимо:

- помнить, что сделки по выводу активов незадолго до процедуры банкротства увеличивают риск привлечения контролирующих должника лиц к субсидиарной ответственности;
- понимать, если сделки по выводу активов будут признаны недействительными, и все имущество по ним возвращено в конкурсную массу, то оснований для привлечения к субсидиарной ответственности нет(10). Если же не все имущество по недействительным сделкам было возвращено должнику, то кредиторы и уполномоченные органы вправе обратиться с заявлением о привлечении виновных лиц к субсидиарной ответственности. При этом решения судов, вступившие в силу, будут иметь преюдициальное значение при доказывании причинения вреда имущественным правам кредиторов действиями ответственных лиц;
- всегда продумывать деловую цель (экономическое обоснование) совершения реорганизации или сделок по отчуждению имущества должника, обоснование выбора контрагента, а также не пренебрегать оспариванием решений налоговых органов в суде. В тоже время важно не совершать операции по выводу активов напрямую с фирмами-однодневками, в противном случае

случае доказать добросовестность и разумность действий будет невозможно;
- в случае если заключенная должником сделка была явно невыгодной, пытаться обосновать то, что эта сделка была частью взаимосвязанных сделок с общей хозяйственной целью, по итогам которых предполагалось получение выгоды, или такая сделка была заключена для предотвращения еще большего ущерба компании (11).

(10) Постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 20.03.2014 г. по делу № А19-17125/2012

(11) Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 23.07.2014 г. по делу № А40-77441/2013, Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 24.07.2014 г. по делу № А07-7302/2011

Таким образом, мы видим, что комплексное изменение законодательства и судебной практики делает все более понятной процедуру погашения задолженности организации-банкрота, в том числе за счет имущества учредителей. Недаром, в ходе предпроверочного анализа кандидатов для проведения выездной налоговой проверки изучается имущество не только самой организации, но и учредителей, их родственников.

ЗАО как инструмент обеспечения скрытого владения бизнесом

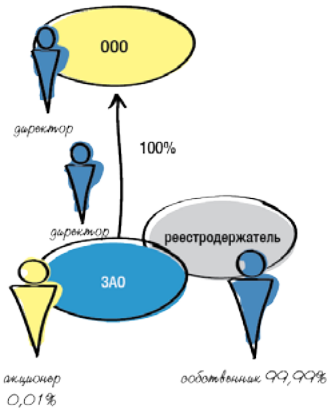
Акционерные общества с сентября 2014 года делятся на публичные (ПАО) и непубличные (АО). Вторые пришли на смену ЗАО, поэтому для удобства и исключения путаницы мы оставляем в данной статье прежнее обозначение (ЗАО) для непубличных АО.

Необходимость обеспечения скрытого владения компанией может возникать по разному ряду причин: устранение видимой взаимозависимости в группе компаний, обеспечение несвязанности бизнеса с его собственником и др.

В таких случаях может помочь использование такого инструмента как владение на 100% компанией закрытым акционерным обществом.

Такая организационно-правовая форма как закрытое акционерное общество в силу своих особенностей позволяет собственнику юридически закрепить за собой скрытое владение компанией.

Так, согласно изображенной схеме, единственным участником Общества станет закрытое акционерное общество, акционерами которого, в свою очередь, будут сам собственник на 99,99% и номинальное лицо на 0,01%.



Введение в состав участников ЗАО номинального лица связано с законодательно установленным запретом на то, чтобы единственным участником ООО было другое общество, также принадлежащее одному лицу (в соответствии с абзацем вторым п. 6 ст. 98 ГК РФ и абзацем вторым п. 2 ст. 7 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»).
При этом участие номинального лица именно в акционерном обществе не влияет на принятие ключевых решений общим собранием акционеров, поскольку при таком минимальном количестве голосующих акций возможность воспрепятствования управлению обществом собственником нулевая: максимальное число голосов, необходимое для принятия любых решений общего собрания составляет 3/4 от общего числа голосов акционеров (в том числе для решений о внесении изменений в устав, реорганизации, ликвидации общества).
Неоспоримыми преимуществами ЗАО в реализации модели скрытого владения являются следующие особенности:
В ЕГРЮЛ заносятся сведения только о первоначальных акционерах ЗАО. При отчуждении ими долей третьим лицам - сведения об изменении состава акционеров ЗАО отражаются только в реестре акционеров. Обязанности уведомления налоговых органов о соответствующих изменениях законодательством не предусмотрено.

Таким образом, при создании ЗАО первоначальным единственным акционером, сведения о котором поступят в налоговый орган при регистрации организации, может быть номинальное лицо, которое в последующем продаст 99,99 % акций реальному собственнику. При этом сведения о такой сделке общество обязано будет предоставить только держателю реестра владельцев акций.

Согласно Положению о ведении реестра владельцев именных ценных бумаг, запрашивать информацию об акционерах общества могут:

- сами акционеры;
- контролирующие органы (ФНС, правоохранительные органы, ФСФР...).

Положением установлен срок, в течение которого реестродержатель обязан предоставить соответствующие сведения контролирующим органам, составляющий 20 дней.

3. При этом ЗАО не обязано предоставлять информацию о перечне своих акционеров третьим лицам.
Таким образом, сделав единственным участником компании закрытое акционерное общество, есть возможность прийти к совпадению собственника в качестве фактического и юридического владельца общества, не показывая информацию об этом во вне.
При этом следует обратить внимание на следующие особенности владения в форме ЗАО:
Создание ЗАО связано с обязанностью регистрации выпуска акций, распределяемых акционерам, в ФСФР в течение 1 месяца с момента регистрации\реорганизации общества.

Самостоятельное ведение ЗАО реестра акционеров и обязательная отчетность в ФСФР/Ведение реестра самостоятельным реестродержателем:
При самостоятельном ведении реестра акционеров обществом ответственным за ведение реестра, хранение и ведение всех документов реестра в ЗАО является его единоличный исполнительный орган. При этом в случае самостоятельного ведения реестра ЗАО обязано в срок до 15 февраля сдавать в ФСФР ежегодную отчетность, отражающую сведения о проведенных с акциями операций, перечень размещенных ценных бумаг, информацию об обществе.
В отдельных случаях целесообразным будет привлечение стороннего регистратора, который по договору с обществом будет вести реестр акционеров.
Важно отметить, что выбор регистратора и заключение договора с ним относятся к исключительной компетенции общего собрания акционеров и не могут быть переданы на решение единоличному исполнительному органу общества - что исключает возможность внесения им каких-либо изменений в реестр акционеров. Учитывая при этом, что для принятия решения по данному вопросу требуется большинство голосов акционеров - его решение будет целиком зависеть от собственника.

К тому же дополнительной защитой для собственника является законодательно установленный запрет на совершение сделок с акциями, сведения о которых

содержатся в реестре акционеров, для лица, осуществляющего деятельность по ведению реестра владельцев ценных бумаг.
Таким образом, выбор в качестве формально владеющей компании – ЗАО, позволяет достаточно несложным образом скрыть реальных владельцев бизнеса, сохранив за ними фактический контроль и возможность принятия всех важных решений.

Ликвидация через суд: новый способ разрешения конфликта между собственниками бизнеса

Очень часто соотношение долей в компании 50/50 приводит к патовой ситуации. Положение тем более усугубляется, чем менее отношения между партнерами заранее юридически урегулированы. Главные заложники ситуации - компания, бизнес. Отсутствие единства во мнении может привести даже к рейдерскому захвату.

Свежий пример: в компании два собственника с долями 50/50. Один их них выполняет функцию директора, срок полномочий которого истекает в ближайшее время. Между партнерами случился личный конфликт, не связанный с бизнесом. Но теперь они даже видеть друг друга не могут, испытывая «такую личную неприязнь» (как в известном советском фильме), не то что попытаться принять решение о продлении полномочий директора или назначить нового. Более того, они стали посылать жалобы друг на друга во все возможные органы. Начались проверки, штрафы, уголовные дела. И эта ситуация оказалась крайне выгодна ... арендатору недвижимого имущества, принадлежащего компании! Поддерживая одного из собственников в споре, возможно даже уже неформально выкупив у него долю, у арендатора появился отличный шанс получить полный контроль над имуществом (у компании не будет лица, способного требовать выплату арендной платы или освобождения помещения, так как собственники не могут договориться ни о чем, в том числе не могут выбрать директора). При этом выход из общества Уставом не предусмотрен, а продавать свои доли никто никому не намерен.

Частым, но безрезультатным способом решить подобные ситуации становится обращение в суд с требованием о принудительном исключении участника из ООО.
Положительных решений крайне мало. При этом исключить равноправного участника в принципе маловероятно, поскольку по своей сути данный иск преследует цель не защитить общество, а разрешить корпоративный конфликт. Подобное дело в прошлом году дошло до ВС РФ, который сказал: «Действи-

тельной причиной обращения в суд с взаимными требованиями об исключении из общества является утрата участниками единой цели ... и желание за счет интересов другого участника разрешить внутрикорпоративный конфликт...

Когда уровень недоверия между равноправными участниками общества достигает критической отметки, целесообразно рассмотреть вопрос о ликвидации общества либо принятие одним из участников решения о выходе». Определение ВС РФ от 08.10.14 по делу №А06-2044/2013

В ситуации, когда выход невозможен по Уставу компании, либо один из участников не уверен, что сможет получить от компании действительную стоимость своей доли, решением может стать новинка Гражданского кодекса РФ, появившаяся в нем в сентябре 2014 года, а именно принудительная ликвидация компании через суд по иску одного из участников.

Так, суд обязал ликвидировать компанию в течение 6 месяцев и назначил ликвидатора, указав, что: «...корпоративный конфликт между акционерами, существующий в обществе на протяжении длительного времени, препятствует осуществлению обществом нормальной хозяйственной деятельности, отсутствие исполнительного органа общества, невозможность принятия акционерами каких-либо решений на общих собраниях акционеров, привел к тому, что начиная с 2008 года в судах рассматривалось и рассматривается по настоящее время в общей сложности не менее 177 корпоративных споров с участием акционеров и ЗАО, в том числе исков о взыскании убытков, по оспариванию сделок, по проведению и оспариванию решений общих собраний общества, о предоставлении документации общества акционерам и тому подобных». Постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 25.03.2015 №08АП-1027/2015 по делу №А46-12003/2014

Примечательно, что в качестве ликвидатора суд безоговорочно назначил то лицо, которое предложил истец, что, вероятно, было очень полезным для последнего.

Конечно, просто так суд заявленные требования не удовлетворит, необходимо представить исчерпывающие доказательства невозможности дальнейшего сотрудничества (Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 24.04.2015 №09АП-12802/2015 по делу №А40-168939/14).

С одной стороны, это неплохой способ решения корпоративного конфликта, в том числе потому что:

- в сравнении с выходом из ООО шансы получить действительную стоимость своей доли выше: все получат то, что им причитается по итогам процедуры;
- собственники будут поставлены в условия необходимости выбора: либо продолжаем работать и пытаемся договариваться, либо расходимся, прекращая

бизнес. Отмалчиваться уже не получится.

С другой стороны, неизбежно возникают вопросы:

- в случае ликвидации компании и передачи собственникам ее, например, недвижимого имущества, каков будет механизм его использования? Получив его в долевую собственность, собственники все равно будут вынуждены договариваться и/или конфликтовать;
- если же в процедуре ликвидации проявятся формальные признаки банкротства, то велика вероятность, что оба останутся у разбитого корыта, в то время как вместе и не конфликтуя могли бы спокойно преодолеть финансовую нестабильность.

Кроме того, угроза обращения в суд с требованием о ликвидации может быть использована и как инструмент давления в корпоративном шантаже, когда один участник хочет подороже продать свою долю партнеру, не желающему прекращать деятельность компании. Так это или нет, покажет практика.

Корпоративный договор: и все-таки он живой

В Семнадцатом арбитражном апелляционном суде устояло одно очень примечательное решение Арбитражного суда Свердловской области, мимо которого мы просто не могли пройти (Дело А60-12804/2015, Постановление от 22 сентября 2015 года).

Касается оно правомерности заключения участниками ООО договора об осуществлении прав участников Общества (он же Корпоративный договор), в соответствии с которым фактическое управление компанией сосредоточено только у одного из ее участников.

Теперь по порядку. В 2012 году четыре участника компании, владеющей землей и объектом, подлежащим реконструкции с соответствующим разрешением, Я., Л., Б.Ю. и Б.Г., (соответственно, 25%, 50%, 12,5%, 12,5%), заключили Договор об осуществлении прав участников Общества, по условиям которого все они обязались голосовать таким же образом, как и Л., владеющий 50%, по следующим вопросам:

- определение основных направлений деятельности общества;
- изменение устава общества, в том числе изменение размера уставного капитала (за исключением некоторых положений);
- образование исполнительных органов общества и досрочное прекращение полномочий, а также принятие решения о передаче полномочий единоличного исполнительного органа общества управляющему, утверждение такого управляющего и условий договора с ним;
- избрание и досрочное прекращение полномочий ревизионной комиссии (ре-

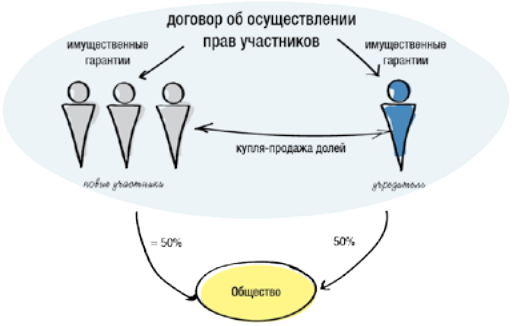
визора) общества;
- утверждение годовых отчетов и годовых бухгалтерских балансов;
- принятие решения о распределении чистой прибыли общества между участниками общества;
- утверждение (принятие) документов, регулирующих внутреннюю деятельность общества (внутренних документов общества);
- принятие решения о размещении обществом облигаций и иных эмиссионных ценных бумаг;
- назначение аудиторской проверки, утверждение аудитора и определение размера оплаты его услуг;
- принятие решения о реорганизации или ликвидации общества;
- назначение ликвидационной комиссии и утверждение ликвидационных балансов.

Очевидно, что при таких формулировках полнота власти всего общего собрания участников оказалась в руках у Л., который, стоит справедливо заметить, к тому же был изначально единственным учредителем компании.

По прошествии некоторого времени участник Я. (доля 25%) обратился в суд с иском о признании этих (и не только) положений корпоративного договора недействительными на том основании, что эти договоренности противоречат общим положениям Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью», а именно «ограничивают его права как собственника на распоряжение своей собственностью, так и как участника общества принимать участие в управлении делами общества по своему усмотрению». Эти положения может быть и противоречат общим статьям закона, однако полностью соответствуют его специальной норме - п. 3 ст. 8, в силу которой и был заключен этот договор. Именно так и решил суд, изучив при этом и обстоятельства приобретения долей и заключения Договора, и отсутствие для Я. каких-либо ограничений возможности повлиять на его содержание. Что примечательно, оставшиеся участники пояснили, что без этих оспариваемых положений договор бы в принципе не был заключен. Кроме того, изначально обязательным условием вхождения в состав участников было ограничение их в правах и установление дополнительных обязанностей.

Справедливости ради отметим, что договор вовсе не однобок как то могло показаться. Интересы миноритарных участников обеспечены следующим условием: в случае принятия участниками общества решения об отчуждении находящихся в собственности общества нежилого здания и земельного участка, расположенных в центре Екатеринбурга, миноритарии продают свои доли Л. по заранее установленной в уставе цене.

При таких условиях очевидно, что этим договором опытные предприниматели (как опять же следует из фабулы спора) заранее зафиксировали свои догово-



ренности и обеспечили взаимное удовлетворение своих интересов: как инвесторов, с одной стороны, и как управляющего проектом и основным собственником компании - с другой.
Принятое решение не только в очередной раз наглядно демонстрирует поддержку условий корпоративного договора в судах, но вселяет уверенность в правомерность фиксации любых правил игры, которые конкретные собственники (партнеры, инвесторы) самостоятельно для себя установили в обход стандартным положениям закона.

Суд на перепутье: взыскание убытков компании с ее директора - новинки практики

После выхода в свет Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 г. № 62 (далее - постановление № 62) в судебной практике появился новый тренд - взыскание с Директора убытков в виде налоговых доначислений в случае привлечения Общества к налоговой ответственности.
Компании после смены единоличного исполнительного органа стали обращаться в суд с регрессными требованиями о переложении на Директора (как правило, уже бывшего) начисленных недоимок по налогам, пени и штрафам. И по правде говоря, поначалу ситуация для Директоров казалась безнадежной. Ведь постановлением № 62 предусмотрена презумпция недобросовестности и неразумности действий Директора. В результате, он должен сам доказать свою невиновность. Большинство судов склонялось в пользу обществ и взыскивало с директоров миллионные убытки в полном объеме. Это, в свою очередь, стало элементом корпоративного шантажа и давления на «номинальных» директоров в ходе налоговой проверки.

Анализ свежей судебной практики уже не позволяет сделать столь однозначных пессимистичных выводов для бывших руководителей. Взыскание убытков с Директоров в полном объеме возможно далеко не всегда и зависит от конкретных обстоятельств дела.

Можно выделить две типичных ситуации, в которых решение судов будет существенно различаться:
I. Недоимка по налогам, пени и штраф доначислены Обществу в спорной ситуации, когда факт совершения Обществом налогового правонарушения не очевиден. Например, когда складывалась неоднозначная судебная практика по поводу учета доходов, расходов, финансовых операций для целей налогообложения или момента возникновения права на вычет НДС по конкретным операциям.
В этом случае взыскать с Директора понесенные Обществом убытки скорее всего не удастся, поскольку согласно п. 4 Постановления № 62:
Директор может подтвердить добросовестность и разумность своих действий путем представления доказательств неочевидности квалификации действий Общества правонарушением на момент их совершения. Например, отсутствие единообразия в практике применения налогового законодательства не позволяет сделать однозначный вывод о неправомерности действий Общества.
В качестве примера такой ситуации можно привести дело № А40-166191/2014, суть которого заключалась в следующем:
Общество пыталось взыскать с Директора убытки в виде сумм НДС по строительным работам, в вычете и возмещении которых отказано налоговыми органами по причине пропуска 3-х-летнего срока на их предъявление, и начисленных пени. С позиции налоговиков, НДС к вычету по строительным работам нужно было принимать по мере подписания счетов фактур, актов выполненных работ КС-2 и КС-3.

По мнению Общества, убытки возникли из-за незнания Директором положений налогового законодательства, ограничивающих срок предъявления НДС к вычету тремя годами, непринятием им должных мер по организации ведения налогового учета.
Директор, в свою очередь, доказывая свою невиновность, ссылался на то, что действовал правомерно, руководствуясь письмами Минфина РФ. Согласно им НДС к вычету может быть предъявлен только после ввода построенного объекта в эксплуатацию, а не по мере подписания КС-2 и КС-3. В подтверждение этого Директор предоставил судебную практику по аналогичному вопросу с участием налогового органа, в котором он состоит на учете, а также других регионов.
Исходя из этого, суд посчитал допущенные Обществом налоговые правонарушения не однозначными и не очевидными, и признал наличие в данном случае

правовой неопределенности по моменту возникновения у Общества права на вычет НДС.

В результате, суд отказал в удовлетворении требований Общества в полном объеме, не усмотрев в действиях директора недобросовестности и неразумности. Кроме того, суды постановили, что нельзя взыскать пени, начисленные на налоговую недоимку за тот период, когда должность директора общества занимало уже другое лицо. Они обосновали это тем, что бывший директор уже не мог влиять на принятия решения о погашении налоговой недоимки, на которую начислялись пени.

II. Классическая ситуация - Недоимка по налогам, пени и штраф доначислены Обществу при выявлении налоговым органом фиктивных сделок с фирмами-однодневками.
В таких условиях недобросовестность Директора считается доказанной, и даже последующее одобрение сделки Советом директоров или общим собранием участников не снимает самостоятельной ответственности с Директора (пп. 5 п. 2 и п. 7 Постановления № 62).
Директору грозит возмещение причиненных убытков. Однако в отношении размера таких убытков мнения судов разделились, а именно: стала встречаться такая позиция:
Исходя из смысла понятия недоимки по налогам, отнесение суммы налоговой недоимки к убыткам общества являются ошибочными.
Сумма налоговой недоимки по своей правовой природе не относится к штрафным санкциям, а является суммой обязательного налогового платежа просроченного к оплате, но подлежащего в любом случае оплате налогоплательщиком.
Таким образом, при наличии допущенных налогоплательщиком нарушений по уплате обязательных платежей ответственность несет хозяйствующий субъект, без права отнесения вины на единоличный исполнительный орган общества.
Например, решение Арбитражного суда г. Москвы от 23.01.2015 г. по делу № А40-166191/2014

Это существенно снижает негативные последствия для директора. Один из последних примеров применения этой позиции по делам о недобросовестных контрагентах - решение Арбитражного суда Ставропольского края от 07.04.2015 г. по делу № А63-4455/2013, оставленное без изменения постановлением 16-го ААС от 22.07.2015 г.
Обстоятельства дела заключались в следующем. По результатам налоговой проверки Обществу был доначислен НДС в размере 8, 3 млн. руб., пени на сумму 2, 6 млн. руб. и штраф в размере 100 000 руб. по сделке с фирмой-однодневн-

кой. Общество пыталось взыскать с директора причиненные сделкой убытки в полном объеме.

Суд признал, что директор не проявил должную осмотрительность при выборе контрагента, действовал неразумно при заключении сделки с однодневкой и тем самым причинил ущерб Обществу. Несмотря на это, судом взыскано с Директора только пени и штраф на общую сумму 2, 7 млн. руб. и отказано в отнесении на него сумм доначисленной недоимки по НДС.
Свое решение суд первой инстанции обосновал тем, что обязанность по доначислению НДС не может быть возложена на директора, поскольку предусмотрена действующим налоговым законодательством и не зависит от действий (бездействия) руководителя организации.

Но в судебной практике встречается и «традиционный» подход взыскания всей суммы убытков - недоимки по налогам, пени и штрафа за сделки с фирмами - «однодневками». Например, постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 13.04.2015 г. по делу № А33-5110/2014.

В данном деле Общество взыскало с бывшего руководителя убытки на сумму 17 млн. руб., вызванных налоговыми доначислениями по договорам поставки с фирмами-однодневками. Суд признал, что директор действовал неразумно без должной осмотрительности при выборе контрагента, не проверил личность и полномочия лица, подписавшего за директора поставщика договоры поставки, а также наличие у поставщиков трудовых, транспортных и иных ресурсов для осуществления поставки.
ФАС Восточно-сибирского округа удовлетворил требования Общества о взыскании убытков с Директора в полном объеме, признав не обоснованными следующие доводы последнего:

- Директор поручал совершение действий по проверке контрагентов департаменту безопасности материнской компании. Данный довод Директора не был подтвержден документально. Согласно положению о департаменте безопасности он не осуществлял проверку контрагентов дочерних и зависимых обществ;
- Обязанность по проверке контрагентов была возложена на заместителя директора по продажам, юрисконсульта и консультанта службы-заказчика. Однако исследование их должностных обязанностей показало, что они не были уполномочены на проверку контрагентов.

Суд пришел к выводу, что Директор не делегировал кому-то свои обязанности по подбору контрагентов и подписанию с ними договоров, а также материнская компания не участвовала в процедуре одобрения закупа. Но даже при наличии

указанных фактов, это не снимало бы ответственности с Директора.
При этом суд посчитал ошибочным довод Директора о том, что недоимка по НДС по своей природе не является убытками и не может быть взыскана с Директора.

Из проведенного анализа видно, что Директор Общества не всегда должен возмещать Обществу убытки в полном объеме в случае привлечения Общества к налоговой ответственности.

Если налоговые претензии касались неправильного ведения Обществом налогового учета и отражения финансовых операций, Директор может полностью избежать ответственности в виде возмещения убытков Обществу, доказав отсутствие единообразной практики применения налогового законодательства по вопросу налогообложения.
В ситуации выявления налоговыми-органами фирм-однодневок Директор безоговорочно несет ответственность перед Обществом за причинные ему убытки в виде пени и штрафа. Однако возможность отнесения на Директора убытков в полном объеме, включая недоимку по налогам, зависит от усмотрения суда. Единообразных подходов не сложилось.

Исключение нерадивого участника из Общества: основания и перспективы

Любой бизнес, где есть несколько участников (акционеров), не застрахован от возникновения острых конфликтных ситуаций и корпоративных споров. В частности, один из участников может начать выступать против принятия управленческих решений, одобрения крупных сделок либо перестать проявлять какой-либо интерес к делам Общества (ООО, непубличное АО). Участник Общества, будучи директором, может начать злоупотреблять своим положением и действовать в противовес интересам Общества и другим участникам в угоду своим личным интересам. Все перечисленные действия приводят к невозможности дальнейшего совместного ведения бизнеса, роста и развития компаний и требуют принятия крайних мер по их разрешению.

Одной из таких крайних мер, направленных на защиту добросовестных собственников бизнеса и на продолжение нормальной деятельности компаний, является исключение в судебном порядке из Общества участника, который:

- своими действиями (бездействием) причинил существенный вред Обществу;
- либо иным образом существенно затрудняет деятельность Общества (делает ее невозможной) и достижение целей, ради которых Общество создавалось, в том числе грубо нарушая свои обязанности, предусмотренные законом или Уставом Общества (1).

(1) ст. 10 ФЗ «Об ООО» и ст 67 ГК РФ в ред. ФЗ от 05.05.2014 г. № 99-ФЗ.

Правом исключения участников из Общества обладают участники Общества, владеющие сами или в совокупности не менее 10% долей в уставном капитале Общества. Отказ или ограничение этого права ничтожны (ст. 67 ГК РФ). Несмотря на то, что возможность исключения участника из Общества далеко не новая, вопросы, связанные с определением оснований исключения участников из Общества, всегда вызывали большие трудности. Ведь само по себе наличие корпоративного конфликта между участниками Общества, существующие разногласия по вопросам управления Общества не могут выступить основаниями для исключения нерадивого участника из Общества. Основания, позволяющие исключить участника из Общества, должны носить объективный характер. Персональное видение одного из участников Общества по порядку осуществления хозяйственной деятельности Общества не может служить поводом для исключения участника из Общества (2).

(2) Определение Верховного суда РФ от 24.01.2016 г, № 305-ЭС15-19771 по делу № А40-123969/2013.
Так, в случае наличия у участников равного количества долей (50/50%) и невозможности ими согласовать друг с другом решение по вопросам деятельности Общества, конфликт между ними не может быть разрешен посредством исключения одного из них из Общества (3). В такой ситуации шансы исключить другого участника из Общества маловероятны.

(3) Определение ВС РФ от 08.10.2014 г. № 306-ЭС14-14 по делу № А06-2044/2013 от 08.10.2014 г.; Решение Арбитражного суда Камчатского края от 09.03.2016 г. по делу № А24-5047/2015; Постановление Арбитражного суда Московского округа от 11.12.2014 по делу № А41-26270/14.

Это подтверждается позицией Верховного суда РФ, высказанной в его Определении № 306-ЭС14-14 по делу № А06-2044/2013 от 08.10.2014 г.:
Наличие равного количество долей у участников общества увеличивает риск возникновения ситуации невозможности принятия решения по вопросам деятельности Общества.
Действительной причиной обращения в суд с требованием об исключении участника из Общества не может быть утрата участниками единой цели при ведении совместной деятельности и желание за счет интересов другого участника разрешить внутрикорпоративный конфликт.
В ситуации, когда уровень недоверия между участниками с равными долями достигает критической отметки, при этом позиция ни одного из них не является заведомо неправомерной, участникам целесообразно рассмотреть вопрос о возможности продолжения корпоративных отношений и принять решение либо о ликвидации общества, либо о выходе из Общества одного из участников с вытекающими из этого правовыми последствиями.
Арбитражные суды при рассмотрении аналогичных споров вслед за позицией Верховного суда придерживаются такого же подхода, указывая, что действующим законодательством предусмотрено право участника выйти из общества и получить действительную стоимость своей доли в случае, если он считает, что другой участник, имеющий равную долю, блокирует деятельность Общества (4). Кроме того, суды считают, что участники Общества должны были изначально самостоятельно определить в Уставе механизм принятия решений при несогласии одного участника с позицией другого (5).

(4) Решение Арбитражного суда Камчатского края от 09.03.2016 г. по делу № А24-5047/2015; Постановление Арбитражного суда Московского округа от 11.12.2014 по делу № А41-26270/14

(5) Решение Арбитражного суда Камчатского края от 09.03.2016 г. по делу № А24-5047/2015
Однако на сегодняшний день в судебной практике уже сложились определенные подходы и к определению оснований для исключения участников из Общества. Свою лепту в понимание данного вопроса внес Президиум ВАС РФ в Информационном письме от 24.05.2012 г. № 151 (6) и Президиум Верховного суда РФ в п. 35 Постановления от 23.07.2015 г. № 25 «О применении судами некоторых положений раздела 1 части 1 ГК РФ» (далее - Постановление ВС РФ № 25).

(6) Информационное письмо Президиума ВАС РФ № 151 от 24.05.2012 г. «Обзор практики рассмотрения арбитражными судами споров, связанных с исключением участника из ООО» (далее- письмо Президиума ВАС РФ № 151)
На основании подходов ВАС РФ и ВС РФ и свежей судебной практике рассмотрим по порядку, что может послужить основаниями и какие нужно соблюсти условия для исключения участника из Общества:
I. Систематическое уклонение (более двух раз) без уважительных причин от участия в общем собрании участников Общества (7).

(7) абз. 2 п. 35 Постановления ВС Рф № 25
Исключить участника из Общества по этому основанию можно только при одновременном соблюдении следующих условий:
1) Истцу нужно доказать хозяйственную необходимость для Общества принимаемых на общем собрании решений. Непринятие таких решений должно причинять существенный вред Обществу и (или) в результате этого его деятельность должна стать невозможной (существенно затрудниться) (8).

(8) абз. 2 п. 35 Постановление ВС РФ № 25
Представим такую ситуацию. Участник Общества неоднократно уклоняется от участия в общем собрании, посвященному одобрению кредита или договора займа в крупном размере и предоставлению кредитору в залог недвижимого имущества Общества. При этом Общество нуждается в заемном финансировании для осуществления производственной деятельности, реализации строительного проекта или покрытия кассового разрыва. Но из-за игнорирования участником Общества участия в собрании, решения по таким значимым вопросам не могут быть приняты, так как требуют единогласного голосования по Уставу Общества. В результате Общество вынуждено приостановить деятельность и нести убытки. В такой ситуации есть все основания для исключения участника из Общества. Часто участникам Общества не удается доказать в суде хозяйственную необхо-

димость (значимость) выносимых на обсуждение общего собрания решений и наступления для Общества негативных последствий вследствие их непринятия. В частности, в Решении Арбитражного суда Самарской области от 29.01.2016 г. по делу № А55-25524/2015 участнику Общества не удалось доказать суду хозяйственную необходимость одобрения крупной сделки по покупке оборудования и утверждения новой редакции Устава Общества в связи со сменой местонахождения Общества, которые не были приняты из-за неявки участника, и возникновение существенного затруднения деятельности Общества вследствие их непринятия.

2) Наличие причинно-следственной связи между уклонением участника Общества от участия в собрании и непринятием хозяйственного решения общим собранием участников. Важно, чтобы без голоса отсутствующего участника решение не могло быть принято. Общество из-за систематической неявки участника должно быть лишено возможности принять значимые хозяйственные решения, в частности, по вопросам, требующим единогласия его участников. При это не имеет значения, вытекает ли требование об единогласном принятии решения из самого Закона «Об ООО» (как для принятия решений о реорганизации или ликвидации Общества) либо установлено в Уставе Общества (например, для одобрения крупных сделок или избрания единоличного исполнительного органа).
3) Должно быть доказано соблюдение процедуры проведения общего собрания, в том числе надлежащего извещения участника о дате, времени и месте проведения собрания (9). В противном случае, исключаемый участник может просто сослаться на то, что он не был осведомлен о проводимом собрании участников или ему не выслали повестку дня и документы для ознакомления. И тогда суд откажет в удовлетворении иска по этому формальному основанию.

(9) п. 8 Информационного письма Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 24.05.2012г. № 151 «Обзор практики рассмотрения арбитражными судами споров, связанных с исключением участника из ООО» Так, например, Восьмой арбитражный апелляционный суд в своем постановлении от 16.02.2016 г. по делу № А81-3603/2015 отказал в исключении участников из Общества, проживающих в разных городах, в том числе, на том основании, что в отношении одного из трех собраний, на которые не явились участники, уведомление о нем было направлено менее чем за 30 дней до его проведения. В результате этого суд не усмотрел вины участников в неявке на собрание. При этом суд указал, что неявка участников на два собрания не свидетельствует о систематическом нарушении, поскольку систематичность - это более двух нарушений. II. Совершение участником действий, заведомо противоречащих интере-

сам Общества, в том числе при выполнении функций директора (10)

(10) п. 35 Постановления ВС РФ № 25; п. 2 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 24.05.2012 Г. № 151

Президиум ВС РФ в своем Постановлении № 25 от 23.07.2015 г. приводит следующие примеры действий участника, противоречащих интересам Общества:

- причинение значительного ущерба имуществу Общества;
- недобросовестное совершение сделки в ущерб интересам Общества;
- экономически необоснованное увольнение всех работников;
- нарушение запрета на осуществление самостоятельной конкурирующей деятельности, аналогичной деятельности Общества;
- голосование за одобрение заведомо убыточной сделки.

Так же как и по первому основанию, такие недобросовестные и неразумные действия участника Общества должны причинить существенный вред Обществу и (или) сделать невозможной (чрезмерно затруднительной) деятельность Общества.

На практике исключение участника из Общества по этому основанию не составляет труда, если ранее действия Участника Общества были признаны судом неправомерными, а заключенные им сделки в ущерб интересам Общества признаны недействительными (11). В таком случае истцу уже нет необходимости заново доказывать недобросовестность и неразумность действий исключаемого участника и наступление негативных последствий для Общества.

(11) Определение ВС РФ от 29.02.2016 г. по делу № А40-156095/2014 об отказе в передаче кассационной жалобы на рассмотрение; решение АС Московской области от 29.01.2016 г. по делу № А41-94584/2015; постановление ФАС Московского округа от 13.03.2014 г. по делу № А41-14761/2013

В качестве примера исключения участника Общества по этому основанию можно привести решение АС Московской области от 29.01.2016 г. по делу № А41-94584/2015 и постановление ФАС Московского округа от 13.03.2014 г. по делу № А41-14761/2013.

В первом упомянутом деле № А41-94584/2015 участник Общества с 85 %-й долей участия обратился с иском об исключении из Общества участника с 15 %-й долей. Исключаемый участник ранее был признан судом виновным в мошенничестве по ч. 4 ст. 159 УК РФ. Его мошеннические действия выражались в заключении от имени Общества сделок купли-продажи недвижимости на сумму 38,5 млн рублей задним числом без одобрения общего собрания участников в период, когда он уже не являлся генеральным директором общества и единственным участником Общества. Указанные договоры в другом судебном процессе были признаны недействительными.

Суд удовлетворил исковые требования и признал, что исключаемый участник Общества своими преступными действиями грубо нарушил правила корпоративного поведения и обязанности по ведению совместной деятельности. Неправомерное отчуждение недвижимости существенно затруднило деятельность Общества и привело к негативным последствиям как для участника Общества, так и для самого Общества.
Во втором деле № А41-14761/2013 исключаемый участник Общества, владеющий долей 25%, будучи директором Общества, реализовал недвижимое имущество Общества по заниженной цене. Тем самым он нарушил имущественные права остальных участников и причинил ущерб Обществу, сделав невозможным получение Обществом прибыли. В тот период единственным доходом Общества являлась сдача в аренду отчужденной по договору недвижимости. Вступившими до этого в силу судебными актами договор купли-продажи недвижимости был признан недействительным, а действия участника Общества, являвшегося одновременно директором, неправомерными. На основании этого ФАС Московского округа отменил решения нижестоящих судов об отказе в удовлетворении исковых требований и исключил участника из Общества.

Таким образом, недобросовестные и неразумные действия участника Общества, совершенные им при исполнении обязанностей директора Общества, могут стать основанием для исключения участника из Общества. Суды при этом не принимают во внимание доводы исключаемого участника о необходимости разграничения гражданско-правовых статусов участника Общества и директора Общества (12). Важно при этом понимать, что при исключении участника из Общества, являющегося также директором, автоматически не происходит одновременного прекращения полномочий его в качестве единоличного исполнительного органа. До снятия его с должности директора в установленном Уставом Общества, ФЗ «Об ООО» и ТК РФ порядке он будет продолжать свою деятельность.

(12) Постановление ФАС Московского округа от 13.03.2014 г. по делу № А41-14761/2013
Также важно понимать финансово-правовые последствия такого исключения. После принятия судом положительного решения об исключении участника из Общества, доля исключенного участника переходит к Обществу. При этом Общество обязано выплатить исключенному участнику действительную стоимость доли, определяемую на основании бухгалтерского баланса Общества на последнюю отчетную дату, предшествующую исключению участника из Общества. Действительная стоимость доли должна быть выплачена исключенному участнику в течение года с момента вступления решения суда в законную силу.

(п. 4 ст. 23 Закона «Об ООО»). В Уставе Общества нельзя увеличить срок для выплаты действительной стоимости доли исключенному участнику, его можно только уменьшить (п. 8 ст. 23 ФЗ «Об ООО»).

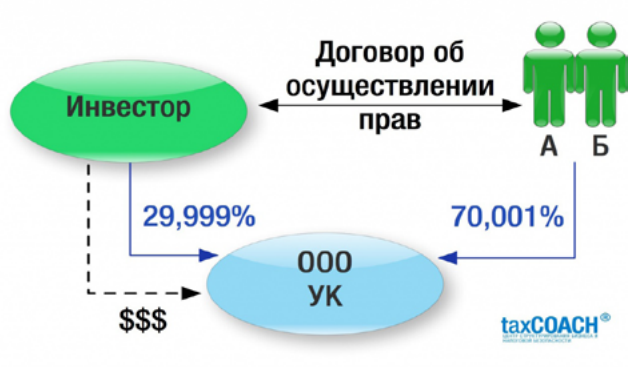
Без вины виноватые: взыскание неустойки из-за неоднозначности корпоративного договора

Мы неусыпно следим за общероссийской практикой применения соглашений и договоров, регулирующих отношения между собственниками бизнеса, инвесторами и партнерами (Нестандартные способы регулирования отношений между собственниками бизнеса: практические примеры). Положительные судебные решения в разы повышают ценность этих инструментов российского права, что в условиях деофшоризации, роста запросов на юридическое регулирование «пацанских» договоренностей с партнерами и, конечно же, ежегодного роста корпоративных споров, переоценить невозможно.
Если два года назад мы радовались признанию приоритета условий договора об осуществлении прав участников над общими нормами законодательства, то сегодня предлагаем разделить нашу радость по вопросу возможности взыскания неустойки за неисполнение условий корпоративного соглашения в полном объеме, в частности - в размере 5 млн рублей. Именно такой размер неустойки установили для себя стороны одного инвестиционного проекта (дело № А45-12277/2015, постановление апелляции от 1 марта 2016 года).

Однако внимание мы обратили на спор не ради ехидства над чужими перепитиями. Спора можно было бы избежать, если бы Стороны заранее продумали, как они этот договор будут исполнять.

Итак, по порядку. Участники этого нового судебного спора те самые, которым суд ранее указал на приоритет норм договора об осуществлении прав участников над общими положениями законов (см - Лед тронулся: суды стали признавать договор об осуществлении прав участников в ООО). За несколько лет, видимо, им так и не удалось мирно урегулировать свои разногласия.

Первоначально по условиям договоренностей инвестор (Региональный венчурный фонд) и два получателя инвестиций становились участниками одного ООО. Общество получило инвестиции в виде вклада в уставный капитал.



Далее ООО должно было быть присоединено к ЗАО, которое владело объектами интеллектуальной собственности и которое принадлежало на 100% физическим лицам - основателям бизнеса. Это был уже их вклад в совместный проект.

В результате все трое должны были стать акционерами ЗАО с деньгами и интеллектуальной собственностью.
По условиям договоренностей Инвестор при выходе из проекта должен был продать акции ЗАО двум оставшимся акционерам, когда компания будет достаточно капитализирована. Стать акционером ЗАО и было целью Инвестора.
Почему возникло решение первоначально объединиться на уровне ООО не совсем понятно, хотя, если судить по поведению физических лиц - фактических получателей инвестиций, такое положение дел позволило им и деньги получить, и инвестора в итоге в ключевую свою компанию (ЗАО) не включать.



Но что-то на этапе реализации проекта пошло не так: основатели бизнеса никак не хотели принимать решение о реорганизации Общества. Тогда они и предпри-

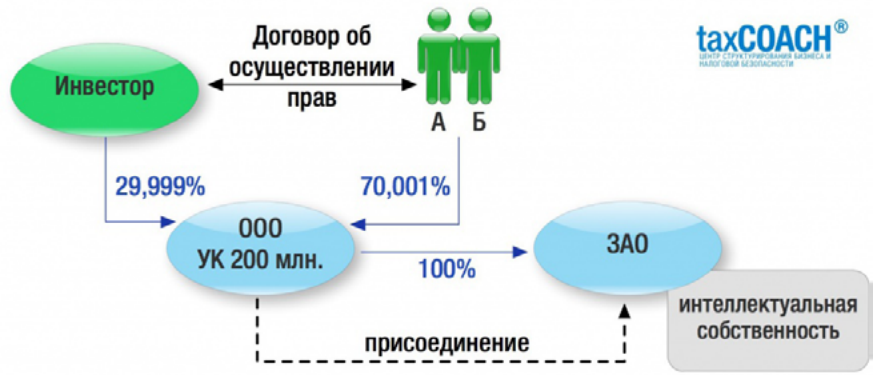
няли попытку признать договор об осуществлении прав участниками недействительным, провалившуюся во всех трех судебных инстанциях.

Обстоятельства первого дела №А45-1845/2013: между тремя собственниками Общества был заключен Договор участников, по условиям которого они договорились:

- солидарно голосовать «ЗА» по вопросам преобразования общества в ЗАО, присоединения его к другому акционерному обществу, избрания Генерального директора, Совета директоров и Правления. При этом в качестве членов Правления заранее определены должности подлежащих включению в него лиц: «В состав Правления должны входить три человека - генеральный директор Общества, член Правления с функциями директора по науке и член Правления с функциями директора по финансам и стратегии»;
- солидарно голосовать «ЗА» по вопросу передачи функции бухгалтерского учета специализированной профессиональной организации, а также внесении некоторых изменений в Устав Общества;
- после преобразования Общества в ЗАО стороны обязуются подписать изменения и дополнения к Договору участников, приводящие его в соответствие с новой организационно-правовой формой Общества;
- извещать своих контрагентов-третьих лиц о том, что они связаны акционерным соглашением (формулировка договора - прим. автора) и о возможных правовых.

К новому спору по обстоятельствам дела акционеры ЗАО все-таки передали его акции в качестве увеличения уставного капитала ООО.

Однако о реорганизации ООО (преобразовании в акционерное общество и присоединении к ЗАО) участники-физические лица все равно отказывались принять соответствующее решение, даже несмотря на то, что по условиям договора они обязаны были это сделать. И их тоже можно понять, ведь за формулировкой «проголосовать «ЗА» реорганизацию» не стоит более ничего: а какой будет устав акционерного общества с учетом разных положений законодательства об ООО и АО и отсутствии возможности копирования устава ООО, какая величина уставного капитала и номинальная стоимость акции. Вопросы не праздные, учитывая дальнейшее присоединение к существующему ЗАО и необходимость конвертации долей там. Ни одна сторона не хотела потерять свои позиции, подойдя к окончанию процедуры присоединения.



Тем не менее, непринятие решения о реорганизации легло в основу нового иска Инвестора о взыскании с физических лиц неустойки за нарушение условий Договора об осуществлении прав участников, в размере, напомним - 5 млн рублей. Первая инстанция признала факт нарушения условий договора и наступления обстоятельств для ответственности в виде неустойки, однако, руководствуясь ст. 333 ГК РФ, снизила размер неустойки до 50 000 рублей с каждого. Апелляционная инстанция эту ситуацию поправила, указав, во-первых, что поскольку субъектами отношений являются лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность, снизить размер неустойки можно только в исключительном случае.

... Отношения, связанные с участием ответчиков в акционерном обществе, являются экономическими. Несмотря на то, что ответчики являются физическими лицами, данные отношения не связаны с их деятельностью, как граждан, и с личным потреблением, направлены на извлечение прибыли. Соответственно на указанных лиц распространяются правила пункта 2 статьи 333 Гражданского кодекса Российской Федерации, как на участников экономических отношений...

Во-вторых, устанавливая такой размер неустойки при заключении договора, стороны оценивали его размер соответствующим последствиям нарушений обязательств. Доказательств обратного суду не представлено.
... Доказательств того, что сторонами соглашения предпринимались какие-либо меры для изменения размера штрафа, невозможности влиять на содержание условий договора при его заключении, в материалы дела не представлено...

«При изложенных обстоятельствах презюмируется, что мера ответственности,

предусмотренная договором, является соразмерной последствиям нарушения обязательства».

Однако не все так просто и однозначно с этим делом!

С одной стороны, взыскание неустойки в таком значительном размере должно заставить одну из сторон исполнить принятые на себя обязательства, что придает корпоративному договору характер эффективного инструмента.
Но, с другой стороны, исполнение этих обязательств оказалось невозможным по причине отсутствия детального регулирования отношений между партнерами. Стороны установили, что обязаны проголосовать «ЗА» реорганизацию ООО. Но не определили конкретные условия этой реорганизации. На этапе согласования этих условий они и столкнулись с непреодолимыми разногласиями.

Суд, однако, это оправдание основателей бизнеса отверг, сославшись на возможность принятия решения «реорганизовать в форме преобразования в АО» без каких-бы то ни было подробностей. С этим сложно согласиться, однако сейчас не об этом.
Включение в договор детализированного порядка поведения сторон в каждом варианте развития событий исключило бы неопределенность на этапе исполнения договора и исключило бы спор. Мы же видим зашедший в тупик инвестиционный проект и судебные претензии сторон друг к другу.
Это дело в итоге наглядно демонстрирует не столько эффективность и распространенность корпоративного договора, сколько необходимость предварительной тщательной проработки решения тех или иных вопросов между партнерами, проигрывания различных вариантов событий с их последующим юридическим регулированием.

Если вашему бизнесу нужны чужие деньги: базовый рецепт приготовления инвестиционного проекта

В основу сегодняшнего повествования положен реальный кейс структурирования сделки с инвестором. На этом примере мы рассмотрим, как совершенно конкретные условия будущих партнеров закрепляются в различных корпоративных документах.
Речь пойдет о планах по инвестированию в создание совместного предприятия - нового завода по производству пищевой продукции. Собственно строительство завода уже началось силами российской стороны - для расширения собственных производственных мощностей, после чего и возникла идея создать совместное предприятие для выпуска новых видов продукции.



Кратко опишем, что имеем «на входе»:
1) Имеем российское производственное предприятие (АО «Завод») с собственной действующей производственной площадкой и планами по строительству новой. Строительство уже началось, при этом земля и «коробка» находятся в долевой собственности физических лиц - двух собственников этого бизнеса, а реконструкцией и приобретением оборудования занимается «Завод» в качестве арендатора;
2) Имеем иностранного инвестора, заинтересованного в наличии производственной площадки на территории России для производства продукции по его технологии и рецептуре.

«Изюминка» договоренностей в том, что Инвестор внесет свою часть инвестиций после окончания строительства - в сумме 50 % от общих согласованных и подтвержденных затрат. Однако интеллектуальное участие - при проектировании, выборе оборудования и выстраивании технологических процессов - осуществляется на всех этапах.
И еще пара штрихов:

- доля иностранного партнера должна составить ровно 50 %. Опасно, но именно таково его требование;
- инвестор вносит вклад денежными средствами. При частичном невыполнении им своих обязательств доли в совместном предприятии перераспределяются пропорционально внесенным инвестициям;
- вклад российской стороны состоит из возводимой строительной площадки, оборудования и пропорциональной части денежных средств.

Инвестору нужна понятная структура, обеспечивающая равные права во владе-

нии совместным предприятием и управлении портфелем будущих контрактов.

Задача, поставленная перед экспертами Центра taxCOACH, предполагает разработку плана мероприятий по созданию предприятия, порядку вхождения инвестора и дальнейшего мирного существования, а также гарантий для каждой из сторон.
Прежде чем перейти к самим корпоративным инструментам, определимся с созданием будущего совместного предприятия. Можно выбрать как форму ООО, так и АО, обратив внимание на их принципиальные особенности (подробнее -Непубличной АО как инструмент обеспечения скрытого владения бизнесом).
Учитывая исходные условия было решено, что на 1 этапе учредителями выступят оба российских собственника и производственная компания (АО «Завод»).
Распределение долей будет зависеть от оценки вкладов каждого из учредителей. Напомним, это земля, производственное здание и его неотделимые улучшения, оборудование и денежные средства.
Такой состав учредителей в нашей (конкретной) ситуации позволит:

- оптимизировать налогообложение при последующей продаже долей, так как на величину первоначального вклада на формирование уставного капитала можно будет уменьшить доход от реализации долей Инвестору, уплатив с разницы налог;
- наличие долей в уставном капитале компании даст возможность и в дальнейшем передавать денежные средства новой компании учредителями безналоговыми способами (2).

Как мы уже отмечали, после окончания строительства 50 % доли в совместном предприятии подлежит отчуждению Иностранному партнеру.
Итак, что же позволит закрепить гарантии каждой стороны, а также возможность «выйти» из тупиковой ситуации, если она вдруг возникнет. Ведь соотношение долей 50 / 50 - самое безвыходное в случае расхождения взглядов на будущее развитие, так как невозможно принять ни одно решение, а на судебную защиту рассчитывать не приходится - суд лишь посоветуешь ликвидировать предприятие(3).

1) Для начала, чтобы создать для нашего Инвестора что-то осязаемое, мы используем опцион - Опцион на заключение договора купли-продажи доли (ст. 429.2 ГК РФ, действует с 01.06.2015). Суть состоит в том, что российский участник (-ки) выдадут будущему партнеру безотзывную оферту на заключение договора купли-продажи 50 % доли в Обществе на условиях оферты в течение оговоренного срока.
Будьте внимательны - если срок в оферте не определен, он равен году.
Таким образом, Инвестор получит оферту и сможет ее принять в течение уста-

новленного срока по заранее определенной цене, равной оговоренной стоимости его вклада в совместную деятельность. В оферте можно предусмотреть право внесения денежных средств несколькими траншами, в это время доля в соответствующей неоплаченной части будет находится в залоге у российской стороны.

Опцион на основании ст.429.2 ГК РФ - односторонняя сделка. Поэтому не требуется присутствие будущего держателя опциона. Не следует путать опцион с опционным договором, регулированию которого посвящена следующая статься - 429.3 ГК РФ (для его заключения необходимо присутствие у нотариуса двух сторон).
Поскольку в нашем случае опцион оформляется на третье лицо, а в нашем Обществе более одного участника, для оформления опциона необходимо предоставить нотариусу:

- нотариально удостоверенный отказ от преимущественного права покупки доли, если в уставе компании другие участники этого права не лишены;
- письменное согласие других участников Общества на продажу доли третьему лицу, если в Уставе Общества предусмотрено такое требование (нотариально удостоверение согласия не требуется, п. 10 ст. 21 ФЗ «Об ООО»);
- нотариально удостоверенное согласие супруга учредителя на продажу доли, а также отчуждение путем выдачи безотзывной оферты (опциона).

В случае реализации опциона, Инвестор становится 50%-м участником компании.
2) Одновременно с опционом мы подписываем Корпоративный договор. Гражданский кодекс РФ позволяет заключать его не только между участниками компании, но и с третьими лицами. Фигура потенциального участника (инвестора) идеально ложится в эту конструкцию, ведь благодаря корпоративному договору он уже на этом этапе обретет уверенность в согласованном порядке принятия участниками решений, голосования по тем или иным вопросам. Российской стороне такое соглашение позволит включить заранее инструменты, позволяющие играть первую скрипку при принятии операционных решений, не смотря на 50%-ю долю Инвестора.

Среди примерного перечня вопросов для регулирования корпоративным договором можно назвать:

- обязательность создания Совета директоров, количественный состав, право предлагать определенное количество кандидатур каждым участником и обязанность второй стороны голосовать за выдвинутые кандидатуры;
- порядок выбора кандидуры единоличного исполнительного органа;
- порядок голосования по тем или иным вопросам аналогично мнению второго

участника;
- порядок составления и утверждения бюджета предприятия и проведения расходных операций;
- закрепление понятия «тупиковой ситуации» (невозможности принять решение по тому или иному вопросу) и способы выхода из них (обязательность одного из участников выкупить долю у второго по определенной цене, согласительные процедуры, независимое мнение или другое);
- размер дивидендов (процент от прибыли, периодичность);
- ответственность за нарушение обязательств;
- условия привлечения нового со-инвестора;
- контрольные экономические показатели деятельности предприятия, а также последствия недостижения вплоть до права Инвестора отказаться от участия в проекте через требование обратного выкупа у него доли (пут-опцион) по заранее определенной цене (рассмотрим подробнее далее);
- случаи обязательной докапитализации компании, то есть внесения дополнительных вкладов обоими сторонами;
- порядок продажи доли третьим лицам. Наряду с традиционным преимущественным правом покупки доли остальными участниками может быть закреплено так называемое «право на присоединение», когда все участники Общества могут требовать от потенциального Покупателя части доли выкупить долю и у них на тех же условиях, что и инициировавший сделку участник. Это защищает Инвестора, не обладающего достаточными финансовыми ресурсами для выкупа доли в порядке реализации его преимущественного права покупки доли, от перспективы остаться в ООО с новым участником и дает равные шансы продать долю. В Корпоративном договоре может быть также закреплена формула определения минимальной суммы продажи доли третьему лицу, покрывающую его инвестиции с учетом желаемой нормы прибыли;
- запрет или необходимость получения согласия остальных участников на отчуждение доли иным образом, нежели продажа, чем пренебрегают обычно собственники бизнеса, а зря - это уронило бы количество корпоративных конфликтов сразу на 1/3 (это касается мены, дарения, взноса в качестве вклада в уставный капитал других обществ и т.п.);
- а также запрет на создание аналогичных предприятий с другими со-инвесторами или единолично.

3) Надо быть готовым к требованию Инвестора заключить так называемый Пут-опцион (Put option), то есть право Инвестора требовать выкупа у него доли при наступлении определенных событий. Среди обычных оснований: недостижение контрольных показателей деятельности предприятия по итогам определенного периода;

нарушение российской стороной обязательств, взятых по корпоративному договору;
или просто истечение некоторого периода времени.
Громким примером поддержки российскими судами такого инструмента, распространенного в том числе при венчурном финансировании, стало дело ««Новые технологии» vs (против) «Роснано»» (4).

(4) Решение Арбитражного суда Ставропольского края от 19.01.2015 г. № А63-9751/2014

«РОСНАНО», являясь венчурным фондом, профинансировало проект по организации высокотехнологичного производства, получив долю в уставном капитале чуть более 33%. В соответствии с Соглашением акционеров было установлено право «РОСНАНО» требовать у второго участника проекта выкупа всех акций «РОСНАНО» в совместном предприятии при наступлении некоторых условий, в том числе по достигнутым финансовым показателям. Не были выполнены показатели по выручке (2 млн вместо заявленных 31 млн за полугодие), а также ключевые точки по самому проекту запуска производства.
Реализуя свое право, «РОСНАНО» обратилось в арбитражный суд:
Формула показывает, что вне зависимости от результатов деятельности совместного предприятия «РОСНАНО» получает доход в размере 25% годовых от объема инвестиционных вложений. В этом суть венчурного финансирования.

Формула определения цены обязательного выкупа акций, согласованная сторонами:
X = A1*(1+0,25)B1/365+A2*(1+0,25)B2/365 , где:
X – Цена выкупа;
A1 – размер денежных средств фактически внесенных «РОСНАНО» в рамках Транша 1;
A2 – размер денежных средств, фактически внесенных «РОСНАНО» в рамках Транша 2;
B1 (степень) – количество полных календарных дней с даты зачисления суммы в размере Транша 1 в полном объеме на расчетный счет совместного предприятия (включая такую дату) до даты зачисления суммы денежных средств в размере Цены выкупа в полном объеме на расчетный счет ОАО «РОСНАНО» включительно;
B2 (степень) – количество полных календарных дней с даты зачисления суммы в размере Транша 2 в полном объеме на
расчетный счет совместного предприятия (включая такую дату) до даты зачис-

ления суммы денежных средств в размере цены выкупа в полном объеме на расчетный счет «РОСНАНО» включительно.

Суд поддержал позицию «РОСНАНО» и удовлетворил иск, потребовав от ответчика приобрести акции, принадлежащие «РОСНАНО», за 329 млн рублей, а также установил штраф в 3 млн рублей за каждую неделю неисполнения судебного решения, начиная со второго месяца.
В заключаемом с независимым Инвестором договоре формула определения цены выкупа естественно может отличаться, однако для иностранного Инвестора такая гарантия от злоупотреблений российского участника вполне разумна.
Примерно так выглядит стандартный перечень документов при привлечении Инвестора, благо российское законодательство и судебная практика поддерживают возможность включения в них индивидуальных условий. Далее лишь кропотливая работа по детальной проработке документов и начало работы по совместному проекту.

Совет директоров и несколько директоров в компании: просим не путать

Уже более года как организации могут пользоваться возможностью назначения нескольких директоров, уполномоченных управлять обществом лично или совместно.
п. 1 ст. 53 ГК РФ
Учредительным документом может быть предусмотрено, что полномочия выступать от имени юридического лица предоставлены нескольким лицам, действующим совместно или независимо друг от друга. Сведения об этом подлежат включению в единый государственный реестр юридических лиц.
Одновременно с этим вопросы управления обществом могут быть переданы и на откуп Совета директоров, члены которого тоже совместно принимают решения по вопросам своей компетенции, но руководителями юридического лица (лицами, действующими от имени компании без доверенности) при этом могут не являться.
О том, чем может помочь совет директоров мы неоднократно рассказывали в наших рассылках (см. Совет директоров в ООО: уникальный инструмент решения проблем собственников). Это и обеспечение контроля при построении структуры скрытого владения собственника, и возможность включения в состав управленцев независимых лиц, консультирующих компанию, и способ включения в решение вопросов, могущих влиять на развитие общества, ключевых сотрудников, и т.д. Поскольку и несколько директоров и Совет директоров - способы коллективного управления компанией, каждый со своей спецификой и

областью применения, мы решили поговорить о них совместно. О нашем опыте: когда лучше учреждать тот или иной орган управления, в чем их преимущества и недостатки - сегодняшняя рассылка.
1) Компетенция органов:
Прежде всего следует отметить, что законодательство относит директоров (одного или нескольких) и Совет директоров к разным уровням управления компанией.
Совет директоров в своей классической сути - это орган, призванный защищать интересы собственников бизнеса. Он осуществляет общее руководство компанией. К его компетенции, в том числе, могут быть отнесены и вопросы, как правило, решаемые общим собранием участников/акционеров (например, определение направлений деятельности, одобрение крупных сделок и т.д.). Решения члены СД принимают только коллегиально, их деятельность может носить непостоянный характер (собрания осуществляются по мере необходимости).

Поэтому Совет директоров, как правило, включает в себя собственников бизнеса (которые при этом юридически могут и не входить в состав участников/акционеров компании), их доверенных лиц, иногда даже консультантов со стороны, осуществляющих стратегическое управление компанией и контролирующих деятельность ее исполнительного руководителя.
В этой связи учреждение СД помогает, например, устранить персонализированную ответственность по операционной деятельности управляющих лиц компании.
Несколько директоров - одновременно действующие несколько единоличных исполнительных органов с одинаковой или разной компетенцией в части текущего управления юридическим лицом. Это несколько сугубо исполнительных органов. Часть вопросов директоры могут решать совместно, часть единолично. Уставом можно предусмотреть и совместную компетенцию в какой-то области, например, двух из трех директоров (отнести вопросы работы и заключения договоров с крупными покупателями/поставщиками к компетенции директора по финансовым вопросам и директора, отвечающего за продажи).

Когда это может пригодится?
Например, структура управления компанией предполагает значительную самостоятельность руководителей разных направлений деятельности в рамках своей компетенции. Собственник при этом, конечно, контролирует ключевые вопросы (приобретение недвижимости, бюджет и т.д.), однако, являясь юридически директором фирмы, несет ответственность и за все действия топ-менеджеров, особо не контролируя их самостоятельные действия. Учитывая усиление ответственности руководителя и собственника за деятельность организации,

безусловно, такая ситуация мало кому не доставит беспокойства. Отстранятся же полностью от оперативного руководства собственнику среднего бизнеса сложно, а отнесение части операционных вопросов к его компетенции как участника общества приводит к необходимости постоянного оформления протоколов/решений участника.

В этом случае увеличение числа единоличных исполнительных органов и назначение на эти должности ключевых руководителей позволит собственнику диверсифицировать ответственность и обособить каждого из топов. При этом в своей компетенции он по-прежнему сохранит все ключевые вопросы, убрав с себя ответственность за самостоятельные решения других директоров.

Принятие же рисковых решений можно отнести к совместной компетенции директоров, что позволит не индивидуализировать субъекта, принимающего рисковое решение. Это позволит снять вопрос о привлечении кого-либо из директоров к личной ответственности за деятельность общества.

Таким образом, более безопасная для собственника и эффективная структура управления будет состоять из нескольких директоров, управляющих обществом единолично и/или совместно.

Отметим, что такое разделение компетенции должно быть понятно и обозначено контрагентам, в противном случае все они вправе считать, что по своей компетенции директоры не отличаются. На это, в частности, указывает Верховный суд в Постановлении № 25 от 23.06.2015 г. «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации».

п. 24 Пленума: Если учредительным документом юридического лица предусмотрено, что полномочия выступать от его имени предоставлены нескольким лицам, то в отсутствие в ЕГРЮЛ сведений о совместном осуществлении или ином распределении полномочий предполагается, что они действуют раздельно и осуществляют полномочия самостоятельно по всем вопросам компетенции соответствующего органа юридического лица (“пункт 1 статьи 53” ГК РФ). Например, если в соответствии с “пунктом 3 статьи 65.3” ГК РФ в корпорации образовано несколько единоличных исполнительных органов, предполагается, что они действуют независимо по всем вопросам компетенции.

Поскольку в ЕГРЮЛ строки для описания компетенции директоров, согласно Уставу общества пока не предусмотрено, рекомендуем, как вариант, при такой структуре отмечать в договорах с контрагентами, что они ознакомлены с уставом и компетенцией директоров, чтобы в последствии они не смогли ссылаться на то, что не знали, что заключивший с ними договор директор был не вправе этого делать.

2) Выплата вознаграждения:

Вознаграждение членов СД может быть предусмотрено решением общего собрания участников/акционеров. При этом оно выплачивается из чистой прибыли и на сегодняшний момент должно облагаться страховыми взносами (ранее позиция контролирующих органов была противоположной и СД, в частности, использовали как инструмент оптимизации страховых взносов). Таким образом, выплачивать вознаграждение членам СД сейчас экономически невыгодно. Участие в Совете директоров в качестве ИП (что позволило бы не ставить вопрос о страховых взносах) с позиции Минфина невозможно, поскольку в качестве членов СД рассматриваются именно физические лица (см., например, Письмо Минфина от 13 декабря 2013 г. № 03-11-11/54819).
В случае с несколькими директорами оптимизация на выплатах возможна.
Продолжая пример о компании с несколькими самостоятельными руководителями направления, предположим, что вознаграждение каждого из них строго привязано к эффективности именно его сферы деятельности, то есть размер выплачиваемого каждому из них дохода строго индивидуализирован.
Если направление ничего не зарабатывает - топ-менеджер тоже ничего не получает. Официально оформить такой порядок вознаграждения сотрудника не позволит трудовое законодательство, а создание из таких топов СД (где вопрос размера и выплаты вознаграждения остаются на усмотрение участников/акционеров), как описывалось выше - экономически невыгодно и не дает широких возможностей для персонализации порядка выплат.

Однако, назначение единоличных исполнительных органов в статусе индивидуальных предпринимателей (по договорам управления) позволит более детально описать в договоре с каждым и порядок расчета вознаграждения, и пределы ответственности, и компетенцию каждого.
При этом страховыми взносами такие выплаты ИП-управляющим облагаться не будут, а компания на ОСН сможет включить их в расходы.
3) Публичность деятельности:
Как мы уже упоминали, СД часто используется как инструмент контроля собственника при обеспечении его скрытого владения бизнесом. Наличие СД в компании и данные его членов официально не отражаются ни в ЕГРЮЛ, ни в реестре акционеров. При этом Устав общества может содержать только общие положения о порядке образования этого органа, его компетенции. Все нюансы возможно описать отдельно в Положении о Совете директоров. Таким образом, включив реального собственника в СД, возможно закрепить за ним все ключевые решения без передачи сведений об этом контролирующим органам или контрагентам.
Данные о нескольких директорах содержатся в ЕГРЮЛ и являются публично открытыми, а вся компетенция каждого из директоров должна быть детально

обозначена в Уставе. При наличии каких-либо противоречий в описании сферы деятельности каждого, Общество может столкнуться с злоупотреблениями и со сторона контрагентов, и со стороны самих директоров.
Мы отразили ключевые отличия двух систем управления в следующей таблице:

Критерий	Совет директоров	Несколько директоров
Компетенция	Общее руководство компанией; к компетенции могут быть частично отнесены вопросы, решаемые общим собранием участников/акционеров; коллегиальный орган, решения принимаются только совместно.	Управление текущей деятельностью юридического лица; действие в интересах юридического лица без доверенности; может быть предусмотрена личная и совместная компетенция директоров.
Вознаграждение	Облагается страховыми взносами; выплачивается из чистой прибыли; как доход члена облагается НДФЛ 13%	Директор по трудовому договору: облагается страховыми взносами; как доход директора облагается 13% НДФЛ; Компания вправе учесть вознаграждение в расходах. ИП-управляющий на УСН 6%: не облагается страховыми взносами; как доход ИП облагается 6% при УСН «Доходы»; компания на ОСН вправе учесть в расходах.
Документы для регулирования	Устав и Положение о СД	Только Устав
Публичность	Неизвестны третьим лицам	Отражаются в ЕГРЮЛ

Подводя итог сегодняшней рассылки, отмечаем, что увеличение возможностей в части построение структуры управления компаниями - безусловный плюс законодательных нововведений, появилось больше возможностей для решения коллегиальными органами управления тех или иных задач бизнеса. Главное - правильно выбрать инструмент!

Латаем рубаху на ходу: о применении опциона на продажу доли в бизнесе

Опцион на продажу долей, акций уже давно известен российскому бизнесу как инструмент повышения личной мотивации перспективных сотрудников. С помощью опционов, собственники бизнеса, особенно IT-компаний, предоставляют лучшим сотрудникам возможность лично поучаствовать в управлении компанией путем реализации ими предоставленного им опционом права на покупку небольшого размера доли (акций). Несмотря на свое практическое значение, правовое регулирование опциона на заключение договора появилось в гражданском законодательстве РФ относительно недавно - в марте 2015 г. (ст. 429.2. ГК РФ (1). И, как это часто бывает, уже по мере применения устраняются возникшие вопросы к его применению.

(1) ФЗ от 08.03.2015 г. № 42-ФЗ
Опцион на заключение договора купли-продажи доли по сути представляет

собой безотзывную оферту и составляется в нотариальной форме, поскольку сделка, направленная на отчуждение доли, подлежит нотариальному удостоверению (п. 11 ст. 21 Закона «Об ООО» и п. 5 ст. 429.2. ГК РФ).

По общему правилу опцион можно акцептовать в течение одного года, но в нем можно предусмотреть и бОльший срок для акцепта, например, 10-15 лет. То есть между офертой на продажу доли и акцептом на ее покупку может существовать большой разрыв во времени. По закону опцион предоставляется за плату, однако в опционе можно установить, что встречное предоставление (оплата) не предусматривается. Акцепт опциона на продажу доли также подлежит нотариальному удостоверению.
Изначально, сразу после введения в ГК РФ положений об опционе на заключение договора, существовали большие сомнения по поводу эффективности опциона на продажу доли как надежного инструмента в связи со сложностью его практической реализации. Проблема заключалась в том, что с начала 2016 г. предполагалось вступление в силу нового положения п. 11 ст. 21 Закона «Об ООО» (в ред. 30.03.2015 г.) в такой редакции:

> Сделка, направленная на отчуждение доли или части доли в уставном капитале общества, подлежит нотариальному удостоверению путем составления одного документа, подписанного сторонами.
>
> (п. 11 ст. 21 ФЗ «Об ООО» в редакции ФЗ от 30.03.2015 г. № 67-ФЗ, вступающим в силу с 01.01.2016 г.)

В результате, вырисовывалась следующая картина применения опциона на продажу доли на практике:
Несмотря на то, что опцион на продажу доли подлежит нотариальному удостоверению, держателю опциона при желании им воспользоваться недостаточно было бы нотариально удостоверить акцепт, чтобы перевести долю на себя. Необходимо было также составить единый договор купли-продажи доли, для чего у держателя опциона было два возможных варианта действий, оба из которых зависели от действий третьих лиц:
1) привести к нотариусу участника Общества, выдавшего опцион, для заключения единого договора купли-продажи доли, подлежащего нотариальному удостоверению. Однако участник Общества мог отказаться прийти к нотариусу, и тогда у держателя опциона оставалась только возможность в судебном порядке потребовать перевода на него права собственности на долю в ООО и внесения изменений в ЕГРЮЛ;

2) при нотариальном удостоверении опциона на продажу доли нотариально удостоверить также доверенность от участника Общества на любое другое доверенное лицо держателя опциона, например, родственника (На самого держателя опциона выдать доверенность нельзя). Тогда самого участника Общества

не потребовалось бы вести к нотариусу при акцепте опциона. Переход права собственности на долю можно было бы осуществить без него, так как:
договор купли-продажи доли от продавца может быть подписан лицом по доверенности;
заявление о смене участника общества, подаваемое в налоговый орган, с 2016 г. должен подписывать и подавать сам нотариус, а не продавец доли (п. 14 ст. 21 ФЗ «Об ООО» в ред. ФЗ от 30.03.2015 г. № 67-ФЗ).

Но при таком варианте действий переход права собственности на долю к держателю опциона все равно бы зависел от другого лица, который мог также не прийти к нотариусу по каким-либо причинам.
Таким образом, процедура перехода права собственности на долю к держателю опциона при акцепте опциона осложнялась необходимостью присутствия у нотариуса стороны, выдавшей опцион, или его представителя.
Однако этот важный процедурный вопрос по реализации опциона на продажу доли все-таки был разрешен под конец 2015 года.
В конце декабря 2015 г. п. 11 ст. 21 Закона «Об ООО» снова подвергся изменениям. Теперь в данном пункте к общему правилу о нотариальному удостоверении сделки, направленной на отчуждение доли Общества, заключенной путем составления единого документа, добавлены новые специальные положения касательно заключения сделки по продаже доли во исполнения опциона на заключение договора. Именно в такой редакции норма вступила в силу:

> Сделка, направленная на отчуждение доли общества, во исполнение опциона на заключение договора **может быть совершена путем отдельного нотариального удостоверения безотзывной оферты, а впоследствии нотариального удостоверения акцепта.**
>
> Безотзывная оферта считается акцептованной с момента нотариального удостоверения акцепта. **После нотариального удостоверения акцепта нотариус обязан в течение двух рабочих дней со дня удостоверения акцепта направить оференту извещение о состоявшемся акцепте.**
>
> **(абз. 2 и 3 п. 11 ст. 21 Закона «Об ООО» в ред. пп. а п. 1 ст. 4 Закона № 391-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ» от 29.12.2015 г.)**

Таким образом, для перехода права собственности на долю нет необходимости приводит к нотариусу участника общества, выдавшего опцион на продажу доли. Нотариус, удостоверивший акцепт безотзывной оферты (опциона), в течение 2-х рабочих дней со дня данного удостоверения подает в налоговый орган заявление о внесении соответствующих изменений в ЕГРЮЛ (п. 14 ст. 21 ФЗ «Об ООО» в ред. Закона № 391-ФЗ от 29.12.2015 г.).
Однако остался еще ряд важных вопросов в отношении применения опциона, не разрешенных на законодательном уровне:
1) Опцион на продажу доли подлежит только нотариальному удостоверению, но не отражается в ЕГРЮЛ в качестве обременения.

Нотариус при удостоверении купли-продажи доли между участником Общества и третьим лицом может и не знать о наличии выданного опциона. Тем самым без ведома держателя опциона может быть зарегистрирован переход права на долю к третьему лицу - добросовестному покупателю, который также не осведомлен о наличии опциона. А это значит, что держатель опциона вряд ли сможет истребовать долю у добросовестного покупателя, ставшего участником общества, согласно ст. 302 ГК РФ (подробнее вопрос сохранения силы опциона при переходе доли к добросовестному приобретателю поясним ниже). В таком случае держатель опциона сможет только взыскать в судебном порядке с продавца доли денежную компенсацию, которая в любом случае не возместит понесенные держателем опциона убытки от потери доли.

Для сравнения упомянем корпоративный договор, который также может налагать ряд ограничений на участников, в том числе по продаже доли (см. Корпоративный договор: и все-таки он живой!; Нестандартные способы регулирования отношений сособственников (практические примеры); Лед тронулся. Суды стали признавать договор об осуществлении прав участников в ООО). Сведения о наличии корпоративного договора, предусматривающего ограничения и условия отчуждения долей Общества, уже с июля 2015 г. должны отражаться в ЕГРЮЛ (п. л2 п. 1 ст. 5 ФЗ «О гос. регистрации ЮЛ и ИП»).При этом сами ограничения и условия корпоративного договора не раскрываются. Правда пока новые листы формы заявления № Р14001 о внесении изменений в сведения об Обществе, содержащиеся в ЕГРЮЛ, не разработаны.
Когда формы утвердят, нотариус при удостоверении сделки с долей сможет увидеть в выписке из ЕГРЮЛ сведения о наличии корпоративного договора с третьим лицом, ограничивающего права участника на отчуждение доли Общества, и должен будет потребовать его предоставления. Без предоставления корпоративного договора нотариус не удостоверит переход права собственности на долю.

Поскольку в отношении корпоративного договора уже внесены такие изменения, то, вероятно, в ближайшем будущем и опцион на продажу доли также будет отражаться в ЕГРЮЛ в качестве обременения доли.
2) Опцион на продажу доли не позволяет установить запрет на переход доли к наследникам участника Общества, выдавшего опцион, и, как мы сказали выше, пока не защищает держателя опциона от последующей продажи доли третьему лицу. В связи с чем возникает следующий вопрос: «Сохраняет ли свою силу нотариально удостоверенный опцион на продажу доли как обременение доли при переходе доли умершего участника, выдавшего опцион, к наследникам или добросовестному приобретателю доли по сделке?» На сегодняшний день, нота-

риусы, вероятней всего, откажут в удостоверении акцепта опциона, применив по аналогии положение о дополнительных обязанностях, возложенных на участника Уставом Общества или принятым единогласно решением общего собрания участников, которые не переходят к наследникам или приобретателям доли (п. 12. ст. 21, п. 2 п. 2 ст. 9 Закона об ООО).

ГЛАВА 8.
НЕМНОГО ОБ ОСОБЕННОСТЯХ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ИНОСТРАННЫХ ЮРИСДИКЦИЙ

Механизмы защиты собственности с использованием иностранных юрисдикций и их совместимость с налоговой оптимизацией

Часто перед собственниками бизнеса встает вопрос о необходимости защиты принадлежащих им активов от посягательств со стороны недобросовестно настроенных лиц посредством сокрытия их (собственников) реального владения. На первый взгляд, сделать это совсем просто, достаточно лишь закрепить формальное право собственности на имущество за номинальными владельцами - доверенными лицами реального собственника (родственниками, друзьями, знакомыми) или передать объект во владение компании, зарегистрированной на кого-либо из указанных лиц. Однако это весьма рискованно с юридической точки зрения, так как фактически реальный собственник лишается каких-либо прав на объект; судьба имущества в этом случае зависит исключительно от юридического собственника. Плюс к этому ни один из названных способов не может дать полноценную гарантию того, что в случае возникновения у конкурентов или иных лиц желания захватить активы им не удастся взять выстроенную «крепость» силовыми методами. При наличии информации о конкретных физических лицах-титульных собственниках имущества, заинтересованным лицам не составит труда выйти на реального собственника и принудить его к отчуждению принадлежащих ему активов на выгодных для рейдеров условиях.

В связи с этим актуальным является вопрос о построении такой структуры владения, которая позволила бы, с одной стороны, сохранить за реальным владельцем юридические права на имущество, а с другой, - скрыть собственника и сделать недоступной для сторонних лиц информацию о любых субъектах, имеющих отношение к владению активами. Данные цели достигаются посредством встраивания между физическим лицом-реальным собственником объекта и принадлежащим ему имуществом нескольких «иностранных элементов», а именно:

1) кипрской компании, «владеющей» имуществом;
2) кипрского юридического лица, являющегося номинальным акционером кипрской компании;
3) оффшорного юридического лица, выступающего бенефициаром кипрской компании-номинального акционера.

Законодательство Кипра и оффшорных территорий содержит такие понятия, как «акционер компании» и «бенифициар». В российском праве последнее понятие бенефициара как самостоятельного субъекта отношений отсутствует, что может вызывать некоторые сложности в восприятии конструкции корпоративных отно-

шений в иностранных юрисдикциях.
Тем не менее попытаемся объяснить, каким образом работает приведенная выше модель владения и являющаяся ее неотъемлемой частью система защиты информации о реальных собственниках.

Юридически все имущество принадлежит кипрской компании. При этом кипрская компания может самостоятельно выступать собственником объекта либо активы могут принадлежать ей опосредованно (например, кипрская компания владеет акциями другого юридического лица, за которым закреплено право собственности на имущество).

У кипрской компании-«владельца» имущества существует один или несколько номинальных акционеров-других кипрских юридических лиц.
Количество акционеров зависит от того, скольким физическим лицам, по сути, принадлежит имущество: если владелец один, то и акционер будет один; если фактический собственник имущества владеет объектом в долях с партнерами, то целесообразно, чтобы у каждого из партнеров-собственников был «свой» акционер в кипрской компании.

«Номинальность» кипрских компаний-акционеров означает, что их участниками являются лица, не принимающие реального участия в управлении. Но это не номиналы в привычном для России смысле (в России под номиналами понимаются асоциальные личности). Участниками кипрской компании выступают реальные представители кипрского консалтингового бизнеса. Их еще называют «квалифицированными» номинальными лицами.
Информация об акционерах кипрской компании является открытой, общедоступной.
Каждый номинальный акционер действует в интересах отдельного бенефициара (оффшорного юридического лица, зарегистрированного, например, на BVI, на Сейшеллах или в Белизе) в соответствии с заключаемым трастовым соглашением (декларацией о трасте).

Договору траста наиболее близок российский договор доверительного управления, но говорить об их тождественности нельзя. При трасте происходит своего рода расщепление собственности. При передаче же имущества в управление доверительному управляющему этого нет (конструкция английского «общего» права не была воспринята в России).

Декларация является подтверждением того, кто является реальным владельцем акций, и определяет ответственность номинальных акционеров в случае превы-

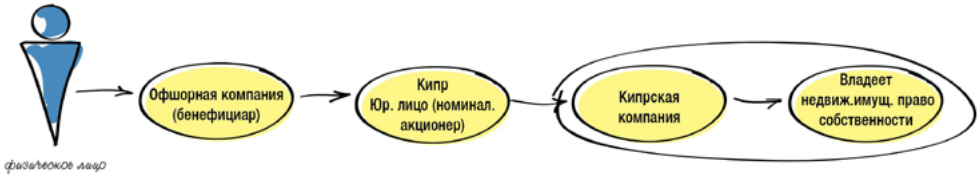
шения полномочий: номинальный акционер подтверждает, что является лишь держателем акций в пользу бенефициара, и что он не имеет права совершать с ними никаких действий, связанных как с переуступкой прав (покупка, продажа, залог и т.д.), так и с участием в деятельности компании (голосование на собраниях акционеров) без письменного указания бенефициара.

Информацию о бенефициарах компании могут раскрыть только регистрирующая компания, которой эта информация предоставляется при регистрации компании, и банк, который без этой информации в принципе не откроет счет компании.
Что касается раскрытия информации первым субъектом (регистрирующей компанией), то тут все зависит от уровня сервиса регистрирующей компании. Серьезные игроки на этом рынке тщательно охраняют подобную информацию и не раскрывают её ни при каких обстоятельствах, поскольку в противном случае давно бы лишились своих клиентов. Следует обратить внимание на то, что вся подобная информация хранится за пределами России, что затрудняет возможность ее получения российскими оперативными службами.
Банки же могут раскрыть эту информацию по решению местного суда, но только в исключительных случаях: уголовное преследование за работорговлю, торговлю оружием, наркотиками, терроризм и т.п. Уклонение от уплаты налогов, по общему правилу, не является основанием для раскрытия банком информации о бенефициарных владельцах компании. Даже по делу ЮКОСа кипрским судом было отказано в выдаче разрешения о раскрытии информации.

4. Единственным акционером оффшорной компании, в свою очередь, является российское физическое лицо (тот самый собственник имущества, владение которого необходимо скрыть).
Поскольку в оффшорных государствах отсутствует практика предоставления информации о реальных собственниках-получателях доходов, и для оффшорных компаний не существует требований о ведении реестра акционеров, российские собственники компании будут неизвестны.
Таким образом в самом общем виде выглядит механизм «скрытого» владения имуществом.

В продолжение темы защиты собственности с использованием иностранного элемента, поговорим о том, какие способы владения имуществом, находящимся в России, могут быть доступны для кипрской компании и какие налоговые последствия влечет тот или иной выбранный способ.
Современное международное и российское законодательство предусматривают несколько альтернативных вариантов.

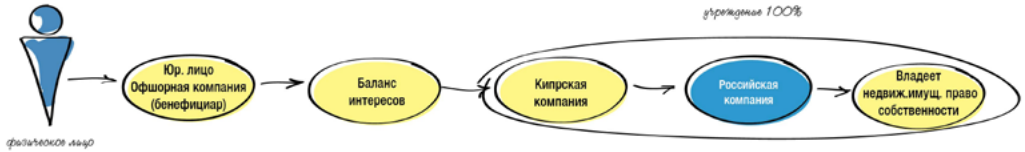
Вариант первый - собственником недвижимости выступает непосредственно кипрская компания:



Налогообложение доходов от использования имущества (от сдачи в аренду):
Доходы, получаемые кипрской компанией от использования принадлежащего ей и находящегося на территории РФ недвижимого имущества, облагаются в соответствии с налоговым законодательством РФ. Так, компания обязана уплачивать в бюджет РФ налог на прибыль по ставке 20% (пп.7 п. 1 ст.309 НК РФ) и НДС по ставке 18% (пп. 1 п.1 ст.146 и пп.1 п.1 ст. 148 НК РФ). При этом функцию налогоплательщика по перечислению указанных сумм налогов в бюджет выполняет арендатор, выплачивающий кипрской компании арендные платежи, как налоговый агент в соответствии с п.1 ст.310 НК РФ (в отношении налога на прибыль) и п.2 ст.161 НК РФ (по НДС).

Налогообложение доходов от продажи имущества кипрской компанией:
При продаже кипрской компанией принадлежащего ей и находящегося на территории РФ недвижимого имущества получаемые доходы будут облагаться по законодательству РФ, что означает необходимость уплаты в бюджет НДС (ставка 18%, пп.1 п.1 ст. 146 и пп.1 п.1 ст. 148 НК РФ) и налога на прибыль (ставка 20%, пп.6 п.1 ст.309 НК РФ). Как и в выше указанной ситуации, обязанность по непосредственному перечислению сумм налогов в бюджет возложена на лицо, выплачивающее доход иностранной компании, то есть на покупателя (п.2 ст. 161 НК РФ - НДС, п. 1 ст. 310 НК РФ - налог на прибыль).

Как видно из описанных налоговых последствий, владение недвижимым имуществом посредством создания кипрской компании-собственника имущества, не имеет своей целью получение каких-либо налоговых льгот, единственное преимущество данной модели - сокрытие фактического собственника имущества.
Вариант второй - собственником недвижимости выступает российское юридическое лицо, единственным участником которого является кипрская компания:



Налогообложение доходов российской компании от использования недвижимого имущества:
В данном случае, учитывая то, что единственным участником российской компании является кипрская компания, российская компания не сможет применять упрощенную систему налогообложения. Соответственно, при сдаче недвижимости в аренду она должна будет предъявлять арендатору НДС к уплате и, соответственно, уплачивать начисленный НДС в бюджет, а ее доходы будут подлежать налогообложению по ставке 20%.
Налогообложение дивидендов, выплачиваемых российской компанией своему единственному участнику-кипрской компании:
Дивиденды, выплачиваемые российской компанией своему единственному участнику-кипрской компании, облагаются налогом на прибыль на территории РФ.

По общему правилу, ставка налога на прибыль по дивидендам, полученным иностранной организации от российской, составляет 15%. Между тем, Соглашением между Россией и Кипром (1) установлены пониженные ставки налога при выплате дивидендов:

-5% при условии, что лицо, имеющее право на дивиденды, вложило в уставный капитал выплачивающей организации сумму не менее 100 000 Евро;
- 10% во всех остальных случаях.
Обязательным условием для применения пониженной ставки налога является подтверждение кипрской компанией статуса резидента Республики Кипр. Для этого ежегодно оформляется сертификат налогового резидентства. При отсутствии такого подтверждения российская компания при выплате дивидендов на Кипр должна удерживать налог по общей ставке 15%.

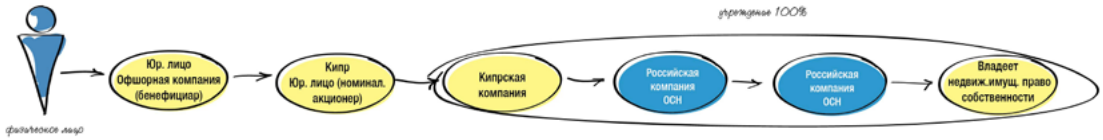
В связи с этим важен вопрос об образовании так называемого «постоянного представительства» кипрской компании на территории России. Постоянным представительством является «постоянное место деятельности, через которое полностью или частично осуществляется предпринимательская деятельность предприятия одного государства на территории другого» (ст.5 Соглашения). Постоянное представительство является самостоятельным налогоплательщиком, в связи с этим уплата налогов производится им самостоятельно на территории соответствующего государства.

В соответствии с п.7 ст.5 Соглашения «тот факт, что компания, являющаяся резидентом одного Договаривающегося Государства, контролирует или контролируется компанией, которая является резидентом другого Договаривающегося

Государства,... сам по себе не означает, что любая такая компания становится постоянным представительством другой».

В связи с этим само по себе владение кипрской компанией долей в российской компании не влечет образование постоянного представительства.
Между тем, назначение российского директора в кипрскую компанию нежелательно как раз по этой причине - «управление» компанией одного государства резидентом другого приводит к образованию постоянного представительства.
При выплате дивидендов своему единственному участнику-кипрской компании российская компания будет выполнять функции налогового агента, то есть исчислять и перечислять налог в бюджет (п.1 ст.310 НК РФ).

Отчуждение кипрской компанией долей в уставном капитале российской компании (маскировка сделки по продаже недвижимости)
Преимуществом описываемой схемы владения недвижимостью является возможность подмены продажи имущества (которая влечет обложение НДС и налогом на прибыль по общим ставкам) на продажу принадлежащей кипрской компании доли в российской компании. В настоящее время доход, получаемый кипрской компанией в результате такой сделки, не подлежит налогообложению по российскому законодательству (ст.13 Соглашения в действующей редакции). Однако в названную статью были внесены изменения (2), в соответствии с которыми (после вступления их в силу (3)) «доходы резидента Договаривающегося Государства от отчуждения акций и аналогичных прав, более 50% стоимости которых представлено недвижимым имуществом, расположенным в другом Договаривающемся Государстве, могут облагаться налогом в этом другом Государстве». Это означает, что при продаже кипрской компанией доли в уставном капитале российской организации, основные активы (50%) которой сосредоточены в недвижимом имуществе, расположенном на территории РФ, такие доходы кипрской компании будут облагаться налогом на прибыль по общей ставке в соответствии с пп.5 п.1 ст.309 НК РФ; удерживать налог и уплачивать его в бюджет фактически должен будет покупатель как налоговый агент (абз.6 п.1 ст.310 НК РФ).
Вариант третий - собственником недвижимости является российская компания, принадлежащая другой российской компании, владельцем которой выступает кипрская компания:



Еще одной вариацией замены «прямой» продажи недвижимости на продажу компании, владеющей такой недвижимостью, является создание кирпского холдинга: единая кипрская холдинговая компания владеет несколькими кипрскими компаниями (по числу объектов недвижимости), каждой из которых принадлежит российское юридическое лицо-собственник одного объекта недвижимости; при необходимости продажи объекта недвижимости кипрская холдинговая компания продает принадлежащую ей долю в другой кипрской компании. В этом случае ни по российскому законодательству, ни по законодательству Кипра каких-либо облагаемых доходов у кипрской холдинговой компании не возникает.
Налогообложение дивидендов, выплачиваемых российской компанией своему единственному участнику-кипрской компании:
Дивиденды, выплачиваемые российской компанией своему единственному участнику-кипрской компании, облагаются налогом на прибыль на территории РФ аналогично тем правилам, которые указаны в во втором и третьем вариантах.

Налогообложение дивидендов, выплачиваемых кипрской компанией другой кипрской компании:
Что же касается дивидендов, получаемых кипрской холдинговой компанией от принадлежащих ей кипрских компаний, то в соответствии с законодательством республики Кипр, они освобождены от налогообложения.
Итак, все возможные варианты владения российским имуществом через кипрскую компанию, а также их возможные налоговые последствия описаны и проанализированы. Однако, несмотря на кажущуюся простоту и ясность представленных моделей, на практике выбрать какой-либо способ для организации владения имуществом в реально существующем бизнесе не так то легко. Невозможно (вернее, категорически запрещено) бездумно «подгонять» бизнес под модель или «натягивать» модель на бизнес. Принятие решения о внедрении иностранного элемента должно базироваться на всестороннем анализе особенностей, закономерностей и перспектив конкретного, отдельно взятого бизнеса.

1 Соглашение между Правительством РФ и Правительством Республики Кипр от 05.12.1998 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал»
2 Протокол от 07.10.2010 «О внесении изменений в Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 05.12.1998»
3 Данные изменения вступают в силу с начала года, следующего за истечением четырехлетнего периода с даты вступления в силу (ратификации) Протокола.

Таким образом, учитывая то, что Протокол был ратифицирован в 2012г. (Федеральный закон от 28.02.2012г. № 9-ФЗ «О ратификации Протокола о внесении изменений в соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 05.12.1998»), то данные изменения начнут действовать с 01.01.2017.
4 Введена Федеральным законом № 395-ФЗ от от 28.10.2010.

Сообщать ли о своих активах за границей до 31 декабря 2015 года? Раскрываем подвохи закона об амнистии капитала

Волна материалов о предстоящей амнистии капиталов захлестнула вас уже на стадии внесения законопроекта в Госдуму. Теперь же, после принятия закона, деловые СМИ, юридические эксперты и все «прислоненные» так или иначе к теме рассыпаются в собственных оценках. Однако скажем откровенно - ничего из написанного не поможет вам принять взвешенного решения. А решение принимать прийдется. Причем срочно.

На все у вас шесть месяцев. Полагаем законодатель намеренно вводит в состояние искусственного цейтнота - так больше шансов подвигнуть к принятию навязанных правил игры.
Итак. Вопрос: сообщать ли о своих активах за границей?
Механизм поиска ответа очевиден - что вы в результате получите и чем в связи с этим рискуете. Попробуем помочь за очевидным и растиражированным разглядеть неочевидное и неоднозначное. Как и принято в Центре taxCOACH - материал переведен с юридического языка на человеческий. Но для особо дотошных каждое утверждение подкреплено нумерованной ссылкой на закон. Все сноски собранны во второй части материала.
Напомним, в рамках программы амнистии (слово это потом убрано из названия закона, но прочно вошло в употребление) сообщить можно о следующих иностранных активах: недвижимом имуществе, транспортных средствах, долях в компаниях, банковских счетах и денежных средствах на них, а также о контролируемых иностранных компаниях, в отношении которых физическое лицо является выгодоприобретателем - бенефициаром.

Замечание 1: Не подпадают под «амнистируемые» активы наличные денежные средства.
Помимо самого имущества, допустимо в свободной форме описать механизм формирования источников его приобретения. Иными словами, можно сообщить, посредством каких операций денежные средства были выведены из российско-

го бизнеса, указав реквизиты компаний, данные причастных физических лиц (например, наемных директоров)
1. Это позволит освободить и этих физических лиц от уголовной ответственности за неуплату налогов, возникшую в связи с тем самым накоплением иностранных активов.

Замечание 2: От ответственности в связи с неуплатой налогов по выведенным заграницу активам освобождаются только физические лица.
Внимание! Освобождение от ответственности для юридического лица в связи с допущенной неполной уплатой налогов законом об амнистии не предусмотрено. Чуть ниже - расскажем почему это важно.
Сама процедура уведомления весьма специфична. Необходимо заполнить специальную декларацию с указанием имеющегося имущества и подтверждающих документов (конечно, переведенных на русский язык). Также можно указать цепочку формирования имущества и задействованных лиц.

Далее эта декларация попадает в специальное хранилище ФНС России. Да-да, именно централизованное хранилище, вероятно не доступное местным инспекторам. Хранится эта декларация до тех пор, пока не понадобится самому подателю.
Замечание 3: Сам по себе факт собственноручного доноса на себя под обещание «мы будем это хранить, но не будем читать пока сами на тебя ничего не накопаем» в российских условиях может вызвать у вас скептическую усмешку... но это полбеды.

Замечание 4: Налоговый орган вправе не принять декларацию, если не соблюдены требования к заполнению. Так что содержимое декларации перед запечатыванием все равно прийдется налоговому органу показать. Но в этот момент внесенная вами информация еще не является налоговой тайной. Следовательно и ее использование налоговым органом ничем не карается.

Замечание 5: Вся эта секретность работает только пока Дума не примет что-нибудь, снимающее гриф этой самой секретности. Из гарантий для вас в СМИ обычно называются международные требования FATF к амнистии капиталов. Однако как раз они гарантией и не являются. Поскольку самим фактом секретности, самим фактом запечатывания информации в конверт Россия эти самые международные требования и нарушила. И, честно говоря, нет никакой уверенности в том, что к 2018 году, когда заработает автоматизированный международный обмен налоговой информацией, Россию не принудят внести более жесткие поправки в правила амнистии. Причем задним числом.

Далее вопрос, зачем вам эта самая декларация и от чего она защищает? Если в отношении физического лица начнется расследование по одному из правонарушений, он может избежать ответственности, заявив: «А я об этом рассказывал!». И если человек был честен и записал все, что затем нашли в ходе своего расследования проверяющие любого профиля, он избежит наказания (2) В остальных случаях декларации пополнят государственный архив и, возможно, спустя десятилетия будут рассекречены вместе с планами каких-нибудь дипломатических операций.

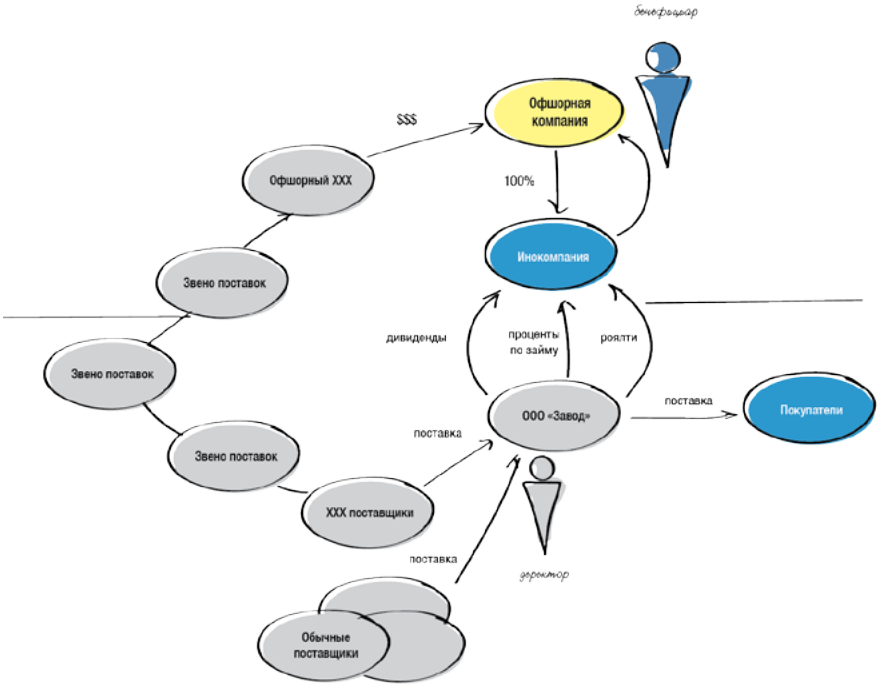
Важно, что освобождение от ответственности действует в случае совершения нарушения до 1 января 2015 года. Кроме того, чтобы индульгенция заработала на момент подачи декларации не должно быть:

- возбуждено уголовное дело по «амнистируемым» преступлениям (их перечень во второй - юридической - части);
- начато производство по указанному административному правонарушению;
- начата налоговая проверка.

Замечание 6: Подача декларации по-быстрому в случае начала таких мероприятий после 1 июля 2015 года не спасет от ответственности.
Но полное торжество безнаказанности не наступит. Ответственности удастся избежать по строго ограниченному перечню составов преступления, административных нарушений или нарушений валютного законодательства. В основном они связаны с уклонением от уплаты налогов. А вот по коррупционным составам и, что особенно важно, по составам в связи с незаконным выводом средств заграницу (т.н. легализация) освобождение не предусмотрено (3).
А теперь самое неочевидное. Взглянем на схему ниже. На ней приведена одна из типичных схем запуска модели использования иностранной компании в российском бизнесе.

Для того, чтобы инокомпания могла получать от своего российского партнера дивиденды (под пониженную ставку налога), выплачивать проценты или роялти (уменьшающие базу по налогу на прибыль), ей необходимо, соответственно, вложить средства в уставный капитал российской дочки, передать денежные средства взаймы либо передать права пользования интеллектуальной собственностью (которые для начала надо купить). Спрашивается, где «полочная» компания, зарегистрированная например на Кипре, средства эти возьмет? Правильно. Вы туда их заведете, иногда пользуясь технологией «дальнего заброса», начальная цепочка которой есть не что иное как вывод средств из бизнеса-донора через «однодневки», с чем так усиленно борется ФНС, тратя миллионы на реализацию автоматизированного анализа налогоплательщиков

(про систему АСК НДС-2 мы не раз уже рассказывали).
Давайте все же перечислим все неправомерные действия, представленные на схеме.



Сначала со стороны собственника-бенефициара как физического лица...
Уклонение от уплаты налога ООО «Завод» в момент вывода средств через однодневки (ст.199 УК);
Уклонение от уплаты налогов ООО «Завод» в момент занижения базы по налогу на прибыль в момент вывода средств в виде процентов и роялти (ст. 199 УК)
С дивидендами, пожалуй, это будет ст. 199.1 УК - неисполнение обязанности налогового агента в связи с неудержанием у источника налога в полном объеме (ставка налога с дивидендов занижена);
Неуплата НДФЛ в случае, если инокомпания производила вам выплаты из своей прибыли.

Замечание 7: формально правила амнистии не предусматривают освобождение от уголовной ответственности вас, как собственника или руководителя, по

п.1, то есть за уклонение от уплаты налогов в момент вывода через однодневки для целей «дальнего заброса». Будут ли в действительности привлекать в подобной ситуации - покажет время. Здесь все оставлено на откуп правоприменителя. А значит на волю случая или политическую волю. Причем ваша сердечная мышца будет напрягаться долгих 10 лет (ч.2 ст. 199 УК - это тяжкое преступление).

И теперь главное - сам ООО «Завод».
«Заводик», как минимум, дважды совершил налоговое правонарушение по ст. 122 Налогового кодекса:
занижение налоговой базы в связи с использованием «ах, каких контрагентов»;
занижение налоговой базы в связи выплатой процентов или роялти.
По дивидендам, как и в случае с физлицом, это будет ст. 123 Налогового кодекса - неисполнение обязанности налогового агента.

Замечание 8: гарантии амнистии вообще не распространяются на налоговые правонарушения, допущенные компанией. И риск привлечения компании к ответственности сохраняется в пределах трех лет как от совершения сделок с не очень добросовестными контрагентами, так и в отношении операций по выплате процентов по займам или роялти за товарный знак.
Таким образом, первый срез закона показал - оценки разнятся. Кто-то верит во введение с 2018 года автоматического обмена информацией. В этом случае, например, Швейцария будет ежегодно предоставлять информацию о счетах всех россиян в своих банках. Другие испытывают тревогу, не без оснований опасаясь претензий за пределами задекларированных сумм.
Иными словами, вновь не хватает ясности и железобетонной уверенности в своей безопасности. Даже если вы исполните закон.
И ваш главный вопрос. Все же, сообщать ли о своих активах за границей? Универсального ответа - не существует. Но алгоритм поиска ответа на него предложить можем.

1. Оцените имевшие место операции с учетом их оформления, обоснования и, самое важное, давности - нужно оценить теоретические риски и наличие формальных оснований для уголовной и налоговой ответственности (напомним, нас интересуют 3-х и 10-ти-летние сроки);

2. Взгляните на текущее состояние состояние своего бизнеса. А модель, в которой был засвечен первоначальный вывод средств сейчас используется? В каком виде? Возможно в текущей обстановке и вовсе нет поводов для выявления признаков вывода или легализации денежных средств;

3. Взвесьте реальную потребность в сохранении конфиденциальности владения бизнесом.
Для обеспечения безопасности активов вашу типичную модель взаимодействия инокомпании и российского сегмента можно видоизменить. Во-первых, разделив инструменты защиты активов и налоговой оптимизации. Во-вторых, в сегменте защиты активов реализовав механизмы, которые не дадут оснований налоговым органам и банкам к раскрытию истинных бенефициаров инокомпании, или, попросту говоря, можно смоделировать ситуацию так, что вопроса «а чье это?» ни у кого не возникнет.

4. Переосмыслите выгоды от использования преимуществ англо-саксонского права. Можем ли мы внедрить механизмы скрытого владения бизнесом российскими средствами (а они есть...и очень нетривиальные) взамен использования инокомпании?
5. Закон не требует ликвидации иностранных компаний. Он допускает их сохранение при одновременном упразднении номинальных акционеров. Можем ли мы использовать инокомпании в открытом владении?
6. Могут ли быть пассивные операции (роялти, дидвиденды, проценты) быть заменены на активные - передача товаров, работ, услуг или или более сложные конструкции - договор простого товарищества или инвестиционного товарищества? Возможно вам удастся обойтись инокомпанией без признаков контролируемости.
Многое пока говорит о том, что мероприятий по частичной деоффшоризации будет достаточно для того, чтобы воспользоваться преимуществами объявленной амнистии и при этом до ничтожного снизить уровень рисков. Тут скорее дело в ваших принципах. Но даже если вы планируете полный отказ от иностранного сектора, то на этом ваша неопределенность не заканчивается.
Во-первых, нужно решить что именно попадет в декларацию по амнистии.
А, во-вторых, в ограниченный период времени вам предстоит принять решение и о корректировке российской части бизнеса, выжав максимум из законных инструментов налоговой оптимизации и обеспечив при этом его имущественную безопасность, сохраняя при этом владельческий контроль.

СНОСКИ ДЛЯ ДОТОШНЫХ

Далее юридическое подтверждение основных доводов статьи:
Ссылка № 1. О чем можно сообщить...
Закон предлагает фактическим и номинальным владельцам имущества осуществить добровольное декларирование следующего имущества и счетов в банках (п. 1 ст. 3 Закона № 754388-6):
1) имущества, собственниками или фактическими владельцами которого они

являются на дату представления декларации, а именно:
земельных участках и иных объектов недвижимости (в декларации указывается наименование, рег. №, доля в собственности, адрес);
транспортных средств (в декларации указывается наименование, рег. №, адрес регистрации ТС);
ценных бумаг, в том числе акций, долях участия (паях) в российских и (или) иностранных организаций (наименование, рег. №, ИНН, адрес регистрации организации, в которой участвует физическое лицо и (или) выпустившей ценные бумаги; доля участия, количество и номинальная стоимость ценных бумаг);

Также физическое лицо раскрывает в декларации сведения о том, является он фактическим или номинальным владельцем. В последнем случае указываются реквизиты договора номинального владения.
Если декларант является фактическим владельцем, то к декларации прикладывает нотариально заверенные копии каждого из договоров номинального владения имуществом (пп. 1 п. 5 ст. 3 Закона № 754388-6).
2) контролируемых иностранных компаний, в отношении которых они являются контролирующими лицами по основаниям, не связанным с прямым участием в этих компаниях (в частности, являются бенефициарными владельцами иностранных компаний) (в декларации указывается рег. №, ИНН, адрес иностранной компании и основания для признания ее КИК);
3) открытых ими на дату представления декларации счетов (вкладов) в банках, расположенных за пределами РФ, об открытии и изменении реквизитов которых они обязаны уведомлять налоговые органы по месту своего учета по Закону о валютном регулировании.
4) счетов (вкладов) в банках, в отношении которых они признаются бенефициарными владельцами по Закону «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем...», с описанием основания для признания их бенефициарными владельцами.
Кроме того, важно иметь ввиду, что физические лица вправе (п. 6 ст. 3 Закона №753388-6):
раскрыть информацию об источниках приобретения (способах формирования источников приобретения) имущества и денежных средств, зачисленных на счета, указанные в декларации;

То есть физические лица могут в декларации не только указать конкретное имущество, КИК и счета, но еще указать отдельно цепочки операций (сделки) по приобретению (формированию источников приобретения), использованию либо распоряжению имуществом, КИК и счетами, информация о которых содержится в декларации. В таком случае все гарантии (см. ниже), предоставляемые декла-

ранту, будут распространяться и на эти связанные с ними операции.
представить документы, подтверждающие права декларанта и (или) номинального владельца в отношении объектов имущества, указанных в декларации.
Ссылка № 2. О том, как избежать уголовной ответственности...
Механизм освобождения от уголовной ответственности.
Лицо представляет в установленный срок специальную декларацию об активах, счетах и связанных с ними операциях до возбуждения в отношении него уголовного дела (см. ниже Обязательное требование для целей освобождения от перечисленных видов ответственности), которая хранится в ФНС в запечатанном конверте и ни в какие правоохранительные органы не передается.
После подачи декларации в отношении декларанта было возбуждено уголовное дело по установленным преступлениям; В таком случае декларант представляет копию специальной декларации с отметкой о ее соответствии оригиналу в следственные органы или суд для целей получения освобождения от уголовной ответственности;
При представлении декларантом копии декларации суду и следственным органам 2 пути разрешения ситуации:
1) суд, а также следователь с согласия руководителя следственного органа прекращает уголовное преследование в отношении подозреваемого или обвиняемого в соответствующих преступления, если претензии (предъявленные обвинения) к физическому лицу не превышают задекларированную информацию об активах (новый п. 3.1. ст. 28.1. УК РФ, введенный ст. 10 Закона № 754388-6«О внесении изменений в УПК РФ»).
2) В случае если предъявленные обвинения правоохранительных органов выходят за рамки задекларированного имущества и операций, то руководитель следственного органа может мотивированно отказать в прекращении уголовного дела, а чем незамедлительно уведомляется лицо, в отношении которого возбуждено уголовное дело, Ген. прокурор РФ и Уполномоченный при Президенте РФ по защите прав предпринимателей (новый п. 3.2. ст. 28.1. УК РФ, введенный ст. 10 Закона № 754388-6«О внесении изменений в УПК РФ»).
Ссылка № 3. По каким правонарушениям предоставляется освобождение...
Лица, подавшее декларацию и/или указанные в декларации иного лица, не могут быть привлечены к:
1) уголовной ответственности по следующим шести преступлениям (список статей УК РФ, на которые была распространена амнистия капитала, был согласован с FATF):
1.1.) ст. 193 «Уклонение от исполнения обязанностей по репатриации денежных средств в иностранной валюте или валюте РФ» УК РФ (невозвращение денежных средств в крупном размере > 6 руб. или особо крупном - > 30 млн. руб.);
1.2.) ч. 1 и ч. 2 ст. 194 «Уклонение от уплаты таможенных платежей» УК РФ

(в крупном размере - >1 млн. руб. или особо крупном размере > 3 млн. руб.);
1.3) ст. 198 «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица» УК РФ
(в крупном размере - за 3 года подряд сумма неуплаченных налогов > 600 000 руб. и их доля при этом > 10 % подлежащих уплате налогов либо > 1 800 000 рублей.;
в особо крупном размере - за 3 года подряд сумма неуплаченных налогов > 3 000 000руб. и их доля при этом > 20 % подлежащих уплате налогов либо > 9 000 000 рублей.);
1.4.) ст. 199 «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов организации» УК РФ
(в крупном размере - за 3 года подряд сумма неуплаченных налогов > 2 000 000 руб. и их доля при этом > 10 % подлежащих уплате налогов либо > 6 000 000 рублей.;
в особо крупном размере - за 3 года подряд сумма неуплаченных налогов > 10 000 000руб. и их доля при этом > 20 % подлежащих уплате налогов либо > 30 000 000 рублей.);
Ст. 199 УК РФ также хотят дополнить еще одним видом преступления: «деяние, совершенное в отношении доходов КИК либо доходов, полученных в результате совершения контролируемой сделки» (Законопроект «О внесении изменений в ст. 173.1 и ст. 199 УК РФ № 599584-6, находящийся в третьем чтении (назначено очередное пленарное заседание1);
1.5.) ст. 199.1. «Неисполнение обязанностей налогового агента» УК РФ (крупный и особо крупный размеры определяются как в ст. 199 УК РФ);
1.6.) ст. 199.2 «Сокрытие денежных средств либо имущества организации или ИП, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов» (в крупном размере - > 1,5 млн. руб.; в особо крупном размере - > 6 млн. рублей).
Представление специальной декларации не освобождает от уголовной ответственности по следующим преступлениям:
ст. 159. 4 УК РФ «Мошенничество в сфере предпринимательской деятельности»;
ст. 173. 1 УК РФ «Незаконное образование (создание, реорганизация) юридического лица». Кроме того, первую часть 1 ст. 173. 1 НК РФ после слов «подставных лиц» дополнили еще одним видом преступления: «а равно использование такого юридического лица в целях совершения одного или нескольких преступлений, связанных с финансовыми операциями либо со сделками с денежными средствами или иным имуществом» (Законопроект «О внесении изменений в ст. 173.1 и ст. 199 УК РФ № 599584-6, находящийся в третьем чтении (назначено еще одно пленарное заседание (2);
ст. 173.2 УК РФ «Незаконное использование документов для образования (соз-

дания, реорганизации) юридического лица;
ст. 174 «Легализация (отмывание) денежных средств или иного имущества, приобретенных другими лицами преступным путем»;
ст. 174.1 « Легализация (отмываение) денежных средств или иного имущества, приобретенных лицом в результате совершения им преступления»;
2) административной ответственности по следующим административным правонарушениям:
2.1.) ст. 14.1. «Осуществление предпринимательской деятельности без государственной регистрации или без специального разрешения (лицензии)» КоАП РФ;
2.2.) ст. 15.1. «Нарушение порядка работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций, а также нарушение требований об использовании специальных банковских счетов»КоАП РФ;
2.3.) ст. 15.3. «Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе» КоАП РФ;
2.4.) ст. 15.4. «Нарушения срока представления сведений об открытии и о закрытии счета в банке или иной кредитной организации» КоАП РФ;
2.5.) ст. 15.5. «Нарушение сроков представления налоговой декларации» КоАП РФ;
2.6.) ст. 15.6. «Непредставление (несообщение) сведений, необходимых для осуществления налогового контроля» КоАП РФ;
2.7.) ст. 15.11. «Грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности» КоАП РФ;
2.8.) ст. 15.25. «Нарушение валютного законодательства РФ и актов органов валютного регулирования» КоАП РФ;
3) ответственности за налоговые правонарушения, связанные с приобретением, использование либо распоряжением имущества, и(или) КИК, и (или) открытием и (или) зачислением денежных средств на счета, информация о которых содержится в декларации.
4) ответственности по валютному законодательству по нарушениям, совершенным до 1 января 2015 года. В отношении этого освобождения очень много спекуляций, поэтому мы подготовим отдельную аналитическую статью.

На понятном языке: кому и чем грозят правила о контролируемых иностранных компаниях

Пожалуй, только ленивый не слышал перипетии обсуждения и принятия закона о налогообложении контролируемых иностранных компаниях. 24 ноября 2014 г. соответствующий закон принят (ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний)»), вступил в силу с 1 января 2015 г.

В различных СМИ можно встретить много порой противоречивой информации. Поэтому в настоящей рассылке предлагаем рассмотреть Закон под углом двух самых важных аспектов и, образно говоря, «отделить мух от котлет».

Итак, во-первых, это основания признания иностранной компанией контролируемой.

Иностранные компании - нерезиденты России, акционерами и/или выгодоприобретателями которых являются резиденты РФ, признаются контролируемыми, если:

- доля участия резидента РФ составляет до 1 января 2016 г. более 50 % (с 2016 г. более 25 %), либо совокупная доля в которой резидентов РФ более 50 %, а доля каждого из таких резидентов более 10 %;
- резиденты РФ хоть и не имеют доли участия, но осуществляют контроль над ней в своих интересах.

Наличие контроля резидента Российской Федерации определяется исходя из возможности оказывать влияние на принятие иностранной компанией решений о распределении прибыли после налогообложения не только в силу прямого и косвенного участия в компании, но и на основании (п. 5 ст. 25.13 НК РФ):

участия в договоре об управлении компанией;

иных особенностей отношений между резидентом РФ и иностранной компанией.

Например, когда физическое лицо прямо не участвует в иностранной компании, скрываясь за офшорными компаниями-акционерами, но является бенефициарным владельцем, конечным выгодоприобретателем иностранной компании и заключает с номинальными акционерами иностранной компании соглашение о доверии. В таком случае собственник бизнеса также может быть признан контролирующим лицом иностранной компании.

Это факт, с которым нужно смириться. Но признание компании контролируемой не тождественно необходимости уплаты за нее налогов в России!

Единственная обязанность в связи с наличием контролируемой компании - ежегодная подача уведомления о наличии такой контролируемой иностранной компании (далее - КИК). Первое уведомление об этом подается не позднее 20.03.2016 г.

Очевидно, что помимо самостоятельного уведомления о наличии КИК, получить информацию контролирующие органы могут:

- после проведения каких-либо оперативных мероприятий;
- путем межгосударственного обмена, который последние годы активно налаживается со странами ЕС и традиционными офшорными государствами - BVI, Белиз, Невис и пр. Однако бОльшая часть работы оперативных служб еще впереди.

Непредставление уведомления о наличии каждой контролируемой компании влечет за собой наложение штрафа в размере 100 000 рублей (п. 1 ст. 129.6 НК

РФ).
Второй аспект: при определенных условиях (а не автоматически!) нераспределенная прибыль КИК подлежит налогообложению в РФ и взысканию с российского контролирующего лица.
К прибыли КИК относятся активные и пассивные доходы (дивиденды, проценты, роялти), за вычетом суммы выплаченных дивидендов из прибыли за прошедший год.
Прибыль контролируемой компании освобождается от налогообложения в Российской Федерации, если соблюдается одна из следующих групп условий:
1) - КИК находится в государстве, с которым Российская Федерация подписала Соглашение об избежании двойного налогообложения;
- Доля пассивных доходов КИК (дивидендов, процентов, роялти и иных доходов) за прошедший год меньше 20 % от совокупных доходов.
Иными словами, компании из государств, заключивших Соглашения, и ведущие активную торговую деятельность, не подпадают под налогообложение в России.
2) - КИК находится в государстве, с которым Российская Федерация подписала Соглашение об избежании двойного налогообложения;
- Эффективная ставка налогообложения прибыли по месту регистрации КИК выше 75 % средневзвешенной ставки налога на прибыль в РФ, рассчитываемой по двум видам доходов:

1. вся прибыль КИК за вычетом распределяемых дивидендов и дивидендов, полученных КИК (далее - основные доходы);
2. дивиденды (облагаются по налоговой ставке, применимой к дивидендам).

Для применения второй группы условий рассмотрим, что из себя представляют эффективная и средневзвешенная ставки налога на прибыль и порядок их расчета.

Эффективная ставка - определяется для государства, резидентом которого является получатель доходов - контролируемая иностранная компания.
Средневзвешенная ставка - определяется для государства - источника выплат (Российской Федерации).
Средневзвешенная ставка налога на прибыль РФ по основным доходам равна 20 %. 75 % от этой величины соответствуют ставке налогообложения 15 %.
Средневзвешенная ставка налога на прибыль РФ по доходам в виде дивидендов равна 9 % (13 % - с 2015 года). Соответственно 75 % от этой величины равна 6,75 % (с 2015 года - 9,75 %).
Эффективная ставка налогообложения рассчитывается путем деления суммы налога в государстве-источнике и налога в государстве-резидентства на сумму прибыли, полученную контролируемой иностранной компанией. (пп. 1 п. 8 ст.

25.13 НК РФ). Иными словами:

$$\text{Ст. эфф.} = \frac{\text{налог в государстве-резидентстве + налог у источника в РФ}}{\text{общая сумма доходов (основные и дивиденды)}}$$

К государствам, часто используемым для построения групп компаний, в которых эффективная ставка по налогу на прибыль выше 15 %, в частности, относится Дания. Так, в Дании ставка по налогу на прибыль составляет 34 %, что в принципе выше средневзвешенной ставки по налогу на прибыль организаций. Эффективная ставка налога на дивиденды в Дании составляет 10 %, что также больше 75 % средневзвешенной налоговой ставки налога на прибыль организаций в виде дивидендов в России (6,75 -9,75 %). Таким образом, на любые доходы Датских компаний не распространяется порядок налогообложения, предусмотренный поправками о КИК.

Кипр и Гонконг, к сожалению, не попадает в ряды таких стран.
Так, на Кипре эффективная ставка по налогу на прибыль составляет 12, 5 %. Поэтому прибыль контролируемой кипрской компании может быть освобождена от налогообложения в России только при соблюдении первой группы условий, если доля пассивных доходов кипрской компании будет составлять менее 20 % от совокупного дохода.

В любом случае прибыль контролируемой иностранной компании включается в доходы контролирующего лица - резидента РФ и облагается либо налогом на доходы физических лиц по ставке 13 %, либо налогом на прибыль по ставке 20 %, при условии, что такая прибыль составляет более 10 млн.руб. (за 2015 год - более 50 млн.руб., за 2016 год - более 30 млн.руб.).

В заключение отметим, что невключение прибыли КИК контролирующим лицом - резидентом РФ в свою налоговую базу по налогу на прибыль (НДФЛ) за 2015-2017г. не влечет за собой налоговой ответственности. Также за этот период контролирующее лицо не может быть привлечено к уголовной ответственности, если ущерб будет возмещен бюджету в полном объеме.
Резиденты РФ за неуплату налога с прибыли КИК начнут привлекаться к налоговой ответственности только с 2019 г. в виде штрафа в размере 20 % от суммы неуплаченного налога в отношении прибыли КИК, включаемой в налоговую базу контролирующего лица, но не менее 100 000 руб

Кипр: быть или не быть? Об изменениях в соглашении об избежании двойного налогообложения

В последнее время в деловой среде в очередной раз активизировалось обсуждение вопроса о возможности использования кипрских компаний для оптимизации налоговых платежей при ведении бизнеса в России. Вызвано это было подписанием 28 февраля 2012 г. Президентом РФ Дмитрием Медведевым Федерального закона № 9-ФЗ «О ратификации Протокола о внесении изменений в Соглашение между Правительством РФ и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения» (подписан протокол 07.10.2010 г). В настоящей статье мы попробуем разобраться насколько критичны изменения, предусмотренные подписанным Протоколом.

В первую очередь, необходимо отметить, что новации не являются принципиально новыми и революционными. Подавляющее большинство изменений, предусмотренных Протоколом, уже содержалось в ранее подписанном Протоколе от 16 апреля 2009 г. (который так и не был ратифицирован российской стороной, т.е. не вступил в законную силу). Сравнение текстов Протоколов от 16.04.2009 г. и от 07.10.2010 г. позволяет сделать вывод, что по большей части последние изменения носят технический характер.

Исключением, пожалуй, является внесение изменений в п.5 ст.6 Соглашения «Доходы от недвижимого имущества». С момента вступления этих изменений в силу налогом на прибыль в России будут облагаться доходы, полученные через посредство трастов недвижимости, паевых фондов недвижимости или аналогичных коллективных форм инвестирования, созданных в первую очередь для инвестиций в недвижимое имущество. Данные нововведения, к большому сожалению, практически сведут на нет возможность оптимизации налоговых платежей при использовании полюбившихся многим предпринимателям паевых инвестиционных фондов недвижимости.

Во всем остальном ничего принципиального нового в сравнении с прошлогодним Протоколом не появилось. Так, по сути, остался прежним вызывающий наибольшее количество вопросов новый порядок обмена информацией между налоговыми органами России и Кипра. В предыдущих выпусках рассылки мы подробно анализировали новый порядок направления запросов российскими контролирующими органами и подготовки ответов на них кипрской стороной и пришли к выводу о том, что новый порядок, безусловно, внесет коррективы в организацию работы с кипрскими копаниями, но вовсе не поставит крест на их использовании.

Не претерпели особых изменений и иные существенные изначально обнародованные нововведения, среди которых можно отметить:

- новый порядок налогообложения операций по отчуждению акций российских компаний, основную долю активов которых составляет недвижимое имущество – такие операции с 2014 г. будут облагаться российским налогом на прибыль;
- введение положений о взаимопомощи в сборе налогов – в теории это означает возможность взыскания недоимки российской компании за счет средств, находящихся на счетах кипрской компании (на практике возникновение такой ситуации представляется маловероятным);
- нормативное закрепление понятия «ограничение льгот» для ситуаций, когда единственной целью создания иностранной компании было получение налоговых льгот в соответствии с Соглашением;
- а также закрепление возможности обращения российских налогоплательщиков за разъяснениями и защитой в налоговые органы Кипра, что должно защитить их от произвола и субъективизма российских налоговиков.

Бесспорным положительным моментом подписания Протокола от 07.10.2010 г. для российских налогоплательщиков будет являться исключение Кипра (с момента ратификации Протокола) из так называемого «списка оффшоров», утверждаемого Минфином РФ (Приказ Минфина РФ от 13.11.2007 №108н). Это позволит российским налогоплательщикам применять нулевую ставку налога на прибыль по полученным дивидендам от кипрских компаний дивидендов в соответствии с под.1 п.3 ст.284 НК РФ. Кроме того, безусловно, повысит респектабельность взаимоотношений с кипрскими компаниями.

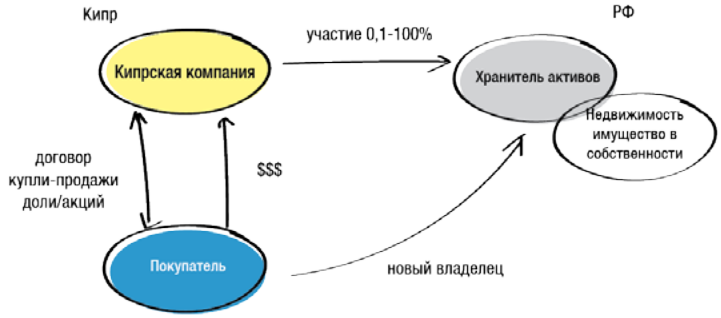
Таким образом, вопреки ожиданиям многих специалистов, Кипр остается юрисдикцией, наиболее подходящей для использования в интересах российского бизнеса. При разумном подходе к построению модели ведения бизнеса с использованием кипрской компании и выборе адекватной регистрирующей и обслуживающей компании по-прежнему возможны и оптимизация налоговых платежей, и обеспечение безопасности владения активами, и многие другие полезные для бизнеса и его собственников инструменты.

Минфин рождает новые коллизии в толковании Соглашения с Кипром

О налогообложении доходов кипрской компании от продажи долей (акций) в российской компании

Минфин России знаменит неожиданными толкованиями различных норм, естественно, в интересах пополнения российского бюджета. Наше внимание при-

влек ряд писем, касающихся вопроса удержания налога у источника (в России) при продаже Кипрской материнской компанией своей доли (акций) в российской, владеющей недвижимым имуществом.
Ситуация традиционна:



В соответствии с п.4 ст.13 Соглашения РФ с Республикой Кипр об избежании двойного налогообложения (в редакции Протокола от 07.10.2010) с 01.01.2017 года доходы резидента Договаривающегося Государства (Кипра) от отчуждения акций и аналогичных прав, более 50% стоимости которых представлено недвижимым имуществом, расположенным в другом Договаривающемся Государстве (Россия), могут облагаться налогом в этом другом Государстве (России).
Иными словами, в действующей до 2017 года редакции Соглашения аналогичная норма отсутствует. Учитывая, что изменения вносятся в п.4 ст.13 Соглашения, казалось бы, есть все основания пользоваться этой нормой сейчас при налогообложении аналогичных отношений:

> Доходы от отчуждения любого имущества иного, чем то, о котором говорится в пунктах 1, 2 и 3, подлежат налогообложению только в том Договаривающемся Государстве, резидентом которого является лицо, отчуждающее имущество.
>
> **П.4 ст.13 Соглашения с Республикой Кипр от 05.12.1998 «Об избежании двойного налогообложения...»**

Это позволяет сделать вывод о том, что при выплате Продавцу доли - резиденту Республики Кипр стоимости доли / акций:

- у Продавца (Республика Кипр) - отсутствует налогооблагаемая база и, как следствие, обязанность уплатить налог на прибыль в России;
- у российской компании - Покупателя отсутствует обязанность удержать налог «у источника», исполнив тем самым обязанность иностранного Продавца по уплате российских налогов.

Однако иного мнения придерживается Минфин России в письме от 26.11.2014 № 03-08-05/60118. Логика его такова: до 2017 года, то есть до вступления в силу

изменений в Соглашение с Республикой Кипр, при продаже кипрской компанией доли в российском юридическом лице, более 50 % активов которой состоит из недвижимого имущества на территории России, необходимо использовать пункт 1 статьи 13 Соглашения, который посвящен налогообложению доходов непосредственно от продажи недвижимого имущества.

> Доходы, получаемые резидентом одного Договаривающегося Государства от отчуждения недвижимого имущества, определенного в статье 6 и находящегося в другом Договаривающемся Государстве, могут облагаться налогом в таком другом Государстве.
>
> **П.1 ст.13 Соглашения с Республикой Кипр от 05.12.1998 «Об избежании двойного налогообложения...»**

То есть эта норма, в отличие от пункта 4 этой статьи, указывает на возможность налогообложения в России, если это установлено национальным законодательством.

А теперь обратимся к Налоговому кодексу России, статье 309 в актуальной редакции.

> Следующие виды доходов, полученных иностранной организацией, которые не связаны с ее предпринимательской деятельностью в Российской Федерации, относятся к доходам иностранной организации от источников в Российской Федерации и подлежат обложению налогом:
>
> 5) **доходы от реализации акций (долей) ОРГАНИЗАЦИЙ, более 50 процентов активов которых прямо или косвенно состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации**, а также финансовых инструментов, производных от таких акций (долей), за исключением акций, признаваемых обращающимися на организованном рынке ценных бумаг.
>
> **Подп. 5 п.1 ст.309 Налогового кодекса России**

Таким образом, во-первых, соответствующие доходы образуют налогооблагаемую базу в России. А, во-вторых, с 2015 года такая база возникает по НК РФ при продаже долей не только российских, но и любых иностранных компаний, более 50 % активов которых прямо или косвенно владеющих недвижимым имуществом...
Но возвратимся к основному вопросу. По логике Министерства финансов России, доход продавца (в нашем случае, это резидент Республики Кипр) от продажи доли в российской компании, более 50 % активов которой прямо или косвенно состоит из недвижимого имущества на территории РФ, облагаются в России и ДО 2017 года.

Однако на констатации этого мнения финансовое ведомство не остановилось. Второй аспект, связанный с налогообложением дохода любой иностранной компании, - это фактическая уплата налога. Ведь у российских налоговых органов нет возможности «достучаться» и побудить иностранную компанию, не имеющую в России постоянного представительства, заплатить налог в российский бюджет. Для решения этой задачи и введен институт «удержания налога

у источника», когда российская компания при выплате дохода иностранному контрагенту удерживает налог, подлежащий уплате в России.
И тут начинается не менее интересная история.
Федеральным законом от 24.11.2014 № 376-ФЗ в статью 309 введен пункт 1.1, вступивший в силу с 01 января 2015 года. Причину появления этой нормы объяснить трудно, так как вопросам удержания налога у источника посвящена целая ст.310 НК РФ.

> Доходы, указанные в подпунктах 1 - 4 и 6 - 10 пункта 1 настоящей статьи (309), **подлежат обложению налогом, удерживаемым у источника выплаты доходов.**
>
> **П.1.1 ст.309 Налогового кодекса России**

Таким образом, согласно этой норме при выплате 9 из 10 видов доходов, перечисленных в п.1 ст.309 Налогового кодекса РФ, подлежит удержанию налог у источника. Эта норма исключает доходы от продажи акций (долей) компаний с недвижимым имуществом (подпункт 5 пункта 1 ст.309 НК РФ)! Из буквального толкования следует, что при их перечислении иностранной компании налог у источника не образуется.
Однако Минфин России и тут пришел к иному выводу, изложив его в письме от 31.03.2015 г. №03-08-05/17640.

> Статья 310 НК РФ, определяющая особенности исчисления и уплаты налога с доходов, полученных иностранной организацией, **не исключает подпункт 5 пункта 1 статьи 309 НК РФ.**
> На основании пункта 1 и подпункта 4 пункта 2 статьи 310 НК РФ налог с доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации, **исчисляется и удерживается российской организацией, выплачивающей доход иностранной организации,** при каждой выплате доходов, указанных в пункте 1 статьи 309 НК РФ.
>
> **Письмо Минфина России от 31.03.2015 г. №03-08-05/17640**

Минфин России между двумя противоречащими друг другу нормами выбирает более старую, более детально регулирующую порядок удержания налога у источника и констатирует: налогу у источника быть!
Опять повисает вопрос о целесообразности введения нормы п.1.1 ст.309 НК РФ, действие которой не признается Минфином...
Наконец, необходимо вспомнить позицию высшей судебной инстанции по поводу неисполнения обязанностей налогового агента при выплате доходов иностранному лицу. Этот случай единственный, когда на налогового агента возлагается обязанность уплатить из своих средств неудержанный им налог, пени и штраф!

> Рекомендации о невозможности взыскания с налогового агента не удержанной им суммы налога и об ограничении периода взыскания пеней, основанные на том, что обязанным лицом продолжает оставаться налогоплательщик (подпункт 5 пункта 3 статьи 45 Кодекса), к которому и должно быть предъявлено налоговым органом соответствующее требование об уплате налога, не применимы при выплате денежных средств иностранному лицу в связи с неучетом данного лица в российских налоговых органах и невозможностью его налогового администрирования. Следовательно, в случае неудержания налога при выплате денежных средств иностранному лицу с налогового агента могут быть взысканы как налог, так и пени, начисляемые до момента исполнения обязанности по уплате налога.
>
> П.2 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении части 1 НК РФ»

Но в любой бочке дегтя должна быть своя ложка меда.
Налицо неоднозначность ситуации как в отношении самого факта возникновения налогооблагаемой базы у иностранной компании при продаже доли (акций) российской компании, более 50 процентов активов которой прямо или косвенно состоит из недвижимого имущества, находящегося в России, так и в отношении возникновения обязанности налогового агента по удержанию налога «у источника».
Самое время вспомнить про основополагающие принципы налогового законодательства, а именно: все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (п.7 ст.3 НК РФ).

Китай - новая налоговая гавань? Новое соглашение России и КНР об избежании двойного налогообложения ждет ратификации и вступления в силу

Как известно, налоги - это следствие хозяйственной, экономической деятельности. А значит, курс государства «на Восток» не мог НЕ найти закономерного отражения в порядке налогообложения. И это не только нулевые пошлины на экспорт нефти...
Весьма оперативно согласовано и подписано новое соглашение с Китаем «Об избежании двойного налогообложения...». Предыдущее датировано аж 1994 годом и действует с 01.01.1998.
Чиновники Минфина РФ уверяют: новое соглашение находилось на согласовании межведомственных комиссий несколько лет. Однако факт остается фактом - политический курс страны ускорил процесс. Соглашение подписано и ждет ратификации. Есть шанс, что соглашение будет применяться уже с 2015 года.
Предлагаем взглянуть на изменения в налогообложении основных видов «пассивных» доходов - дивиденды, проценты, роялти, а также сравнить их с наиболее либеральным соглашением с Республикой Кипр.

Вид дохода, выплачиваемого резиденту другого государства	Новое Соглашение с КНР, подписано 13.10.2014 г.	Старое Соглашение с КНР 1994 г.	Соглашение с Республикой Кипр
Дивиденды	Налог «у источника»: a) **5 %**, если акционер владеет не менее чем 25 % уставного капитала, а его вклад составил не менее чем **80 тыс.евро** или эквивалентную сумму в любой другой валюте; b) **10 %** общей суммы дивидендов во всех остальных случаях.	Российская компания, выплачивающая дивиденды китайскому акционеру во всех случаях должна удержать налог «у источника» **10** % (ст.9).	Налог «у источника»: - **5 %** при условии доли участия **не менее 100 тыс. евро;** - **10 %** в остальных случаях;
	предусмотрено ограничительное условие: наличие у лица фактического права на дивиденды	предусмотрено ограничительное условие: наличие у лица фактического права на дивиденды	предусмотрено ограничительное условие: наличие у лица фактического права на дивиденды
	В Китае предусмотрен налог у источника в размере 10 %. Под новое соглашение нормы еще не скорректированы	В Китае предусмотрен налог у источника в размере 10 %	(На Кипре **отсутствует налог на прибыль у источника** при выплате дивидендов нерезидентам)
	Таким образом: - При выплате дивидендов из России в Китай, налог на прибыль в РФ уплачивается по ставке 5 /10 %; - При выплате дивидендов из Китая в Россию налог на прибыль в Китае 10 % (но возможно будет уменьшен в случае ратификации соглашения).		Таким образом: - При выплате дивидендов из России на Кипр, налог на прибыль в РФ уплачивается по ставке 5 /10 %; - При выплате дивидендов с Кипра в Россию налог на прибыль на Кипре не уплачивается.

Вид дохода, выплачиваемого резиденту другого государства	Новое Соглашение с КНР, подписано 13.10.2014 г.	Старое Соглашение с КНР 1994 г.	Соглашение с Республикой Кипр
Проценты	5 % Проценты по займам между Правительствами, Центральными банками и их дочерними структурами **полностью освобождаются от налогообложения (п.3 ст.11)** предусмотрено ограничительное условие: наличие у лица фактического права на проценты	10 % предусмотрено ограничительное условие: наличие у лица фактического права на проценты	0 % в ст. 11 отсутствует оговорка о наличии у лица фактического права на проценты
Роялти	6 % предусмотрено ограничительное условие: наличие у лица фактического права на роялти	10 % предусмотрено ограничительное условие: наличие у лица фактического права на роялти	0 % в ст. 12 отсутствует оговорка о наличии у лица фактического права на проценты

Вид дохода, выплачиваемого резиденту другого государства	Новое Соглашение с КНР, подписано 13.10.2014 г.	Старое Соглашение с КНР 1994 г.	Соглашение с Республикой Кипр
Прирост стоимости капитала	Доходы, получаемые резидентом одного Договаривающегося Государства от отчуждения акций, более 50 процентов стоимости которых прямо или косвенно представлено недвижимым имуществом, расположенным в другом Договаривающемся Государстве, могут облагаться налогом в этом другом Договаривающемся Государстве.	Доход от отчуждения акций в основном капитале компании, имущество которой состоит прямо или косвенно **в основном** из недвижимого имущества, находящегося в Договаривающемся Государстве, может облагаться налогом в этом Государстве.	Доходы от отчуждения акций, более 50% стоимости кот-х представлено недвиж-м имущ-м, располож-м в др-м гос-ве, могут облагаться налогом в этом др. гос-ве Данная норма будет применяться не ранее 2017 г. Таким образом, если осуществить продажу доли российской организации до 2017 г., доход кипрской организации от ее реализации не будет облагаться налогом в РФ, независимо от того, кто является покупателем доли: резидент или нерезидент РФ.

Вид дохода, выплачиваемого резиденту другого государства	Новое Соглашение с КНР, подписано 13.10.2014 г.	Старое Соглашение с КНР 1994 г.	Соглашение с Республикой Кипр
Обмен информацией	Положение о предост-ии информации **не должны пониматься как позвол-е гос-ву отказать в предост-ии информации только лишь на том осн-ии, что такой информац-й располагает:** - банк; - иная финансовая организация; - номинальный держатель; - агент или ДУ; - такая информация относится к правам владения каким-либо лицом. Гос-во не может отказать в предоставлении информации на том основании, что само оно в такой информации не заинтересовано	Такое положение отсутствует	Аналогичная норма по смыслу

Таким образом, по сравнению с действующими минимальными ставками (10% по всем видам «пассивных» доходов) произойдет снижение уровня налогообложения - до 5-6% при соблюдении определенных требований. Конечно, в отношении доходов в виде процентов и роялти ставки выше, чем предусмотрены Соглашением с Республикой Кипр от 05.12.1998 г. Однако по доходам в виде процентов предусмотрены еще более интересные условия - 80 тыс.евро вместо 100 тыс.евро. Регламентированная доля участия (более 25 %) - не является серьезным ограничением, так как при построении различных холдинговых струк-

тур доля как правило выше.
Учитывая, что Кипр является страной Евросоюза, а значит так или иначе присоединился ко всем финансовым и политическим санкциям, Китай может стать интересной альтернативой.
Нормы по налогообложению операций по отчуждению долей в компаниях, владеющих недвижимым имуществом, предполагается привести в соответствие с современными тенденциями в двусторонних соглашениях, в том числе аналогичные нормы уже предусмотрены в Соглашении с Кипром и вступят в силу с 2017 года. Текущая редакция соглашения содержит оценочную категорию «активы компании в основном состоят» из недвижимого имущества, в связи с чем возникали споры о месте налогообложения соответствующих доходов.
Также введены нормы об обмене информацией, соответствующие текущим международным усилиям в совместной борьбе с уклонением от уплаты налогов.
Кроме того, Китай и Россия присоединились к Конвенции ОЭСР об административной помощи по налоговым делам, предусматривающей в том числе автоматический обмен информацией (1).

(1) См. подробнее нашу рассылку «В борьбе за деофшоризацию РФ готова присоединиться к Конвенции ОЭСР»
Скорей всего, новое Соглашение по аналогии с текущим не будет распространятся на специальные административные районы Китая, в том числе Гонконг, имеющий свою налоговую систему.
По неофициальной информации, с Гонконгом также планируется подписать в ближайшее время двустороннее соглашение, что позволить исключить Гонконг из перечня офорных территорий, утвержденного Минфином РФ. Как модно говорить в последнее время, на это нужна «политическая воля».
Новое Соглашение с Китаем вступит в силу через 30 дней после его ратификации в каждом государстве и распространит свое действие на отношения, возникшие с 1 января 2015 года. Иными словами, если соглашение будет ратифицировано до конца ноября 2014 года, оно будет применяться с 2015 года. Все шансы успеть есть!
Подводя промежуточный итог, констатируем, что изменения в Соглашения с Китаем могут способствовать повышению популярности китайских и иных азиатских компаний, имеющих соглашения с Китаем, в том числе для привлечения заемного финансирования с азиатских рынков и построения холдинговых структур.

Бухгалтерская отчетность на оффшорах теперь и правда обязательна

В действительности, требования к ведению и хранению отчетности у офшорных компаний были всегда. Кроме того, за ее неведение были предусмотрены серьезные штрафы - 10 000$ в год за неисполнение данной обязанности на Британских Виргинских Островах, 5000$ в год - на Невисе и 25$ в день на Сейшелах и Белизе (9 125$ за год). Впрочем, данные нормы по большей части игнорировались, поскольку обязанности по предоставлению ее в госорганы не существовало, а точный состав отчетности не был нигде закреплен.
Однако, течение последних лет, в результате деятельности глобального форума по налоговой безопасности ОЭСР в разное время и с разной степенью огласки в законодательство указанных юрисдикций были внесены изменения. Форум «экзаменует» государства на соответствие законодательства и практики его применения стандартам ОЭСР. Он может внести страны, не соответствующие им, в «черные» списки, что на практике является весьма действенным способом давления.

Один из элементов стандарта обмена налоговой информацией ОЭСР предусматривает, что государствам следует гарантировать хранение организациями достоверных бухгалтерских записей («accounting records»). Бухгалтерские записи должны (i) верно объяснять все сделки, (ii) в любое время обеспечивать возможность определить финансовое состояние организации с обоснованной точностью и (iii) позволять подготовить финансовую отчетность. Бухгалтерские записи должны также включать первичную документацию, такую как счета, контракты и т.д., а также должны отражать детали (i) всех получаемых и расходуемых денежных сумм и дел, по которым эти получение и расход имеют место; (ii) всех продаж и покупок и других сделок; и (iii) активов и пассивов организации. Бухгалтерские записи должны храниться 5 лет или более.

Последним проверку форума начал проходить Белиз. 12 октября 2013 года там был опубликован Accounting Records (Maintenance) Act, устанавливающий дополнительную ответственность компаний за непредставление бухгалтерских записей по запросу, направленному уполномоченным государственным органом в соответствии с международной процедурой обмена информацией (закрепленной в международных соглашениях и ст. 26 Модельной Конвенции ОЭСР).
При этом, закрепленное в Accounting Records (Maintenance) Act понятие бухгалтерских записей с одной стороны, относительно детально определено, с другой - содержит в себе противоречие. В ст. 2 указанного акта дан перечень необходимых документов, включающий в себя не только бухгалтерские книги,

книги продаж и покупок и первичную документацию, но также, вопреки Стандарту, «financial statements», то есть стандартизированную финансовую отчетность. В то же время в ст. 4 указывается на то, что «accounting records» должны быть достаточны для подготовки «financial statements». По всей видимости, это не что иное, как законодательный ляп.
В случае непредоставления информации в срок, установленный в запросе, последуют следующие санкции:
штраф для компании в размере 10 000$;
исключение компании из реестра;
штраф для номинального директора компании в размере 10 000$ или лишение свободы на срок до 2 лет.

Ответственность в виде штрафа до 10 000$ и исключении из реестра предусмотрена также для компаний-регистрационных агентов, не предоставивших бухгалтерские записи клиентов по запросу уполномоченного органа. Клиенты же обязаны сообщать регистрационным агентам адрес, по которому хранится данная информация.

Аналогичные, в целом, нормы, предусмотрены законодательством БВО, Сейшел и Невиса (где-то срок хранения бухгалтерских записей увеличен до 7 лет, где-то максимальный срок лишения свободы - до 5 лет).
Обращаем Ваше внимание на то, что Белиз и Невис пока прошли только первую часть проверки ОЭСР - проверку законодательства). С 21 октября 2013 года на Невисе проходит (и в 2014 году пройдет на Белизе) проверка практики его применения, что, возможно, повлечет дальнейшее ужесточение контроля. Отметим, что БВО уже прошли оба этапа проверки.

Судя по тенденции, подобные требования будут вводиться всеми юрисдикциями, желающими получить статус «в значительной степени внедрившей международно согласованные стандарты обмена налоговой информацией». Несоответствие стандартам ОЭСР приведет к внесению территорий в «черные списки», что повлечет ограничение деятельности и повышенные риски для зарегистрированных там компаний.

Таким образом, нужно быть готовым к получению от уполномоченного органа или регистрационного агента требований о ведении бухгалтерских записей. Не желая рисковать собственным бизнесом, регистрационные агенты, вероятно, будут заранее требовать максимум информации от клиента.
Термин «бухгалтерские записи», противоречиво изложенный в Accounting Records (Maintenance) Act Белиза, согласно Стандарту Отчетности, должен

включать:

- Во-первых, учетные регистры (по умолчанию, такие регистры не требуют утверждения директорами и составляются в произвольной форме на бумажном или электронном носителе, например, бухгалтерские книги. В них должно быть отражено описание активов и пассивов, поступивших и израсходованных денежных средств и перечня всех заключенных сделок;
- Во-вторых, первичную документацию, в том числе договоры и счета. Банковские выписки, на наш взгляд, сюда не относится.

Вместе с тем, отметим, что за последние три года количество запросов, связанных с международными соглашения, на БВО составило немногим более 120. С учетом того, что в данный момент в данной юрисдикции зарегистрировано более 800 000 компаний, это достаточно небольшой процент.

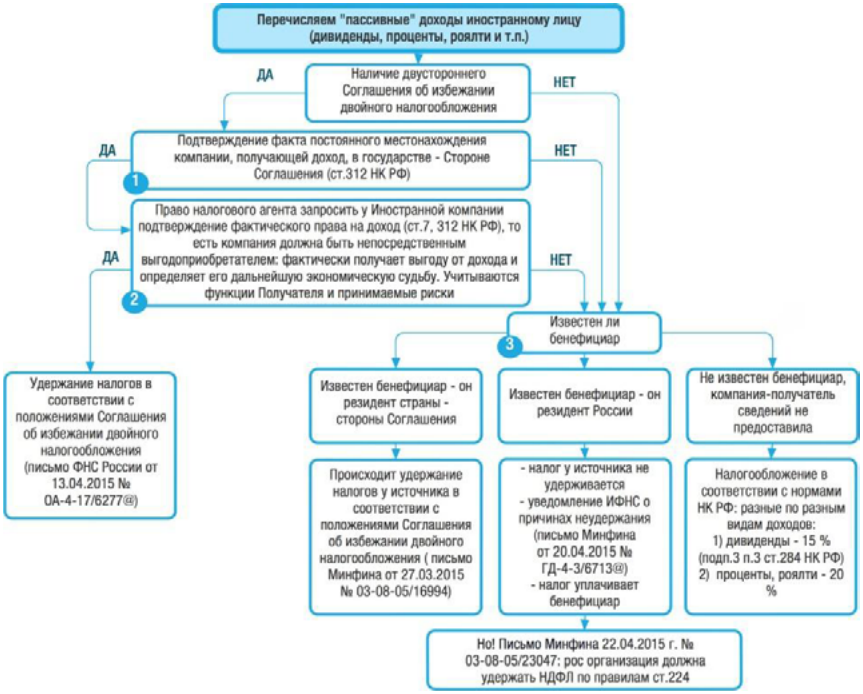
Не стоит забывать, что это лишь одна из тенденций всемирной деофшоризации. Так, в России Минфин и МИД внесли в правительство законопроект о ратификации Конвенции ОЭСР о взаимной административной помощи по налоговым делам, подписанной Российской Федерацией в 2011 году. Ратификация этого соглашения даст российским налоговикам возможность шире обмениваться информацией с зарубежными коллегами, право участвовать в налоговых проверках за рубежом и взыскивать задолженность с компаний, имеющих активы в других государствах. Присоединение к конвенции поможет выполнению готовящихся сейчас амбициозных планов по деофшоризации экономики. Подробнее об этом Вы сможете прочитать в следующем выпуске нашей рассылки.

В заключение напомним о том, что иностранные компании не могут рассматриваться как «волшебная пилюля», позволяющая злоупотреблять правами и прятать «концы в воду». Недопустимо сочетать инструменты налоговой оптимизации и обеспечения имущественной безопасности и/или скрытого владения. С этой точки зрения до 70 % действующих моделей требуют корректировки.

Определяем налоговые обязательства при перечислении дохода иностранной компании

Принцип «фактического права на доход» характерен для большинства современных Соглашений об избежании двойного налогообложения (далее - Соглашение). Суть его в том, что льготы в соответствии с Соглашением (в частности, в отношении «пассивных» доходов - дивидендов, процентов, роялти) распространяются на налоговых резидентов договаривающихся стран, являющихся конечными выгодоприобретателями в отношении выплачиваемого дохода.
Вы перечислили доход иностранной компании. Каковы налоговые обязатель-

ства?
С 1 января 2015 года соответствующие положения вместе с нашумевшими поправками о контролируемых иностранных компаниях включены в Налоговый кодекс РФ. Поскольку нарушение требований российского законодательства чревато, представим в виде алгоритма факторы, от которых зависит определение налоговых обязательств российской компании, выплачивающей «пассивные» доходы иностранному юридическому лицу.



1) Прежде всего, одного факта наличия с государством, резидентом которого является получатель дохода, Соглашения недостаточно для применения предусмотренных им пониженных ставок налога. Получатель дохода должен подтвердить, что ведет деятельность (имеет постоянное место нахождения) в этом государстве.
Поэтому первый документ, который должен быть представлен Получателем дохода, -Сертификат налогового резидентства. Такой сертификат выдается по правилам иностранного государства: в некоторых странах требования ниже, в других - выше (например, необходимо подтвердить наличие реального персонального офиса, директор должен быть резидентом, а обязательный аудит проводиться местной компанией).

Критерии налогового резидентства компании в качестве рекомендательных содержатся также в документах ОЭСР.

Это требование не является новым, поэтому в более подробном объяснении не нуждается.

2) Во-вторых, с 01 января 2015 года российская компания при выплате дохода может (что следует толковать как «должна») запросить у иностранного контрагента документы, подтверждающие его фактическое право на доход, то есть право самостоятельно пользоваться и (или) распоряжаться этим доходом. При этом учитываются выполняемые контрагентом функции и принимаемые на себя риски (п.п. 2-3 ст.7 НК РФ). В законе прямо указано на случаи «зеркального» (транзитного) перечисления денежных средств полностью или в части резиденту страны, с которым отсутствует Соглашение. В таких случаях наш иностранный контрагент не может быть признан фактическим получателем дохода.

В письме от 27.03.2015 г. № 03-08-05/16994 Министерство финансов РФ предлагает российским организациям при выплате доходов анализировать деятельность иностранной компании, принимая во внимание документы (информацию):

- о возникновении у получателя дохода права распоряжаться полученным доходом (это могут быть, например, инвестиционные договоры, подтверждающие вложение денежных средств в проект, договор об открытии банковского депозита, справка аудитора компании о выплате дивидендов и т.п. Перечня этих документов нет как и обязательных требований к ним, поэтому подойдет то, что иностранная компания готова представить);
- о возникновении налоговых обязательств в отношении полученного дохода, а также об отсутствии налоговой экономии в случае их дальнейшего (транзитного) перечисления;
- о фактическом осуществлении предпринимательской деятельности в том государстве (такая информация часто нужна для получения Сертификата налогового резидентства).

Если российская компания приходит к убеждению, что ее иностранный контрагент является фактическим получателем дохода, то она выплачивает денежные средства, удерживая налог у источника по ставкам, предусмотренным в Соглашении, либо не удерживает совсем - если в Соглашении предусмотрено освобождение (письмо ФНС России от 13.04.2015 № ОА-4-17/6277@).

3) Если после изучения представленных документов российский налогоплательщик не уверен, что его контрагент является конечным выгодоприобретателем дохода, его действия должны быть иными.

Если конечный бенефициар известен и он является резидентом той же страны, что и место регистрации компании - контрагента, то российский налогоплатель-

щик выплачивает доход, применяя соглашение с этой страной, то есть удерживая налог по тем же ставкам, если бы компания - непосредственный получатель подтвердила, что имеет фактическое право на доход (подп.2 п.4 ст.7 НК РФ, Письмо Минфина России от 27.03.2015 № 03-08-05/16994).
Если конечный бенефициар не известен, то российская компания при выплате дохода не может руководствоваться условиями двустороннего Соглашения и должна принимать во внимание стандартные условия Налогового кодекса России, а именно:
удержание налога по ставке 15 % - при выплате дивидендов (подп.3 п.3 ст.284 НК РФ);
удержание налога по ставке 20 % - при выплате процентного дохода либо роялти.
Самая интересная ситуация разворачивается, когда бенефициар известен и он является резидентом России. Согласно буквальному толкованию НК РФ (подп.1 п.4 ст.7) в этом случае выплачивающая доход организация:
А) не удерживает налог у источника. Очевидно, логика тут такова: у иностранного государства отсутствует право на этот доход, а значит и право на налоги;
Б) при условии обязательного уведомления налогового органа по месту своего нахождения о причинах неудержания. Тем самым организация снимает с себя ответственность, перекладывая бремя уплаты налогов на бенефициара, являющегося российским резидентом.
Аналогичная позиция продублирована в Письме ФНС России от 20.04.2015 г. № ГД-4-3/6713@.
Однако позже Минфин России представил иной взгляд на эту ситуацию: российская компания должна удержать налог по ставкам НДФЛ (13 %) как при непосредственной выплате дохода российскому физическому лицу (письмо от 22.04.2015 № 03-08-05/23047). Скорей всего, такая рекомендация направлена на скорейшее поступление налога в бюджет.

Несоблюдение такого алгоритма определения налоговых обязательств влечет риски для плательщика - российского резидента. А именно чрезвычайно велик риск отказа ему в применении пониженных ставок по Соглашению и доначисления налогов в соответствии с нижеизложенными правилами.
Напомним, что неудержание (неполное удержание) налога российским налоговым агентом при выплате дохода иностранному лицу - единственный случай, когда налоговый агент НЕ освобождается от исполнения налоговых обязанностей за свой счет.

Контроль цен по неконтролируемым сделкам или невозможное возможно

Как мы уже неоднократно отмечали, отсутствие у налогоплательщика контролируемых сделок (т.е. соответствующих специальным требованиям НК РФ о трансфертном ценообразовании) не освобождает его от налогового контроля. Все сделки налогоплательщика могут быть проверены в рамках обычных налоговых проверок сквозь призму концепции о необоснованной налоговой выгоде. Вопрос же о том, в какой степени при этом могут использоваться правила доказывания нерыночности цен, является не вполне определенным. Возможно, в связи с отсутствием практики у самих налоговых органов.

Сделки между взаимозависимыми лицами делятся на два вида сделок (1):
контролируемые сделки, соответствующие критериям, определенным в ст. 105.14 НК РФ, обязательный контроль за которыми осуществляется Центральным аппаратом ФНС России в порядке, предусмотренном специальным разделом V.I. НК РФ о трансфертном ценоообразовании;
иные сделки между взаимозависимыми лицами, не подпадающие под критерии контролируемых сделок.
(1) письма Минфина РФ № 03-01-18/8-145 от 18.10.2012 г., от 26.12.2012 г. № 03-02-07/1-316, совместное письмо Минфина и ФНС России от 16.09.2014 г. № ЕД-4-2/18674@

Итак, цены по последним видам сделок могут быть предметом выездных и камеральных проверок. Однако в таком случае налоговому органу необходимо доказать факт получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды вследствие уменьшения налоговой базы посредством манипулирования ценами в сделках. Такой же точки зрения придерживается и Минфин России. При этом для оценки размера необоснованной налоговой выгоды и определения фактической цены сделки, в которой предполагается занижение суммы налога, возможно применять методы, установленные гл. 14.3. НК РФ.

Описанный выше подход встречается и в судебной практике. В постановлении Тринадцатого ААС по делу № А56-62777/2013 от 21.04.2014 г. поддерживается позиция, что при исследовании вопроса о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоде по сделке между взаимозависимыми лицами может быть указано на завышение или на занижение цен по ней, правильность применения цен по сделкам проверяется в соответствии с гл. 14.3. НК РФ. В решении суда первой инстанции по данному делу от 16.01.2012 г. полностью воспроизводятся положения письма Минфина РФ № 03-01-18/8-145 от 18.10.2012

г., однако без его упоминания.



Более того, Минфин и ФНС России пошли дальше и прямо указали:

> Положения НК РФ лишь **разграничивают полномочия в части налогового контроля цен в сделках по уровням системы налоговых органов в Российской Федерации**:
> - проверка соответствия цен в контролируемых сделках осуществляется непосредственно **ФНС России** на основании п. 1 ст. 105.17 НК РФ;
> - проверка цен в сделках между взаимозависимыми лицами, не признаваемых контролируемыми может проводиться **территориальными налоговыми органами в ходе камеральной или выездной налоговой проверки**. В НК РФ предусмотрен **запрет** на осуществление проверок цен в ходе камеральных и выездных налоговых проверок **только в отношении контролируемых сделок** (абз. 3 п. 1 ст. 105.17 НК РФ).
>
> **Письмо Минфина России от 16.09.2014 г. № ЕД-4-2/18674@**

Из сферы внимания налоговых органов в рамках обычных налоговых проверок не исключаются сделки между взаимозависимыми лицами, которые не являются контролируемыми по причине одновременного удовлетворения последних следующим критериям (п. 4 ст. 105.14 НК РФ):

- зарегистрированы в одном субъекте РФ;
- не имеют обособленных подразделений на территории двух субъектов и за пределами РФ;
- не уплачивают налог на прибыль в бюджеты других субъектов РФ;
- не имеют убытков, принимаемых при исчислении налога на прибыль.

Такое исключение из контролируемости сделок объясняется тем, что в перечисленных случаях какое-либо манипулирование ценой не может привести к уклонению (занижению совокупного размера налогового бремени взаимозависимых лиц в отдельной взятый бюджет), а может привести лишь к перераспределению размера налоговой нагрузки между участниками сделки.

Вероятно, анализ цен по сделкам между такими компаниями в рамках дел о необоснованной налоговой выгоде полезен, когда завышение/занижение цен является признаком отсутствия деловой цели. Кроме того, фирмы-однодневки, доначисления по сделкам с которыми также осуществляются через призму необоснованной налоговой выгоды, как правило, зарегистрированы в том же регионе, применяют ОСН и отчитываются по традиционным налогам.

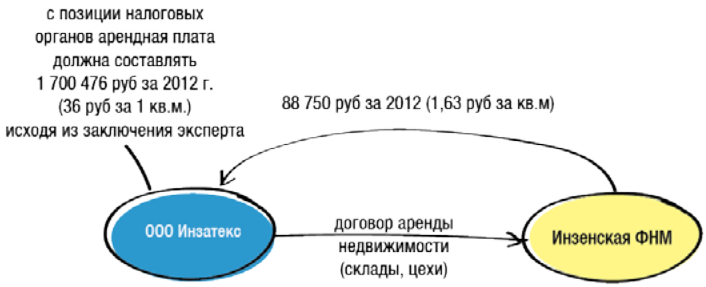
В постановлении Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 30.04.2015 г. по делу № А26-7861/2014 прямо разъясняется изложенная нами позиция Минфина по данному вопросу. На основании нее суд прямо приходит к следующему выводу:

> **Уклонение от налогообложения в результате манипулирования налогоплательщиком ценами в сделках между взаимозависимыми лицами, не признаваемых контролируемыми, может рассматриваться как получение налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, и на этом основании возможно доказывание этого факта в рамках выездных и камеральных проверок**, проводимых территориальными налоговыми органами.
>
> Вместе с тем, в каждом конкретном случае **налоговому органу необходимо доказать, что взаимозависимость привела к нерыночному ценообразованию**, поскольку само по себе совершение взаимозависимыми лицами каких-либо сделок не влечет автоматического признания полученной ими выгоды неосновательной.

Однако есть и положительные для налогоплательщиков решения, обусловленные непоследовательностью самих проверяющих.

Так, в споре об обоснованности цены по договору аренды Арбитражный суд Поволжского округа в постановлении по делу № А72-16907/2013 от 29.10.2014 г. согласился с налогоплательщиком, указав, что налоговый орган не вправе был проверять цену по сделке между взаимозависимыми лицами, не отвечающей критериям контролируемой сделки, в ходе выездной налоговой проверки.

Между взаимозависимыми компаниями был заключен договор аренды недвижимости с арендной платой в размере 88 750 руб. (1,63 руб. за кв. м.). Установление низкой арендной платы в размере затрат на содержание помещений налогоплательщик объяснил отсутствием потребительского спроса на такие помещения на слабо развитом рынке аренды.



Указанные взаимозависимые лица находились в одном субъекте РФ, не имели обособленных подразделений в других субъектах, не платили в последние налог на прибыль и отвечали другим признакам, установленным в п. 4 ст. 105.14 НК РФ, при которых сделки между взаимозависимыми лицами не являются контролируемыми.
Несмотря на это налоговый орган доначислил налогоплательщику налог на прибыль и НДС, посчитав, что им необоснованно был занижен внереализационный доход в сумме арендной платы. В подтверждение этого им было представлено заключение эксперта, по которому вероятная рыночная стоимость аренды должна составлять 36 руб. за 1 кв.м. Однако ссылок на необоснованную налоговую выгоду не было. Взаимозависимые общества, оба находящиеся на ОСН, при совершении сделки не наносят ущерб федеральному и региональному бюджету: увеличение стоимости арендной платы повлекло бы уменьшение налога на прибыль у арендатора из-за увеличения суммы расхода.
Суд согласился с налогоплательщиком в том, что налоговый орган не доказал наличие у него права проверять цену по сделке согласно положениям раздела V.I НК РФ о трансфертном ценообразовании и факт получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, ведь взаимозависимость участников сделки сама по себе не может служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной.

К аналогичным выводам при схожих обстоятельствах пришел Арбитражный суд Ульяновской области в решении от 24.03.2015 г. по делу № А72-17002/2014.
Однако, согласитесь, что анализ рыночности величины арендной платы был бы не столь бесполезен для Налогового органа при применении одной из сторон УСН, ведь этот факт уже свидетельствует о получении налоговой выгоды. Налоговому органу остается лишь доказать ее необоснованность.

Интересным представляется также постановление Девятого арбитражного апелляционного суда № А41-36288/14 от 12.02.2015 г.
Обстоятельства дела были следующими. Общество заключило две сделки со взаимозависимыми лицами: договор поставки молочной продукции с индивидуальным предпринимателем, находящимся на ЕНВД, по ценам, ниже чем с другими покупателями; соглашение о новации обязательства по погашению займа в обязательство по передаче недвижимости. Стоимость передаваемого имущества была занижена исходя из результатов представленного налоговыми органами экспертного заключения.
Заключенные сделки не являлись контролируемыми сделками, но налоговый орган провел проверку цен по ним и доначислил налоги в рамках выездной налоговой проверки, руководствуясь при этом письмом Минфина России от

18.10.2012 г. № 03-01-18/8-145, предоставляющим такое право налоговым органам.
Суд заключил, что у налоговых органов отсутствовали правовые основания для проверки совершенных сделок между взаимозависимыми лицами, не являющихся контролируемыми. Представленную экспертную оценку недвижимости суд посчитал ненадлежащим доказательством, так как налоговый орган не доказал необходимость установления рыночной стоимости объектов недвижимости в соответствии с Разделом V.I. НК РФ по трансфертному ценообразованию. Поскольку доказательств наличия иных оснований получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды налоговым органом не было предоставлено, суд вынес свое постановление в пользу налогоплательщика.

Исходя из проведенного анализа видно, что суды не признают за налоговыми органами самостоятельного права проверять цены по сделкам между взаимозависимыми лицами, не являющимся контролируемыми, в ходе выездных и камеральных налоговых проверок без доказывания при этом получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.
Тот факт, что цена по сделке между взаимозависимыми лицами, не отвечающей критериям контролируемой, не соответствует рыночной, может быть только одним из доводов наряду с остальными доказательствами, а не самодостаточным доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Суд против роялти как способа выплаты дохода от бизнеса за пределы России

Продолжая обзор креативного подхода налоговых органов к оценке налоговых последствий пресловутых «пассивных» доходов, перечисляемых в адрес материнской компании, рассмотрим дело о налогообложении лицензионных выплат (роялти).
Ситуация связана с распространенным способом выплаты доходов иностранной компании - лицензионными платежами за пользование товарным знаком и/или другими объектами интеллектуальной собственности. Конечно, только ленивый не слышал про громкие и не очень дела, когда иностранная компания покупала у прежнего владельца узнаваемый товарный знак, а затем передавала его обратно по цепочке лицензионных договоров, получая вознаграждение, во много раз превышающее первоначальные затраты.
Однако сомнений в обоснованности перечисления лицензионных платежей различным известным международным компаниям, открывающим на территории каждого государства свои дочерние структуры, до сих пор не было.

Усомниться в этом заставил Арбитражный суд г.Москвы в «деле Орифлейма» (1).

(1) Решение Арбитражного Суда г.Москвы от 04.12.2014 по делу № А40-138879/14, пересмотр в суде апелляционной инстанции состоится 25 февраля 2015 г.

Модель владения и договорных отношений выглядела следующим образом:



Российская компания ООО «Орифлэйм Косметик» заключила два договора с другими компаниями корпорации:

- договор поставки продукции с Орифлэйм Косметикс - Люксембург;
- Концессионный договор передачи комплекса исключительных прав (товарный знак, коммерческое обозначение, коммерческая информация о секретах сетевых продаж и мотивации) с компанией из Нидерландов, которая получила этот комплекс от правообладателя - все той же компании Орифлэйм Косметикс - Люксембург.

Перечисления по концессионному договору составили в год в среднем 1 млрд. руб. Немало. 98,4 % этой суммы в дальнейшем перечислялись в Люксембург.

Перечисления по концессионному договору составили в год в среднем 1 млрд. руб. Немало. 98,4 % этой суммы в дальнейшем перечислялись в Люксембург.

Как отметил налоговый орган в своем решении, несмотря на успешное развитие бизнеса в России, группа компаний Oriflame фактически не уплачивала налог на прибыль. В Люксембурге и Нидерланадах налоги также не уплачивались в связи с особенностями законодательства и двусторонних соглашений об избежании двойного налогообложения.

Видимо размер платежей и максимальное уменьшение за счет них налоговой базы по налогу на прибыль привлекли внимание налоговых органов.
Однако, не сам размер платежей стал предметом споров!

Налоговый орган расценил российскую компанию не как самостоятельное юридическое лицо, а как постоянное представительство иностранной компании, в связи с чем лицензионные платежи признаны необоснованными. Ведь постоянное представительство является частью компании- правообладателя и может пользоваться всем ее коммерческим опытом.

В качестве доказательств несамостоятельного статуса российской компании суд указал следующие:
1) у потребителей продукции Oriflame сложилось устойчивое восприятие, что они взаимодействуют с представительством иностранной компании:
- сайт ru.oriflame.com, который, в свою очередь, является разделом глобального сайта группы global.oriflame.com;
- как глобальный сайт, так и региональные разделы сайта, включая русскоязычный, администрируются компанией «Oriflame Cosmetic S.A.» (Люксембург);
- на последней странице российского каталога продукции также указано наименование «ORIFLAME COSMETICS SA»
- различные презентационные мероприятия для клиентов, в том числе анкеты, входные билеты на презентациии, не содержали указания на российскую компанию;
- основа продаж - разработанный мотивационный план успеха - содержал указание на головную компанию в Люксембурге. Этот План Успеха использовался во всем мире;
- привлекая к сотрудничеству консультантов (распространителей продукции Oriflame) акцент делается на сотрудничество именно с крупной иностранной компанией;
- каталоги продукции выпускаются на 35 языках, российская компания не была самостоятельна в вопросах оформления и наполнения каталогов;
- руководители российской компании были указаны в единой иерархии на глобальном сайте Oriflame;

2) Российская компания позволяла своим клиентам получать все услуги, на которые они могли бы рассчитывать при покупке товаров непосредственно у головной компании.
При мотивировке выводов Суд воспользовался доктриной «срывания корпоративной вуали», сформулированной в Постановлении Президиума ВАС РФ от 24.04.2012 № 16404/11. Тот спор касался определения территориальной подсуд-

При мотивировке выводов Суд воспользовался **доктриной «срывания корпоративной вуали»**, сформулированной в Постановлении Президиума ВАС РФ от 24.04.2012 № 16404/11. Тот спор касался определения территориальной подсудности спора, однако выводы были распространены и на сферу налогообложения.

Эта доктрина позволяет устранять недобросовестное использование статуса юридического лица и сводится к тому, что в определенных случаях суд может игнорировать правовую конструкцию рассматриваемого юридического лица (лиц) и, например, исходить из того, что права и обязанности в действительности возникли у того физического (юридического) лица, которое фактически руководило рассматриваемым юридическим лицом

ности спора, однако выводы были распространены и на сферу налогообложения.

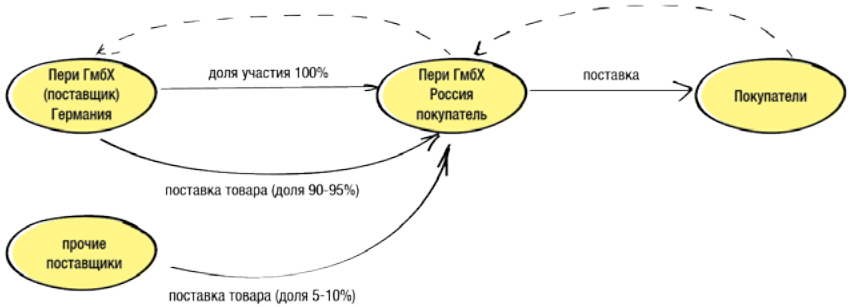
Эта доктрина позволяет устранять недобросовестное использование статуса юридического лица и сводится к тому, что в определенных случаях суд может игнорировать правовую конструкцию рассматриваемого юридического лица (лиц) и, например, исходить из того, что права и обязанности в действительности возникли у того физического (юридического) лица, которое фактически руководило рассматриваемым юридическим лицом

Все доводы защиты были сведены к подтверждению ведения российской компанией нормальной хозяйственной деятельности: импорт продукции, размещение рекламы, самостоятельное составление бухгалтерской отчетности. Однако Суд не посчитал эти доводы опровержением позиции налогового органа.

Выводы суда о признании российской компании постоянным представительством иностранного юридического лица вряд ли могут стать универсальными. Прежде всего, будет иметь значение степень самостоятельности российских представительств. Однако вполне возможно усиление внимания к различного рода дочерним компаниям, начиная от табачных и алкогольных до официальных представительств производителей оборудования и проч.

Учите матчасть: неустойка по договору не может быть похожа на займ

Сегодня на повестке нашего рассмотрения очередной кейс из цикла: «Как не надо использовать иностранные компании». Речь пойдет о неустойке за просрочку оплаты товара как способе завысить расходы российской компании (покупателя).



Фабула отношений довольна проста: германская компания PERI - один из крупнейших производителей опалубки и строительных лесов. Для продвижения продукции на российском рынке была создана дочерняя компания. Доля учредителя в общем объеме поставок российской компании составляла 90 - 95%. Оставшаяся доля - сопутствующий ассортимент, приобретаемый у других поставщиков.

Внимание налоговиков привлекли условия договора поставки между материнской и дочерней компаниями о неустойке за просрочку оплаты товара - в процентах годовых от неоплаченной суммы.

Неустойка за три проверяемых года составила около 65 млн рублей и была полностью перечислена поставщику (он же - учредитель российской компании). В то же время дивиденды учредителю не выплачивались, в том числе по причине отсутствия прибыли. Ведь прежде она была уменьшена за счет неустойки.

Арбитражные суды трех инстанций поддержали довод проверяющих о том, что единственной целью включения такого условия было получение налоговой выгоды за счет уменьшения базы по налогу на прибыль у российской компании. В качестве доказательств были приведены такие обстоятельства:

- неустойка в договоре определена в процентах годовых от сумм, подлежащих оплате за товар (от 6 до 7,5% в разные периоды), что не характерно для договоров поставки. И действительно, во всех других договорах поставки налогоплательщика неустойка была установлена в незначительных размерах (0,05% или 0,5%) либо не установлена вовсе;
- нестандартен и порядок начисления и уплаты неустойки: вместо обычной уплаты после погашения основного долга штрафные санкции должны были рассчитываться ежеквартально и перечисляться поставщику раз в год;
- налогоплательщик не транслировал аналогичный порядок расчета неустойки своим покупателям, беря тем самым на себя повышенные обязательства;
- при этом существенных просрочек покупатели налогоплательщика не допускали, деятельность компании была прибыльной, в связи с чем отсутствовали разумные основания для накапливания и поддержания задолженности перед ключевым поставщиком.

Дополнительной каплей стала практика обратной безвозмездной передачи денежных средств учредителем российской компании (на основании подп.11 п.1 ст.251 НК РФ). Налоговый орган сделал общий вывод, что выбранный взаимозависимыми лицами способ движения денежных средств, при котором неустойка уменьшает прибыль российской компании, а затем денежные средства безвозмездно возвращаются в Россию, обусловлен единственной целью - уменьшение

налогооблагаемой базы в России.

Этот пример - очередное доказательство несбалансированного подхода к налоговой оптимизации. Очевидной и единственной целью всех юридических манипуляций была налоговая экономия, что не могло ни привлечь внимания проверяющих.

Риски при раскрытии зарубежных счетов в декларации об амнистии капитала

В одной из рассылок мы на понятном языке раскрывали подвохи закона об амнистии капиталов в целом и обещали вернуться к гарантиям освобождения от ответственности за валютные правонарушения. Итак, сегодня мы затронем точечный, но волнующий многих вопрос: какие риски и последствия ждут физических лиц при сообщении информации о зарубежных банковских счетах в декларации об амнистии капитала.

В декларации об амнистии капиталов физическому лицу предлагается раскрыть информацию о следующих банковских счетах:

1) личных счетах в банках, расположенных за пределами РФ, об открытии и изменении реквизитов которых нужно уведомлять налоговые органы по месту своего учета (п.2 ст. 12 Закона «О валютном регулировании и валютном контроле»);

2) российских и зарубежных счетах (вкладах) в банках, если в отношении его владельца декларант признается бенефициарным владельцем по Закону «О противодействии легализации (отмыванию) доходов...».

При этом последствия в случае декларирования личных и корпоративных счетов в иностранных банках кардинально различаются, поэтому рассмотрим их отдельно.

I. Декларирование личных зарубежных счетов позволяет физическим лицам:

1) получить освобождение от уголовной, административной и налоговой ответственности за налоговые правонарушения, связанные с зачислением денежных средств на зарубежные счета, информация о которых содержится в декларации;

2) получить освобождение от административной ответственности за представление в налоговый орган с нарушением установленного срока уведомления об открытии личного зарубежного счета. Такое уведомление считается поданным вовремя.

Однако это нельзя назвать большим преимуществом декларирования зарубежных счетов, ведь за это предусмотрен совсем небольшой административный штраф: для граждан - от 1 000-1 500 рублей, для должностных лиц - от 5 000 - 10 000 рублей. (п. 2 ст. 15.25 КоАП РФ);

3) получить освобождение от административной ответственности за совершенные с нарушением валютного законодательства до 01.01.2015 г. валютные операции (в том числе зачисление денежных средств) по открытым зарубежным счетам, указанным в декларации (п. 2 примечания к ст. 14.1. КоАП РФ). Административный штраф за совершение незаконной валютной операции установлен в большом размере - 75-100 % от суммы незаконной операции (п. 1 ст. 15.25 КоАП РФ), поэтому, безусловно, раскрытие информации о личных зарубежных счетах в какой-то степени выгодно физическому лицу.

Однако раскрытие информации о зарубежных счетах не освобождает от административной ответственности физических лиц-«валютных» резидентов РФ за проведение запрещенных валютных операций по зарубежным счетам после 1.1.2015 г.

И здесь валютные риски для декларантов кроются в положениях самого Закона «О валютном регулировании», а именно в том, кто относится к «валютным» резидентам РФ, и какие валютные операции считаются запрещенными и подпадают под административную ответственность.

Итак, при декларировании личных зарубежных счетов важно понимать следующее:

1) физическим лицом-резидентом РФ для валютного законодательства является гражданин РФ, кроме лиц, проживающих не менее года за рубежом. То есть «валютный» резидент не равен налоговому резиденту РФ. ФЛ может не быть налоговым резидентом РФ по причине практически постоянного проживания за рубежом, но быть «валютным» резидентом и подпадать под валютные ограничения, только потому, что 1-2 раза в год приезжает Россию даже на 1 день. (ст. 1 ФЗ «О валютном регулировании...»).

2) В Законе о валютном регулировании установлен закрытый перечень валютных операций, которые «валютные» резиденты имеют право совершать с использованием зарубежных счетов (п. 4-6 ст. 12 ФЗ № 173-ФЗ «О валютном регулировании...»). Под административный штраф по ст. 15.25 КоАП РФ в размере 75-100 % от суммы незаконной операции попадают все валютные операции, прямо неразрешенные валютным законодательством. Из приведенной ниже таблицы видно, что Закон о валютном регулировании крайне строго ограничивает перечень разрешенных валютных операций:

Таким образом, в перечень запрещенных операций попадают в том числе и распространенные инвестиционные операции, совершаемые российскими гражданами. В результате чего риски совершения новых валютных нарушений для физических лиц значительны.

Распространенные примеры «доходной» операции	Разрешенные валютные операции (условия)	Неразрешенные валютные операции (условия)
проценты по зарубежным вкладам	- без каких-либо ограничений;	
займы	при соблюдении всех условий: - только на счета в странах-членах ОЭСР и ФАТФ; - займодавцы - резиденты государств-членов ОЭСР или ФАТФ; - срок займа > 2 лет;	- все иные займы;
дивиденды по акциям любых иностранных компаний	- только на счета физических лиц в странах-членах ОЭСР и ФАТФ;	- на другие зарубежные счета;
Арендная плата от сдачи в аренду недвижимости и иного имущества	при соблюдении всех условий: -только на счета физических лиц в странах-членах ОЭСР и ФАТФ; -имущество физического лица-резидента за пределами РФ; - арендаторы- нерезиденты РФ;	не соблюдаются перечисленные условия
процентный доход по различным зарубежным ценным бумага, выплаты по по зарубежным облигациям, векселям	-только на счета физических лиц в странах-членах ОЭСР и ФАТФ;	- на другие зарубежные счета;
доходы от продажи акций любой иностранной компании		- запрещено независимо от условий (юрисдикции счета, резидентства покупателя и иностранной компании)
доходы от продажи недвижимости и иного имущества		-запрещено независимо от условий (места нахождения имущества, юрисдикции счета, резидентства покупателя)
доходы в виде денежных средств, оставшихся при ликвидации КИК		- запрещено независимо от условий (юрисдикции счета, резидентства иностранной компании)

Даже если российское физическое лицо захочет ликвидировать контролируемые иностранные компании и распределить денежные счета, оставшиеся после ликвидации, на свои личные зарубежные счета в любых банках, в том числе в

странах-членах ОЭСР и ФАТФ, такое лицо рискует быть привлеченным к административной ответственности в виде штрафа в размере 75-100 % от всей суммы переведенных денежных средств. Выход один - перечисление денежных средств на счета в российских банках.

Более того, нужно иметь ввиду, что сумма штрафа может многократно превысить полученный доход от незаконно совершенной валютной операции, ведь при расходовании средств, зачисленных с нарушением валютного законодательства РФ, штраф налагается повторно.
В результате, раскрытие российскими гражданами личных зарубежных банковских счетов приведет к необходимости отказа от совершения по ним валютных операций, неразрешенных российским валютным законодательством. В частности, российский гражданин, даже при наличии постоянного места жительства в другой стране и посещении России 1-2 раза в год, уже не сможет остаться безнаказанным при:
получении доходов от продажи акций иностранной компании или недвижимости за рубежом на свой счет в любом зарубежном банке;
получении дивидендов по акциям или арендной платы от сдачи в аренду недвижимости за рубежом на счет в кипрском или латвийском банке, поскольку данные страны не являются членами ОЭСР и ФАТФ.
II. Информация о корпоративных банковских счетах контролируемой иностранной компании (КИК)
При принятии решения о раскрытии в декларации об амнистии капиталов информации о зарубежных счетах, бенефициарным собственником которых является российское физическое лицо, важно понимать следующее:
1) Российские «валютные» резиденты по п. 2 ст. 12 Закона «О валютном регулировании» обязаны уведомлять налоговые органы только об открытии (закрытии) собственных зарубежных счетов. Обязательного уведомления налоговых органов не предусмотрено в отношении зарубежных счетов, бенефициарами по которым являются российские «валютные» резиденты.
2) Контролируемая иностранная компания, конечным бенефициаром которой является резидент РФ, не относится к «валютным» резидентам Российской Федерации. В связи с чем ограничения по совершению операций с использованием зарубежных счетов, установленные ФЗ «О валютном регулировании», не распространяются на контролируемые иностранные компании.

Иностранные компании, принадлежащие российским резидентам, могут свободно как зачислять денежные средства от любых финансовых операций на свои зарубежные счета, открытые в любых банках, так и расходовать денежные средства, поступившие на их зарубежные счета. Например, кипрские или офшорная

компании, бенефициаром которой является резидент РФ, могут получать на свои зарубежные счета доходы:

- в виде процентов по займу, выданному российской компании;
- в виде роялти по лицензионному соглашению, заключенному с российской компанией;
- в виде дивидендов, распределенных дочерней российской компанией;
- в виде арендной платы от сдачи в аренду принадлежащего ей недвижимого имущества зарубежом;
- от продажи принадлежащего ей недвижимого имущества;
- от продажи акций в российской или иностранной компании.

Такие финансовые операции не являются нарушением российского валютного законодательства. Тем самым, раскрытие физическими лицами в декларации об амнистии капитала зарубежных счетов иностранных компаний, бенефициарными владельцами которых они являются, не повлечет за собой невозможность их дальнейшего использования и/или штрафные санкции.

Физическое лицо, решив задекларировать зарубежные счета, по которым он признается бенефициарным владельцем, не должен принимать решение о закрытии зарубежных счетов, открытых на имя этой контролируемой иностранной компании. Контролируемая иностранная компания может продолжить использовать свой счет как и раньше, совершая любые финансовые операции.

В заключение упомянем еще одну новость, которую трудно отнести к разряду позитивных. В Правительстве активно обсуждается увеличение срока давности привлечения к административной ответственности за валютные нарушения с одного до двух лет. В случае внесения соответствующих изменений в КоАП РФ переживать за выявление допущенных после 1 января 2015 года нарушений придется в два раза дольше.

ГЛАВА 9.
ТРАНСФОРМАЦИЯ БИЗНЕСА:
КАК ПОЛУЧИТЬ ИСКОМОЕ

От «чего» к «чему»: прокладываем путь.

В предыдущих главах мы рассмотрели отдельные инструменты налогового планирования в контексте обеспечения налоговой, имущественной и управленческой безопасности бизнеса.
Сейчас же попытаемся описать механизм, как связать эти инструменты с реально сложившимися отношениями.
53

Именно реальные отношения, реальные бизнесс- процессы, существующие социальные связи внутри коллектива, принципы распределения ответственности должны быть поставлены во главу угла при выборе тех или иных инструментов налогового планирования.
Так, приступая к моделированию будущей группы компаний, прежде всего следует хотя бы приближенно выяснить исторческие аспекты зарождения и развития компании. Это связано с тем, что текущее состояние бизнеса - это следствие совокупности рациональных и иррациональных решений, принятых его основателями и владельцами. Моделируя структуру будущей группы компаний, важно понять, когда и, самое главное, почему, в каких условиях эти решения были приняты.

Для того, чтобы оценить текущее состояние
организации, мы предлагаем топ-менеджерам
компании пройти тест на организационное равновесие. Он позволяет выявить различия во взглядах руководителей на цели компании, способ принятия решений, уровень децентрализации.
Но, поскольку настоящее быстро становится прошлым, необходимо понять и вектор, в котором, силами своих руководителей, организация движется. И здесь встает вопрос о миссии компании. Это то, ради чего бизнес существует за пределами извлечения прибыли.
Именно такой подход позволяет отойти от традиционного способа «натягивания» различных схем на бизнес и перейти к «подкладыванию» возможных элементов налоговой оптимизации и иных способов обеспечения налоговой безопасности «под бизнес». В этом случае средства налоговой оптимизации не мешают бизнесу, а выступают дополнительным стимулом, раскручивая маховик его движения в избранном направлении.
Можно основные
выделить с ледующие причины, побуждающие бизнеса начать
владельцев организационные изменения:
1) Планирование новых видов деятельности, расширение территории присут-

ствия, приобретение новых дорогостоящих активов. При этом, сам собой встает вопрос о появлении новых субъектов, на которых будет возложена соответствующая функция, о выстраивании договорных связей с уже существующими предприятиями, о налоговых последствиях нового вида деятельности... Нередко это ведет к перестраиванию всей структуры деятельности взаимосвязанных предприятий;

2) Необходимость оптимизации внутренних и внешних связей, стихийно сложившихся в организации. Всем известны ситуации стихийного приобретения активов, перекрестных поставок между родственными предприятиями, несоответствия места трудоустройства работников фактически выполняемым функциям и подчиненности;

3) Выстраивание безопасных отношений с контрагентами;

4) Проверки предприятия различными контролирующими органами, начиная от органов внутренних дел и налоговых до пожарных, СЭС и т.п. Мы не будем касаться причин, по которым эти органы «заинтересовались» именно Вашим бизнесом (они в каждом случае разные), но одно очевидно: однажды столкнувшись с такой проверкой, возникает желание максимально себя и свой бизнес обезопасить от повторных обращений;

5) Желание закрепить, а в некоторых случаях перераспределить, доли участия (влияния) собственников в бизнесе;

6) Делегирование самостоятельности отдельным функциональным звеньям организации;

7) Консолидация активов, а также обеспечение их эффективной и безопасной эксплуатации.

После выяснения побуждающих мотивов трансформации бизнеса, следует проанализировать реальные бизнес-процессы в организации и выделить те функциональные звенья, которые и будут составлять структуру будущей группы компаний. В разных случаях это могут быть: хранитель активов, операционная торговая компания, снабжение, юридическое и бухгалтерское обслуживание, IT, транспортные и телекоммуникационные услуги и т.д. Также компании могут быть выделены в качестве самостоятельных субъектов по территориальному признаку, в том числе отдельно - осуществляющие внешнеэкономическую деятельность.

Поводом для выделения отдельной функции в самостоятельный хозяйствующий субъект не может быть исключительно желание достичь налоговой экономии. Во-первых, это не облегчит Вам процесс управления, а только создаст дополнительные угрозы Вашему бизнесу. Во-вторых, такого рода искусственные схемы достаточно легко доказываются налоговыми органами в арбитражном суде. Напоминаем, что Высший Арбитражный Суд РФ в постановлении Пленума от 12.10.2006 г. No53 отметил, что налоговая выгода не может рассматриваться в

качестве самостоятельной деловой цели.
На определенном этапе развития организации возникает необходимость разделения функций собственника бизнеса и управленца, до некоторого момента осуществляемых одним лицом - основателем бизнеса. Цели собственника и руководителя диаметрально противоположны. Цель собственника - капитализация (то есть увеличение стоимости бизнеса), а также достойное вознаграждение за инвестиции (в форме дивидендов и иных подобных вещей). Капитализация предполагает минимум затрат и максимум чистой прибыли. Целью руководителя является обеспечение непрерывного роста компании, который невозможен без значительных затрат - на обновление активов, обучение и мотивацию персонала и т.п.

Указанное противоречие становится очень явным на определенных этапах жизненного цикла компании, а в некоторых случаях выступает препятствием для перехода компании от «юной», «бурно растущей» к «зрелой», «мудрой», со сбалансированной системой управления, отстроенной системой финансового и управленческого учета и ясным видением стратегических целей (1).

Принятое на данном этапе решение о трансформации бизнеса, а также его грамотное претворение в жизнь практически неизбежно влечет переход бизнеса на новую ступень своего развития с одновременным решением задачи оптимизации налоговых платежей.

В одной из предыдущих глав мы уже писали о классическом случае наделения структурного подразделения предприятия юридической самостоятельностью: монтажное подразделение строительной компании, не полностью загруженное заказами собственного производства, получило легальную возможность самостоятельно искать и выполнять заказы «со стороны». Это обеспечило дополнительную мотивацию сотрудникам подразделения в виде заработка, а также позволило начальнику проявить свои предпринимательские таланты, поскольку в новой компании он получил статус руководителя. Не менее важно при этом - не потерять контроль над такими самостоятельными звеньями, качественно проработать систему «сдержек и противовесов», договорные связи, ответственность за качество и сроки выполнения «внутреннего заказа», который должен остаться в безусловном приоритете.

Таким образом, каждая выделяемая функция должна отвечать определенным требованиям:
- Самодостаточность;
-Наличие ответственности перед вышестоящими звеньями;

-Способность удовлетворить потребности клиента (под которым в данном случае мы понимаем также «внутреннего» заказчика соответствующей услуги);
-Предпринимательская инициатива руководителя соответствующего направления.
И конечно, все это в совокупности должно соответствовать концепции «деловой цели».
Уровень самостоятельности различных функций в будущей группе компаний может быть различным и зависит как от приоритетов и сферы интересов владельца бизнеса, так и от готовности к этой самостоятельности конкретных специалистов.
Может быть даже поставлен вопрос о передаче некоторых функций на аутсорсинг. Однако здесь необходимо учитывать ряд принципиальных моментов.
Во-первых, на аутсорсинг можно передать любую функцию, кроме ключевой компетенции бизнеса (то, ради чего бизнес существует). Обратное лишает смысла само существование бизнеса. Не может торговая компания работать без менеджеров по продаже, а производство - без соответствующих специалистов технического профиля. Если же ключевая компетенция все-таки вынесена, а бизнес продолжает существовать, это становится для контролирующих органов очевидным свидетельством того, что аутсорсинг существует лишь «на бумаге».
В том, что касается действительно аутсорсинга, речь о нем может идти только применительно к зрелой организации с тщательно выверенными бизнес-процессами. Иными словами, если компания не научилась справляться с операционными проблемами внутри своей ключевой компетенции (мы все понимаем, что речь идет о проблемах в системе управления), то передача вспомогательных функций на аутсорсинг может фактически разрушить бизнес, т.к. управленческие недочеты на уровне ядра компании возведутся в степень, когда эта система будет интерполирована на чужую управленческую систему. Или совсем просто: типичные способы решения неполадок в бизнесе - приказы и инструкции, а иногда мат - точно не сработают в отношении чужой организации.

Следующий шаг после выделения функциональных звеньев - выстраивание договорных связей между ними. И здесь нам на помощь придут уже рассмотренные договорные конструкции: как традиционные договоры поставки, аренды, подряда, так и договоры простого товарищества, управления и передачи функций единоличного исполнительного органа, услуг склада и др.
Каждый раз тщательному обсуждению подлежит применение таких инструментов как создание дочерних и зависимых компаний, перекрестное владение долями в компаниях, передача функций единоличного исполнительного органа в управляющую компанию, регистрация компаний в низконалоговых юрисдикциях

и т.п.

Немаловажный момент при моделировании и дальнейшем функционировании группы компаний - обеспечение соответствия информации во вне желаемой ситуации. Это относится прежде всего к контенту на официальных сайтах предприятий и доведению до сотрудников компании информации о целях трансформации в необходимом и достаточном объеме. Так, на сайте предприятия, которое является переработчиком по договору переработки давальческого сырья, не должна быть размещена информация, что это предприятие изготавливает и поставляет свою продукцию по всей стране. Пусть даже раньше оно этим и занималось. Информация должна быть актуальной, что служит дополнительной гарантией для всего бизнеса.
И только после построения этого каркаса модели группы компаний можно приступать к проработке механизма ее воплощения...

Реорганизационные процедуры и их комбинации. Снова о векселе.

Ни одно изменение организационной структуры бизнеса не обходится без реорганизационных процедур, а чаще без их последовательной либо параллельной комбинации, направленной на создание (изменение) группы компаний.
Подобные модели построения группы компаний отвечают на вопрос «КАК?» и представляют из себя оптимальный вариант перехода от исторически сложившегося состояния бизнеса, включающего в себя не одну и даже не две компании, создававшиеся, как правило, без какой-либо логики и четкого простраивания внутренних и внешних функциональных связей, к новой, прозрачной для собственников и легко управляемой организационной структуре.
На помощь в данном случае приходят различные формы реорганизации существующих юридических лиц (§1 гл.4 ГК РФ): слияние, присоединение, разделение, выделение и преобразование, а также процедура ликвидации, о которой будет сказано особо.

Основные проблемы, требующие решения в процессе создания новой структуры бизнеса, носят типовой характер и различаются лишь степенью бессистемности распределения активов и долей участия, что сказывается на количестве стадий, или, как мы их называем, фаз реорганизации. Такие фазы реализуются либо последовательно (когда нескольким преобразованиям подвергается одно и то же юридическое лицо), либо параллельно (когда несколько юридических лиц в той или иной форме преобразуются одновременно). Соответственно, длительность реорганизационных процедур в каждом случае сугубо индивидуальна и может занимать от 1 месяца до нескольких лет.

Итак, к числу вопросов, разрешаемых посредством реорганизационных процедур (помимо собственно создания необходимого числа юридических лиц), относятся следующие:
необходимость урегулирования отношений владения собственностью посредством участия в компаниях.

Применительно к отношениям владения встречаются две ситуации: когда компании зарегистрированы на номинальных доверенных лиц и когда юридически закрепленные доли участия собственников не соответствуют их фактическим взаимоотношениям.
Соответственно, в первой ситуации требуется вывести из числа юридических собственников «номиналов» и ввести фактических владельцев бизнеса, а во второй - перераспределить доли участия в соответствии с соглашением собственников;
Реорганизационные процедуры с момента принятия соответствующего решения до момента внесения необходимой записи в ЕГРЮЛ в среднем занимают от 2,5 до 4 месяцев. Особая сложность, как ни странно, возникает с Управлением Пенсионного фонда, от которого необходимо получить справку об отсутствии у организации задолженности по взносам и по предоставлению отчетности. В этой ситуации, как правило, Управление начинает проводить проверку, срок которой может составлять 3 месяца. Несмотря на то, что согласно измененной статье 14 Закона «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» эта справка предоставляется непосредственно УПФР по запросу налоговой, мы настоятельно рекомендуем заранее самостоятельно получить данный документ, чтобы исключить любую возможность отказа в государственной регистрации завершающего этапа реорганизации.
необходимость перераспределения имущества с целью его защиты от притязаний третьих лиц и государственных органов.
Наиболее типичными являются ситуации, когда все имущество либо сосредоточено в рамках одной компании, ведущей основную операционную деятельность, либо распределено между субъектами группы компаний вне связи с их функциональной ролью в структуре бизнеса и перекрестно сдается в аренду «своим» компаниям.Как следствие, модели перераспределения имущества направлены на вывод наиболее значимых активов в компанию-хранитель активов, а также на наделение отдельным имуществом субъектов, которым такое имущество необходимо в силу их роли в группе компаний.

Например, логично сосредоточить транспорт в компании, которая оказывает транспортные услуги, а производственное оборудование, имеющее небольшую стоимость либо небольшой срок полезного использования, - в производствен-

ной компании. В частности, в одной из групп компаний станки были переданы хранителю активов, а пресс-формы для литья пластмасс, являющиеся дорогостоящими, но все же расходными материалами, - в производственную компанию.

3) дополнительным бонусом реорганизации может стать освобождение от кредиторской задолженности, в том числе от налоговых долгов.

Речь в данном случае идет не об уклонении от исполнения обязательств перед контрагентами и государством (что, как известно, влечет наступление уголовной ответственности), а исключительно об обеспечении возможности продолжать хозяйственную деятельность.

Например, если у старой компании по любым основаниям заблокированы расчетные счета либо ей необходимо принять участие в государственных (муниципальных) торгах, где обязательно предоставление справки об отсутствии задолженности перед бюджетом, перевод основной деятельности на новое общество предоставит собственникам возможность получить заказ, выполнить его и направить полученные средства на погашение задолженности реорганизованной компании.

Давайте рассмотрим каждую из ранее обозначенных реорганизационных процедур, их плюсы и минусы.

1. Выделение

Выделением признается создание одного или нескольких юридических лиц с передачей каждому из них по разделительному балансу части прав и обязанностей реорганизованного юридического лица без прекращения существования последнего.

Иными словами, наряду с уже имеющейся компанией возникают одно или несколько новых юридических лиц, которые можно наделить необходимым имуществом, при этом налогового правопреемства не возникает (п.8 ст.50 НК РФ), равно как не возникает и налоговых последствий у передающей и принимающей стороны (подп.2 п.3 ст.39 НК РФ).

Кроме того, выделение позволяет в один прием привести соотношение долей участия в соответствие с соглашением собственников, поскольку в обществах с ограниченной ответственностью возможно включение в состав собственников выделяемого общества любых лиц с любыми долями участия.

Следует иметь в виду, что из ООО можно выделить только ООО, а из АО - только АО.

Участниками создаваемого общества могут быть:

1) участники (акционеры) реорганизуемого общества.

В зависимости от того, какое решение примет общее собрание, доля участия в уставном капитале (доля акций) каждого участника может остаться такой же, как раньше, либо измениться.

2) само реорганизуемое общество - речь здесь, по сути, идет о специфическом способе создания дочернего общества, когда материнская компания не только формирует уставный капитал, но и наделяет «дочку» имуществом без налоговых последствий;
3) третьи лица - любые физические и юридические лица, ранее не являвшиеся участниками ООО.



Возможность такого выделения «на третье лицо» хотя прямо и не предусмотрена действующим законодательством, но фактически разрешена ч.2 ст. 55 ФЗ «Об ООО» (учитывая принцип диспозитивности гражданского права), поскольку в ней содержится лишь общая фраза о том, что общее собрание участников общества принимает решение «о порядке и об условиях выделения».
Между тем, применительно к акционерным обществам выделение «на третье лицо» невозможно, поскольку п.3 ч.3 ст.19 ФЗ «Об АО» предусмотрены три способа размещения акций выделяемого общества: конвертация акций реорганизуемого общества в акции создаваемого общества, распределение акций создаваемого общества среди акционеров реорганизуемого общества и приобретение акций самим обществом. Данный перечень является закрытым, не содержит оговорки, подобной «и др.», а потому представляется, что иных способов распределения акций выделяемого АО быть не может.

Также в акционерных обществах любое перераспределение числа акций с использованием реорганизационных процедур крайне затруднительно, прежде всего в силу нормативно закрепленных гарантий прав миноритарных акционеров на принудительный выкуп принадлежащих им акций и на обязательное включение их в состав акционеров выделяемого общества, если распределение акций нового общества происходит посредством конвертации акций либо распределения акций среди акционеров реорганизуемого общества (ст.19 ФЗ «Об акционерных обществах», Стандарты эмиссии ценных бумаг).
Между тем, реорганизация акционерных обществ позволяет успешно решить задачу перераспределения активов, если мажоритариям удастся набрать три четверти голосов за принятие такого решения.

При выделении из акционерного общества новой компании, единственным акционером которой будет само реорганизованное лицо, следует помнить, что такое распределение акций требует проведения тщательной организационой подготовки, поскольку это единственный способ возможного устранения миноритарных акционеров от принятия ряда решений, и следовательно, может вызвать их недовольство.

Также нельзя не учитывать особенности распределения налоговых обязательств между реорганизуемой и новой (образованной в результате выделения) компаниями в зависимости от применяемых ими систем налогообложения
Ситуация 1: Выделение происходит из компании, применяющей ОСН, и новая компания также применяет ОСН:
Такая передача не признается реализацией, в связи с чем отсутствует объект обложения НДС.

Переданное новой организации имущество не образует объекта обложения налогом на прибыль (п.3 ст.251 НК РФ) и также не учитывается в составе расходов у передающей стороны
Вновь созданная компания учитывает у себя имущество по остаточной стоимости, продолжает начислять амортизацию.
Ситуация 2. Реорганизуемая компания применяет ОСН, а вновь образующаяся компания применяет УСН:
При реорганизации в форме выделения в отношении недоамортизированного имущества, передаваемого от компании, применяющей ОСН, вновь созданной компании на УСН не возникает обязанность по восстановлению сумм НДС, ранее принятых к вычету, ни у передающей, ни у принимающей стороны.
По правилу п. 8 ст. 162.1 НК РФ при передаче правопреемнику товаров (работ, услуг, имущественных прав), в том числе основных средств и нематериальных активов, при приобретении (ввозе) которых суммы налога были приняты реорганизованной (реорганизуемой) организацией к вычету, соответствующие суммы налога не подлежат восстановлению и уплате в бюджет реорганизованной (реорганизуемой) организацией.

Аналогичное правило содержится в ст. 170 НК РФ, в которой перечислен исчерпывающий перечень случаев для восстановления НДС: при передаче имущества правопреемнику (правопреемникам) при реорганизации суммы НДС не подлежат восстановлению.
Вместе с тем, нельзя упускать из внимания официальную позицию Минфина РФ по этому вопросу. Она изложена в письме Минфина РФ от 30.07.2010 №03-07-11/323 и расходится с прямым указанием НК РФ: по мнению налоговиков в

такой ситуации вычеты реорганизованной организации подлежат восстановлению правопреемником, поскольку это недоамартизированное имущество будет использоваться для операций, не подлежащих налогообложению НДС.
Однако данная позиция не находит поддержки арбитражных судов. В Постановлении от 26.01.2010 №Ф09-11294/09-С2 по делу №А60-23767/2009-С8 ФАС Уральского округа, в частности, указал, что в соответствии с подп. 2 п.3 ст. 170 НК РФ суммы налога, принятые к вычету, подлежат восстановлению в случаях дальнейшего использования таких товаров для осуществления операций, не облагаемых НДС, за исключением передачи основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества, имущественных прав правопреемнику (правопреемникам) при реорганизации юридических лиц.

При проведении реорганизации по этой модели изменяется порядок учета затрат на их приобретение (строительство). Здесь будет действовать правило по аналогии с ситуациями, когда одна компания переходит с ОСН на УСН с начала налогового периода. В соответствии с п.2.1 ст.346.25 НК РФ на дату окончания реорганизации в форме выделения новая организация учтет у себя переданное ей имущество по остаточной стоимости (остаточная стоимость = цена приобретения минус начисленная реорганизуемой организацией амортизация).
В дальнейшем стоимость имущества включатся в состав расходов уже новой организации в порядке подп.3 п.3 ст.346.16 НК РФ:
- в отношении основных средств и нематериальных активов со сроком полезного использования до трех лет включительно - в течение первого календарного года применения упрощенной системы налогообложения;
- в отношении основных средств и нематериальных активов со сроком полезного использования от трех до 15 лет включительно в течение первого календарного года применения упрощенной системы налогообложения - 50 процентов стоимости, второго календарного года - 30 процентов стоимости и третьего календарного года - 20 процентов стоимости;
- в отношении основных средств и нематериальных активов со сроком полезного использования свыше 15 лет - в течение первых 10 лет применения упрощенной системы налогообложения равными долями стоимости основных средств.

2. Разделение
Разделение предполагает создание на базе реорганизуемого общества двух и более новых обществ и передачу им его прав и обязанностей по разделительному балансу. При этом само реорганизуемое общество прекращает свое существование.
В отличие от выделения, при разделении возникает налоговое правопреемство (пп. 6 и 7 ст. 50 НК РФ), хотя в соответствии с разделительным балансом задол-

женность перед бюджетом может быть передана только одному из создаваемых обществ.

Представляется, что разделение, так же как и выделение, позволяет перераспределить доли участия в уставном капитале обществ с ограниченной ответственностью, поскольку общее собрание участников реорганизуемого ООО определяет порядок и условия разделения, а общее собрание участников каждого нового общества утверждает устав и избирает органы общества (ст.54 ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»).
В связи с тем, что данные процедуры носят самостоятельный характер, в число участников ООО, создаваемых в результате разделения, могут быть включены любые лица.

Поскольку выделение и разделение очень похожи между собой, выбор между этими двумя процедурами часто бывает трудным. Алгоритмом, позволяющим остановиться на конкретной форме реорганизации, может послужить следующая последовательность утверждений:
если принципиально сохранение в составе холдинга реорганизуемой компании, нужно выбирать выделение, независимо от состава участников;
если сохранение реорганизуемой компании не принципиально, но нужно срочно вывести из числа собственников «номиналов», выбираем разделение с включением в число участников реальных собственников в необходимой пропорции.
Как и любая другая реорганизационная процедура, разделение должно иметь под собой грамотное экономическое обоснование и отвечать критериям деловой цели. Примером такого соответствия может служить Определение Президиума ВАС РФ от 27.02.2012 г. № ВАС-1429/12, в котором разделение организации на самостоятельные структурные подразделения, каждое из которых занималось перевозкой пассажиров, признано экономически обоснованным. При этом судом отмечено, что основанием реорганизации являлась убыточность деятельности в сфере обеспечения перевозочного процесса. Целью построения иной структуры бизнеса в означенной сфере было дробление единой организации с образованием самостоятельных конкурирующих обществ, которые осуществляют деятельность в конкретных сферах услуг (перевозки электротранспортом, автобусами, ремонт и т.д.).

Доводы налогового органа об отсутствии экономической целесообразности реорганизации предприятия отклонен судами, поскольку, как указал ВАС РФ, выводы инспекции по этому вопросу сделаны без учета финансового состояния предприятия и всей экономической обстановки на рынке названных услуг в конкретный период.

3. Присоединение

Присоединение представляет собой процедуру прекращения одного или нескольких обществ с передачей всех их прав и обязанностей другому обществу. Иными словами, при присоединении все активы реорганизуемых обществ оказываются в одном «котле».

Важным является вопрос выбора присоединяющего общества, которое останется функционировать по завершении реорганизации. Вероятнее всего, это должна быть компания, чье сохранение будет предпочтительным для владельцев бизнеса (в силу наработанной деловой репутации, обладания нематериальными активами - брендом, патентами, а также по иным, принципиальным для собственников, причинам).

При присоединении возможна, но не обязательна, смена персонального состава участников присоединяющего общества, поскольку ст.53 ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» никаких специальных правил и ограничений в данной части не содержит. В результате присоединения участниками присоединяющего общества могут стать все или несколько участников присоединяемого общества, состав участников присоединяющего общества может остаться прежним, а также может быть полностью изменен путем замены старых участников на участников присоединяемого общества.

Правда, столь значительные перестановки не позволяют ввести в состав участников присоединяющего общества третьих лиц, поскольку решение вопроса о внесении в устав присоединяющего общества изменений отнесено к компетенции совместного собрания участников обществ, участвующих в присоединении (ч.3 ст.53 ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»).

Важным моментом такой реорганизации является необходимость заключения договора о присоединении. Качественная подготовка такого договора не только снимет сомнения налоговых органов относительно законности целей такой реорганизации, но и сможет помочь компании самостоятельно осуществить все необходимые процедуры: так, подготовленный нами договор на 13 листах позволил нашему клиенту, расположенному в другом регионе, провести реорганизацию легко и безболезненно.

Поскольку присоединение как форма реорганизации не способствует диверсификации предпринимательских рисков и повышению уровня имущественной безопасности, оно в подавляющем большинстве случаев может использоваться как первоначальная ступень для последующего выделения или разделения, что и отражено на рисунке.

В частности, присоединение используется, если в разных компаниях сосредоточено имущество, которое необходимо перераспределить в несколько юридических лиц (например, транспорт и станки одновременно являются собственностью двух компаний, тогда как модель организации бизнеса предполагает передачу станков хранителю активов, а транспорта - транспортной компании). Очень часто присоединение используется для решения ряда иных бизнес-вопросов: для «ликвидации» компании путем ее присоединения либо для экономии при налогообложении прибыли в случае присоединения убыточной компании. В последнем случае следует помнить, что правопреемник должен сначала исполнить обязанность своего правопредшественника путем подачи налоговой декларации за последний налоговый период, и, если по результатам таковой будет получен убыток, общество в силу положений статьи 283 НК РФ вправе будет учесть его в последующих налоговых периодах, а не рассчитывать налоговое бремя сразу с учетом показателей присоединенной компании (См. Определение ВАС РФ от 29 июля 2011 №ВАС-9198/11). При этом налогоплательщик обязан доказать невозможность включения присоединенной организацией спорных сумм доходов и расходов при формировании налоговой базы по налогу на прибыль до момента реорганизации (Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 13.07.2011 г. по делу № А33-7818/2010).

4. Слияние

Под слиянием понимают создание нового общества с передачей ему всех прав и обязанностей двух или нескольких обществ и прекращением последних.

Данная форма реорганизации еще менее востребована, чем присоединение, поскольку она предполагает создание совершенно нового общества. Пожалуй, единственным вариантом, связанным с необходимостью слияния, является потребность собственников в прекращении деятельности всех юридических лиц, участвующих в реорганизации (что, заметим, не означает прекращения долговых обязательств в силу наличия правопреемства).

Кроме того, слияние не позволяет исключить из состава участников нового общества одного или нескольких участников сливаемых компаний, поскольку частью 3 ст.52 ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» установлено обязательное включение в договор о слиянии порядка обмена долей в уставном капитале каждого реорганизуемого общества на доли в уставном капитале нового общества.

Как следствие, на практике данная форма реорганизации чаще всего оказывается непривлекательной и бесполезной для структурирования бизнеса.

5. Преобразование

Преобразование представляет собой такую форму реорганизации, при которой

происходит смена организационно-правовой формы юридического лица.
Чаще всего в процессе структурирования бизнеса преобразование преследует цель смены «неудобной», с точки зрения перераспределения имущества и долей участия, организационно-правовой формы. В частности, закон об акционерных обществах предусматривает значительное число условий для реализации тех или иных процедур (совершение крупных сделок, сделок с заинтересованностью, определение состава акционеров выделяемого акционерного общества и др.), преодоление которых зачастую невозможно.
В этой связи на первоначальном этапе организационных преобразований акционерное общество преобразуется в ООО, а затем применяются иные реорганизационные процедуры, направленные на формирование искомой структуры группы компаний.

6. Ликвидация
Бесспорно, с точки зрения цивилистики ликвидация есть форма прекращения юридического лица, но никак не форма его реорганизации.
Вместе с тем, для целей структурирования бизнеса ликвидация есть ни что иное, как одна из реорганизационных процедур. Судите сами.
Завершение ликвидационной процедуры означает прекращение существования компании с исключением ее из ЕГРЮЛ, однако при этом имущество, оставшееся после ликвидации, поступает в собственность участников юридического лица.
Более того, иногда такая передача имущества участникам-физическим (или юридическим) лицам является единственной целью ликвидации. Попробуем проиллюстрировать свою мысль конкретным примером.

Имеется компания 1 с большим по величине уставным капиталом, участниками которой являются физическое лицо и компания 2. Компания 1 владеет определенным имуществом, часть которого необходимо передать в компанию 2. Однако размер доли участия компании 2 в компании 1 не позволяет передать имущество без налоговых последствий (льгота по налогу на прибыль, предусмотренная подп.1 п.11 ст.251 НК РФ).
С другой стороны, остальное имущество не может использоваться самой компанией 1 ввиду отсутствия у нее соответствующего вида деятельности, равно как и не может сдаваться в аренду, поскольку это будет противоречить функциональной структуре группы компаний.
Процедура ликвидации компании 1 позволит, с одной стороны, передать имущество в компанию 2 с минимальными налоговыми последствиями, а с другой - избавиться от непрофильного имущества.

Так, компании 2 необходимо будет заплатить налог на прибыль с разницы между стоимостью получаемого имущества и расходами на приобретение доли в уставном капитале компании 1 (напомним, что уставный капитал компании 1 имеет значительный размер), а физическому лицу - НДФЛ с разницы между стоимостью получаемого имущества и расходами на приобретение доли в уставном капитале компании 1.
В итоге физическое лицо сможет либо сдавать имущество в аренду (самостоятельно либо через доверительного управляющего), либо внести его в новую компанию (в качестве оплаты доли в уставном капитале либо в качестве вклада в имущество ООО).

7. Снова о векселе
Затевая разговор о векселе в канве реорганизационных процедур, мы отмечаем, что вексель может сослужить нам отличную службу и позволит избежать расходов на уплату налогов в ситуации, когда необходима простая смена участников юридического лица.
Например, собственником бизнеса принято решение продать одну из принадлежащих ему компаний (назовем ее компания 1). Однако компания 1 обладает дорогостоящими активами, поэтому за бесценок ее продать не удастся. Единственным участником компании 1 является близкий родственник фактического собственника бизнеса, но покупатели выдвинули условие: сделка должна быть заключена самим собственником.
Искомый результат, не влекущий для собственника необходимости уплатить НДФЛ, достигается в 2 этапа:
дарение близким родственником доли в компании 1 фактическому собственнику - НДФЛ не возникает в силу абз.2 п.18.1 ст.217 НК РФ;
расчеты по договору купли-продажи доли в УК компании 1 производятся путем передачи собственнику векселей. При этом доход, подлежащий налогообложению НДФЛ, в момент получения векселей не возникает, поскольку вексель используется в качестве средства платежа (доход возникнет только в случае оплаты векселя векселедателем). В дальнейшем собственник сможет использовать полученные векселя в расчетах за приобретаемое имущество.
Хотя число реорганизационных процедур как инструментов организационных преобразований ограничено, многообразие их комбинаций зависит лишь от потребностей конкретного бизнеса и уникальности задач, которые ставятся перед консультантами. Поэтому бесполезная на первый взгляд форма реорганизации может являться единственно возможной в канве той или модели реорганизации бизнеса.
В этой связи призываем читателей безусловно не отвергать те или иные реорганизационные процедуры, а тщательно анализировать, насколько они, само-

стоятельно или в совокупности с другими инструментами, позволяют решать конкретные задачи организационного проектирования.

Безналоговая передача имущества и его консолидация

При решении вопросов консолидации наиболее ценных активов в отдельную компанию «Хранитель активов» или иного перемещения имущества между субъектами Группы компаний вполне обоснованно стремление осуществить все с минимальными налоговыми последствиями при одновременном соответствии «легенде» преобразований и концепции деловой цели.

При этом вариантов передачи имущества без налоговых последствий , не так уж и много - всего четыре:
1) взнос имущества в уставный капитал;
2) внесение взноса в имущество ООО;
3) внесение имущества для пополнения чистых активов;
4) реорганизация в форме выделения.
Каждый из перечисленных способов имеет свои особенности и ограничения, что и понятно - освобождение от налогообложения всегда сопряжено с необходимостью соответствовать тем или иным жестким условиям.
Так, применительно к взносу имущества в уставный капитал имеется ограничение по субъекту - данную операцию может осуществить только участник (акционер) компании; иные лица, по общему правилу, такого права не имеют.
Вместе с тем, при определенных условиях взнос в уставный капитал может сделать и третье лицо.

Так, например, третье лицо может вступить в качестве участника в ООО, если его заявление о вступлении в общество будет единогласно одобрено всеми участниками общества, а также если вступление в общество третьих лиц не запрещено уставом общества (абз. 1 ч. 2 ст. 19 ФЗ «Об ООО»).
Оплата доли третьего лица в увеличенном уставном капитале ООО будет равнозначна взносу в уставный капитал.

Оплата долей в уставном капитале общества может осуществляться деньгами, ценными бумагами, другими вещами или имущественными правами либо иными имеющими денежную оценку правами (ст.15 Закона об ООО). Оплатив долю в уставном капитале новой компании долей в уставном капитале другой компании, можно легко осуществить один из этапов трансформации бизнеса - создание компании «Хранителя активов», владеющей компанией «Производство».
В акционерном обществе открытого или закрытого типа, круг потенциальных ак-

ционеров которого, согласно устава, шире круга учредителей такого общества, третьи лица могут приобрести акции и осуществить тем самым взнос в уставный капитал в случае его увеличения путем выпуска дополнительных акций (ст. 28 ФЗ «Об АО»).
Стоимость имущества, а также имущественных и неимущественных прав, внесенных в уставный капитал, не учитывается при налогообложении прибыли у принимающей стороны (подп.3 п.1 ст.251 НК РФ).

Что касается налога на добавленную стоимость, необходимо отметить следующее.
Несмотря на то, что передающая сторона обязана восстановить ранее принятый к вычету НДС (п.3 ст. 170 НК РФ), принимающая сторона учитывает ту же сумму налога в составе вычетов после принятия имущества на учет (п.8 ст.172, п.11 ст.171 НК РФ). Как следствие, сохраняется баланс уплаченных и принятых к вычету сумм НДС, что фактически означает отсутствие налоговых последствий взноса имущества в уставный капитал для собственника бизнеса.

К сожалению, не все так радужно в случае, если передающая сторона применяет ОСН, а принимающая - специальный налоговый режим, поскольку в этом случае восстановленный НДС не сможет быть учтен принимающей стороной в составе расходов. Данное обстоятельство следует учитывать при разработке модели перераспределения имущества.
При всей своей привлекательности и простоте, взнос имущества в уставный капитал имеет один минус - минимальный размер ответственности юридического лица по его обязательствам равен величине уставного капитала. Поскольку вывести имущество из уставного капитала чрезвычайно трудно (хотя и возможно), его чрезмерная «раздутость» влечет за собой дополнительный риск обращения взыскания на имущество, внесенное в уставный капитал.
Вторым способом безналоговой передачи имущества является взнос в имущество общества, принципиальное отличие которого от взноса в уставный капитал состоит в том, что он не влечет за собой увеличения размера уставного капитала.

Данная форма передачи имущества может использоваться только в ООО (ст.27 ФЗ «Об ООО»); законом об акционерных обществах она не предусмотрена.
Однако чтобы получить льготу по налогу на прибыль (подп.11 п.1 ст.251 НК), необходимо обеспечить соответствие установленному в законе условию о том, что доля участия передающей (принимающей) стороны в уставном капитале принимающей (передающей) стороны должна составлять более 50%.
Кроме того, переданное имущество (за исключением денежных средств) не мо-

жет быть никому отчуждено в течение года с момента получения; в противном случае налоговая льгота теряется.
Данное ограничение необходимо учитывать, если модель трансформации бизнеса предполагает многоступенчатую схему консолидации имущества: следует либо заранее заложить в общий срок преобразования бизнеса период, в котором любое отчуждение имущества «заморожено», либо разработать альтернативный вариант вывода активов (например, реорганизация в форме выделения с последующим взносом в имущество ООО).

К сожалению, юридическое лицо не сможет без налоговых последствий сделать взнос в имущество «упрощенца» - его доля в уставном капитале не может превышать 25%, иначе утратится право на применение УСН.
В подобных ситуациях следует на первом этапе осуществить взнос в имущество, на втором - уменьшить долю участия юридического лица до разрешенных законом 25%, и лишь после этого переходить на УСН.
При осуществлении взноса в имущество не возникает также и объекта налогообложения НДС (ст.146 НК РФ), поскольку в данном случае имеет место передача имущества в инвестиционных целях, которая не является реализацией (ст.39 НК РФ).

Третий инструмент передачи имущества без налоговых последствий - это так называемая передача имущества в целях увеличения чистых активов общества.
В соответствии с подп. 3.4 п.1 ст. 251 Налогового кодекса РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются доходы в виде имущества, имущественных прав или неимущественных прав в размере их денежной оценки, которые переданы хозяйственному обществу или товариществу в целях увеличения чистых активов, в том числе путем формирования добавочного капитала и (или) фондов, соответствующими акционерами или участниками.

Из содержания данной нормы можно выделить характерные особенности эт ого способа:
1) Не происходит увеличения уставного капитала общества;
2) Передаваться может имущество, имущественные и неимущественные права, имеющие денежную оценку;
3) Применим как для ООО, так и для акционерных обществ;
4) Передать имущество, имущественные и неимущественные права может любой участник общества: юридическое или физическое лицо независимо от размера доли в уставном капитале общества.
Это делает этот способ передачи имущества более гибким и универсальным, по сравнению с взносом в имущество (подп.11 п.1 ст.251 Налогового кодекса РФ).

Если речь идет о необходимости передачи имущества от одной организации другой, первая должна стать участником (акционером) второй, после чего соответствующая передача может состояться.
Реорганизация в форме выделения является единственной формой реорганизации юридического лица, позволяющей передать имущество без налоговых последствий. Выделение, пожалуй, самый универсальный способ передачи имущества, не имеющий организационно-правовых ограничений (применим как к АО, так и к ООО) и вызывающий наименьшее количество вопросов у налоговых органов.

Напомним, что при выделении образуется второе юридическое лицо, которое не является правопреемником реорганизованного юридического лица в части его налоговых обязательств, за исключением случаев, когда будет доказано, что единственной целью выделения было уклонение от погашения задолженности перед бюджетом (п.8 ст.50 НК).
Самое главное, что нужно помнить, - выделение должно отвечать критериям концепции деловой цели (перевод части активов для организации нового направления деятельности, реструктуризация бизнеса с целью создания на базе бывших подразделений нескольких самостоятельных бизнес-единиц и т.п.).
При выделении передача имущества и/или обязательств новой организации происходит по разделительному балансу, который представляет собой деление активной и пассивной части баланса старой организации на две части. Разделительный баланс обязательно должен отвечать принципу справедливого распределения имущества и обязательств, баланс должен быть сбалансирован. Иными словами, нельзя передать основные средства без передачи задолженности по кредитам, с помощью которых эти основные средства были приобретены.
Выделение может быть использовано как промежуточный этап в процедуре безналогового отчуждения активов третьим лицам (например, когда прямое выделение на третье лицо неинтересно покупателю ввиду отсутствия расходной части, либо в ситуации отчуждения имущества акционерным обществом).
Реализация данного механизма происходит в два этапа:

1) создание в результате выделения дочернего общества, единственным участником (акционером) которого является реорганизуемое общество.
В этом случае на балансе ООО или АО появится доля в уставном капитале нового общества, стоимость которой будет определена оценщиком, поскольку оплата долей (акций) произведена неденежными средствами (ч.2 ст.15 ФЗ «Об ООО», ч.3 ст.35 ФЗ «Об АО»).
При этом очевидно, что оценщик применит не балансовую стоимость имущества, по которой оно учитывалось у реорганизуемого общества, а стоимость ры-

ночную, т.е. на момент создания выделяемого общества стоимость его чистых активов будет равна рыночной цене имущества;
2) продажа доли в созданном обществе третьим лицам по рыночной цене, равной балансовой стоимости имущества.
В результате данной операции расходы компании-продавца будут равны его доходам, т.е. налоговой базы по налогу на прибыль не возникнет, равно как будет отсутствовать объект налогообложения НДС (подп.12 п.2 ст.149 НК РФ).
Безусловно, реальную жизнь не всегда можно «впихнуть» в рамки вышеописанных способов передачи имущества. Вариантов консолидации имущества великое множество, чаще всего они представляют собой комбинации безналоговых и низконалоговых вариантов перераспределения имущества, набор которых всегда уникален.

Налоговые особенности при выходе участника из ООО

Выход участника из ООО может являться не только способом раздела бизнеса между партнерами, но и способом обособления имущества компании, переданного вышедшему участнику, в целях, например, защиты от рисков операционной деятельности или вывода имущества под более льготное налогообложение.

> 1. Участник общества с ограниченной ответственностью вправе выйти из общества путем отчуждения обществу своей доли в его уставном капитале независимо от согласия других его участников или общества, если это предусмотрено уставом общества.
> 2. При выходе участника общества с ограниченной ответственностью из общества ему должна быть выплачена действительная стоимость его доли в уставном капитале общества или выдано в натуре имущество, соответствующее такой стоимости, в порядке, способом и в сроки, которые предусмотрены законом об обществах с ограниченной ответственностью и уставом общества.
>
> **Статья 94 ГК РФ**

Выход из Общества участника-физического лица позволит избежать налога на имущество у организации, если участник является индивидуальным предпринимателем и полученное имущество будет использоваться им в предпринимательской деятельности. Одновременно перевод наиболее ликвидного имущества на физическое лицо, ставшего хранителем активов, поможет обеспечить имущественную безопасность бизнеса.

> Применение упрощенной системы налогообложения организациями предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на прибыль организаций (за исключением налога, уплачиваемого с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 3 и 4 статьи 284 настоящего Кодекса), налога на имущество организаций (**за исключением налога, уплачиваемого в отношении объектов недвижимого имущества, налоговая база по которым определяется как их кадастровая стоимость в соответствии с настоящим Кодексом**).
> Применение упрощенной системы налогообложения индивидуальными предпринимателями предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, за исключением налога, уплачиваемого с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным «пунктами 2», «4» и «5 статьи 224» настоящего Кодекса), налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для предпринимательской деятельности).
>
> Пп. 2, 3 статьи 346.11 НК РФ (в редакции от 02.04.2014)
>
> Уплата организациями ЕНВД предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на прибыль организаций (в отношении прибыли, полученной от предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом), налога на имущество организаций (в отношении имущества, используемого для ведения предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом, **за исключением объектов недвижимого имущества, налоговая база по которым определяется как их кадастровая стоимость в соответствии с настоящим Кодексом**).
>
> Пп.1, 4 статьи 346.26 НК РФ (в редакции от 02.04.2014)

Но не все так просто.
Для начала предлагаем подробнее рассмотреть налогообложение доходов участника при выходе из ООО, действительная стоимость доли при этом может выплачиваться деньгами или имуществом.
Конечно, в зависимости от того, кто является участником ООО - физическое или юридическое лицо, налогообложение будет отличаться.

Критерий участника	Юридическое лицо		Физическое лицо
	Общая система налогообложения	УСН	
1.Вид налога, подлежащий оплате	Налог на прибыль	Единый налог при УСН	НДФЛ
2.Ставка налога	20 %	6% или 15% (10, 7, 5) (в зависимости от выбранного объекта налогообложения)	13 %
3. Налоговая база	Превышение стоимости полученного имущества над вкладом (взносом) участника в уставный капитал		Доход в виде выплаченной действительной стоимости доли полностью облагается НДФЛ (независимо от формы выплаты - денежной или натуральной).
4.Нормативное основание расчета налоговой базы	Пп.4 п.1 ст. 251 НК РФ , пп. 2 п.1 ст. 277 НК РФ	Пп.1 п.1.1 ст. 346.15 НК РФ указывает на применение пп.4 п.1 ст. 251 НК РФ	Ст. 220 НК РФ

Из приведенного анализа налогового законодательства и сложившейся арбитражной практики можно сделать выводы:

1. Если участником, осуществляющим выход, является юридическое лицо, оно вправе уменьшить свой налогооблагаемый доход, представляющий собой рыночную стоимость фактически полученного участником имущества, на сумму расходов на приобретение доли (если участник на ОСН) или расходов на формирование уставного капитала (если участник на УСН).
В таком случае, чем выше была цена приобретения доли или больше уставный капитал, тем меньше будет налогооблагаемая база при выходе.

2. При выходе же участника - физического лица ситуация кардинально меняется. НДФЛ по ставке 13% уплачивается со всей суммы, полученной при выходе из ООО (независимо от размера уставного капитала и расходов на приобретение доли в нем).
С чем связана логика законодателя, отрицающего возможность уменьшения налоговой базы НДФЛ при выходе, даже на размер номинальной доли, неизвестно, но налицо дискриминация участников ООО физических лиц по сравнению с юридическими. К сожалению, данная позиция неоднократно была подчеркнута

Минфином (Письма Минфина России от 21.06.2013 №03-04-05/23404, №03-04-06/3-170 от 15.06.2012, №03-04-06/3-157 от 07.06.2012, №03-04-06/2-174 от 09.08.2010) и поддержана арбитражной практикой, в том числе ВАС РФ:

Постановление ФАС Уральского округа от 10.04.2013 N Ф09-2009/13 по делу №А76-9864/12 (Определением ВАС РФ от 05.08.2013 N ВАС-9737/13 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ)

Суд указал, что правоотношения, возникающие между обществом и его участником в случае выхода последнего, не могут рассматриваться как правоотношения, вытекающие из договора купли-продажи доли в уставном капитале. Поскольку при выходе участника продажи доли в уставном капитале не происходит, доходы физического лица в виде действительной стоимости доли облагаются НДФЛ с удержанием налоговым агентом налога с полной суммы дохода. Возможность применения налоговых вычетов, предусмотренных ст. ст. 218 - 221 НК РФ, в данном случае не предусмотрена.

Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 21.02.2013 по делу №А53-13671/2012

Суд указал, что при выходе физического лица из состава участников общества выплаченная ему действительная стоимость доли облагается НДФЛ на общих основаниях. При этом возможность применения налоговых вычетов, установленных ст. ст. 218 - 221 НК РФ, не предусмотрена.

Между тем, суды общей юрисдикции придерживаются другой позиции, считая возможным при выходе из ООО участника - физического лица уменьшение налогооблагаемой базы по НДФЛ в размере действительной стоимости доли на сумму расходов на ее приобретение, рассматривая выход участника, как продажу доли ООО.

Решение Красноярского районного суда от 12.08.2013г. по делу №2-1366/13

Физические лица, получающие доход от продажи имущественных прав, к которым относится доля в уставном капитале, самостоятельно исчисляют и уплачивают НДФЛ и представляют налоговую декларацию по данному налогу. В таких случаях предприятие, выплачивающее доход, не является налоговым агентом. Для налогового резидента Российской Федерации в отношении любых доходов от продажи доли в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью и действительной стоимости доли применяется общая налоговая ставка 13% (п. 1 ст. 224 НК РФ). В соответствии с абз. 2 пп. 1 п. 1 ст. 220 НК РФ при продаже доли (ее части) в уставном капитале организации налогоплательщик вправе уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с получением этих доходов.

Таким образом, обособление имущества путем выхода участника - физического лица сопряжено с обязанностью уплаты НДФЛ в размере 13% со всей действительной стоимости его доли или рыночной стоимости полученного им имущества. В таком случае, в целях налоговой экономии до конца этого года лучше осуществить передачу недвижимого имущества в качестве дивидендов (т.к. НДФЛ при этом будет исчисляться по ставке 9% (1) либо продать объект, который необходимо обособить, индивидуальному предпринимателю.

(1) Напоминаем, что ставка налога в этом случае с 2015 года будет составлять 13%.

Вопрос по уменьшению налогооблагаемой базы НДФЛ, образующейся при получении действительной стоимости доли, на произведенные при ее приобретении расходы, остается открытым, т.к. практика арбитражных судов и судов общей юрисдикции различается. Кроме того, 18 ноября в первом чтении принят законопроект, устраняющий этот «пробел»: участник общества при ликвидации общества или выходе из него сможет уменьшить полученный доход на сумму документально подтвержденных расходов (2).

(2) Законопроект № 584734-6

Представляет интерес налогообложение самого Общества при выходе его участника, получившего оплату действительной стоимости доли имуществом (например, нежилой недвижимостью, для обособления которой и можно использовать выход). При этом возникают следующие вопросы по налогообложению (их нет при выплате стоимости доли деньгами):
1) Общество применяет ОСН.
НДС.
По общему правилу, реализация товаров (за исключением операций, указанных в п. 3 ст. 39 НК РФ) признается объектом обложения НДС (пп. 1 п. 1, п. 2 ст. 146 НК РФ). В данном случае, согласно п. 1 ст. 154 и ст.39 НК РФ, налоговая база по НДС определяется как превышение стоимости переданных товаров над суммой первоначального взноса участника (без включения в нее НДС). При этом, в отношении части товаров, передаваемой в пределах первоначального вклада, ранее принятый к вычету НДС следует восстановить для уплаты в бюджет и включить в стоимость этой части товаров (пп. 4 п. 2 ст. 170 НК РФ).

Налог на прибыль.
По мнению Минфина, при выплате действительной стоимости доли участника имуществом возникает доход от реализации. Но этот подход вызывает обоснованные сомнения, т.к. при передаче имущества в счет оплаты действительной стоимости доли выбывающего участника общество исполняет свои обязательства перед ним и, следовательно, не получает какой-либо экономической выгоды. Подобная позиция находит свое отражение в судебной практике.
Арбитражные суды указывают, что при передаче имущества в счет оплаты действительной стоимости доли не признают стоимость переданного имущества реализацией. Поэтому и налогооблагаемой базы не возникает.
2) ООО применяет УСН.

Налогоплательщики, применяющие УСН, учитывают при определении объекта налогообложения доходы от реализации товаров (работ, услуг) и внереализационные как и ООО, находящиеся на ОСН.
Вопроса по налогообложению НДС не возникает, т.к. при применении УСН Общество от его уплаты освобождено.

Подводя итоги, нужно заметить, что выход участника из ООО иногда может служить способом выведения имущества под льготный режим налогообложения или осуществление физическим лицом функций хранителя активов, но при этом необходимо иметь ввиду, что это имеет и свои негативные последствия, к ним можно отнести:

- утрату юридического основания для контроля за компанией и дальнейшего

получения доходов от ее деятельности;
- необходимость решения вопросов, касающихся дальнейшего использования имущества, перешедшего в собственность экс-участника;
- поиск новых юридических конструкций для дальнейшего взаимодействия вышедшего участника и ООО (как вариант, возможность рассмотрения создания нового юридического лица или образование простого товарищества).

Кроме того, необходимо учитывать и достаточно большой размер налогов для ООО (в частности, НДС), если участнику при выходе действительная стоимость доли передается имуществом, а не денежными средствами. Поэтому принимая решение обособить имущество ООО путем его выдачи при выходе участника, требуется просчет экономической целесообразности этого способа.

Арбитражные суды еще раз подтвердили: НДС при реорганизации в форме выделения новой организации не подлежит восстановлению

Процесс реорганизации сейчас является практически повседневным явлением. Многие организации в целях обеспечения имущественной и управленческой безопасности, а также в целях увеличения эффективности своей деятельности проводят реорганизацию в форме выделения, поскольку такая форма реорганизации является удобным способом обособления имеющихся активов и разделения профильных и вспомогательных видов хозяйственной деятельности в самостоятельные структуры.

Кроме этого, компании, производя реорганизацию в форме выделения, зачастую преследуют и цель налоговой оптимизации. В частности, осуществляя дробление бизнеса таким способом, появляется возможность перевести определенную деятельность, обособленную в новую организацию, на УСН без необходимости восстановления НДС по имуществу, имущественным прав и нематериальным активам, переданным по разделительному балансу выделившейся организации для ведения такой деятельности.

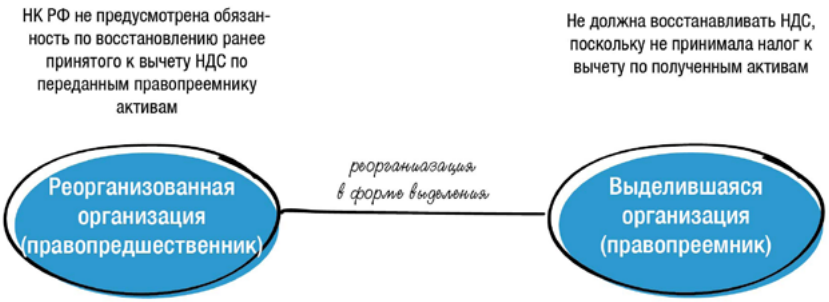


Практика по поводу отсутствия обязанности по восстановлению НДС в случае перехода новой организации, образовавшейся в процессе выделения, на УСН с момента создания сложилась уже давно, несмотря на неоднократные письма контролируемых органов. Фискальные органы вслед за разъяснениями Минфина и ФНС РФ, изложенными в письмах от 30.07.2010 г. № 03-07-11/323 и от 14.03.2012 N ЕД-4-3/4270@ соответственно, не соглашаются с позицией налогоплательщиков об отсутствии необходимости восстановления НДС, ранее принятого к вычету по имуществу, имущественным права и нематериальным активам, переданным вновь образованной организации. Они считают, что у выделившейся организации возникает обязанность восстановить НДС, ранее принятый к вычету реорганизованной организацией, поскольку переданные активы перестают использоваться в операциях, подлежащих налогообложению НДС (пп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ).

Хоть определенный здравый смысл и присутствует в разъяснениях финансовых органов, арбитражные суды РФ в свою очередь уже давно поддерживают точку зрения налогоплательщиков, считая, что восстанавливать НДС в данном случае правопреемник, с момента своего создания применяющий УСН, не должен.
В частности, еще в постановлении от 13.12.2011 № 07АП-9714/2011 по делу № А27-9223/2011 Седьмой Апелляционный арбитражный суд приходит к такому выводу, исходя из следующего:
- передача имущества правопреемнику при реорганизации является исключением из общих правил восстановления НДС, предусмотренных пп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ (восстанавливать НДС при реорганизации в принципе не нужно);
ранее переданное имущество использовалось правопредшественником (реорганизованной организацией) в деятельности, облагаемой НДС;
НДС по переданному имуществу был принят к вычету правомерно и своевременно реорганизованной организацией, правопреемник со своей стороны не получал возмещения НДС из бюджета;
организация-правопреемник сразу перешедшая на УСН, не является плательщиком НДС с даты постановки на учет в налоговом органе, что следует, из п. 2 ст. 346.11, п. 2 ст. 346.13 НК РФ. Следовательно, положения главы 21 НК РФ, включая нормы о восстановлении НДС, на нее не распространяются.

Недавно стало ясно, что арбитражные суды придерживаются такого подхода и не только в том случае, когда выделившаяся организация находится на УСН с момента своего создания, но и в той ситуации, когда правопреемник перешел на УСН не сразу, а на следующий год после своего создания. Об этом свидетельствует новое постановление ФАС Уральского округа от 21.12.2012 № Ф09-12394/12 по делу № А76-6054/2012.

По его мнению, субъектом, на которого могла бы быть возложена обязанность по восстановлению НДС, в случаях реорганизации признается налогоплательщик, кому были предоставлены налоговые вычеты (возмещен НДС), а не его правопреемник. Но п. 8 ст. 162. 1 НК РФ прямо говорит об отсутствии у реорганизованной организации такой обязанности. Более того, новая организация не становится правопреемником реорганизованного юридического лица в части исполнения его обязанностей по уплате налогов (пеней, штрафов) (п. 8 ст. 50 НКРФ).



В результате этого, суды приходят к выводу о том, что при наличии установленных законом оснований только правопредшественником может быть восстановлен НДС, ранее возмещенный им из бюджета по операциям с имуществом, имущественными правами и нематериальными активами, переданными правопреемнику в процессе реорганизации, так как именно у него сформировался источник восстановления НДС. А поскольку правопредшественник, как правило, в данном случае не прекращает свою деятельность в связи с реорганизацией, а сохраняет статус действующего юридического лица, применяющего общую систему налогообложения, то оснований восстанавливать НДС у реорганизуемой организации тоже не возникает.

Несмотря на новую позицию судов, мы рекомендуем заранее продумывать режим налогообложения вновь создаваемой организации и осуществлять переход на УСН сразу после регистрации. В этом случае позиция налогоплательщика будет усилена новыми доводами суда.

Таким образом, организациям пока можно спокойно осуществлять реорганизацию в форме выделения с одновременным переходом новой организации на УСН, не боясь о том, что НДС, ранее принятый к вычету по переданным активам, нужно будет восстановить, поскольку арбитражные суды по существующей

на настоящий момент тенденции развития этого вопроса встают на сторону налогоплательщиков. Но при этом, нужно учитывать, что налоговый вычет по НДС реорганизованной организацией должен быть принят правомерно, а в действиях налогоплательщика должны отсутствовать признаки получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Так, например, если сразу после приобретения дорогостоящего имущества и возмещения по нему НДС из бюджета будет проведена реорганизация в форме выделения с одновременной передачей этого имущества и переходом выделившейся организации на УСН, заявления налоговых органов о направленности действий исключительно на получение вычета без намерения использовать имущество в деятельности, облагаемой НДС, весьма вероятны.
Также нельзя забывать, что Минфин и ФНС РФ продолжают придерживаться иной точки зрения независимо от обстоятельств дела, несмотря на складывающуюся положительную для налогоплательщиков судебную практику, о чем свидетельствуют их разъяснения по этому вопросу.
Кроме этого, ФНС России в своем письме от 14.03.2012 N ЕД-4-3/4270@ сообщала, что ей прорабатываются предложения по внесению изменений и дополнений в гл. 21 НК РФ, предусматривающие специальный порядок восстановления сумм НДС, принятых к вычету реорганизуемой организацией, в случаях, когда правопреемники переходят на специальные режимы налогообложения.
На данный момент пока законопроекта нет, но гарантировать в дальнейшем его отсутствие нельзя.

Безналоговое финансирование «дочки»: куй железо, пока горячо!

Нередко вопрос реинвестирования денежных средств в бизнес решается посредством предоставления компании займов от учредителей. На первый взгляд, это достаточно удобное решение вопроса, так как каких-либо негативных налоговых последствий в момент заключения договора займа ни у передающей, ни у получающей стороны не возникает.
Однако, как известно, рано или поздно займы нужно возвращать. Это приводит к необходимости изъятия оборотных средств из бизнеса. «Забывчивым» же заемщикам грозит появление у них внереализационного дохода и, как следствие, обязанности по уплате в бюджет налога на прибыль со всей полученной и не возвращенной суммы займа (п. 18 ст. 250 НК РФ).
Вместо указанного варианта, в целях финансирования может быть использован другой способ - безвозмездная передача имущества, льготируемая в соответствии с подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ. Но для того, чтобы иметь возможность использовать указанную льготу, необходимо соблюсти множество установленных

законодателем ограничений.
В первую очередь, это касается круга субъектов, которые могут быть участниками сделки. Так, льгота действует, только если передающая сторона (будь то организация или физическое лицо), владеет в уставном капитале получающей компании более чем 50%-ной долей.
Во-вторых, объектом сделки может выступать только имущество; передача имущественных прав (например, долей в уставном капитале компании, дебиторской задолженности и прочее) не льготируется.
Кроме того, анализируемая норма действует только при условии соблюдения моратория на передачу полученного имущества (к деньгам это не относится) третьим лицам в течение года с момента его получения. Под передачей в данном случае понимается отчуждение имущества (передача, влекущая переход права собственности).

Наконец, важным является вопрос о том, по какой гражданско-правовой сделке может быть передано имущество. ГК РФ предусматривает один вид договора, по которому может осуществляться безвозмездная передача имущества, - договор дарения. Однако одновременно в законодательстве существует запрет на дарение между коммерческими организациями (подп. 4 п. 1 ст. 575 ГК РФ), соответственно, безвозмездная передача по договору дарения может быть осуществлена между 1) физическими лицами и организациями 2) между некоммерческими организациями или 3) между коммерческой и некоммерческой организацией. Коммерческие же организации могут воспользоваться такой формой безвозмездной передачи имущества как внесение вклада в имущество в соответствии со ст. 28 ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью». Однако сразу оговоримся о том, что такая сделка возможна только в отношении ООО, для АО возможности совершения аналогичной сделки Законом «Об акционерных обществах» не предусмотрено.

Казалось бы, законодатель четко определил возможные рамки безналогового движения финансовых потоков между материнской и дочерней компаниями. Однако, по всей видимости, далеко не все налогоплательщики придерживались установленных правил игры, передавая имущество от материнских компаний дочерним без соблюдения, как минимум, необходимого для безналоговой передачи размера доли участия в уставном капитале. И, вероятно, суммы предоставляемых «подарков» были настолько велики (а, соответственно, и суммы возможного к доначислению налога на прибыль), что «проявивший оплошность» налогоплательщик (или налогоплательщики) сумел найти способы пролоббировать включение в Налоговый кодекс нормы, освобождающей его от грозящей ему ответственности. Речь идет о подп. 3.4 п. 1 ст. 251 НК РФ, введенном

в конце 2010 года (ФЗ № 409-ФЗ от 28.12.2010). Появление указанной нормы в законодательстве весьма нелогично, а придание ей обратной силы (льгота распространяется на сделки, совершенные начиная с 2008 (!) года) убеждает в заказном характере внесенных изменений.
Однако тем не менее она может быть с выгодой использована не только компаниями, в интересах которых она была принята, но и всеми остальными налогоплательщиками.
Прежде всего, описываемая норма не предъявляет каких-либо требований к участникам/акционерам, которые могут передавать имущество компании без налоговых последствий. То есть любой акционер, даже миноритарный, может вносить вклады в имущество, не опасаясь возникновения у компании обязанности уплатить налог на прибыль со стоимости полученного имущества.
Нет в подп. 3.4 п. 1 ст. 251 НК РФ и запрета на передачу полученного имущества в течение какого-либо срока после получения.
Кроме того, в качестве передаваемого объекта может фигурировать не только имущество, но и любые другие объекты гражданских прав в соответствии со ст. 128 ГК РФ, в том числе имущественные и неимущественные права.
Введенная норма также прямо предусматривает возможность передачи имущества от участника компании вне зависимости от ее организационно-правовой формы; получающей стороной могут быть не только ООО, но и другие хозяйственные общества (ОАО, ЗАО), и даже товарищества.

Единственным условием, которое надо соблюсти участникам сделки для возможности пользования налоговой льготой, является указание на цель передачи - увеличение чистых активов получающего имущество общества, что очень легко сделать, достаточно лишь вписать соответствующую фразу в документ, который будет оформляться в момент совершения сделки (это может быть протокол общего собрания участников, акт приема передачи имущества и др.).
Как видно, подп. 3.4 п. 1 ст. 251 НК РФ расширяет возможности, предоставленные налогоплательщикам, по сравнению с подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ, сводя на нет смысл в соблюдении многочисленных требований, ранее являвшихся обязательными для безналогового получения имущества.
Однако пользоваться описанными послаблениями налогоплательщикам придется недолго - продекларировав необходимость совершения «налогового маневра», Минфин России подготовил проект «Основных направлений налоговой политики РФ на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов», в одном из пунктов которого значится исключение из НК РФ недавно введенного «послабления».
Причинами необходимости совершения такого шага контролирующий орган называет следующие: 1) указанная норма «легализует в целях налогообложения

дарение между коммерческими организациями», что «противоречит сути предпринимательской деятельности»; 2) подп. 3.4 п. 1 ст. 251 НК РФ «носит расширительный характер (по отношению к подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ) и позволяет практически без ограничений передавать коммерческим организациям имущество..., создавая возможность для избежания налогообложения».
Странно, что при внесении изменений в Налоговый кодекс в конце 2010 года, эти обстоятельства не были исследованы, хотя запрет на дарение между коммерческими организациями существует в Гражданском кодексе много лет, что справедливо и в отношении существования подп. 11 в перечне не облагаемых налогом на прибыль доходов. Очевидно, что реальной причиной ликвидации анализируемой нормы является то, что она выполнила свою функцию для того, в чьих интересах она была принята.
Вместе с тем, до отмены подп. 3.4 п. 1 ст. 251 НК РФ у всех налогоплательщиков есть шанс воспользоваться, если такая потребность есть, пока еще действующей льготой по передаче имущества. «Куй железо, пока горячо!» - правильный совет в складывающейся ситуации.

«Дочки-матери»: передача имущества внутри группы компаний без налогов

Безналоговая передача имущества внутри холдинговых структур предусмотрена пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ. Закономерно предположить, что такая возможность предусмотрена как для случаев передачи имущества от материнской компании дочерней, так и наоборот (абз. 1 и 2 пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ).
Однако, как показала практика, правомерность безвозмездной передачи имущества от «дочки» к «маме» не всегда укладывается в понимании как налоговых, так и иных органов и лиц.
Считая такую передачу дарением, которое запрещено между коммерческими организациями (ст. 575 ГК РФ), налоговые органы не раз пытались привлечь к налоговой ответственности и доначислить налог компаниям. Причем в одних случаях суды вставали на сторону налоговых органов, придерживаясь той позиции, что пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ не может быть применен в отношениях между коммерческими организациями, со ссылкой на ст. 575 ГК РФ (Постановление ФАС Московского округа от 28.08.2008 г. № КА-А40/7643-08-П). В других, высказывали противоположную точку зрения, поддерживая налогоплательщика. Так, ФАС Поволжского округа в Постановлении от 06.12.2007 г. по делу №А65-5602/2007-СА1-7 указал, что «передача имущества учредителю не противоречит положениям статьи 575 ГК РФ, поскольку указанная статья не подлежит применению».

В своих выпусках рассылки мы неоднократно указывали на возможность безналоговой передачи имущества от дочерней компании материнской, поскольку их отношения находятся в «вертикальной» плоскости власти и подчинения. Теперь, наконец-то, появилась возможность поставить точку в этой затянувшейся дискуссии: на рассмотрение Президиума ВАС РФ передано дело, касающееся передачи имущества внутри холдинговой структуры (Определение от 3 октября 2012 г. по делу № ВАС-8989/12). Обстоятельства дела следующие. Общество решило приобрести у своей дочерней компании (доля 99,99996%), объекты недвижимости для создания новых производств. Совет директоров дочерней компании принял решение о передаче объектов недвижимости Обществу (материнской компании). Стороны оформили акты приема-передачи имущества, но управление Росреестра отказалось зарегистрировать переход права собственности. Регистрирующий орган сослался на то, что у Общества (материнская компания) «отсутствуют какие-либо вещные права на имущество дочерней компании, а действующим законодательством не предусмотрена возможность добровольного отказа общества от собственного имущества. К тому же сделка между обществом и дочерней компанией является безвозмездной, так как не предусматривает никакого встречного предоставления, поэтому является ничтожной».

Отказ Росреестра зарегистрировать переход права собственности по безвозмездной сделке Общество обжаловало в суде, но суды трех инстанций отказали в удовлетворении его требований. Руководствуясь пп. 4 п. 1 ст. 575 ГК РФ, судьи указали на невозможность осуществления дарения в отношениях между коммерческими организациями.

ВАС РФ, передавая дело в Президиум, посчитал квалификацию сделки как дарения ошибочной. Тройка судей пришла к выводу, что безвозмездность сделки – далеко не единственный признак договора дарения. «Дарение имущества предполагает наличие волеизъявления дарителя, намеревающегося безвозмездно передать принадлежащее ему имущество иному лицу именно в качестве дара (с намерением облагодетельствовать одаряемого), а не по какому-либо другому основанию, вытекающему из экономических отношений сторон сделки». Экономическая целесообразность в отношениях дочернего и основного общества может вызвать необходимость и обратной передачи имущества от дочернего общества к основному. При этом отсутствие прямого встречного предоставления является особенностью взаимоотношений основного и дочернего обществ, представляющих собой с экономической точки зрения конструкцию «единого экономического субъекта». А учитывая подконтрольность дочернего общества материнской компании и общие цели их экономической деятельности,

для реализации которых может возникать необходимость в перераспределении имущества (ресурсов) между основным и дочерним обществом, квалификация любых совершаемых между такими лицами сделок по передаче имущества без встречного предоставления в качестве дарения является ошибочной.
Надеемся, что исход данного дела будет положительным для бизнес-сообщества и Президиум ВАС поддержит позицию, высказанную тройкой судей.
Ведь содержащийся в Определении подход, в целом, может облегчить деятельность взаимосвязанных юридических лиц или, как указано в самом определении, «расширить возможности оптимизации деятельности». При этом права и интересы участников (акционеров) и кредиторов дочерней и основной компаний, страдать не должны: «их интересы защищаются положениями законодательства о банкротстве и нормами об ответственности лиц, имеющих право давать обязательные указания».

Налоговые последствия реализации имущества, полученного «безналоговым» способом

Организация, получив имущество одним из «безналоговых» способов (в виде вклада в уставный капитал; в процессе реорганизации; взноса в имущество, пополнения чистых активов общества)(см. подробнее - Безналоговая передача имущества и его консолидация), должна поставить его на учет по остаточной стоимости имущества или стоимости, указанной передающей стороной и подтвержденной документально.
В связи с этим, на практике возникает вопрос: имеет ли право организация, получившая имущество одним из вышеуказанных «безналоговых» способов, уменьшить доходы от последующей реализации такого имущества на его остаточную стоимость?
Хозяйственное общество, находящееся на общей системе налогообложения, получив имущество в качестве вклада в уставный капитал или в порядке правопреемства в результате реорганизации, имеет право уменьшать доходы от последующей реализации переданного ей имущества на его остаточную стоимость путем начисления амортизации (абз. 3 пп. 2 п. 1 ст. 277, п. 2.1. ст. 251 и п. 7 ст. 258 НК РФ). Амортизационные отчисления по полученному имуществу общество на общей системе налогообложения производит независимо от того, было имущество ей передано организацией на общей системе налогообложения или на УСН. Остаточная стоимость определяется по данным налогового учета у передающей стороны, а в случае, когда передающая организация находится на УСН с объектом «доходы», по данным бухгалтерского учета (Письмо Минфина России от 13.09.2011 N 03-03-06/2/139). Однако, необходимо отметить, что остаточная стоимость имущества обязательно должна быть подтверждена

документально, в противном случае она признается равной нулю, и амортизацию начислить будет нельзя.
В свою очередь ситуация для плательщиков единого налога по УСН, получивших имущество в качестве вклада в уставный капитал или в результате реорганизации организации, складывается не столь однозначно. Минфин РФ считает, что организация на УСН не вправе списывать на расходы остаточную стоимость полученных им основных средств, поскольку:
Организация на УСН может признать расходами произведенные затраты на приобретение основных средств только после их фактической оплаты (п. 2 ст. 346.17 НК РФ);
Организация, находящаяся на УСН, не несла расходов на приобретение полученного ей имущества, их несла другая компания при приобретении.
(Письма Минфина РФ от 08.02.2013 г. № 03-11-06/2/3022, от 03.02.2010 N 03-11-06/2/14, от 29.01.2010 N 03-11-06/2/09, от 07.06.2010 № 03-11-06/2/90). Аналогичного мнения придерживаются некоторые суды (Постановления ФАС Уральского округа от 15.12.2008 N Ф09-9338/08-С3, ФАС Северо-Западного округа от 28.09.2007 N А56-4532/2007 (оставлено в силе Определением ВАС РФ от 21.04.2008 N 1193/08)).
С нашей позиции организация на УСН, получившая имущество в качестве вклада в уставный капитал или при реорганизации, имеет право уменьшить доходы от последующей реализации такого имущества на его остаточную стоимость. Однако ей необходимо запастись аргументами для того, чтобы отстоят свою позицию в суде в случае спора с налоговыми органами.
При этом можно использовать следующую аргументацию:
Внесение вклада в уставный капитал с точки зрения экономического смысла является возмездной сделкой, так как учредитель взамен вносимого в уставный капитал имущества получает долю в уставном капитале этого общества, которая подлежит денежной оценке, а вместе с ней право на дивиденды и на часть имущества общества при выходе из него (постановление Президиума ВАС РФ в от 08.08.2000 N 1248/00 и от 18.01.2000 N 4653/99).
В результате, стоимость основных средств, полученных в качестве вклада в уставный капитал, можно учесть в расходах при исчислении единого налога на УСН (Постановление от 18.07.2006 N А09-142/06-25-16).

Реорганизация организаций также не влияет на возможность учета в расходах остаточной стоимости передаваемого имущества, право отнесения на затраты стоимости имущества остается в неизменном виде, за исключением того, что это право переходит к правопреемнику. В одном из решений ВАС РФ указал, что при реорганизации к вновь созданной организации переходят все права и обязанности реорганизованного юридического лица, в том числе расходы на

приобретение (сооружение, изготовление) основных средств реорганизованного юридического лица в соответствующих объемах (ст. 50 НК РФ и ст. 58, 59 ГК РФ). Расходы на приобретение основных средств учитываются при определении налоговой базы единого налога на УСН (пп. 1 п. 1 ст. 346.16 НК РФ).
Такая точка зрения подтверждается постановлением Президиума ВАС РФ от 01.09.2009 N 3371/09. Несмотря на то, что спор с налоговой инспекцией, дошедший до высшей судебной инстанции, возник у компании, применявшей ЕСХН, сделанные в нем выводы подходят и для организаций, работающих на УСН, поскольку:
эти два специальных налоговых режима (ЕСХН и упрощенная система налогообложения) имеют одинаковые принципы учета основных средств;
аргументы, которыми оперировали налоговые органы в судебном разбирательстве, схожи с выводами, сделанными в вышеупомянутом письме Минфина России, а именно: налоговые органы не разрешили включить в расходы остаточную стоимость основных средств из-за того, что организация-правопреемник не понесла расходов на приобретение этих объектов.

Если организация на УСН, исходя из вышеуказанной аргументации, решит списать на затраты стоимость полученного ей имущества, то полагаем, в данном случае применим порядок отнесения на расходы стоимости основных средств, приобретенных до перехода на УСН, установленный пп. 3 п. 3 ст. 346.16 НК РФ, который варьируется в зависимости от срока полезного использования этого имущества.

Что касается остальных способов безналоговой передачи имущества (вклада в имущество и увеличения чистых активов в соответствии с пп. 3.4, пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ), то Минфин в целом возражает (независимо от системы налогообложения) о наличии у дочерней организации права учесть в затратах остаточную стоимость полученного ей от материнской компании имущества, поскольку его стоимость не учтена в составе доходов, формирующих налоговую базу, и дочерняя организация не осуществляла затрат на приобретение данного имущества (письма от 27.07.2012 N 03-07-11/197, от 07.02.2011 N 03-03-06/1/80 и от 09.06.2009 N 03-03-06/1/373).
Однако, по нашему мнению, дочерняя компания может учесть в расходах остаточную стоимость имущества, безвозмездно полученного от материнской компании, независимо от того находится она на общей системе налогообложения или на УСН, поскольку:
Несмотря на то, что такое имущество называется безвозмездно полученным от материнской организации, сделку по передаче имущества от материнской компании дочерней можно признать возмездной по аналогии с передачей иму-

щества в уставный капитал, поскольку в результате нее увеличиваются доли учредителей в уставном капитале (постановление Президиума ВАС РФ в от 08.08.2000 N 1248/00 и от 18.01.2000 N 4653/99);
Имущество, полученное дочерней компанией от материнской компании, соответствует общему определению амортизируемого имущества и не отнесено к объектам, по которым амортизация не начисляется (п. п. 1-3 ст. 256 НК РФ);
Если дочерняя компания покупает имущество за счет денежных средств, полученных от материнской компании безвозмездно, то допускается относить стоимость этого имущества на расходы (письма Минфина РФ от 06.06.2007 № 03-07-11/1526 и от 20.07.2007 № 03-03-06/1/513). Поскольку НК РФ установлен принцип равенства налогообложения, то не должно быть разницы в режиме налогообложения налогоплательщиков, которые получают имущество безвозмездно от материнской компании, и тех, которые приобретают его на безвозмездно полученные от материнской компании денежные средства.
Такая позиция подтверждается судебной практикой: постановлением Северо-Кавказского округа от 22.02.2007 N Ф08-737/2007-290А (оставленным в силе Определением ВАС РФ от 18.06.2007 N 7092/07), постановлением ФАС Московского округа от 12.03.2008 N КА-А40/1240-08 по делу N А41-К2-5086/07.
Исходя из изложенного, у налогоплательщиков, получивших имущество одним из вышеуказанных «безналоговых» способов, есть все шансы отстоять в случае спора с налоговыми органами свое право уменьшить доходы от последующей реализации такого имущества на его остаточную стоимость.

Выплата дивидендов имуществом: какие налоги платить?

Говоря о безналоговых и низконалоговых способах консолидации имущества нельзя не упомянуть о возможности передачи имущества в качестве выплаты дивидендов.
В соответствии со ст. 43 НК РФ дивидендом признается любой доход, полученный акционером (участником) от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения.
Дивиденды могут выплачиваться денежными средствами, а в случаях, предусмотренных уставом, - иным имуществом.
С налогообложением дивидендов, выплаченных денежными средствами, все достаточно подробно урегулировано в НК РФ: общая ставка НДФЛ, налога на прибыль и налога при УСН - 9 %.
Кроме того, с 01.01.2011 г. доходы российской компании в виде дивидендов от другой российской компании, в которой доля участия получающей компании составляет более 50 % непрерывно в течение 365 дней, не облагаются налогом на прибыль и единым налогом по УСН (ставка 0 %) (подп.1 п.3 ст.284, подп.2 п.1.1

ст.346.15 Налогового кодекса РФ).
Практика выплаты дивидендов иным имуществом не так распространена, во-первых, из-за обязательного указания в уставе компании видов имущества, которое может быть передано в счет дивидендов, во-вторых, из-за позиции Министерства финансов и налоговых органов о том, что в данном случае возникает реализация и, соответственно, обязанность уплатить НДС и налог на прибыль (единый налог при УСН, НДФЛ).
Такая позиция отражена в письме Министерства финансов РФ от 17.12.2009 г. № 03-11-09/405: поскольку при выплате дивидендов в виде имущества право собственности на это имущество, ранее принадлежавшее организации, переходит к ее участникам, такая передача имущества признается реализацией. Соответственно, выплата дивидендов имуществом влечет возникновение реализационного дохода у компании, принявшей решение о выплате дивидендов таким способом.
В итоге вырисовывалась ситуация не то что двойного, а тройного (!) налогообложения! Общество сначала уплачивает налог на прибыль по своей основной деятельности, затем уплачивает налоги при выплате дивидендов, а также у участника общества возникает обязанность уплаты налога с доходов в соответствии с применяемой системой налогообложения.
Особняком на этом фоне стоят судебные акты по делу ЗАО «Фармленд». Три судебные инстанции, в том числе ФАС Уральского округа (Постановление от 23.05.2011 № Ф09-1246/11-С2), поддержали налогоплательщика в споре с налоговым органом по вопросу начисления НДС и налога на прибыль при выплате дивидендов недвижимым имуществом.

Суды указали, что выплата дивидендов недвижимым имуществом не является реализацией этого имущества, а образует объект налогообложения налогом на доходы физических лиц.
В качестве необходимых условий выплаты дивидендов имуществом суды указали следующие:
1) Указание в уставе компании на возможность выплаты дивидендов имуществом;
2) Наличие нераспределенной прибыли после налогообложения.
Необходимость выплаты дивидендов имуществом может быть обусловлена ситуацией, при которой нераспределенная прибыль вроде есть (в бухгалтерском балансе), но изъять денежные средства из текущего оборота не представляется возможным.

Давайте сравним на примере условного расчета.
Фиксированные показатели: сумма выручки, сумма расходов по основной дея-

тельности, сумма расходов на приобретение имущества (при этом мы в целях расчета единовременно принимаем понесенные затраты к учету), размер чистой прибыли и выплачиваемых дивидендов.

Исходные данные	
Условная выручка с НДС 18 %	354 000
произведено расходов по основной деятельности (с НДС 18 %)	177 000
приобретено имущество (НДС к вычету, все расходы учтем сразу)	59 000
Прибыль до налогообложения	100 000
НДС к уплате	18 000
Налог на прибыль	20 000
Прибыль после налогообложения	80 000

Сравнение налоговой нагрузки при выплате дивидендов в размере 50 000 руб.

	Способ выплаты дивидендов (в размере 50000 руб.)		
	Деньгами	Имуществом	
		Позиция ИФНС	Позиция судов
НДФЛ у получателя дивидендов (общая ставка 9 %)	4500	4500	4500
НДС с выплаты дивидендов		9000	
Налог на прибыль		10000	
Итого:	4500	23500	4500

Приведенный расчет, конечно, является условным, но позволяет оценить, что налогообложение при выплате дивидендов денежными средствами и имуществом в трактовке судов одинаково. И это вполне справедливо - способ выплаты дивидендов не должен влиять на налогообложение.
Следуя судебной логике, при выплате дивидендов участнику - юридическому лицу также не будет объекта налогообложения НДС, а при соблюдении условий подп.1 п.3 ст.284 НК РФ (доля более 50 % в течение более 365 дней) - налоговая ставка у получателя дивидендов будет 0 %.

Таким образом, выплата дивидендов имуществом является легальным способом передачи имущества (в том числе недвижимого) участнику общества - физическому или юридическому лицу. При этом такая передача не является реализацией, в связи с чем не влечет возникновение налогооблагаемой базы НДС и налогом на прибыль у компании, выплачивающей дивиденды.

Приведенный расчет, конечно, является условным, но позволяет оценить, что налогообложение при выплате дивидендов денежными средствами и имуществом в трактовке судов одинаково. И это вполне справедливо - способ выплаты

дивидендов не должен влиять на налогообложение.
Следуя судебной логике, при выплате дивидендов участнику - юридическому лицу также не будет объекта налогообложения НДС, а при соблюдении условий подп.1 п.3 ст.284 НК РФ (доля более 50 % в течение более 365 дней) - налоговая ставка у получателя дивидендов будет 0 %.
Таким образом, выплата дивидендов имуществом является легальным способом передачи имущества (в том числе недвижимого) участнику общества - физическому или юридическому лицу. При этом такая передача не является реализацией, в связи с чем не влечет возникновение налогооблагаемой базы НДС и налогом на прибыль у компании, выплачивающей дивиденды.

Присоединение убыточной компании без налоговых рисков

«И убыток может обернуться прибылью»
(древнекитайский философ Лао-цзы)
Организации, имеющие убытки, имеют право учесть их в расходах только путем перенесения на будущие периоды в течение десяти лет, следующих за налоговым периодом, в котором получен этот убыток (п. 2 ст. 283 НК РФ). Но если речь идет об экспериментальных проектах, новых направлениях деятельности, прибыли у такой компании может еще долго не возникнуть. Поэтому есть вероятность, что убыточная компания так и не сможет самостоятельно реализовать свое право на использование полученного убытка. В свою очередь, присоединение убыточной компании к прибыльной позволяет последней учесть убытки присоединенной компании и тем самым уменьшить свой налог на прибыль (ст. 50, п.5 ст. 283 НК РФ).
Налоговые органы на заседании коллегии ФНС РФ 24 февраля 2015 г. в очередной раз обозначили свое намерение тщательно проверять ситуации присоединения убыточных компаний к прибыльным на предмет добросовестности действий налогоплательщиков (1).

(1) Отметим, что ФНС уже давно заявляет о необходимо проведения проверок организаций-правопреемников на предмет обоснованности уменьшения налога на прибыль за счет сумм убытков, полученных присоединенной компанией до реорганизации (например, письмо ФНС РФ от 11.08.06 № ГВ-6-02/564@)
Иными словами, выявление недобросовестных случаев присоединения убыточных организаций к прибыльным попала в одну из основных задач налогового контроля на 2015 г.
Таким образом, при учете убытков присоединенной организации налогоплательщику-правопреемнику нужно быть готовым к вопросам налоговых органов.

На сегодняшний день судебная практика по данному вопросу очень скудная. Исходя из немногочисленных имеющихся в открытом доступе примеров налоговые органы в таком случае могут пойти двумя путями:
1) Во-первых, признать, что присоединенные компании были изначально созданы и осуществляли свою деятельность не для получения экономического эффекта, а исключительно с целью искусственного создания убытков и дальнейшей их передачи прибыльной компании в результате присоединения. То есть, требования налоговых органов могут вытекать из обычного отказа в принятии к учету расходов, понесенных компаниями в процессе их деятельности, по причинам их фиктивности и необоснованности.
В качестве примера таких доводов налоговых органов можно привести Постановление ФАС Уральского округа от 02.12.2010 г. по делу № А47-233/2010.
В данном деле ряд компаний осуществляли деятельность по строительству скважин для поиска месторождений нефти и газа. Ввиду бесперспективности дальнейшего поиска полезных ископаемых организации ликвидировали непродуктивные скважины, в связи с чем получили убыток (87, 8 млн. руб.). В дальнейшем общества были присоединены к материнской компании, уменьшившей свою налогооблагаемую прибыль на сумму их убытков.

С позиции налогового органа налогоплательщик при учреждении дочерних компаний изначально знал, что поиски нефти окажутся безрезультатными, и их создание было обусловлено только созданием убытков в целях оптимизации прибыли налогоплательщика. Такая позиция налогового органа поражает воображение, ведь рациональному налогоплательщику было бы выгоднее не нести такие расходы вовсе, а заплатить налог на прибыль.
Напоминаем, что по ст. 252 НК РФ расходы должны быть экономически обоснованы, то есть направлены на получение прибыли, а также документально подтверждены. Фактическое получение прибыли не требуется, так как это ограничивало бы предпринимательскую инициативу.

2) Во-вторых, налоговики могут указать, что в действиях налогоплательщика в момент проведения процедуры реорганизации отсутствовало намерение получить экономический эффект в результате предпринимательской выгоды. Единственный целью присоединения являлось получение налоговой выгоды посредством уменьшения налоговых обязательств за счет убытков присоединенной организации. Такой подход можно встретить в постановлении ФАС Московского округа от 17.06.2013 г. по делу № А40-79208/12-99-451.
Оба указанных дела были разрешены в пользу налогоплательщика.
В первом случае (дело № А47-233/2010) суд признал, что создание дочерних компаний налогоплательщиком, несение ими затрат и присоединение убыточ-

ных компаний к налогоплательщику было направлено на обеспечение выполнения заключенных лицензионных соглашений, а не на получение необоснованной налоговой выгоды на основании следующего:
осуществление предписанных лицензионными соглашениями действий, в том числе строительство поисковых скважин, является обязанностью компании - недропользователя;

процедура присоединения сопровождалась переоформлением лицензий;
тот факт, что непродуктивная скважина была ликвидирована и не принесла прибыли не может лишать налогоплательщика права на признание понесенных им расходов, поскольку обоснованность расходов для целей гл. 25 НК РФ не зависит от результата деятельности (2)».
(2) Постановление Президиума ВАС РФ от 15.12.2009 № 1059/09
Во второй приведенной ситуации (№ А40-79208/12-99-451) налогоплательщику удалось убедить суд в том что, присоединение убыточной компании осуществлялось при объединении всех компаний группы в единое юридическое лицо в рамках одного региона в целях проведения финансового оздоровления деятельности всей группы компаний. Возможность учета убытков присоединившейся организации была приятным дополнением, а не целью реорганизации.
Для того, чтобы быть готовыми к возможным претензиям налоговых органов при присоединении убыточной компании и учете понесенных ей убытков до реорганизации, необходимо:
1. Подготовить убедительное экономическое обоснование проведения реорганизации, не связанное с налоговыми последствиями.
Такой деловой целью может быть расширение клиентской базы и рынков сбыта, получение новых связей с поставщиками, повышение экономической эффективности деятельности всей группы компаний, создание новых направлений деятельности, оптимизация структуры управления. Для доказывания того, что целью присоединения было финансовое оздоровление убыточной компании, позволяющее ей избежать процедуру банкротства, целесообразно подготовить план по анализу возникновения у нее убытков и порядку вывода ее из трудного экономического положения.
2. Обеспечить наличие полного пакета первичных документов, послуживших основанием возникновения убытков у присоединенной компании (договоры, акты приема-передачи, товарные накладные, счета).
Налоговые органы в первую очередь как раз обращают внимание на формальные основания для отказа налогоплательщику в принятии к учету убытков правопредшественника, а именно на наличие первичных документов, подтверждающих размер и период возникновения убытков у присоединенной организации. Подтверждающие документы должны храниться налогоплательщиком в течение

всего срока уменьшения налога на прибыль за счет убытка правопредшественника, независимо от того истек по ним срок хранения первичной учетной документации по ФЗ «О бухгалтерском учете» (3).

(3) Постановление Президиума ВАС РФ от 24.07.2012 N 3546/12; Определение ВАС РФ от 09.10.2012 N ВАС-5055/12 по делу N А40-46789/11-20-195
Проведение в отношении присоединенной компании налоговых проверок по тем налоговым периодам, в которых возникли убытки, с позиции налоговых органов и большинства судов также не освобождает налогоплательщика от вышеуказанной обязанности по хранению первичных документов (4). Однако в судебной практике можно встретить и иную позицию, что материалы налоговых проверок являются достаточным доказательством подтверждения убытков (5). Но мы все же рекомендуем для минимизации налоговых рисков обеспечить документальное подтверждение убытков присоединенной организации на протяжении всего периода их учета налогоплательщиком.
(4) Письмо Минфина РФ от 25.02.2012 г. № 03-03-06/1/278; Постановление Северо-Западного округа от 21.09.2012 г. № А56-70108/2011; Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 20.08.13 г. № А03-14608/2012

(5) Постановление ФАС Северо-Западного округа от 08.02.2013 г. № А52-1711/2012
Обратим внимание, что правопреемник вправе начать учитывать убыток присоединенной организации, образовавшийся у нее в последнем налоговом периоде, только с периода, следующем за тем, в котором произошло присоединение. Позиции налоговых органов по данному вопросу согласованы (письма Минфина РФ от 18.07.2013 г. № 03-03-10/28167 и от 16.06.2014 г. № 03-03-06/2/28575). Таким образом, при присоединении убыточной организации в течение 2015 г., правопреемник сможет принять к учету убытки присоединенной организации в следующем порядке:
убытки, возникшие у присоединенной организации в 2014 г. и ранее, - в 2015 г., т.е. текущем налоговом периоде, в котором произошла реорганизация;
убытки, возникшие у присоединенной компании в последнем налоговом периоде (в период с 2015 г. до момента реорганизации), - в 2016 г., периоде, следующем за тем, в котором произошла реорганизация.

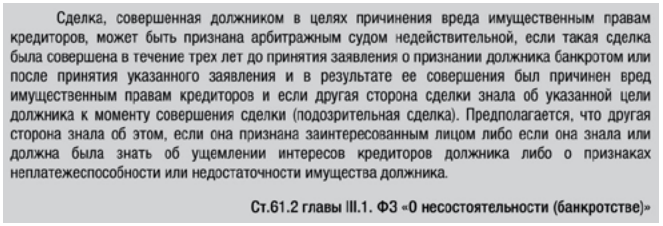
Реорганизация «на грани фола»: оценка судами принципа справедливого распределения имущества и обязательств

В ходе реорганизации в форме выделения общим местом является необходимость соблюдения принципа справедливого распределения имущества и обя-

зательств. Это означает, что нельзя вновь создаваемому юридическому лицу передать только ликвидное имущество, оставив старому обществу одни обязательства.

Однако до сих пор оценка соблюдения принципа справедливого распределения активов и обязательств отдана на судебное усмотрение, в связи с чем появляются разнонаправленные позиции относительно критериев его соблюдения.
В предверии вступления в силу поправок в часть I Гражданского кодекса РФ, вводящих понятие недействительной и несостоявшейся реорганизации, остановимся и посмотрим, с какими судебными подходами к оценке справедливости распределения имущества и обязательств при реорганизации мы встречаем данные изменения ГК РФ.
Выделение является важнейшим инструментом трансформации среднего бизнеса и создания наиболее оптимальной структуры Группы компаний. Мы анализируем реальные бизнес-процессы в организации и определяем те функциональные звенья, которые и будут составлять структуру будущей Группы компаний. В разных случаях это могут быть: Хранитель активов, операционная торговая компания, снабжение, IT, транспортные и телекоммуникационные услуги и т.д. Подробнее в таксБУК

Споры о признании реорганизации недействительной могут быть инициированы:
- акционерами, голосовавшими против такого решения, или не принимавшие участие в голосовании;
- кредиторами, полагающими, что их интересы нарушены - обязательства перед ними не переданы правопреемнику, а гарантии исполнения обязательств (активы, запасы) существенно снизились.
Также истцом может выступить арбитражный управляющий, если вскоре после окончания реорганизации старое общество было введено в процедуру несостоятельности (банкротства).
Рассмотрим три спорных момента, оцениваемых судами при разрешении вопроса о недействительности реорганизации.
Порядок уведомления кредиторов.
Обратимся к законодательству:



Сделка, совершенная должником в целях причинения вреда имущественным правам кредиторов, может быть признана арбитражным судом недействительной, если такая сделка была совершена в течение трех лет до принятия заявления о признании должника банкротом или после принятия указанного заявления и в результате ее совершения был причинен вред имущественным правам кредиторов и если другая сторона сделки знала об указанной цели должника к моменту совершения сделки (подозрительная сделка). Предполагается, что другая сторона знала об этом, если она признана заинтересованным лицом либо если она знала или должна была знать об ущемлении интересов кредиторов должника либо о признаках неплатежеспособности или недостаточности имущества должника.

Ст.61.2 главы III.1. ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)»

Мы видим, что законом предусмотрена обязанность не только публикации в установленном порядке - «Вестнике государственной регистрации», но и адресного персонального уведомления кредиторов о реорганизации.

Однако оценка последствий несоблюдения этой обязанности различается.
В первом анализируемом деле о реорганизации компании «Фиолет» (1) арбитражный суд первой инстанции пришел к выводу о том, что «сам по себе факт адресного неуведомления кредиторов о предстоящей реорганизации не может являться основанием для признания состоявшейся реорганизации недействительной». По мнению суда, публикации в «Вестнике...» достаточно.

(1) Дело № А41-10171/12, было направлено ФАС Московского округа на новое рассмотрение, рассматриваемое решение вынесено 25.04.2014 при новом рассмотрении дела и еще не вступило в законную силу
К противоположному выводу пришли арбитражные суды в Волго-Вятском федеральном округе по второму анализируемому делу - о признании незаконной реорганизации ЗАО «Мантуровская птицефабрика» (далее - дело «Птицефабрики») (2).
(2) Дело № А31-10265/11, определение суда Костромской области от 16.04.2013 в части признания реорганизации недействительной оставлено без изменения судами апелляционной и кассационных инстанций
Одним из оснований признания реорганизации недействительной стал факт неуведомления кредиторов: «неуведомление должником кредиторов путем направления соответствующих письменных сообщений безусловно свидетельствует о нарушении прав и законных интересов последних проведенной процедурой реорганизации... Данный факт в совокупности с иными обстоятельствами дела свидетельствует о злоупотреблении своими правами со стороны органов управления ЗАО «Мантуровская птицефабрика», допущенными при реорганизации должника».
Как мы видим, даже в оценке последствий несоблюдения такого несложного требования суды расходятся.

2. Соблюдение принципа справедливого распределения активов и обязательств

Проиллюстрируем на примере наших дел подходы к оценке соблюдения принципа справедливого распределения имущества и обязательств.
В деле «Птицефабрики» было установлено нарушение этого принципа. Основной довод, который привел суд, поддержав в этом истца - конкурсного управляющего, связан со значительным ухудшением финансового положения «птицефабрики» после окончания реорганизации:
- снижение стоимости имущества в 9 раз. Оставшиеся активы были неликвидны и вскоре списаны;
- увеличение убытка,
- снижение финансовой независимости,
- снижение показателя текущей ликвидности,
- изменение показателя обеспеченности обязательств активами от значения 1,19 до 0,15 (т.е. кредиторская задолженность лишь на 15 % была обеспечена активами).
На основе этих фактов было констатировано нарушение принципа справедливого распределения активов и обязательств должника между ним и выделенным обществом.

Выделение - это, пожалуй, самый универсальный способ передачи имущества, не имеющий организационно-правовых ограничений и вызывающий наименьшее количество вопросов у налоговых органов. Самое главное, что нужно помнить, - оно должно отвечать критериям концепции деловой цели. Выделение может быть использовано как промежуточный этап в процедуре безналогового отчуждения активов третьим лицам. Подробнее в таксБУК

По делу компании «Фиолет», напротив, суд подошел более формально, указав что новое общество является правопреемником по обязательствам, в связи с чем возможность взыскания с него задолженности в размере 40 млн.руб. кредитором не утрачена. Однако по данным базы судебных решений Высшего Арбитражного Суда РФ реализовать эту «возможность» кредитору пока не удалось. Возможно, подспорьем для таких неудачливых кредиторов станет позиция Высшего Арбитражного Суда РФ, который подтвердил: несмотря на признание реорганизации в суде законной в связи с соблюдением принципа справедливого распределения, кредитор имеет право требовать с новой компании солидарного погашения задолженности. Такая возможность появляется, если разделительный баланс не учитывал наличие кредитора и задолженности перед ним, так как задолженность была установлена после утверждения разделительного баланса (Постановление Президиума ВАС РФ по делу № 12393/13 от 24.12.2013 г.).
3. Нет единообразного отношения и к возможности квалифицировать и оспари-

вать реорганизацию как сделку и применять последствия недействительности сделки.
В деле о реорганизации компании «Фиолет» судом принята позиция, по которой «при реорганизации общества совершается ряд последовательных действий, которые в своей совокупности направлены на достижение общего правового результата - реорганизацию общества. Эти действия включают в себя, в частности, передачу прав и обязанностей реорганизованного общества новому обществу в соответствии с разделительным балансом (передаточным актом). Поэтому для квалификации таких действий как самостоятельных сделок отсутствуют законные основания».
Данный подход является распространенным при рассмотрении споров о признании реорганизации недействительной.

Выделение - один из вариантов безналоговой передачи имущества «Хранителю активов», на которого возлагаются обязанности по обеспечению сохранности имущества и содержания его в пригодном для эксплуатации состоянии.Подробнее в таксБУК

Однако не менее важен подход судов в рамках рассмотрения дела «Птицефабрики».
Во-первых, вопрос о признании реорганизации недействительной рассмотрен в рамках дела о банкротстве реорганизованного общества по правилам ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» об оспаривании сделок должника (глава III.1).
На возможность оспаривания реорганизации в деле о банкротстве, указано в Определении Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 17.01.2011 № ВАС-18196/10 по делу № А51-4360/2009.

> Сделка, совершенная должником в целях причинения вреда имущественным правам кредиторов, может быть признана арбитражным судом недействительной, если такая сделка была совершена в течение трех лет до принятия заявления о признании должника банкротом или после принятия указанного заявления и в результате ее совершения был причинен вред имущественным правам кредиторов и если другая сторона сделки знала об указанной цели должника к моменту совершения сделки (подозрительная сделка). Предполагается, что другая сторона знала об этом, если она признана заинтересованным лицом либо если она знала или должна была знать об ущемлении интересов кредиторов должника либо о признаках неплатежеспособности или недостаточности имущества должника.
>
> **Ст.61.2 главы III.1. ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)»**

Судом было установлено, что на момент принятия решения о реорганизации общество отвечало признакам неплатежеспособности, имелось судебное решение о взыскание кредиторской задолженности.
Во-вторых, переданное по разделительному балансу имущество было возвращено «Птицефабрике» в порядке применения последствий недействительности сделки.

Примечательно, что суд первой инстанции в удовлетворении требований о возврате имущества отказал, сославшись на указанную выше позицию: передача имущества в ходе реорганизации не является сделкой, а признание реорганизации недействительной означает только недействительность решения общего собрания участников (акционеров).
Такое половинчатое решение исправили вышестоящие суды: имущество указано возвратить, правда с учетом возникшего за прошедший период права залога у банка по кредиту.

При организации бизнес-процесса собственникам бизнеса логично обособлять от операционных компаний Интеллектуальный центр в виде отдельного хозсубъекта, который займется разработкой оборудования, технологических устройств, будет выполнять конструкторские работы для операционной компании. Подробнее в таксБУК

В заключение остается отметить, что реорганизацию в форме выделения продолжают использовать не совсем добросовестно, чтобы начать жизнь «с чистого листа», оставив кредиторов и неликвидные обязательства на старой компании. Однако суды все чаще отходят от формального подхода при оценке действительности реорганизации и соблюдения прав кредиторов, подтверждая права последних на удовлетворение требований.

Передача имущества внутри Группы компаний: свежий аналитический срез taxCOACH и особенности применения на практике

Зачастую для обеспечения имущественной безопасности бизнеса и эффективного использования имущества в Группе компаний требуется перераспределение активов. Экономический смысл перехода имущества в холдинговой структуре объективно отличается от реализации или иной формы его передачи третьим лицам, ведь по сути мы перекладываем активы из одного «своего кармана» в другой. Соответственно налогообложение данных действий имеет свои особенности: налоговое законодательство предусматривает безналоговую передачу активов внутри холдинговых структур.
Практика применения указанных норм уже почти устоялась. Все реже и реже налоговые органы начисляют налог на прибыль, называя передачу имущества внутри Группы компаний подарком, запрещенным между юридическими лицами. Тем не менее, существуют некоторые принципиальные нюансы, влияющие на успех всей процедуры передачи активов, на которые хотелось бы обратить ваше внимание.
Напомним, что безналоговая передача активов между родственными компания-

ми бывает нескольких видов:

- передача имущества от «мамы» или физического лица в пользу организации, уставный капитал которой более чем на 50% состоит из вклада передающей стороны (пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ);
- «дочерний подарок». Это передача от «дочки» в пользу материнской компании (пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ);
- вклад в чистые активы. Это передача имущества обществу или товариществу от своего участника или акционера (пп. 3.4 п. 1 ст. 251 НК).

Передача имущества в соответствии с пп. 11 п. 1 ст. 251 НК сопряжена с определенными ограничениями.

Первое – может быть передано только имущество, то есть данная норма не распространяется на имущественные и неимущественные права (уступка права требования, корпоративные права, права на интеллектуальную собственность и др.). Нарушение данных условий приведет к доначислению сумм налога на прибыль, пеней и штрафам. Стоит отметить, что освобождение от налогообложения в соответствии с пп. 11 п. 1 ст. 251 НК также распространяется и на прощение долга (Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 27.01.2015 по делу №А23-1634/2014).

В какой-то период у налоговых органов возникали проблемы с «дочерним подарком»: они упорно начисляли налог на прибыль при передаче имущества материнским организациям, мотивируя это тем, что между юридическими лицами запрещено дарение. Но теперь «дочерний подарок» признается не только судами, но и Минфином (Письма Минфина России от 06.07.2011 № 03-03-06/1/405, от 17.04.2009 № 03-03-06/1/259, от 03.04.2009 № 03-03-06/4/28, от 03.03.2009 № 03-03-06/1/106, от 31.12.2008 № 03-03-06/1/727).

Второе – нельзя в течение одного года со дня получения имущества (за исключением денежных средств) передавать его третьим лицам, то есть на пользование имуществом наложены существенные ограничения: нельзя его продать, сдать в аренду или иным образом им распорядиться.

В результате передача активов на основании пп. 11 п. 1 ст. 251 НК в определенных ситуациях представляется невозможной.

Однако данные ограничения не распространяются на вклады в порядке пп. 3.4 п. 1 ст. 251 НК. Указанная норма позволяет освободить от налогообложения вложения в чистые активы как в виде имущества, так и в виде имущественных или неимущественных прав.

Положения данного пункта распространяются фактически на любой способ увеличения чистых активов. Это может быть:

- увеличение активов общества в виде передачи имущества, денежных

средств, имущественных и неимущественных прав, в том числе доли в компаниях или цессия;
- уменьшение обязательств организации – прощение долга и даже «прощение» дивидендов, подлежащих уплате соответствующему участнику и т.д.

Тем не менее данный способ безналоговой передачи также имеет свои ограничения:

1) Передача должна иметь целью увеличение чистых активов.

Что такое чистые активы? Стоимость чистых активов определяется как разность между величиной принимаемых к расчету активов организации и величиной принимаемых к расчету обязательств организации. При этом напоминаем, что активы – это основные и оборотные средства юридического лица, включая денежные средства, материальные ценности, нематериальные активы, финансовые вложения и прочее. Налоговые органы могут посчитать, что имущество должно включаться в налоговую базу, например в случае невостребованных дивидендов, фактически остающихся в распоряжении компании. Суды, конечно, встают на сторону налогоплательщиков, но заявители не всегда находят поддержку в первых инстанциях (Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 04.06.2015 №Ф08-2778/2015 по делу №с), поэтому целесообразно подчеркивать цели передачи имущества в соответствующих документах.

2) Имущество, имущественные или неимущественные права могут предаваться только от участника (акционера) соответствующему хозяйственному обществу. То есть передача от «дочки» в пользу материнской компании невозможна;

3) Вклады в чистые активы возможны только в отношении ООО или АО, например, в Производственный кооператив такой вклад без налоговых последствий нельзя осуществить.

Налоговые органы могут попытаться признать передачу имущества и (или) имущественных или неимущественных прав между «родственными» организациями экономически необоснованной, особенно если речь идет о периодических движениях активов между дочерними и материнскими компаниями. Однако суды всегда исходят из экономического содержания действий налогоплательщиков. Так, в деле № А23-1634/2014 арбитражный суд указал:

«Экономические отношения между основным и дочерним обществами могут предполагать не только вложения основного общества в имущество дочернего на стадии его учреждения, но и на любой стадии его деятельности. Кроме того, экономическая целесообразность в отношениях дочернего и основного обществ может вызывать необходимость и обратной передачи имущества. При этом отсутствие прямого встречного предоставления является особенностью взаимоотношений основного и дочернего обществ, представляющих собой с экономической точки зрения единый хозяйствующий субъект»

Но помните, что каждая хозяйственная операция должно иметь деловую цель, иначе это действие будет признано уклонением от уплаты налогов. К примеру, налоговые органы достаточно просто выявляют следующие схемы: ЗАО «А» оплачивало фиктивные транспортные услуги «родственному» ООО «Б», которое применяло ЕНВД, то, в свою очередь, передавало деньги в полном объеме в виде вклада в уставный капитал своей «дочке» ООО «В», которая, являясь учредителем ЗАО «А», и передавало ей деньги в порядке пп. 11 п. 1 ст. 251 НК. В итоге из-под обложения налогом на прибыль полностью выводилась сумма передаваемых денежных средств. ФНС довольно легко определила отсутствие деятельности и соответственно источников средств у ООО «В» и фиктивность оказания транспортных услуг. В результате были доначисленны многомиллионные суммы налогов, пеней и штрафов. Суды всех инстанций поддержали действия налоговых инспекторов, указав, что получение спорных денежных средств не преследовало каких-либо хозяйственных целей, а произведено с целью уклонения от исполнения обязанности по уплате спорного налога в бюджет (дело №А04-5944/2014).

Также не стоит забывать и о формальностях. Как правило, для ФНС достаточно решения уполномоченного органа юридического лица о передаче имущества дочерней или материнской компании, а также акт приема-передачи имущества. Однако если передача прав на имущество требует регистрации, то в данном случае возникают «недоразумения». Так при передаче недвижимого имущества Федеральная служба государственной регистрации, кадастра и картографии может отказать в регистрации права, как это произошло в деле № А28-5775/2011-223/12. Верховный суд указал на необходимость оформления передачи имущества в форме соответствующего документа. В данном деле дочернее общество решило передать материнской компании недвижимость. Для регистрации перехода прав общество предоставило только акт приема-передачи недвижимого имущества. В результате Верховный суд подтвердил правомерность «дочернего подарка», указав, что передача имущества в соответствии с пп. 11 п. 1 ст. 251 НК по сути является договором, который не предусмотрен Гражданским кодексом. Однако переход права действительно не может быть зарегистрирован, поскольку сделка сторон, на основании которой происходит передача собственности, не оформлена должным образом. Стороны всего лишь должны были заключить в письменной форме двусторонний договор об отчуждении имущества. Подводя итог выше сказанному, отметим, что непосредственно «дочерний подарок» и иные безналоговые формы передачи активов внутри Группы компаний продолжают эффективно работать и позволяют воспользоваться налоговой льготой при передаче не только имущества, но имущественных и неимуще-

ственных прав.

Для того чтобы избежать лишних проблем с государственными органами необходимо составить соответствующий документ – договор (соглашение) на отчуждение имущества, имущественных и неимущественных прав в инвестиционных целях. Это может пригодиться не только при необходимости обращения в регистрирующие органы, но и при возникновения конфликта с налоговыми органами: указание на цели и правовые основания передачи имущества (имущественных или неимущественных прав) позволит более уверено отстаивать свою позицию в суде.

В соглашении нужно будет упомянуть следующее:
передаваемый объект – имущество, имущественные и неимущественные права. Реквизиты должны позволять осуществить государственную регистрацию перехода прав при необходимости, а также поставить надлежащим образом актив на баланс принимающей стороны.
цели передачи – они должны носить инвестиционный характер. Это необходимо, чтобы подчеркнуть право на освобождение от уплаты НДС при передаче имущества.
правовые основания передачи активов: вложение в чистые активы (пп. 3.4 п. 1 ст. 251 НК) или вклад в имущество (пп. 11 п. 1 ст. 251 НК).
При этом не забываем, что для осуществления вклада в имущество и/или чистые активы в Уставе компании должна быть предусмотрена такая возможность для ее участников, в том числе возможность осуществлять вклады непропорционально участию в уставном капитале, а также любым имуществом.

Налоговики срывают маску: проблемы отчуждения имущества с помощью продажи доли в бизнесе

Всем известно, что продать имущественный комплекс возможно, как заключив традиционный договор купли-продажи, так и реализовав долю в компании, которая владеет этим самым имущественным комплексом.

Для продавца второй вариант часто видится предпочтительным - быстро и без перерегистрации прав на объекты недвижимости. Для покупателя - с такой же вероятностью второй вариант является неприемлемым, ведь купить предстоит «кота в мешке» и даже самая щепетильная проверка не гарантирует отсутствие тайных гражданско-правовых обязательств или потенциальных долгов по налогам.

Но вариант с продажей доли имеет специфику в части налогообложения, а именно: продажа долей и акций не облагается НДС. Поэтому иногда стремление к налоговой экономии перевешивает опасения наличия «хвостов» от прежних хозяев. Более того, как это бывает, возможность налоговой оптимизации иногда становится единственной причиной выбора формы сделки. И здесь в первый раз время вспомнить прописную истину, что налоговая выгода не может быть единственной целью сделки.

Налоговики уже давно научились выявлять схемы, направленные на получение необоснованной налоговой выгоды, когда под продажей доли в компании в действительности скрывается продажа активов, и доказывать свою позицию в суде (1). В таком случае налогоплательщика вместо налоговой оптимизации ждет доначисление НДС с рыночной стоимости имущества, пени и штраф.

(1) см. Постановления ФАС Уральского округа от 13.11.2012 г. № Ф09-10739/12 по делу № А50-3506/2012, ФАС Северо-Кавказского округа от 17.02.2009 г. по делу № А32-6132/2008-34/98, ФАС Центрального округа от 11 августа 2008 г. по делу № А14-5623/2007-229/28

Приведем свежий пример из судебной практики - дело № А40-96261/13 (2), которое дошло до Верховного Суда России в июле 2015 года. Оно наглядно демонстрирует, при каком сценарии налоговикам удастся переквалифицировать сделку по продаже доли в умышленно завуалированную налогоплательщиком операцию по реализации имущества, направленную на уклонение от уплаты НДС.

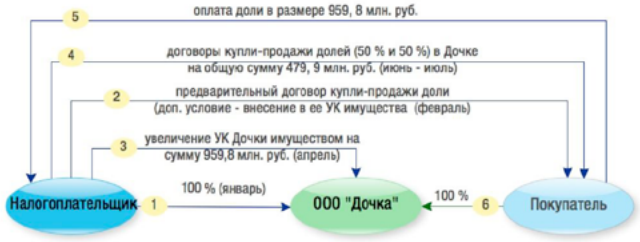
(2) см. Определение Верховного суда РФ № 305-КГ15-6915 по делу № А40-96261/13 от 09.07.2015 г.

Итак, налогоплательщик - юридическое лицо совершил ряд последовательных действий:

Январь: учреждение дочерней компании с минимальным уставным капиталом - 10 000 рублей;
Февраль: подписание с покупателем предварительного договора купли-продажи доли в дочерней компании по цене 959,8 млн рублей. По предварительному договору покупатель обязался приобрести дочку при условии увеличения налогоплательщиком ее уставного капитала до 959,8 млн рублей путем внесения в него имущественного комплекса;

Апрель: внесение в уставный капитал дочки имущественного комплекса рыночной стоимостью 959,8 млн рублей во исполнение предварительного договора (апрель 2011 г.);

Июнь и июль: продажа долей в дочерней компании, владеющей переданными активами, путем заключения с покупателем двух договоров купли-продажи долей (50% и 50%) в дочерней компании.



Конечно, при передаче имущества в целях увеличения уставного капитала налогоплательщик восстановил НДС с остаточной стоимости имущества. Но дочерняя компания одновременно приняла НДС к вычету на основании пп.1 п. 3 ст. 170 НК РФ. К слову, остаточная стоимость имущества в этом случае была в сотни раз ниже рыночной и составляла всего 2 млн рублей.

Налоговики усмотрели в действиях налогоплательщика схему, направленную на уклонение от уплаты НДС. Они пришли к выводу, что действительной целью налогоплательщика при совершении операций по передаче в уставный капитал дочки дорогостоящего имущества с последующей продажей доли в ней на самом деле являлась продажа имущественного комплекса.

Арбитражные суды всех инстанций поддержали налоговый орган, посчитав притворность сделки по продаже доли доказанной.

Ниже приводим совокупность факторов, собранных налоговым органом для суда в обоснование истинных намерений налогоплательщика:

1) неразумно маленький срок между созданием и продажей дочерней компании, у которой не было возможности вести самостоятельную деятельность и получить прибыль;
2) намерение о продаже доли в дочерней компании сформулировано налогоплательщиком спустя всего 8 дней после ее учреждения в предварительном договоре под условием внесения в ее уставный капитал имущественного комплекса;
3) отсутствие у «дочки» характерных для ведения хозяйственной деятельности операций (покупка сырья, материалов, оплата электроэнергии и другие операции) до перехода доли к покупателю;
4) проведение оценки имущества, а не компании. Продажная цена доли странным образом соответствовала оценке имущественного комплекса;
5) налоговым органом был также проанализирован Агентский договор с агентством недвижимости на продажу имущества, а не компании (бизнеса).

(Постановление Девятого ААС по делу № А40-96261/13 от 20.11.2014 г., Постановление ФАС Московского округа от 10.03.2015 г.)

Как видим, «следы», оставленные налогоплательщиком в процессе планирования сделки, позволили налоговому органу доказать свою позицию в суде.
В результате отчуждение имущественного комплекса под видом продажи доли в компании обернулось для налогоплательщика большим доначислением НДС в размере 67,3 млн рублей и штрафом в 13,5 млн рублей.

И мы не устанем повторять, что любые действия налогоплательщика, имеющие намек на оптимизацию налогов, должны быть тщательно спланированы, найти отражение в документах, в том числе продуманной переписке сторон, отчетах об оценке и пр., способных обосновать наличие деловой цели в поведении сторон. И эта цель не может быть связана с налоговой экономией.

Как минимум, необходимо исключить:

небольшие промежутки времени между всеми операциями: созданием компании, внесением имущества в ее уставный капитал и последующим отчуждением доли в дочке;
отсутствие самостоятельной нормальной хозяйственной деятельности у вновь учрежденной компании;
сохранение в учете документов, свидетельствующих о планах по продаже имущества как такового и ходе обсуждения и оптимизации налоговых последствий сделки;
неоднократное внесение имущества в уставные капиталы дочерних компаний с последующей продажей долей в них

Дробить нельзя наказывать: свежая подборка дел от taxCOACH по дроблению бизнеса

Не только спорами о том, была ли проявлена должная осмотрительность при выборе поставщиков, заняты налоговые органы и, вслед за ними, арбитражные суды.
Наше внимание привлекли несколько интересных споров о «дроблении бизнеса», в которых суду надлежало ответить на вопрос: а имело ли место искусственное создание условий для применения выгодных налоговых режимов.
Поэтому предлагаем вам краткий анализ ситуаций, а также доказательств, положенных в основу решений.
Сразу оговоримся, в делах о «дроблении бизнеса» огромное значение приобретает «судебное усмотрение», то есть субъективная оценка судьи всех доказательств. Далеко не всегда в судебный акт перетекают все-все-все доводы,

приводимые сторонами. Именно поэтому сложно утверждать, что иной налогоплательщик в казалось бы такой же ситуации получит аналогичное решение. Тем не менее, анализ практики позволяет оценить тренды и скорректировать собственную оценку применяемых способов оптимизации.

Ситуация 1. Дробление площади торгового зала
Одна из самых заманчивых ситуаций при ведении розничной торговли - снижение площади торгового зала, чтобы формально соответствовать ограничению «площадь торгового зала не более 150 кв.м» в целях применения ЕНВД.
Традиционно налоговые инспекторы используют такие методы проверки соответствия этому требованию, как осмотр, контрольная закупка, опрос сотрудников, в том числе уволенных.
Аналогично они поступили и в этом случае. Под лупу налогового контроля попал магазин, в котором отделы женской и мужской одежды были разделены между двумя ИП - супругами: жена специализировалась на женской коллекции, муж - соответственно на мужской.
Налогоплательщику не удалось подтвердить правомерность применения спецрежима (1):

(1) Судебные акты по делу № А03-16728/2014
- Каждый ИП заключил договор аренды с торговым центром на свою часть торгового зала, но вход был один. Чтобы попасть в мужской отдел, необходимо пересечь женский. Супруги использовали общий склад, лишь визуально разделенный на поэтажном плане;
- Поставщикам предприниматели платили по очереди, сразу за мужскую и женскую одежду. Один был и терминал для приема безналичных платежей, поэтому четкого разделения товара между кассами ИП добиться не удалось;
- В рекламных материалах магазин позиционировался как единый, под общим брендом, с общими акциями, картами лояльности и сезонными скидками;
- Суд принял во внимание показания свидетелей - сотрудников, которые пояснили, что работали единым коллективом и могли консультировать покупателей любого пола. Зарплата выдавалась всем сразу в одном месте.

Проявив креатив, налоговые инспекторы опросили покупателей, которые пояснили что рассчитывались за одежду в отделе, относящимся к иному ИП.

Доводы налогоплательщика о том, что собранные инспекцией доказательства недостаточны, а показания свидетелей - противоречивы, не были услышаны судьей. Отдельно суд заострил внимание, что недостаточно критиковать доказательства иной стороны, надо представить свои. Чего налогоплательщиком сделано не было.

Это и повлекло доначисления налогов.
Ситуация 2. Продажи без НДС (2).

(2) Судебные акты по делу №А76-21239/2014
В этом случае также имеет место быть семейный бизнес: муж является основным ИП, применяет общую систему налогообложения (НДФЛ + НДС), а его жена и теща осуществляют продажи покупателям без НДС.
Налоговый орган посчитал, что выделение части оборотов на взаимозависимых ИП было осуществлено без деловой цели. В обоснование своей позиции инспекторы ссылались на обстоятельства, подтверждающие единство бизнеса:
общие поставщики;
Банковские счета открыты в одном банке, управление счета производилось с одного IP-адреса одним лицом (Женой). Она же производила расчеты с поставщиками и покупателями, вела бухгалтерский учет троих ИП;
Один менеджер принимала все заявки, распределяя их потом между тремя ИП. В тоже время были определенные принципы такого разделения. Например, поставки продукции в муниципальные учреждения производились от имени одного субъекта;
Наличие случаев перечисления денежных средств со счета одного ИП за другого ИП;
Деятельность осуществлялась в одном помещении без оформления права пользования им другими ИП;
Интересная ситуация с транспортными средствами. Они принадлежали на праве собственности ИП Жена, которая передала их ИП Муж по договору аренды с экипажем. Далее транспортные средства использовались только ИП «Муж», однако перевозились на них товары всех ИП. Расходы на содержание транспорта нес только один ИП (арендатор).
Кроме того, ИП «Теща» во время допроса пояснила, что фактически деятельность не вела, все решения принимали дочь с зятем.
Читайте уже сейчас бесплатно уникальную книгу Центра taxCOACH®
таксБУК «Пракическое пособие по оптимизации Среднего бизнеса»
Именно это обстоятельство, не оцененное в должной мере, послужило основанием для отмены положительных для налогоплательщика судебных актов. Дело было отправлено на новое рассмотрение в суд первой инстанции.
При первом рассмотрении, как уже стало ясно, спор был разрешен в пользу налогоплательщика. Все приведенные выше обстоятельства не помешали суду сделать вывод, что каждый ИП вел самостоятельную деятельность со своей клиентской базой. Налоговый орган не пояснил, каким именно образом на отношения сторон повлияла взаимозависимость. Оплата одним ИП денежных средств по кредитам других ИП объяснена судом заключением договора пору-

чительства. То есть все ИП являлись поручителями, поэтому были заинтересованы в погашении задолженности друг друга.
Теперь дело направлено на новое рассмотрение. Остается наблюдать, какую сторону примет суд в этом споре.

В заключение напомним «золотые слова» из одного Постановления ФАС Уральского округа (дело № Ф09-12408/13): создание торговой компании на УСН «имеет свое экономическое обоснование и не имеет противоправного характера, поскольку покупатели, применяющие ОСН, заинтересованы в наличии в цене товара НДС в связи с возможностью применения налоговых вычетов, а субъекты на УСН заинтересованы в более низкой цене за счет отсутствия НДС».
В связи с этим основной задачей является доказывание самодостаточности такого субъекта предпринимательства. Налогоплательщикам при использовании методов налоговой экономии нужно идти исключительно от сути своей реальной хозяйственной деятельности, не нагромождая свою юридическую модель искусственными субъектами и связями.

Передача права пользования в чистые активы: быть или не быть?

Мы неоднократно рассказывали о такой возможности передачи имущества и прав юридическому лицу как вклад в счет увеличения его чистых активов, предусмотренный п. 3.4 ст. 251 НК РФ, который является одним из способов передачи имущества без налоговых последствий.

> В соответствии с подп.3.4 п.1 ст.251 Налогового кодекса РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются доходы в виде имущества, имущественных прав или неимущественных прав в размере их денежной оценки, которые переданы хозяйственному обществу или товариществу в целях увеличения чистых активов, в том числе путем формирования добавочного капитала и (или) фондов, соответствующими акционерами или участниками.

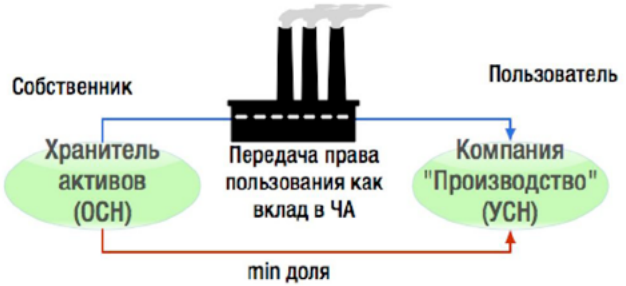
В этом случае расходов и доходов у сторон не возникает.
Отмечаем, однако, что НДС это не касается и если передающая сторона применяет ОСН, с остаточной стоимости передаваемого имущества она будет обязана НДС восстановить.

Принимающая сторона (в отличие, например, от вклада в уставный капитал) принять его к вычету (возместить) будет не вправе.
Передать таким образом возможно имущество, денежные средства, можно простить и долговые обязательства. Есть в указанном пункте и упоминание об имущественных правах.

О передаче права пользования имуществом - наша сегодняшняя рассылка.
Представим ситуацию, что в группе компаний есть производственный субъект на УСН. При этом Хранитель активов в том же бизнесе применяет общую си-

стему налогообложения. Очевидно, что при передаче имущества (например, оборудования, необходимого для производственной деятельности) в аренду от Хранителя активов субъекту на УСН у группы компаний в целом возникает обязанность по уплате излишнего НДС с арендных платежей.
В этом случае удобно было бы передать право пользования оборудованием производственной компании в качестве вклада в счет увеличения ее чистых активов (без возникновения встречной обязанности по внесению платы за пользование).

Такой вклад позволит:
в прежнем объеме обеспечить имущественную безопасность бизнеса, поскольку собственником имущества как и раньше будет компания-Хранитель активов (обособленная от операционных рисков бизнеса);
сократить объем уплачиваемого группой компаний НДС (не возникает НДС с арендных платежей внутри бизнеса);
денежные средства в размере арендных платежей за оборудование не будут выводиться из оборота операционной компании. Зачастую в полном объеме они необходимы именно в операционном секторе и нет потребности их копить на Хранителе активов.
Отметим, что такая возможность появится при наличии у Хранителя активов доли в производственной компании (пп. 3.4 ст. 251 не предъявляет требования к размеру доли, поэтому она может быть минимальной, условно 2-5%).



По аналогии с передачей права пользования имуществом в качестве оплаты доли в уставном капитале (что прямо предусмотрено п. 3 ст. 15 ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью») стоимость (денежная оценка) такого вклада должна быть указана в решении об увеличении чистых активов и отражена в учете получающей компании как добавочный капитал. Ведь именно на эту сумму участники увеличивают чистые активы компании, предоставляя ей возможность использовать в своей деятельности имущество.

К тому же пользование имуществом в дальнейшем, безусловно, приведет к уве-

личению активов компании и получению ей и участниками прибыли. Очевидно, что в этом случае чистые активы не уменьшатся на сумму арендных платежей, которые компания оплачивала бы за пользование имуществом в случае невнесения вклада в виде права пользования. Все это в совокупности подчеркивает наличие и достижение цели передачи имущественного права - увеличение чистых активов получателя.

Минфин, однако, в 2012 году высказал иную точку зрения. В письме от 05.12.2012 №03-03-10/128 указано: при получении во временное безвозмездное пользование имущества такое имущество не увеличивает чистые активы общества-ссудополучателя, определяемые по данным бухгалтерского баланса, поскольку таковое не отражается в бухгалтерском балансе организации, а числится на забалансовом счете.
Таким образом, по мнению Департамента, доходы хозяйственного общества при безвозмездном временном пользовании имуществом своего участника, признаваемые в целях налогообложения прибыли внереализационными доходами согласно статье 250 Налогового Кодекса, не могут освобождаться от налогообложения по основанию, предусмотренному пп. 3.4 пункта 1 статьи 251 НК РФ.

Учитывая наличие такого письма нельзя гарантировать, что контролирующие органы не потребуют признать такой вклад в активы доходом общества. Однако, важно отметить, что в письме речь идет о передаче имущества, тогда как в рассматриваемом случае необходимо говорить именно о передаче имущественного права пользования, имеющего оценку, определенную участниками общества в своем решении. Кроме того, при оценке вклада и отражении этой оценки в добавочном капитале общества говорить об отсутствии изменений в пассивах баланса будет уже нельзя. Это очевидно влияет в итоге на величину чистых активов компании.
К тому же ВАС РФ еще в 2005 году указывал на то, что пользуясь бесплатно чужим имуществом, организация получает имущественное право. При этом, к имущественным правам относятся не только требования к третьим лицам, но и права пользования вещью (см. Информационное письмо Президиума ВАС РФ № 98 от 22.12.2005 г.). Это же утверждение высказывал и Минфин РФ (см., например, Письмо Минфина России от 19.04.2010 № 03-03-06/4/43). Таким образом, передача имущественного права пользования как вклад в чистые активы общества полностью соответствует формулировке пп. 3.4 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса РФ и доходом признаваться не может.
В этой связи мы убеждены, что даже при наличии возражений со стороны налоговых органов, при правильном оформлении вклада, с его обязательной оцен-

кой, отразить возможные претензии будет не сложно.

«Жадность фраера сгубила» или Как правопреемнику избежать восстановления НДС при реорганизации в форме выделения?

Мы не устаем повторять, что главное в любых Ваших действиях - наличие деловой цели. Одно из последних дел в судебной практике вновь подтверждает этот довод (1).

(1) Решение Арбитражного суда Краснодарского края от 30.03.2016 по делу № А32-2471/2015

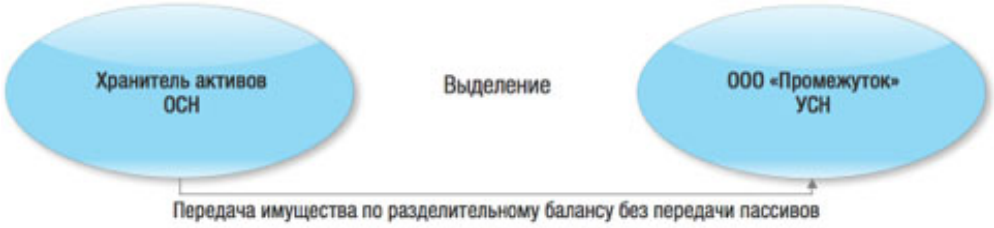
Возможность не восстанавливать НДС при реорганизации юридического лица уже неоднократно была предметом рассмотрения в суде. Арбитражные суды в этом вопросе в большинстве случаев поддерживают налогоплательщика.

Напомним, что НК РФ не предусматривает обязанность восстановления НДС на случай передачи имущества правопреемнику в результате реорганизации в форме выделения. Такая обязанность отсутствует как для передающей организации, которая собственно и принимала НДС к вычету (п.8 ст.162.1 НК РФ, подп.2 п.3 ст.170 НК РФ), так и для правопреемника.

Однако, как показывает практика, налогоплательщики продолжают совершать непростительные ошибки, неумело используя инструменты налогового планирования. В стремлении создать видимость формального соблюдения законаи без должного обоснования деловой цели они неизбежно сталкиваются с налоговыми претензиями. Нам после этого остается учиться на чужых ошибках и как притчу во изыцах повторять: все действия налогоплательщиков должны быть тщательно продуманы и соответствовать концепции деловой цели. Итак, обрисуем фабулу дела в общих чертах.

Исходные данные: «Хранитель активов» на ОСН (подробнее - Хранитель активов - имущественный базис бизнеса) и операционная компания на УСН (арендует у Хранителя помещение ресторана). Примечательно, что само помещение приобретено совсем недавно и в налоговом периоде, предшествовавшем описанным далее событиям, получено возмещение НДС из бюджета.

У собственников бизнеса возник нехитрый план: перевести активы на УСН, избежав восстановления НДС. Для этого собственник принял решение о реорганизации:



Кратко опишем совершенные далее операции:
1) Выделение ООО «Промежуток» с передачей ему имущественного комплекса. Напомним, что решение о выделении было принято в следующем квартале после подтверждения вычета по НДС и получение возмещения из бюджета. Вполне возможно, что такая нетерпеливость и вызвала недовольство налогового органа и привела в конечном итоге к налоговому спору;



План мог бы стать гениальным, но налоговый орган сделал вывод, что ООО «Промежуток» должен восстановить НДС. Учитывая, что оно к тому времени было присоединено, налог доначислили операционной компании - правопреемнику по результатам присоединения. И суды удовлетворили требования налогового органа.
Рассмотрим ошибки налогоплательщика и постулаты реорганизации в форме выделения (подробнее о реорганизационных процедурах - Реорганизационные процедуры и их комбинации) на этом примере:
Во-первых, при выделении нужно соблюдать баланс распределения прав и обязанностей с правопреемником.
В данном случае по разделительному балансу новому Обществу был передан ресторанный комплекс, но никакие обязательства не были переданы.
Во-вторых, не следовало объявлять реорганизацию сразу после принятия НДС к вычету.
В нашем примере Хранитель активов начал процедуру выделения именно после получения вычета по НДС, чем уже вызвал вопросы. Ведь это говорит о том, что собственник не вел деятельности, облагаемой НДС. Единственной задачей приобретения имущества компанией, применяющей ОСН, было полу-

чение вычета.

В-третьих, при выделении должна присутствовать деловая цель (Подробнее -Деловая цель, необоснованная налоговая выгода, признаки неблагонадежности).
Хранитель активов в данном случае провел выделение нового общества без явной деловой цели: приобретено имущество, по нему получен вычет, сразу после получения вычета проводится реорганизация и это имущество передается новому Обществу, а НДС не уплачивается. При этом все лица в цепочке являются взаимозависимыми, а руководители и учредители в обществах совпадают. Деловая цель здесь явно отсутствует.
В-четвертых, НК РФ действительно предусматривает возможность не восстанавливать НДС при передаче имущества в ходе реорганизации. Правопреемник при этом вправе выбрать любую систему налогообложения с момента своей регистрации.
Но в данном случае ООО «Промежуток» не переходит на УСН сразу, а лишь с нового года.
Вырисовывается такая картина: обязанность по восстановлению НДС не возникает в силу проведения реорганизации в форме выделения, это многократно подтверждено. Однако, по мнению налогового органа, обязанность по восстановлению возникает у правопреемника по общим правилам - при переходе с общей системы налогообложения на упрощенную (абз.5 подп.2 п.3 ст.170 НК РФ).
Налогоплательщик, очевидно, хотел убить двух зайцев,:
А) Хранитель активов при переходе на УСН не восстанавливает НДС, так как уже не имеет имущества;
Б) Новое Общество «Промежуток» не восстанавливает, так как не принимало его к вычету.
Последующая реорганизация в форме присоединения выделенного Общества к операционной компании - герою судебного спора, важного значения не имеет. Она лишь показывает, что налоговые обязательства присоединяемого лица должна выполнить компания - правопреемник. Однако участие во всем действе одних юридических лиц позволило налоговому органу выстроить картинку:
был ресторан на УСН, деятельность которого не облагается НДС;
приобретено имущество на ОСН, проведено выделение и присоединение с конечной целью передать имущество под УСН. Облагаемая НДС деятельность по сдаче имущества в аренду фактически не велась, НДС с арендной платы не уплачивался. Поэтому для налогового органа это слишком очевидное желание только получить налоговый вычет и после этого перейти на УСН.
Итак, судом установлено, что обязанность по восстановлению НДС возникает у ООО «Промежуток» вне зависимости от того, что имущество было им получено

в результате реорганизации, потому что ООО «Промежуток» изначально было на ОСН, а затем перешло на УСН. После присоединения к операционной компании в порядке правопреемства к ней перешли все права и обязанности ООО «Промежуток», в том числе и налоговые.

Таким образом, доначисление НДС связано именно с переходом правопреемника с общей систему на «упрощенку» спустя год после выделения.
Хотя в судебной практике есть пример, когда суд пришел к противоположному выводу о том, что правопреемник может не восстанавливать НДС, даже если переход с ОСН на УСН произошел с нового года, а не сразу после выделения (ФАС Уральского округа от 21.12.2012 № Ф09-12394/12 по делу № А76-6054/2012).
По общему правилу при проведении реорганизации НДС можно не восстанавливать, но только при условии соблюдения правил и недопущения следующих фатальных ошибок, таких как:
Отсутствие деловой цели при передаче активов, направленность действий по реорганизации на получение вычета и невосстановление НДС;
Проведение реорганизации с передачей основных средств сразу после получения налогового вычета;
Проведение реорганизационных процедур в период проведения налоговой проверки;
Новая компания переводится на УСН не с момента создания, а только с нового года.
В нашем случае имеются все указанные ошибки, которые в совокупности сыграли роковую роль при принятии судом итогового решения в пользу налоговых органов.

Чтобы избежать доначисления НДС в подобной ситуации, необходимо обезопасить себя, а именно:
выждать бОльший срок для первой реорганизации (если провести выделение спустя несколько лет после приобретения имущества, то у налогового органа не будет оснований ссылаться на отсутствие намерения вести облагаемую НДС деятельность);
выделенную компанию сразу перевести на УСН, чтобы не было вопросов относительно восстановления НДС операционной компанией при обычном переходе на УСН, хоть и создана компания в результате реорганизации;
повременить с переводом на УСН «Хранителя активов» и уплачивать с его деятельности хотя бы минимальный НДС (с аренды оставшегося имущества).

ГЛАВА 10.
ИМУЩЕСТВЕННАЯ БЕЗОПАСНОСТЬ БИЗНЕСА: УГРОЗА БАНКРОТСТВА

Закон о банкротстве физлиц: что нужно поменять собственникам бизнеса?

29 декабря 2014 года принят давно ожидаемый закон, вносящий изменения в нормы о банкротстве и наконец-то устанавливающий процедуру банкротства физических лиц (Федеральный закон от 29 декабря 2014г. № 476-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О несостоятельности (банкротстве)» и отдельные законодательные акты РФ в части регулирования реабилитационных процедур, применяемых в отношении гражданина-должника»).
Таким образом, с 1 октября 2015 г., когда новые правила вступят в силу, признать несостоятельным станет возможно не только субъектов предпринимательской деятельности - юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, но и простых смертных.

Рассмотрим, какие особенности предусмотрены для такого банкротства и какие последствия это может иметь для бизнесменов, которые сейчас, если не имеют статуса ИП, под нормы о банкротстве лично не попадают, что зачастую спасало их от многих негативных последствий банкротства компаний, которыми они владели и управляли.
Учитывая, что с сентября 2014 г. Гражданский кодекс прямо указал в ст. 53.1 на возможность привлечения к ответственности по долгам компании ее руководителя и собственников, а закон о банкротстве (ст. 10) уже давно предусматривает возможность привлечения к субсидиарной ответственности не только указанных лиц, но и бенефициарных владельцев (если таковые будут установлены), несложно сделать вывод о том, что банкротство компании за собой может потянуть и банкротство ее владельца как физического лица. Таким образом, постепенно стирается самостоятельность юридических лиц как субъектов предпринимательской деятельности в части ответственности, а самое пугающее в статусе ИП - «ответственность всем своим имуществом» - почти не будет отличаться от ответственности собственника компании по ее долгам в случае банкротства.

Тем более, последняя судебная практика показывает, что привлечение руководителей и собственников компаний-должников к субсидиарной ответственности становится обычным порядком вещей.
Отметим, что после долгих перипетий, дела о признании физического лица банкротом будут рассматривать арбитражные суды, хотя изначально планировалось, что банкротством физлиц займутся суды общей юрисдикции.
Для признания физического лица банкротом требуется совокупность следующих факторов:

- наличие у должника неисполненных обязательств на сумму, превышающую 500 000 руб.;
- неисполнение данных обязательств в течение более чем трех месяцев с момента, когда они должны были быть исполнены.

Сама процедура банкротства предполагает предоставление должнику срока для погашения долгов согласно плану их реструктуризации, процедуру реализации его имущества, если план погашения долгов не сработал или не был представлен, и возможность заключения мирового соглашения.
Аналогично с процедурой банкротства юридических лиц заявление о признании гражданина банкротом может подать сам должник либо кредиторы и уполномоченные органы.
При этом, если заявление подает сам должник, к нему он обязан приложить в том числе следующие сведения:
- копии документов о совершавшихся гражданином в течение последних трех лет сделок с недвижимым имуществом, ценными бумагами, долями в уставном капитале, транспортными средствами, иных сделках на сумму, превышающую 300 000 руб.;
- сведения о наличии у должника акций АО;
- копию свидетельства о браке или о расторжении брака (если он расторгнут в течение трех лет до даты подачи заявления);
- копию брачного договора, соглашения о разделе имущества супругов и т.д.
Представление данных сведений позволяет осуществить первичный анализ причин, приведших гражданина к банкротству, в том числе выявить преднамеренность банкротства, и к тому же упрощает процедуру оспаривания его (должника) сделок.

К таким сделкам, например, могут быть отнесены брачные договоры, предусматривающие раздел имущества супругов, дарение и продажа долей в бизнесе, заемные обязательства (например, беспроцентный заем своей компании) и т.д. Оспорены могут быть и сделки, совершенные супругом в отношении общей совместной собственности.
Таким образом, фиктивные развод, раздел имущества или переписка всех активов на близкого родственника так эффективно как раньше помочь в сокрытии имущества уже не смогут.
Это, конечно, может существенно ограничить способы обеспечения имущественной безопасности как бизнеса, так и собственников, и приведет к необходимости еще более тщательно относиться к вопросам построения структуры бизнеса с тем, чтобы с одной стороны сохранять полный владельческий контроль за собственником, а с другой - максимально обезопасить его от рисков

теперь и личного банкротства по долгам бизнеса.
К тому же одним из негативных моментов признания собственника банкротом станет запрет в течение следующих трех лет занимать должности в органах управления юридического лица или иным образом участвовать в управлении им.

Отдельно также следует отметить правило, предусмотренное п. 3 ст. 213.6 нового закона. Оно предусматривает, что если имеются основания полагать, что планируемых поступлений гражданина хватит для исполнения в полном объеме обязательств, приведших к заявлению о его банкротстве, он не может быть признан банкротом. Таким образом, при предъявлении в суд, например, договора, прогнозирующего в ближайшем будущем получение должником дохода, процедуру банкротства как минимум можно отсрочить или совсем ее избежать.
Сведения о банкротстве гражданина, всех его стадиях, собраниях кредиторов и т.д. подлежат опубликованию путем включения в Единый федеральный реестр сведений о банкротстве (http://bankrot.fedresurs.ru/). Таким образом, данная информация становится общеизвестной. Реестр в настоящий момент действует для публикации отчетов арбитражных управляющих, проведения торгов и т.д. С октября 2015 г. он будет содержать все сведения о банкротстве как физических, так и юридических лиц, в том числе предварительные уведомления о намерении обратиться в суд с заявлением о банкротстве.
Как и в банкротстве юридического лица, при банкротстве гражданина управление его финансовыми делами и ведение процедуры передается финансовому управляющему. Это арбитражный управляющий, также получающий свое вознаграждение за ведение процедуры, как и при банкротстве юридических лиц (однако фиксированная часть составляет меньшую сумму - 10 000 руб.). Расходы на вознаграждение также покрываются из выручки от реализации имущества или доходов должника. В процедуре банкротства финансовый управляющий наделяется правом открывать и закрывать счета должника, управлять его активами, доходами, дает согласие на сделки.

В ходе самой процедуры банкротства ключевые решения (об утверждении плана реструктуризации долгов, обращении в суд с ходатайством о признании гражданина банкротом и переходу к реализации имущества, утверждении мирового соглашения) принимает собрание кредиторов.
Как и в банкротстве юридических лиц, отдельно выделены особенности статуса залоговых кредиторов. Статьей 213.10 предусмотрено, что обращение взыскания на залог не допускается после признания судом заявления о банкротстве обоснованным и в процессе выполнения гражданином плана реструктуризации. Исключением является случай, когда залоговый кредитор не голосовал за

утверждение плана и обратился в суд с ходатайством об обращении взыскания на залог. Однако суд может отказать в удовлетворении такого ходатайства, если обращение взыскания на имущество помешает реализации плана реструктуризации долгов. Таким образом, залоговый кредитор может еще в течение 3-х лет (срок для плана реструктуризации) получать свой долг, не имея права использовать выгоды обеспечения исполнения обязательства залогом. Учитывая, что такая процедура в основном используется при кредитовании, большой вопрос - пойдут ли банки по кредитам, обеспеченным залогом, в процедуру банкротства или будут обходится уже устоявшейся процедурой продажи залогового имущества.

Однако, если планом предусмотрена реализация залогового имущества, выручка от реализации в первую очередь направляется на удовлетворение требований залогового кредитора в полном объеме. В этом, в частности, наблюдается отличие от банкротства юридических лиц. Залоговому кредитору юридического лица с выручки от реализации имущества достается 80%, остальная часть - только с оставшейся суммы после покрытия текущих расходов и расходов по продаже имущества. В части банкротства гражданина правило 80% действует, если залоговое имущество продано в ходе процедуры реализации имущества гражданина.

При введении процедуры реализации имущества (наступление которой происходит в случае неутверждения или невыполнения плана реструктуризации, отсутствия у гражданина источников дохода для составления такого плана) в конкурсную массу включается, в том числе, и общее имущество супругов. После его реализации супругу банкрота выплачивается его доля, соответствующая доле в имуществе. Таким образом, от банкротства страдает не только сам должник, но и его супруг - вряд ли реализация имущества по цене, устанавливаемой не самим супругом или должником, соответствует его интересам.

Аналогично от реализации имущества, куда попадают, в том числе, доли в уставных капиталах, акции, нематериальные активы, страдают сособственники должника, партнеры по бизнесу, ведь часть бизнеса или ценных активов переходит в чужие руки. В этой связи еще более тщательно необходимо подходить к проработке корпоративных документов на случай теперь и банкротства одного из участников компании, детально описывать механизм дачи согласия на отчуждение доли. При наличии нескольких собственников недвижимого имущества, нематериального актива - заключать соглашение о распоряжении и владении общей долевой собственностью.

Таким образом, несмотря на то, что вносимые в закон о банкротстве изменения представляются представителями власти с положительной стороны, как способствующие спасению физических лиц от нападок банков по просроченным кредитам в условиях сложной экономической ситуации, для собственников биз-

неса и компаний положительной динамики в них не наблюдается. В ситуации, когда компания и личность ее руководителя/участника в части ответственности за действия компании практически соединяются воедино, риски личной ответственности бизнесменов ощутимо возрастают.

Привлечение к ответственности контролирующих лиц: чем банкротство компании грозит реальным бенефициарам?

В стать «Закон о банкротстве физлиц: что нужно поменять собственникам бизнеса?» мы затрагивали вопрос возможного привлечения к ответственности реального собственника (бенефициарного владельца) бизнеса даже в случае, если формально он не является директором или учредителем компании. Такую возможность предусматривает Федеральный закон от 26.10. 2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)», который указывает на право привлечения к субсидиарной ответственности не только руководителя и учредителя должника, но и иное контролирующее лицо.

Под контролирующими лицами закон подразумевает следующих субъектов: это лица, имевшие в течение последних двух лет до принятия судом заявления о признании должника банкротом право давать должнику обязательные для исполнения указания или возможность иным образом определять его действия, например, принуждая руководителя или оказывая на него влияние. Таким образом, в круг данных лиц подпадает любой собственник бизнеса даже если формально он в компании-должнике никак не фигурирует.
При этом с 1 октября 2014 г. вступила в силу новая редакция закона о привлечении к субсидиарной ответственности контролирующих лиц. Если раньше презюмировалось, что контролирующие лица действовали разумно и добросовестно в интересах компании-банкрота и доказательства для привлечения их к ответственности необходимо было предоставить кредиторам и арбитражному управляющему, то с октября 2014 г. все стало наоборот.

Пока не доказано иное, предполагается, что должник признан банкротом вследствие действий его контролирующих лиц при наличии одного из следующих обстоятельств:

- причинен вред имущественным правам кредиторов в результате совершения этим лицом или в пользу этого лица либо одобрения этим лицом одной или нескольких сделок должника;
- документы бухгалтерского учета и отчетности в момент процедуры банкротства отсутствуют или они являются неполными, искажены, в результате чего существенно затруднено проведение процедур, применяемых в деле о бан-

кротстве, в том числе формирование и реализация конкурсной массы.
Если второе основание для привлечения к субсидиарной ответственности, в первую очередь, касается руководителя должника, то первое - любого контролирующего компанию лица, и уже данное лицо должно доказывать отсутствие своей вины в банкротстве компании.
Таким образом, к субсидиарной ответственности можно привлечь любое лицо, которое фактически управляло фирмой в течение двух лет до принятия арбитражным судом заявления о признании должника банкротом. И хотя, конечно, доказать, что фактически компанией управлял не директор и/или ее учредитель, а другое лицо - не просто, судебная практика показывает, что подобные прецеденты уже имеют место быть.

Так, в Уральском округе в 2014 году к субсидиарной ответственности более чем на 200 млн руб. было привлечено лицо, которое формально не являлось ни руководителем, ни участником должника. Однако, суд установил, что привлекаемое лицо фактически осуществляло управление компанией основываясь на следующей совокупности доказательств:

- компания-должник была участником холдинга, изучение структуры которого показало, что в нем же участвовала организация, учредителем и руководителем которой было привлекаемое к ответственности лицо;
- все физические лица, формально исполнявшие обязанности членов органов управления компании-должника, в разное время занимали различные руководящие должности в организациях, относившихся к холдингу и подконтрольных привлекаемому к ответственности лицу;
- ряд свидетельских показаний подтверждал, что фактически всеми компаниями в холдинге управляет привлекаемое к ответственности лицо.

Таким образом, суд на основании свидетельских показаний и изучения структуры холдинга, в который входила компания-банкрот, признал, что организация, основным акционером и руководителем которой является привлекаемое к ответственности лицо, контролировало должника, что позволяло данному лицу на неформальной основе давать компании-банкроту обязательные для него указания и определять его деятельность (Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 11.09.2014 № Ф09-5639/14 по делу № А60-32798/2007).

Еще в одном деле арбитражный управляющий пытался доказать номинальность действующего на момент начала процедуры банкротства директора и привлечения к субсидиарной ответственности бывшего директора и учредителя, который, по мнению управляющего, сохранил за собой фактическое руководство компанией-должником. И хотя суд не признал действующего директора но-

минальным, доводы управляющего в деле были достаточно обоснованными и в другом случае подобные же обоснования могут стать поводом для привлечения контролирующего лица к ответственности и признания формального директора номиналом.
В пользу своей версии управляющий отмечал, что вся почтовая корреспонденция, направленная в адрес действующего директора, возвращается с отметкой «истек срок хранения», из письма банка компании-должника следует, что на дату закрытия счета банк данными о директоре не располагал. Помимо указанного, конкурсный управляющий ссылался на то, что решением учредителя (и бывшего руководителя) должника было утверждено увеличение размера уставного капитала, оплачиваемое внесением денежных средств на расчетный счет, а между тем доля в уставном капитале должника продана бывшим учредителем действующему директору по значительно меньшей стоимости. При этом бывший учредитель полностью увеличенную долю не оплатил, в связи с чем должен нести солидарную ответственность по обязательствам общества в пределах стоимости его неоплаченной части. По мнению управляющего, поскольку доля участника общества может быть отчуждена только в оплаченной части, то бывший участник фактически владеет неоплаченной долей в уставном капитале должника и является его контролирующим лицом (Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 03.02.2015 № Ф09-9983/14 по делу № А50-19638/2013).

Как видим, конкурсные управляющие приводят довольно веские аргументы в пользу установления реальных бенефициаров.
В этой связи отмечаем еще одно важное изменение процедуры привлечения к ответственности контролирующих лиц в свете нововведений закона о банкротстве с 1 января 2015 г.:
правом обращения в суд о привлечении к субсидиарной ответственности обладает конкурсный управляющий. В случае если он сам не обращается с таким требованием суд, кредиторы вправе обязать его сделать это, приняв соответствующее решение на собрании кредиторов.

И если до 1 января 2015 г. должник, при инициировании своего банкротства, был вправе выбрать своего арбитражного управляющего, тем самым влияя на ход всей процедуры, в том числе и на решение вопроса о привлечении кого-либо к субсидиарной ответственности (управляющий просто затягивал подачу заявления до завершения конкурсного производства, после чего суд такое заявление уже не рассматривает либо подавал заявление по своей инициативе, но таким образом, чтобы суд отказал в привлечении кого-либо к субсидиарной ответственности), то теперь права избирать своего управляющего должника лишили.

Вероятно, что дел о привлечении руководителей, учредителей, иных контролирующих лиц к субсидиарной ответственности станет заметно больше.
Таким образом, структуру любого бизнеса в части разделения функций между компаниями, распределения участников и руководителей, защиты собственников от какой-либо ответственности по деятельности компаний, следует продумывать уже с самого начала развития бизнеса. Ведь любые последующие изменения структуры, особенно в преддверии банкротства, сделать уже более затруднительно. Да и сама процедура банкротства, которой раньше зачастую пользовались сами должники для списания долгов и закрытия деятельности, все больше становится направленной на защиту интересов кредиторов, в том числе и за счет привлечения к субсидиарной ответственности контролирующих лиц компании-банкрота, что делает ее уже совсем непривлекательной для должников и их собственников.

Защита кредиторов при банкротстве: какие сделки легко развернуть на 180 градусов?

Банкротств все больше (в 2014-м и в первом квартале этого года - всплеск на 10%). А самое главное, они проходят во все более конфликтном режиме. Учредители компаний-должников стремятся скрыть активы, а кредиторы - добиться максимального исполнения по обязательствам. Похоже, маятник качнулся в пользу кредиторов: теперь они могут оспорить подозрительные сделки, минуя «стоящих на страже» арбитражных управляющих.

В 2014 году банкротами были признаны 14,5 тыс. компаний. Это на 10% больше,чем показатель 2013 года (13,2 тыс. компаний). Процессы, происходящие в настоящий момент в экономике, позволяют говорить о том, что рост количества заявлений о признании компаний банкротами продолжится.
Процедура банкротства подразумевает конфликтную ситуацию – ее участники имеют противоположные и взаимоисключающие интересы: учредители стремятся сохранить как можно больше от обанкротившегося бизнеса; кредиторы, естественно, хотят вернуть то, что им причитается от должника.
При этом ограниченность средств, оставшихся у должника, порождает противостояние между его кредиторами – каждый хочет, чтобы удовлетворили именно его требования в первую очередь. Тем не менее, их объединяет один общий интерес – всем кредиторам выгодно увеличение конкурсной массы. По другую же сторону баррикад – контрагенты должника, обязательства перед которыми должник успел исполнить, а также собственники бизнеса, которые, предвидя печальный конец своего юридического лица, решили себя заблаговременно обезопасить и вывести из него имущество.

Одним из основных способов увеличения конкурсной массы является признание ранее совершенных сделок недействительными и возвращение ранее исполненного по сделкам.
В ФЗ «О банкротстве» этому вопросу посвящена целая глава – Глава III.1. «Оспаривание сделок должника». Это очень полезный инструмент для обеспечения прав кредиторов банкротящегося должника, возможности исполнения которых существенно расширились с 2015 года.

Помимо общих положений, содержащихся в Гражданском кодексе РФ, законодательство о банкротстве позволяет оспаривать подозрительные сделки и, так называемые, сделки с предпочтением.
1) Подозрительная сделка может быть признана недействительной при неравноценном встречном исполнении обязательств другой стороной сделки, то есть при завышении или занижении цены, приводящей к выводу активов и ухудшению положения должника.
При этом суд может сравнить цену по подозрительной сделке как со среднерыночной ценой, основываясь на заключении эксперта, так и с подобными сделками, совершенными должником ранее. Например, в деле № А47-6500/2013 суды установили факт завышения цены земельных участков, купленных должником по подозрительной сделке, сравнив с ценой земельных участков, купленных ранее в том же районе. В результате сделка была признана недействительной.
По общему правилу подозрительные сделки могут быть оспорены, если они совершены в течение одного года до принятия заявления о признании должника банкротом или после этого.
2) Если же цена по сделке соответствует рыночному уровню, то это не означает, что кредиторы не смогут защитить себя от неправомерного вывода имущества банкротом: сделка может быть признана недействительной, если она совершена должником в целях причинения вреда имущественным правам кредиторов, и другая сторона сделки знала об указанной цели должника к моменту совершения сделки. При данных условиях срок признания сделки недействительной увеличен до трех лет.

На практике все сводится к доказыванию наличия заинтересованности и осведомленности контрагента должника об ущемлении интересов кредиторов должника либо о признаках неплатежеспособности или недостаточности имущества должника.

Заинтересованными лицами признаются:
лица, которые входят в одну группу лиц с должником;
аффилированные лица должника;

лица, имеющее или имевшее в течение указанного периода возможность определять действия должника (руководители, учредители, акционеры и др.), их супруги, родители, дети, полнородные и неполнородные братья и сестры, усыновители и усыновленные и (или) их аффилированные лица;
лица, признаваемые заинтересованными в совершении должником сделок в соответствии с гражданским законодательством о соответствующих видах юридических лиц.
3) Также в суде может быть оспорена сделка с предпочтением, то есть сделка, совершенная должником в отношении отдельного кредитора, которая влечет или может повлечь за собой оказание предпочтения одному из кредиторов перед другими кредиторами в отношении удовлетворения требований. Сделка будет признана недействительной, если она совершена в течение одного месяца до начала процедуры банкротства или после этого и будет доказано:
Во-первых, что сделка направлена на обеспечение исполнения обязательства должника или третьего лица перед отдельным кредитором, которое возникло до совершения оспариваемой сделки.
Во-вторых, сделка привела или может привести к изменению очередности удовлетворения требований кредитора по обязательствам, возникшим до совершения оспариваемой сделки.
Эти два основания для оспаривания как правило применяются при предоставлении должником залога по ранее возникшему обязательству, что дает кредитору статус «залогового» и расширяет круг его прав и меняет очередность удовлетворения его требований (1).

(1) См. например, Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 03.09.2014 N Ф09-4248/13 по делу № А07-5972/2012
В-третьих, сделка привела или может привести к удовлетворению требований, срок исполнения которых к моменту совершения сделки не наступил, одних кредиторов при наличии не исполненных в установленный срок обязательств перед другими кредиторами. Это наименее распространенное основание для признания сделки недействительной. Слишком очевидным является злоупотребление со стороны кредитора и должника.
В-четвертых, сделка привела к тому, что отдельному кредитору оказано или может быть оказано большее предпочтение в отношении удовлетворения требований, существовавших до совершения оспариваемой сделки, чем было бы оказано в случае расчетов с кредиторами в порядке очередности в соответствии с законодательством.
Исполнение должником своих обязательств по договору, например, перечисление денежных средств, будет признано недействительным по данному основанию.

По общему правилу сделки с предпочтением могут быть оспорены, если они совершены в течение одного месяца до начала процедуры банкротства или после этого.

Однако, этот срок может быть увеличен до шести месяцев, если доказать, что кредитору было известно о признаке неплатежеспособности или недостаточности имущества либо об обстоятельствах, которые позволяют сделать вывод о признаке неплатежеспособности или недостаточности имущества. При этом предполагается, что заинтересованное лицо знало о признаке неплатежеспособности или недостаточности имущества, если не доказано обратное.
Как вы можете видеть, факт осведомленности о проблемах должника и заинтересованность кредитора имеет ключевое значение при оспаривании сделок.
Пленум ВАС РФ в Постановлении от 23.12.2010 № 63 «О некоторых вопросах, связанных с применением главы III.1 Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)» указал, что при решении вопроса о том, должна ли была другая сторона сделки знать об указанных обстоятельствах, во внимание принимается то, насколько она могла, действуя разумно и проявляя требующуюся от нее по условиям оборота осмотрительность, установить наличие этих обстоятельств.
Однако ни законодательство о банкротстве, ни вышеуказанное постановление Пленума и соответственно судебная практика не содержат четкого ответа на вопрос о том, какие именно обстоятельства свидетельствуют о неплатежеспособности или недостаточности имущества должника. Анализ практики позволяет выделить следующие обстоятельства, свидетельствующие об осведомленности:

- информации о возбуждении дела о банкротстве должника в Картотеке арбитражных дел;
- публикация в СМИ о начале процедуры банкротства;
- доступ кредитора к финансовой отчетности должника;
- неоднократное обращение должника к кредитору с просьбой об отсрочке долга по причине невозможности уплаты его в изначально установленный срок;
- известное кредитору длительное наличие картотеки по банковскому счету должника (в том числе скрытой);
- осведомленность кредитора о том, что должник подал заявление о признании себя банкротом.

23 декабря 2014 года в ФЗ «О банкротстве» были внесены поправки предоставляющие кредиторам право самостоятельно оспаривать сделки должника. Напомним, ранее собрание или комитет кредиторов могли только предложить обратиться в суд с требованием о признании сделки недействительной арби-

тражному управляющему, который принимал решение о дальнейших действиях.

Теперь в случае, если арбитражный управляющий вопреки решению кредиторов не обратился в суд с соответствующим заявлением, такой иск может быть подан представителем собрания (комитета) кредиторов или уполномоченным данным собранием лицом. Также исковое заявление может быть подано конкурсным кредитором, если размер задолженности перед ним составляет более 10% от общего размера кредиторской задолженности.
Таким образом возможности кредиторов самостоятельно отстаивать свои права серьезно увеличились.

Проценты за просрочку по-новому! Изменения в ст. 395 ГК РФ

1 июня вступил в силу большой блок изменений в Гражданский кодекс, касающийся обязательственных правоотношений (Федеральный закон от 08.03.2015 г. № 42-ФЗ). Скорректирован, в том числе, и порядок расчета процентов за пользование чужими денежными средствами.

Общее правило, что за просрочку исполнения любого денежного обязательства (от платы за коммунальные услуги до расчетов по договору поставки) необходимо было уплачивать пени исходя из ставки рефинансирования, знают все. О том, что изменилось и как это повлияет на выстраивание отношений с контрагентами, в первую очередь, в части формулировок условий договоров, мы сегодня и поговорим.
Самое главное изменение - это, конечно, введение нового порядка расчета процентов за пользование чужими денежными средствами. Теперь размер процентов будет определяться не учетной ставкой банковского процента, а опубликованными Банком России и имевшими место в соответствующие периоды «средними ставками» банковского процента по вкладам физических лиц в месте нахождения кредитора.

Сразу отметим, что изменения порядка расчетов касаются правоотношений, возникших уже после вступления Федерального закона № 42-ФЗ в силу (то есть после 1 июня 2015 г.). По правоотношениям, возникшим до дня вступления в силу указанного Федерального закона, новые положения ГК применяются к тем правам и обязанностям, которые возникнут после 1 июня. Таким образом, при расчете процентов по ст. 395 до 1 июня необходимо применять старый расчет, а после 1 июня - рассчитывать проценты по-новому.
Банк России уже выложил на сайте показатели банковских процентов для расчета по ст. 395 ГК РФ (http://www.cbr.ru/statistics/?PrtId=int_rat). В этой таблице

видно, что показатель успел поменяться уже после двух недель действия новой редакции ст. 395 (выложены данные на 1 и на 15 июня). Учитывая такую динамику изменения размера процентов, расчеты по ст. 395 ГК будут занимать не один лист искового заявления, а кредиторы не один раз задумаются, стоит ли ради сумм взыскиваемых процентов тратить время на такие расчеты - ведь за каждый период просрочки нужно рассчитывать процент по своему показателю. Однако иной размер процентов можно установить в самом договоре, что и рекомендуем сделать для упрощения себе жизни в случае необходимости воспользоваться ст. 395 ГК. Например, исходя из действующей ключевой ставки ЦБ РФ либо из средней ставки банковских процентов за период просрочки.

Очевидно, что законодатель хотел защитить интересы кредиторов, чтобы в условиях недостатка оборотных денежных средств они не становились источником дешевых денег под 8,25 % (ставка рефинансирования) для должников. Привязка к ставкам по вкладам физических лиц объясняется, скорее всего, бОльшей прозрачностью их условий по сравнению с корпоративными депозитами.

Отметим также, что при установлении своей ставки в договоре необходимо указать, что речь идет именно о процентах по ст. 395 ГК, в ином случае речь может идти и о неустойке по ст. 331 ГК РФ, которая исключает применение ст. 395, если иное не закреплено сторонами в самом договоре (п. 4 т. 395 ГК РФ). Раньше такого указания в ГК не было, а значит ст. 395 добавлялась при взыскании штрафных санкций с должника в исковом заявлении как дополнительная мера ответственности к указанной в договоре неустойке.

Сейчас, если стороны хотят предусмотреть повышенную ответственность за неисполнение обязательств в виде неустойки и дополнительно процентов за пользование чужими денежными средствами, об этом прямо нужно прописать в договоре.

Стоит также добавить, что новая редакция ГК РФ предусматривает и еще один новый вид процентов, которые можно взыскать по денежным обязательствам. Ст. 317.1 ГК РФ предусматривает для коммерческих организаций (сразу отметим, что на ИП данная статья почему-то не распространила свое действие) право получить с должника проценты на сумму долга за период пользования денежными средствами, размер которых определяется учетной ставкой рефинансирования Банка России, действующей в соответствующие периоды (ГК называет такие проценты законными). В пояснительной записке к законопроекту при этом отмечается, что в отличие от процентов, предусмотренных статьей 395 ГК, применяемых как мера ответственности за просрочку денежного обязательства, указанные законные проценты будут взыматься как плата за пользование чужими денежными средствами. Достаточно странная формулировка с учетом

того, что в ст. 395 ГК РФ осталась как раз такая же - «проценты за пользование чужими денежными средствами».

Отметим, что неприменение ст. 317.1 ГК РФ можно предусмотреть в тексте договора.
В итоге приходим к выводу, что раздел договора об ответственности теперь должен прорабатываться более детально, чтобы обеим сторонам было понятно, какие проценты и за что они обязаны будут выплатить в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения с их стороны обязательства.
Тем более, что кроме перечисленных процентов, ГК теперь предусмотрел и возможность начисления сложных процентов (то есть начисление процентов на проценты), в случае, если это предусмотрено законом или договором, заключаемым в рамках осуществления сторонами предпринимательской деятельности (п. 5 ст. 395, п. 2 ст. 317.1 ГК РФ).
Наряду с порядком расчета и применением «процентных» санкций изменится и возможность судов влиять на размер взыскиваемых процентов. Напомним, что право уменьшать размер взыскиваемой неустойки в случае ее несоразмерности последствиям неисполнения обязательства было предоставлено судам ст. 333 ГК РФ.
Несмотря на то, что проценты по ст. 395 ГК РФ являются не неустойкой, а дополнительной мерой гражданско-правовой ответственности, ВАС РФ и ВС РФ в Постановлении Пленума от 08.10.1998 г. № 13/14 (п. 7) разрешили судам руководствоваться правом уменьшения размера процентов, данным ст. 333 ГК РФ и в случаях, касающихся взыскания по ст. 395 ГК РФ, чем суды до недавнего времени и пользовались, рассматривая весь размер взыскивамых кредитором сумм процентов в совокупности.

Теперь в ст. 395 введен отдельный пункт (п. 6), регулирующий пределы применения судами права на уменьшение размера взыскиваемых процентов за пользование чужими денежными средствами. Суд не может уменьшить проценты по ст. 395 ГК РФ, если кредитором применен их расчет, установленный в самом кодексе (то есть исходя из средних ставок банковского процента по вкладам физических лиц). Если же иной порядок расчет процентов предусмотрен договором, суд может уменьшить размер взыскиваемой суммы по заявлению должника, но при этом возможность уменьшения ограничена размером процентов, который получился бы при применении расчета, указанного в п. 1 ст. 395 ГК РФ.
Таким образом, кредитор теперь всегда знает минимальную сумму процентов, которые он получит по ст. 395 ГК РФ. Аналогичное ограничение в части уменьшения размера неустойки в ст. 333 ГК РФ давало бы еще больше гарантий дисциплинированности в части исполнения обязательств и понимания, есть ли

смысл взыскивать штрафные санкции в суде.
В целом, бОльшая подробность и детализация в части применения и расчета процентов, а также возможность прописать в договоре свои правила применения и размера гражданско-правовых мер ответственности заставляют более детально и тщательно прорабатывать условия договоров, налагают на стороны больше самостоятельности в части обсуждения условий сотрудничества. С учетом и других, направленных на решение тех же задач, изменений в ГК, касающихся обязательственных правоотношений, рекомендуем подходить к разработке и изучению подписываемых договоров более тщательно, продумывая все возможные последствия.

Платить или не платить это не вопрос: о взыскании налогов компании с ее собственника

Цель любой выездной налоговой проверки - не только установление и доначисление налоговых недоимок, но и их обязательное взыскание, которое по итогам отчетного года в каждой инспекции должно составлять не менее 65% от всех доначислений. За несоблюдение данного показателя инспекция лишается значительной части материального стимулирования, распределяемого Минфином, а также может быть подвергнута внутренним проверкам со стороны вышестоящих органов.

Поэтому инспекции очень часто для взыскания недоимок прибегают к процедуре банкротства. После вступления решения о привлечении к налоговой ответственности в силу, направляют требование о взыскании задолженности по налогам, штрафам и пени, неисполненное налогоплательщиком самостоятельно в установленный срок, в обслуживающую кредитную организацию, и сразу подают в арбитражный суд заявление о признании налогоплательщика банкротом.
В рамках данной процедуры налоговые органы через арбитражного управляющего (как правило, подконтрольного им) обращаются с заявлением о привлечении руководителя и учредителей (участников) к субсидиарной ответственности по долгам банкрота.
В результате таких мероприятий налоговые органы часто добиваются взыскания всего объема непогашенной налогоплательщиком задолженности с контролирующих его физических или юридических лиц. Причем смена контролирующих должника лиц через куплю-продажу долей, смену единоличного исполнительного органа, реорганизацию компании и прочие процедуры, не снимает с них субсидиарной ответственности, поскольку к ней привлекаются именно тех лиц, в период осуществления функций которых возникла задолженность.
При этом процедура банкротства представляет собой достаточно длительный

и сложный процесс: с даты подачи заявления и до конца конкурсного производства в среднем проходит более полутора лет. Кроме того, налогоплательщики при оспаривании результатов налоговой проверки в судах активно используют свое право на подачу ходатайства о приостановке действия оспариваемого решения на период рассмотрения дела в суде, что также отодвигает возможность начать процедуру банкротства.

Ранее суды не признавали возможность взыскания ущерба с физического лица, признанного виновным в совершении уголовного преступления, выразившегося в неуплате организацией, которую он контролировал, установленных налогов и сборов в крупном или особо крупном размере. Данная позиция была основана на том, что юридическое лицо является самостоятельным субъектом, отвечающим по своим обязательствам всем своим имуществом, поэтому неуплата налога, допущенная со стороны юридического лица, не может квалифицироваться как ущерб, причиненный государству действиями ее руководителя и (или) учредителя.

Верховный суд решительно поменял эту практику своим Определением, указав в нем, что ответственным за возмещение ущерба Российской Федерации в виде неуплаченных организацией налогов, в том числе неправомерного возмещения из бюджета НДС, может быть признано физическое лицо, привлеченное к уголовной ответственности за данное правонарушение.

Прежние ссылки нижестоящих судов на положения ст. 45 и ст. 143 НК РФ, строго устанавливающих круг налогоплательщиков и порядок исполнения налоговых обязательств, как основание для отказа возмещения ущерба бюджету таким способом, Верховный суд признал несостоятельными, поскольку в рассматриваемом случае речь идет не о взыскании налогов, а о возмещении ущерба, причиненного преступлением.

Итак, с учетом позиции, занятой ВС в своем Определении, схема взыскания доначислений по налоговым проверкам будет выглядеть уже следующим образом:

Если организация не обжаловала в суде результаты проверки или суд поддержал налоговую инспекцию и признал организацию виновной в совершении налогового правонарушения, инспекция может, в случае неуплаты доначислений налогоплательщиком, прибегнуть к процедуре банкротства и заявить о привлечении контролирующих должника лиц к субсидиарной ответственности.

В то же время, если налоговое правонарушение содержит в себе признаки уголовного преступления (ст. 199, ст. 199.1 УК РФ), то по итогам расследования возбужденного в связи с этим уголовного дела и рассмотрения его Судом, может быть вынесен обвинительный приговор в отношении контролирующих организацию лиц, по которому они обязаны будут возместить причиненный своими действиями ущерб бюджету, если взыскать доначисления иным способом не

представилось возможным, в т.ч. в рамках банкротства.
Здесь напомним, что налоговый орган обязан передать в Следственный комитет материалы выездной проверки, если требование об уплате доначисленных сумм по результатам этой проверки не исполнено налогоплательщиком в течение двух месяцев, а сумма неуплаченных налогов по требованию (штрафы и пени не учитываются) остается больше 2 млн. руб. (1) (п. 3 ст. 32, абз. 3 п. 4 ст. 69 НК РФ). На основании данных материалов Следственный комитет должен принять решение о возбуждении уголовного дела.
(1) «Крупный размер» в соответствии со ст. 199, ст. 199.1 УК РФ, впрочем, на практике налоговые органы в ходе выездных проверок меньше не доначисляют уже давно.

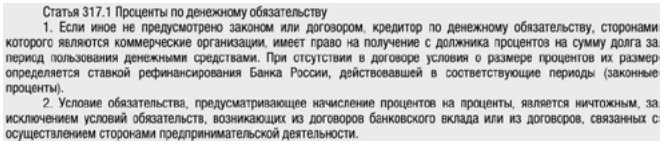
Обратим внимание, что уголовное дело может быть возбуждено, даже если налогоплательщик обратился в арбитражный суд с иском о признании результатов проверки незаконными.

Таким образом, вопрос платить или не платить недоимку по налоговым проверкам, становится просто не актуальным, когда угроза уголовного преследования в полной мере включает ответственность по возмещению ущерба с контролирующих организацию лиц.
Возможность не платить есть только в одном случае - это успешно оспорить решение налогового органа по проверке в Арбитражном суде, что также должно снять вину с контролирующих налогоплательщика лиц по уголовному делу, если таковое было возбуждено.

Если победа в Арбитражном суде не очевидна, а налоговое правонарушение тянет по своему составу на уголовное преступление, освободить от уголовной ответственности наверняка может только уплата всех доначислений (в т.ч. пени и штрафов) до внесения обвинительного приговора и то при условии, что преступление совершено лицом впервые.
Иными словами, с учетом рассмотренной выше позиции Верховного Суда РФ, в случае неудачной попытки обжалования решения налогового органа контролирующее лицо так или иначе останется должником по доначисленным суммам налогов, но вопрос в том, что уплата этих сумм до возбуждения уголовного дела / вынесения приговора Суда поможет избежать судимости.

Законные проценты по ст. 317.1 ГК РФ: право или обязанность

С 1 июня 2015 года действуют положения новой статьи 317.1 ГК РФ о процентах по денежному обязательству (законные проценты), которые можно начислять, в том числе, и за правомерное пользование чужими денежными средствами.



Статья 317.1 Проценты по денежному обязательству

1. Если иное не предусмотрено законом или договором, кредитор по денежному обязательству, сторонами которого являются коммерческие организации, имеет право на получение с должника процентов на сумму долга за период пользования денежными средствами. При отсутствии в договоре условия о размере процентов их размер определяется ставкой рефинансирования Банка России, действовавшей в соответствующие периоды (законные проценты).

2. Условие обязательства, предусматривающее начисление процентов на проценты, является ничтожным, за исключением условий обязательств, возникающих из договоров банковского вклада или из договоров, связанных с осуществлением сторонами предпринимательской деятельности.

Что изменилось в связи с появлением новых процентов по обязательствам? Осветим некоторые нюансы применения законных процентов, предусмотренных этой статьей.

Во-первых, на кого распространяется действие данной нормы? В статье упоминаются лишь коммерческие организации. Таким образом, возникает вопрос, будут ли положения ст. 317.1 ГК распространяться на отношения, в которых одна или обе стороны представлены индивидуальными предпринимателями. Полагаем, что в данном случае ст. 317.1 следует толковать с учетом положений п. 3 т. 23 ГК, согласно которым к предпринимательской деятельности граждан применяются правила ГК РФ, которые регулируют деятельность коммерческих организаций, если иное не вытекает из закона. То есть индивидуальные предприниматели также смогут воспользоваться законными процентами.

Законные проценты начисляются только на денежные обязательства. Денежные обязательства возникают, прежде всего, у покупателей (заказчиков). Продавец (исполнитель) также может быть обязан платить данные проценты, но только в случае возникновения обязанности возврата ранее полученного аванса.

Во-вторых, кредитор по денежному обязательству вправе потребовать законные проценты, если они специально не были отменены сторонами, независимо от нарушения ими своих обязательств по договору.

В связи с этим возникает важный вопрос. В какой момент начинают начисляться законные проценты. Исходя из буквального толкования статьи, следует, что законные проценты исчисляются с момента, когда у покупателя (заказчика) возникает денежное обязательство оплатить товар (работу, услугу). В итоге любая отсрочка платежа может привести к праву продавца (исполнителя) требовать проценты по денежным обязательствам, предусмотренные ст. 317.1 ГК.

Законные проценты начисляются, если иное не предусмотрено договором или законом, то есть ст. 317.1 содержит общую норму, которая, по сути, «включается

автоматически». Причем положения этой статьи вполне соответствуют таким специальным нормам, как проценты по договору займа, в том случае, когда стороны не указали их размер (ст. 809 ГК РФ), и процентам за пользование денежными средствами при оплате товара, проданного в кредит (п.4 ст. 488 ГК РФ). То есть с момента передачи суммы займа, с момента передачи товара и возникает право требовать «законные проценты», если стороны заранее не договорились об ином.
Законные проценты в отличие от процентов по ст. 395 не являются мерой ответственности за нарушение денежного обязательства по договору. То есть законные проценты – это проценты за любое, в том числе правомерное, использование денежных средств.

Тем не менее, не исключаем, что в случае возникновения спора суд может не ограничиться буквальным толкованием нормы и будет исходить из намерений сторон. В результате суд может сделать вывод о том, что стороны при установлении условий об отсрочке платежа уже заложили плату за пользования денежными средствами в цену договора. Данная позиция основана на практике применения ст. 823 ГК «Коммерческий кредит»: суды применяют проценты только в случае, если стороны тем или иным образом обозначили, что отсрочка является формой предоставления кредита. Действительно, законные проценты и коммерческий кредит имеют много общего – они являются платой за правомерное использование денежных средств, поэтому одно из оснований их возникновения идентично – отсрочка платежа. Однако ст. 317.1 ГК прямо предусматривает начисление процентов по денежным обязательствам по умолчанию, оставляя сторонам право отменить действие нормы в своих отношениях, тогда как ст. 823 устанавливает возможность предусмотреть коммерческий кредит в виде отсрочки.

В-третьих, необходимо обратить внимание на налоговые последствия начисления законных процентов.
Законные проценты можно отнести к внереализационным доходам. Но каким именно внереализационным доходом они являются? От ответа на этот вопрос зависит то, в какой момент проценты будут признаны в качестве доходов по налогу на прибыль при методе начисления.
Существует риск, что проценты по ст. 317.1 также как и проценты по займу или коммерческому кредиту будут отнесены к внереализационным доходам согласно п. 6 ст. 250 НК РФ. Соответственно это приведет к тому, что при методе начисления они будут признаваться в качестве доходов в порядке п. 6 ст. 271 НК РФ на конец каждого месяца соответствующего отчетного (налогового) периода независимо от даты (сроков) выплаты законных процентов,.

В результате при предоставлении отсрочки платежа у исполнителя будет ежедневно возникать доход в размере около 0,023 % от суммы дебиторской задолженности (при текущей ставке 8,25% годовых). Этот доход признается на последнее число каждого месяца налогового периода. И в отличие от процентов по ст. 395 ГК (пп. 4 п. 4 ст. 271 НК РФ), дата признания законных процентов в качестве доходов не будет зависеть от даты признания процентов должником или решения суда. То есть, кредитор может быть и не имел намерения эти проценты взыскивать, а налог он уже заплатить должен?

И это уже практически официальная позиция Минфина (Письмо Минфина России от 27.07.2015 № 03-03-06/1/42995), хотя прямого ответа на вопрос «обязан ли кредитор включить в доходы по прибыли законные проценты, независимо от наличия намерения реализовать право ст. 317.1?» ведомство не дало.

Однако по нашему мнению, более логично в таком случае предъявлять претензии задолжавшему покупателю, к которому уплату этих процентов кредитор не предъявлял. В таком случае налоговые претензии должны применяться все же к тому, кто получил экономию. Иначе получается что реализация права кредитора по ст. 317.1 - это его обязанность.

Конечно, на сегодняшний день практика применения статьи 317.1 еще не сформировалась и нельзя однозначно говорить о том, как положения о законных процентах будут применятся правоприменителями, какую позицию в конце концов займут суд и налоговые органы.

Однако существует риск, что, не обратив внимания на ст. 317.1 ГК РФ при заключении договора, в какой-то момент добросовестный покупатель (заказчик) может обнаружить требование об уплате процентов по денежному обязательству. Например: при оплате товара (работ, услуг) с отсрочкой платежа с суммы 10 млн покупатель (заказчик) должен платить 2 260 рублей в день. И для этого, судя по всему, не нужно нарушать сроки оплаты!

Кроме того, эти проценты при просрочке оплаты суммируются с неустойкой, предусмотренной ст. 395 ГК. Таким образом, если иное не установлено в договоре, то неустойка для недобросовестного должника по договору составит уже 17,75 % годовых, в том числе:

проценты по ст. 395 ГК в размере средних ставок банковского процента по вкладам физических лиц – на 02.10.15 года в Уральском федеральном округе составляет 9,5%;

проценты по ст. 317.1 ГК в размере привычной ставки рефинансирования – 8,25%.

Также одна из сторон по договору может столкнуться с доначислениями по налогу на прибыль в связи с «обязательным» начислением законных процентов. Конечно, суммы небольшие и поводом для проведения проверки они не станут, однако в ходе уже начавшейся проверки это обернется неприятным дополнени-

ем к требованиям налогового органа.
Данные проблемы решаются довольно просто. Для этого требуется лишь взаимное согласие сторон на «выключение» этой нормы. Достаточно предусмотреть в договоре условия о неприменении положений статьи 317.1 ГК РФ к отношениям сторон. Например, можно вставить в договор такую простую формулировку:

К отношениям Сторон положения ст. 317.1 ГК РФ не применяются.

Можно чуть сложнее:

Проценты по денежному обязательству, предусмотренные статьей 317.1 ГК РФ, не начисляются при возникновении денежных обязательств по настоящему Договору.

Для применения только в отношении недобросовестных действий:

Проценты по денежному обязательству, предусмотренные ст. 317.1 ГК, не уплачиваются при исполнении денежных обязательств по Договору в сроки, предусмотренные Договором.

Отметим, что Стороны могут в любое время заключить дополнительное соглашение с вышеуказанными положениями к уже действующим договорам. Более того в соответствии с п. 2 ст. 425 ГК стороны вправе распространить отмену действия ст. 317.1 на денежные обязательства, возникшие (и исполненные) в прошлом. Таким образом, «выключить» ст. 317.1 ГК никогда не поздно.

«Тонкая капитализация»: до и после дела «Северного Кузбасса» (анализ судебной практики)

В российском законодательстве проблема «тонкой капитализации» регулируется пунктом 2 ст. 269 НК РФ, устанавливающим правила налогообложения процентов при наличии контролируемой задолженности. Положения о контролируемой задолженности восприняты российским налоговым правом из практики государств-участников Организации экономического сотрудничества и развития, оперирующих понятием «тонкой капитализации». В налоговом законодательстве большинства из них этим понятием охватывается ситуация, когда иностранное лицо с определенной долей участия в капитале предоставляет национальной компании заемные средства в размере, существенно превышающем ее собственный капитал. В результате существенная часть прибыли, финансируемой за счет заемных средств компании, выводится из-под национального налогообложения, поскольку проценты, выплачиваемые за временное пользование предоставленным капиталом, признаются расходами, уменьшающими налогооблагаемую базу. При этом большинством действующих Соглашений об избежании двойного налогообложения для доходов в форме процентов предусмотрен более льготный режим налогообложения по сравнению с дивидендами (в том числе полное освобождение от налога у источника выплаты процентов).
Таким образом, правила о контролируемой задолженности, предусмотренные п. 2 – 4 ст. 269 НК РФ применяются при следующих условиях:

1. налогоплательщик – российская организация имеет задолженность в сумме, превышающей более чем в 3 раза (для банков и лизинговых организаций в 12,5 раз) размер ее собственного капитала. Размер собственного капитала, согласно п. 2 ст. 269 НК РФ, определяется как «разница между суммой активов организации и величиной ее обязательств». Также согласно п. 2 ст. 269 НК РФ при определении размера собственного капитала в расчет не принимаются суммы долговых обязательств в виде задолженности по налогам и сборам, включая текущую задолженность по уплате налогов и сборов, суммы отсрочек, рассрочек и инвестиционного налогового кредита. Однако к задолженности по налогам и сборам не относится задолженность по взносам на обязательное пенсионное страхование (п. 2 Письма Минфина РФ от 23. 01. 2007 № 03-03-06/1/23). В Письмах от 26. 01. 2007 № 03-03-06/1/36, от 31. 10. 2005 № 03-03-04/1/322 Минфин РФ разъяснил, что по общему правилу, собственный капитал небанковской организации представляет собой разницу между итоговой строкой бухгалтерского баланса и суммой итоговых строк разделов IV «Долгосрочные обязательства» и V «Краткосрочные обязательства» бухгалтерского баланса.

2. займодавцем является иностранная организация, владеющая прямо или косвенно не менее 20% уставного капитала заемщика, либо российская организация, являющаяся аффилированным лицом такой иностранной организации; либо иностранная организация, владеющая прямо или косвенно не менее 20% уставного капитала заемщика, либо ее аффилированное лицо выступают поручителем, гарантом или иным образом обязуются обеспечить исполнение долгового обязательства.
Квалификация задолженности российской организации в качестве контролируемой влечет следующие правовые последствия:
- российская организация – налогоплательщик может отнести на расходы для целей исчисления налоговой базы по налогу на прибыль только часть процентов, реально начисленных по долговому обязательству;
- сумма процентов, признаваемых в качестве расходов, рассчитывается путем деления суммы процентов, начисленных налогоплательщиком по контролируемой задолженности, на коэффициент капитализации на последнюю отчетную дату;
- сумма уплаченных процентов, превышающая предельную величину процентов, подлежащих учету для целей уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль, приравнивается к дивидендам, уплаченным иностранной организации, в отношении которой существует контролируемая задолженность, и облагается налогом в соответствии с п.3 ст.284 НК РФ;
- в случае выплаты дохода, признаваемого дивидендами, иностранной организации – кредитору российская организация – заемщик выступает налоговым агентом, который в силу п.4 ст.287 НК РФ обязан исчислить и удержать из доходов иностранной организации – кредитора и перечислить в бюджет Российской Федерации налог на прибыль с дивидендов, подлежащий уплате у источника получения дохода.

Таким образом, при наличии признаков контролируемой задолженности вступает в силу специальное правило налогообложения процентов по займам. Для того, чтобы в подобном случае определить сумму процентов, которую можно включить в расходы, необходимо:

1. Найти коэффициент капитализации, который определяется делением величины контролируемой задолженности на величину собственного капитала, соответствующую доле прямого или косвенного участия иностранной организации в уставном капитале российской организации, и далее – делением полученного результата на три.
2. Рассчитать предельную величину процентов, признаваемых расходом, для чего необходимо сумму фактических процентов, начисленных в отчетном (на-

логовом) периоде по контролируемой задолженности, разделить на полученный коэффициент капитализации.

3. Сравнить сумму фактически начисленных процентов и вычисленную предельную сумму процентов. Если по результатам сравнения окажется, что сумма фактически начисленных процентов превышает предельную величину процентов, признаваемых расходом, то к предельной сумме процентов применяется общее правило налогообложения (уменьшают налогооблагаемую прибыль), а разница между двумя суммами процентов приравнивается к дивидендам с удержанием на территории РФ налога на прибыль с дивидендов.

4. В случае, когда величина собственного капитала организации отрицательна или равна нулю (в том числе при убыточности деятельности компании-заемщика), в связи с чем невозможно произвести расчет коэффициента капитализации, положения п. 2 ст. 269 НК РФ для признания процентов по заемным средствам в составе расходов не применяются и, по мнению Минфина РФ (Письмо от 02.06.2004 № 03-02-05/3/45), такие проценты не учитываются в составе расходов заемщика.

До недавнего времени описанные выше правила по тонкой капитализации можно было обойти путем применения норм международных соглашений об избежании двойного налогообложения. В части международных соглашений об избежании двойного налогообложения, заключенных РФ с рядом других стран, существует специальная оговорка о том, что проценты по займам в любом случае и в полном объеме должны относиться на расходы (уплачиваться за счет прибыли до налогообложения). Применение таких норм Соглашений об избежании двойного налогообложения, позволявших фактически выводить часть получаемой прибыли из-под действия НК РФ, всегда приводило к спорам с российскими налоговыми органами. Судебная практика по таким категориям дел была достаточно противоречивой до выражения своей позиции по данному вопросу Высшим Арбитражным судом РФ.

Относительно недавняя публикация прецедентного постановления Президиума ВАС РФ от 15.11.2011 № 8654/11 по делу угольной компании «Северный Кузбасс» имела решающее значение в формировании судебной практики по делам о тонкой капитализации в РФ.
Если до появления этого постановления арбитражные суды довольно часто вставали на сторону налогоплательщика, то в настоящее время отстоять свою позицию в суде практически не представляется возможным – Президиум ВАС РФ четко обозначил, что в делах о тонкой капитализации исключить применение

п. 2 ст. 269 НК РФ не представляется возможным.

В постановлении Президиум ВАС РФ указал, что соглашения об избежании двойного налогообложения применяются в случаях, когда национальное законодательство вступает в противоречие с международными правовыми актами и устанавливают иное правовое регулирование тех или иных вопросов налогообложения резидентов договаривающихся государств. Поэтому нормы таких международных соглашений не исключают возможности установления специальных правил налогообложения на уровне национального законодательства договаривающихся государств как средства борьбы с минимизацией налогообложения и направлены на устранение дискриминации при налогообложении национальных лиц одного государства в другом государстве. Следовательно, п.2 ст. 269 НК РФ не устанавливает более обременительные условия для российских организаций со значительным участием иностранного капитала, а вводит для таких налогоплательщиков дополнительное условие, которому необходимо соответствовать для получения возможности вычитать проценты без соответствующих ограничений. Таким образом, п.2 ст. 269 НК РФ должен применяться в совокупности с нормами международных соглашений, которые могут устанавливать дополнительные особенности его применения, но ни в коем случае не исключают обязательность его исполнения.
Вслед за делом Северного Кузбасса последовала череда постановлений арбитражных судов, укрепивших единое направление оценки данной категории дел судами всех инстанций и давшими возможность налоговым органам доначислять значительные суммы налога на прибыль и исключить дальнейшее применение минимизации налогообложения путем обхода правил тонкой капитализации, связанного с доминирующим применением норм международных соглашений.

Проанализировав судебную практику по делам о тонкой капитализации за 2011 – 2012 г. , можно увидеть, как кардинальным образом изменила направление оценка арбитражными судами норм национального и международного законодательства после постановления Президиума ВАС РФ от 15.11.2011 № 8654/11.
До разрешения дела по Северному Кузбассу позиция арбитражных судов была неоднозначна и решения по делам о тонкой капитализации имели прямо противоположные выводы о возможности применения ч.2 ст. 269 НК РФ к спорным правоотношениям, предусматривающим возможность применения международных соглашений об избежании двойного налогообложения, которыми запрещена дискриминация налогоплательщиков с участием иностранного капитала по сравнению с налогоплательщиками без такого участия.
До дела Северного Кузбасса арбитражные суды в ряде случаев поддерживали

налогоплательщиков в возможности неограниченного вычета процентных расходов в соответствии с положениями соглашений об избежании двойного налогообложения, если проценты были начислены по ставке, соответствующей рыночному уровню в соответствии с правилом п. 1 ст. 269 НК РФ.

Позиция арбитражных судов в таких случаях основывалась на том, что многие соглашения об избежании двойного налогообложения содержат специальные нормы, предусматривающие, что российские компании, капитал которых полностью или частично, прямо или косвенно принадлежит или контролируется иностранными резидентами, не должны подлежать в РФ более обременительному налогообложению, чем другие подобные российские компании. На этом основании суды признавали правомерным неприменение налогоплательщиками, имеющими контролируемую задолженность по займам от иностранных учредителей, правил тонкой капитализации, обосновывая это тем, что другие российские компании подпадают только под общие ограничения по вычету процентов, предусмотренные п. 1 ст. 269 НК РФ, а значит, аналогичные нормы должны применяться и к российским организациям с участием иностранного капитала (т.е. должен соблюдаться принцип недискриминации).
Такими положениями, по мнению части арбитражных судов, исключалось применение ч. 2 ст. 269 НК РФ к спорным правоотношениям, и, соответственно, при соблюдении правил п. 1 ст. 269 НК РФ налогоплательщики были вправе полностью учитывать в составе расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, проценты по долговым обязательствам, подпадающим по всем параметрам под определение контролируемой задолженности согласно положениям п.2 ст. 269 НК РФ.

В качестве примеров подобных решений в пользу налогоплательщиков можно привести:
- Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 24.01.2011 г. по делу № А27-4701/2010 в отношении ОАО «Угольная компания «Северный Кузбасс». При обстоятельствах дела, аналогичных делу, по которому принято прецедентное постановление Президиума ВАС РФ № 8654/11 от 15.11.2011 г., суды всех трех инстанций признали не подлежащим применению п.2 ст. 269 НК РФ, поскольку данная норма является более обременительной, чем предусмотренная п.1 ст. 269 НК РФ, что противоречит нормам международных соглашений об избежании двойного налогообложения с Республикой Кипр и Швейцарией. В надзорной инстанции данное дело не рассматривалось;
- Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 23.06.2011 г. по делу № А46-10363/2010 в отношении ООО «Омский завод полипропилена». Налогоплательщик выиграл спор в трех инстанциях. Определением ВАС РФ № ВАС-

13698/1 от 02.03.2012 г. в пересмотре дела в порядке надзора было отказано. ВАС РФ, признав ошибочность выводов судов о невозможности применения п.2 ст. 269 НК РФ в спорных правоотношениях, сославшись на дело Северного Кузбасса, отказал в пересмотре дела в порядке надзора по причине того, что оспариваемые судебные акты вынесены до Постановления Президиума ВАС РФ № 8654/11 от 15.11.2011 г., и поскольку в данном постановлении отсутствует оговорка о возможности на его основании пересмотра судебных актов по делам со схожими обстоятельствами по новым обстоятельствам, указал, что оснований для их пересмотра в порядке надзора нет.

Возможно, что и по другим ранее приостановленным до разрешения дела Северного Кузбасса в надзорной инстанции делам, ВАС РФ примет аналогичные определения об отсутствии оснований для пересмотра в порядке надзора (Дело № А70-13648/2009 в отношении ОАО «Интегра-Геофизика»; дело № А73-7406/2010 в отношении ОАО «Дальлеспром»).
- Постановление ФАС Московского округа от 02.12.2011 г. по делу № А40-119443/2010 в отношении ООО «ВымпелКом-Инвест». Данное дело примечательно тем, что уже после принятия Президиумом ВАС РФ постановления по делу Северного Кузбасса и увеличению, в связи с этим, шансов налоговых органов на победу в кассации, налоговые органы отказались от рассмотрения дела в Федеральном арбитражном суде. Также важно отметить, что одним из доказательств в пользу налогоплательщика в данном деле выступало Письмо Минфина РФ от 27.08.2010 г. № 03-08-05, в котором, давая правовую оценку спорной ситуации, Минфин РФ подтвердил, что правила тонкой капитализации в данном случае неприменимы. При этом в других письмах Минфин РФ последовательно высказывает позицию, согласно которой, независимо от положений соглашения об избежании двойного налогообложения, российские налоговые органы вправе применять правила недостаточной капитализации, содержащиеся в национальном законодательстве (Письмо Минфина России от 25.11.2010 № 03-08-05, Письмо Минфина России от 14.04.2010 № 03-08-05 и др.).

Противоположную позицию арбитражных судов по спорам о тонкой капитализации отражает Постановление ФАС Дальневосточного округа от 23.05.2011 г. по делу № А73-7402/2010 в отношении ОАО «Дальлеспром». Суды всех трех инстанций при рассмотрении обстоятельств дела признали не подлежащим применению Соглашение с Кипром об избежании двойного налогообложения, поскольку налогоплательщик является резидентом РФ, получившим доход от источников в РФ (российских компаний с долей участия кипрской компании), а не напрямую от кипрской компании – что исключает возможность распространения на налогоплательщика действия Соглашения. Отметим, что аналогичный

довод налоговых органов в пользу применения п.2, ст. 269 НК РФ к подобным спорам в описанных выше делах, имеющих положительный исход для налогоплательщика, судами отклонялся и не был признан правомерным.
Такое кардинально противоположное различие в трактовке норм национального и международного законодательства арбитражными судами различных инстанций и округов применительно к аналогичным обстоятельствам спорных дел подтверждало неоднозначность и сложность сопоставления данных норм и их толкования.
Принятие Постановления Президиума № 8654/11 от 15.11.2011 г. привело к формированию судами единой позиции, практически не оставляющей налогоплательщикам возможности выиграть спор по вопросу тонкой капитализации в суде.

Так, после 15.11.2011 г., решения по делам, выигранным налогоплательщиками в первой и апелляционной инстанциях, при пересмотре в кассационном порядке были отменены со ссылкой на позицию ВАС РФ и в удовлетворении требований налогоплательщиков было отказано (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 31.01.2012 г. по делу № А45-3310/2011 в отношении ООО «Терминал Сибирь»; Постановление ФАС Северо-Западного округа от 08.02.2012 г. по делу № А56-23858/2011 в отношении ООО «СРВ-Папула»). Показательным в отношении изменения оценки судами одних и тех же обстоятельств до и после выражения своей позиции ВАС РФ являются судебные дела в отношении ЗАО «Промлизинг». При аналогичных обстоятельствах в отношении одного и того же налогоплательщика до принятия постановления Президиума ВАС налогоплательщик выиграл дела во всех трех инстанциях (Постановления ФАС Московского округа от 22.06.2011 г. по делу № А40-78837/2010 и от 08.07.2011 г. по делу № А40-78880/2010), а после принятия постановления кассационная инстанция отказала в удовлетворении требований налогоплательщика со ссылкой на позицию ВАС (Постановление ФАС Московского округа от 29.11.2011 г. по делу № А40-11308/1020-113).
Как и все, упомянутые выше, дело Северного Кузбасса касалось вопроса правомерности отнесения налогоплательщиками начисленных процентов по долговым обязательствам в полном объеме к расходам, уменьшающим налоговою базу по налогу на прибыль, в обход правил ч.2 ст. 269 НК РФ. Однако в нем не рассматривались требования налоговых органов о переквалификации начисляемых процентов в дивиденды, поскольку фактического погашения процентов по займам не осуществлялось.
В отношении такой переквалификации интересными являются несколько дел в отношении Компании Винтер Холдинг ГмбХ (дело № А81-704/2011, А81-703/2011, А81-702/2011 и др.). Их кассационное рассмотрение состоялось уже

после опубликования постановления по Северному Кузбассу – несмотря на это ФАС Западно-Сибирского округа, давая оценку обстоятельствам дела, признал правомерным ссылку заявителя на нормы международного соглашения и посчитал неправильным действия российской организации-заемщика по переквалификации выплачиваемых процентов по займу в дивиденды и применения норм ст. 269 НК РФ без учета толкования и использования Соглашения об избежании двойного налогообложения, которое не содержало указаний на возможность подобной переквалификации.
Впервые переквалификация налоговыми органами выплаченных процентов по заемному обязательству в дивиденды была признана правомерной в деле ООО «Нарьянмарнефтегаз» (Постановление ФАС Московского округа от 27.02.2012 г. по делу № А40-1164/11-99-7).

Несмотря на доводы налогоплательщика об отсутствии признаков контролируемой задолженности, перечисленных в п. 2 ст. 269 НК РФ, выражающихся в том, что займодавец не является участником российской организации и ни прямо, ни косвенно не владеет долей в его уставном капитале, суды признали, что фактически в данном случае иностранная материнская компания для целей выдачи займа своей дочерней российской компании (ООО «Нарьянмарнефтегаз») использовала другую свою дочернюю иностранную компанию. Таким образом, арбитражные суды признали займодавца кондуитной компанией, используемой для передачи и трансформации дохода для целей уменьшения налоговых обязательств при операциях в сфере международных экономический отношений. Договор займа в ходе рассмотрения дела был признан судами заменой финансирования материнской компанией деятельности дочерней и увеличения ее уставных средств, что повлекло негативные последствия для бюджета государства в виде непоступления сумм налогов, а для российской организации-заемщика – в виде убытков, что препятствует адекватной оценке его состояния.
Аналогичные обстоятельства были предметом рассмотрения в рамках другого дела. По делу о доначислении налога на прибыль ООО «Скания-Русь» в связи с неприменением правил тонкой капитализации судами всех трех инстанций было установлено отсутствие аффилированности заемщика – российской организации и займодавца – иностранной компании. Данные организации, как и в деле Нарьянмарнефтегаза, являлись сестринскими компаниями. Со ссылкой на данное обстоятельство ФАС Московского округа в постановлении от 30.09.2011 г. по делу № А40-135537/2010 принял постановление в пользу налогоплательщика, поскольку в подобной ситуации отсутствует один из обязательных критериев признания задолженности контролируемой – наличие аффилированности сторон долгового обязательства либо участие иностранной компании прямо или косвенно в уставном капитале российской.

Таким образом, учитывая сохранение разных позиций арбитражных судов в отношении переквалификации процентов в дивиденды, в отличие от выработки единой позиции в отношении учета процентов в расходах, можно сделать вывод, что неоднозначность в трактовке норм национального законодательства по делам о тонкой капитализации в совокупности с правилами налогообложения, предусмотренными международными соглашениями об избежании двойного налогообложения, оставляет возможность налогоплательщикам отстоять право на выплату процентов займодавцу-иностранной компании без переквалификации разницы в дивиденды. При этом необходимо заранее детально проанализировать подлежащее применению международное соглашение с учетом позиции ВАС РФ, налоговых органов и их толкования правил тонкой капитализации и проработать обоснованную позицию, позволяющую однозначно определить невозможность применения правил п.2 и 4 ст. 269 НК РФ к правоотношениям с займодавцем- иностранной организацией.

Найден общий знаменатель в отношениях поставщиков с ритейлерами!

Президиум ВАС РФ опубликовал Постановление по нашумевшему делу французского ритейлера «Леруа Мерлен Восток», в котором рассмотрен вопрос о включении сумм прогрессивной стимулирующей премии и премии за присутствие товара поставщика в магазине в налоговую базу по НДС. После того, как в широких кругах стало известно, что Постановление вынесено в пользу Общества, юристы и эксперты в области налогообложения стали высказывать оптимистичные прогнозы и поздравлять своих коллег с победой, не ознакомившись с мотивировочной частью Постановления.

Хоть Президиум и вынес свое Постановление в пользу налогоплательщика, экономический эффект исхода данного дела для Общества оказался равным «нулю». Одним словом, инспекция и налогоплательщик «поделили шкуру неубитого медведя». Приведенный нами афоризм наилучшим образом описывает итог разрешения затянувшегося спора ритейлера с налоговиками.

Однако будем последовательными в своем изложении, и восстановим сложившиеся обстоятельства дела с начала, дабы проследить логику, которой следовали нижестоящие суды, а также налогоплательщик и инспекция.

Обстоятельства дела: Общество осуществляет предпринимательскую деятельность по розничной продаже в торговой сети магазинов «Leroy Merlin». Указанные товары приобретаются Обществом на основании заключаемых с поставщиками договоров поставки. Данным договором предусмотрена обязанность поставщика по выплате прогрессивной стимулирующей премии и премии за присутствие товара поставщика в магазине. Выплаченные премии отражены

Обществом в бухгалтерском и налоговом учете как выручка от продажи товаров и в декларации по налогу на прибыль - в качестве доходов от реализации.
Налоговой инспекцией была проведена выездная проверка Общества, по результатам которой инспекция пришла к выводу о том, что премии, полученные Обществом от поставщиков, есть не что иное, как плата за оказанные Обществом услуги. Следовательно, Общество обязано было включить суммы данных премий в налоговую базу по НДС и уплатить налог.
Безусловно, Общество с такими выводами инспекции не согласилось, что и стало причиной спора в суде.
По утверждению Общества, получение им премий не создает объекта налогообложения, так как оно лишь исполняет свои обязательства покупателя по приобретению определенного количества товара и распределяет приобретенные товары в собственных магазинах. Кроме того, у поставщиков имеется интерес в заключении договоров поставки на условиях, предлагаемых Обществом, поскольку выплатой премий достигается косвенный экономический эффект, связанный с увеличением продаж - поставщики стимулируют Общество к приобретению большего количества товаров и к их распределению в большем количестве магазинов.
По мнению всех трех инстанций, у Общества отсутствует обязанность по включению сумм премий в налоговую базу по НДС по причине отсутствия объекта налогообложения – реализации Обществом поставщикам услуг. Денежные средства, полученные Обществом в виде премий, не связаны с выполнением им конкретных действий в интересах поставщиков.
В связи с этим, налоговая инспекция обратилась в надзорную инстанцию.
Рассматривая заявление инспекции, коллегия судей сочла необходимым передать данное дело на рассмотрение в Президиум ВАС по причине отсутствия единообразия практики применения положений главы 21 НК РФ, указав следующее. Выплате поставщиками Обществу премий должно корреспондировать встречное предоставление. В противном случае такие затраты поставщиков могут быть признаны не отвечающими критерию экономической оправданности, обозначенному в статье 252 Кодекса (т.е. поставщик не сможет учитывать такие расходы для целей налогообложения по налогу на прибыль).
Оглашенная 7 марта 2012 г. резолютивная часть Постановления Президиума позволила предположить, что позиция налогоплательщика поддержана судом, а значит, подобного рода премии обложению НДС не подлежат, никаких услуг Общество не оказывало и обязанности по уплате налога в бюджет нет.
Однако, несмотря на то, что решение было принято в пользу налогоплательщика, доводы принятия такого решения, как оказалось, не аналогичны доводам самого налогоплательщика.
Правовая позиция Президиума ВАС РФ

Однако Президиум не согласился с такой квалификацией налоговой инспекцией премий в качестве платы за услуги.
По мнению Президиума, премии, выплачиваемые поставщиками Обществу, непосредственно связаны с поставками товаров и являются не чем иным, как формой торговых скидок, применяемых к стоимости товаров и оказывающих влияние на налоговую базу по НДС. Таким образом, что в результате выплаты поставщиками премий, происходит уменьшение стоимости товаров, что влечет корректировку поставщиками налоговой базы по НДС по операциям реализации товаров. Указанное означает, что размер налоговых вычетов по НДС, ранее заявленных покупателем, также подлежит пропорциональному уменьшению в соответствующих налоговых периодах.
Таким образом, выплачиваемые поставщиками Обществу на основании договоров поставки премии уменьшают стоимость поставленных товаров, что влечет необходимость изменения налоговой базы по НДС у поставщиков и сумм налоговых вычетов по НДС у Общества, поэтому не могут быть квалифицированы в качестве платы за услуги, оказываемые Обществом поставщикам.
Анализ данного Постановления позволяет сделать следующий вывод о последствиях исхода дела для поставщика и ритейлера (покупателя).
Поставщик должен будет скорректировать свою налогооблагаемую базу, уменьшая ее на сумму предоставленных премий и выставить корректирующий счет фактуру ритейлеру. Последний, в свою очередь, на основании выставленного счета фактуры должен будет увеличить свой налог к уплате за счет уменьшения НДС, предъявляемого им к вычету, а не за счет уплаты НДС с самой премии.
Таким образом, хотя и по факту Общество выиграло этот спор, на деле налоговая «получит свое» пусть не уплатой НДС с самой премии, а за счет уменьшения НДС, предъявленного к вычету Обществом.

«Дочерний подарок»

Налоговым кодексом предусмотрена льгота по налогу на прибыль в отношении имущества, безвозмездно полученного Обществом от своего участника (акционера), размер вклада (доли) которого в уставном капитале этого Общества составляет более 50 процентов (абз.2, 4 п.п.11 п.1 ст. 251 НК РФ).
Аналогичное правило действует и в случае передачи имущества от организации, уставный капитал которой более чем на 50 процентов состоит из вклада (доли) получающей организации (абз. 3 пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ), то есть от дочерней компании материнской.
Правовые основания для безвозмездной передачи имущества от материнской компании дочерней предусмотрены законодательством - внесение вклада в имущество Общества (ст.27 Закона об ООО). Однако нормативная регламента-

ция оснований обратной передачи имущества - от дочерней компании материнской - отсутствует. При таких обстоятельствах безвозмездная передача имущества формально отвечает признакам договора дарения, заключение которого между коммерческими организациями запрещено в соответствии со ст. 575 ГК РФ (за исключением обычных подарков, стоимость которых не превышает трех тысяч рублей).

Выходит, что безвозмездная передача от дочерней компании материнской имущества стоимостью более 3000 рублей невозможна в силу закона? В арбитражной практике имели место судебные акты, указывающие, что «применение положений пункта 11 статьи 251 НК РФ возможно при условии передачи имущества безвозмездно с соблюдением норм действующего законодательства, в частности, требований статьи 575 ГК РФ» (Постановление ФАС Московского округа от 30.06.2005 №КА-А40/3222-05). Однако в основной своей массе суды придерживаются иной точки зрения. Так, ФАС Поволжского округа в Постановлении от 06.12.2007 по делу №А65-5602/2007-СА1-7 указал, что «передача имущества учредителю не противоречит положениям статьи 575 ГК РФ, поскольку указанная статья в данном случае не подлежит применению».

Гражданское законодательство регулирует имущественные и личные неимущественные отношения, основанные на равенстве обеих сторон. К имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим финансовым и административным отношениям, гражданское законодательство не применяется (п.3 ст.2 ГК РФ).

Учитывая, что отношения материнской и дочерней компаний выстраиваются в вертикальной плоскости власти и подчинения, нормы о запрете дарения к ним неприменимы. К данному выводу пришел, в том числе, и Девятый арбитражный апелляционный суд в Постановлении от 14.09.2007 №09АП-10525/2007-АК.

Таким образом, передача имущества от дочерней компании материнской соответствует требованиям действующего законодательства и не влечет возникновения налога на прибыль у принимающей стороны.

Используя данную льготу при осуществлении хозяйственных операций между материнской и дочерней компанией, не стоит забывать, что существует риск квалификации безвозмездной передачи имущества в качестве схемы ухода от налога.

Во-первых, безвозмездное перечисление денежных средств увеличивает вероятность претензий контролирующих органов. До недавнего времени была широко распространена практика признания налоговой факта перечисления денег материнской компании в качестве выплаты налогооблагаемых дивидендов, однако, отметим, что такие попытки переквалификации не находили поддержки у арбитражных судов [1]. Учитывая, что с 2011 года ставка по доходам, полу-

ченным российскими организациями, владеющими непрерывно в течение года более чем 50-процентным вкладом (долей), в сумме, превышающей половину общей суммы выплачиваемых дивидендов, установлена равной 0, полагаем, что таких судебных споров будет меньше.
Во-вторых, хуже признания полученных денег в качестве дивидендов может быть признание этих сумм доходом, облагаемым по ставке 20%. Так, например, перечисление денежных средств в цепочке материнских и дочерних компаний было квалифицировано налоговым органом в качестве схемы, поскольку деньги, поступившие налогоплательщику от его материнской компании, этой компании не принадлежали ввиду полного отсутствия у нее какой-либо деятельности, а следовательно, и прибыли. Фактически такая схема «дочки-матери» была использована для безналогового транзита денежных средств, что и было установлено судом (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 27.03.2006 по делу №Ф04-1460/2006(20949-А75-35).
При возникновении схожих вопросов претензии налоговых органов могут быть опровергнуты доводами налогоплательщика о том, что, например, денежные средства перечислены на конкретные цели, при этом в сумме, превышающей размер чистой прибыли. В принципе, передача имущества безопаснее перечисления денег. Поэтому для финансирования покупки вещи, лучше приобрести эту вещь организацией, имеющей деньги, с последующей безналоговой передачей этой вещи «родственной» компании. При этом следует помнить, что такое получение не признается доходом для целей налогообложения только в том случае, если в течение одного года это имущество (за исключением денежных средств) не передается третьим лицам. Использование описанной льготы при налоговом планировании требует не только учета установленных ограничений, но и анализа того, насколько безвозмездная передача имущества и денежных средств соответствует критерию деловой цели хозяйственной операции.
[1] См. Постановление ФАС Московского округа от 24.09.2008 №КА-А40/8110-08 по делу №А40-7876/08-90-16, Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 23.09.2008 №Ф08-5236/2008 по делу NN№А53-12810/2007-С5-34, Постановление ФАС Уральского округа от 24.03.2010 №Ф09-1861/10-С3 по делу №А60-33426/2009-С8первое.
Не ведите операционную деятельность, связанную с закупом ТМЦ или в качестве подрядчика, от имени ИП. Последний отвечает по своим обязательствам всем своим имуществом. Его не «бросишь». И не отправишь «жить» в далекий регион нашей необъятной... Хотя по правде, последнее все меньше применимо и к компаниям. Новые правила Закона «О несостоятельности (банкротстве)» позволяют управляющему оспаривать сделки в ретроспективе от 6 месяцев до 3 лет (в зависимости от оснований). Так вот, если процедуру банкротства начнет налоговый орган, арбитражный управляющий также будет выбран им... Пофан-

тазируйте...

Наилучший вариант - когда собственником имущества является субъект (физическое или юридическое лицо), которое не вступает в договорные отношения с третьими лицами, не входящими в холдинг, и у него не возникает дебиторская задолженность. Однако это не все вопросы, возникающие в связи с распределением имущества.

Ведь есть еще подлежащие учету вопросы совместной собственности супругов, нюансы наследования бизнеса, деления сфер влияния между несколькими партнерами. При этом разного подхода требуют, например, производственное оборудование и недвижимость. А если бизнес готовится на продажу, то надо рассмотреть и возможность владения через иностранные юрисдикции...

«Тонкая капитализация»: до и после дела «Северного Кузбасса» (анализ судебной практики)

В российском законодательстве проблема «тонкой капитализации» регулируется пунктом 2 ст. 269 НК РФ, устанавливающим правила налогообложения процентов при наличии контролируемой задолженности. Положения о контролируемой задолженности восприняты российским налоговым правом из практики государств-участников Организации экономического сотрудничества и развития, оперирующих понятием «тонкой капитализации». В налоговом законодательстве большинства из них этим понятием охватывается ситуация, когда иностранное лицо с определенной долей участия в капитале предоставляет национальной компании заемные средства в размере, существенно превышающем ее собственный капитал. В результате существенная часть прибыли, финансируемой за счет заемных средств компании, выводится из-под национального налогообложения, поскольку проценты, выплачиваемые за временное пользование предоставленным капиталом, признаются расходами, уменьшающими налогооблагаемую базу. При этом большинством действующих Соглашений об избежании двойного налогообложения для доходов в форме процентов предусмотрен более льготный режим налогообложения по сравнению с дивидендами (в том числе полное освобождение от налога у источника выплаты процентов).
Таким образом, правила о контролируемой задолженности, предусмотренные п. 2 – 4 ст. 269 НК РФ применяются при следующих условиях:
1. налогоплательщик – российская организация имеет задолженность в сумме, превышающей более чем в 3 раза (для банков и лизинговых организаций в 12,5 раз) размер ее собственного капитала. Размер собственного капитала, соглас-

но п. 2 ст. 269 НК РФ, определяется как «разница между суммой активов организации и величиной ее обязательств». Также согласно п. 2 ст. 269 НК РФ при определении размера собственного капитала в расчет не принимаются суммы долговых обязательств в виде задолженности по налогам и сборам, включая текущую задолженность по уплате налогов и сборов, суммы отсрочек, рассрочек и инвестиционного налогового кредита. Однако к задолженности по налогам и сборам не относится задолженность по взносам на обязательное пенсионное страхование (п. 2 Письма Минфина РФ от 23. 01. 2007 № 03-03-06/1/23). В Письмах от 26. 01. 2007 № 03-03-06/1/36, от 31. 10. 2005 № 03-03-04/1/322 Минфин РФ разъяснил, что по общему правилу, собственный капитал небанковской организации представляет собой разницу между итоговой строкой бухгалтерского баланса и суммой итоговых строк разделов IV «Долгосрочные обязательства» и V «Краткосрочные обязательства» бухгалтерского баланса.

2. займодавцем является иностранная организация, владеющая прямо или косвенно не менее 20% уставного капитала заемщика, либо российская организация, являющаяся аффилированным лицом такой иностранной организации; либо иностранная организация, владеющая прямо или косвенно не менее 20% уставного капитала заемщика, либо ее аффилированное лицо выступают поручителем, гарантом или иным образом обязуются обеспечить исполнение долгового обязательства.

Квалификация задолженности российской организации в качестве контролируемой влечет следующие правовые последствия:

- российская организация – налогоплательщик может отнести на расходы для целей исчисления налоговой базы по налогу на прибыль только часть процентов, реально начисленных по долговому обязательству;
- сумма процентов, признаваемых в качестве расходов, рассчитывается путем деления суммы процентов, начисленных налогоплательщиком по контролируемой задолженности, на коэффициент капитализации на последнюю отчетную дату;
- сумма уплаченных процентов, превышающая предельную величину процентов, подлежащих учету для целей уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль, приравнивается к дивидендам, уплаченным иностранной организации, в отношении которой существует контролируемая задолженность, и облагается налогом в соответствии с п.3 ст.284 НК РФ;
- в случае выплаты дохода, признаваемого дивидендами, иностранной организации – кредитору российская организация – заемщик выступает налоговым агентом, который в силу п.4 ст.287 НК РФ обязан исчислить и удержать из доходов иностранной организации – кредитора и перечислить в бюджет Российской Федерации налог на прибыль с дивидендов, подлежащий уплате у источника получения дохода.

Таким образом, при наличии признаков контролируемой задолженности вступает в силу специальное правило налогообложения процентов по займам. Для того, чтобы в подобном случае определить сумму процентов, которую можно включить в расходы, необходимо:
1. Найти коэффициент капитализации, который определяется делением величины контролируемой задолженности на величину собственного капитала, соответствующую доле прямого или косвенного участия иностранной организации в уставном капитале российской организации, и далее – делением полученного результата на три.
2. Рассчитать предельную величину процентов, признаваемых расходом, для чего необходимо сумму фактических процентов, начисленных в отчетном (налоговом) периоде по контролируемой задолженности, разделить на полученный коэффициент капитализации.
3. Сравнить сумму фактически начисленных процентов и вычисленную предельную сумму процентов. Если по результатам сравнения окажется, что сумма фактически начисленных процентов превышает предельную величину процентов, признаваемых расходом, то к предельной сумме процентов применяется общее правило налогообложения (уменьшают налогооблагаемую прибыль), а разница между двумя суммами процентов приравнивается к дивидендам с удержанием на территории РФ налога на прибыль с дивидендов.
4. В случае, когда величина собственного капитала организации отрицательна или равна нулю (в том числе при убыточности деятельности компании-заемщика), в связи с чем невозможно произвести расчет коэффициента капитализации, положения п. 2 ст. 269 НК РФ для признания процентов по заемным средствам в составе расходов не применяются и, по мнению Минфина РФ (Письмо от 02.06.2004 № 03-02-05/3/45), такие проценты не учитываются в составе расходов заемщика.
До недавнего времени описанные выше правила по тонкой капитализации можно было обойти путем применения норм международных соглашений об избежании двойного налогообложения. В части международных соглашений об избежании двойного налогообложения, заключенных РФ с рядом других стран, существует специальная оговорка о том, что проценты по займам в любом случае и в полном объеме должны относиться на расходы (уплачиваться за счет прибыли до налогообложения). Применение таких норм Соглашений об избежании двойного налогообложения, позволявших фактически выводить часть получаемой прибыли из-под действия НК РФ, всегда приводило к спорам с российскими налоговыми органами. Судебная практика по таким категориям дел была достаточно противоречивой до выражения своей позиции по данному вопросу Высшим Арбитражным судом РФ.
Относительно недавняя публикация прецедентного постановления Президиума

ВАС РФ от 15.11.2011 № 8654/11 по делу угольной компании «Северный Кузбасс» имела решающее значение в формировании судебной практики по делам о тонкой капитализации в РФ.

Если до появления этого постановления арбитражные суды довольно часто вставали на сторону налогоплательщика, то в настоящее время отстоять свою позицию в суде практически не представляется возможным – Президиум ВАС РФ четко обозначил, что в делах о тонкой капитализации исключить применение п. 2 ст. 269 НК РФ не представляется возможным.

В постановлении Президиум ВАС РФ указал, что соглашения об избежании двойного налогообложения применяются в случаях, когда национальное законодательство вступает в противоречие с международными правовыми актами и устанавливают иное правовое регулирование тех или иных вопросов налогообложения резидентов договаривающихся государств. Поэтому нормы таких международных соглашений не исключают возможности установления специальных правил налогообложения на уровне национального законодательства договаривающихся государств как средства борьбы с минимизацией налогообложения и направлены на устранение дискриминации при налогообложении национальных лиц одного государства в другом государстве. Следовательно, п.2 ст. 269 НК РФ не устанавливает более обременительные условия для российских организаций со значительным участием иностранного капитала, а вводит для таких налогоплательщиков дополнительное условие, которому необходимо соответствовать для получения возможности вычитать проценты без соответствующих ограничений. Таким образом, п.2 ст. 269 НК РФ должен применяться в совокупности с нормами международных соглашений, которые могут устанавливать дополнительные особенности его применения, но ни в коем случае не исключают обязательность его исполнения.

Вслед за делом Северного Кузбасса последовала череда постановлений арбитражных судов, укрепивших единое направление оценки данной категории дел судами всех инстанций и давшими возможность налоговым органам доначислять значительные суммы налога на прибыль и исключить дальнейшее применение минимизации налогообложения путем обхода правил тонкой капитализации, связанного с доминирующим применением норм международных соглашений.

Проанализировав судебную практику по делам о тонкой капитализации за 2011 – 2012 г. , можно увидеть, как кардинальным образом изменила направление оценка арбитражными судами норм национального и международного законодательства после постановления Президиума ВАС РФ от 15.11.2011 № 8654/11.

До разрешения дела по Северному Кузбассу позиция арбитражных судов была неоднозначна и решения по делам о тонкой капитализации имели прямо противоположные выводы о возможности применения ч.2 ст. 269 НК РФ к спорным

правоотношениям, предусматривающим возможность применения международных соглашений об избежании двойного налогообложения, которыми запрещена дискриминация налогоплательщиков с участием иностранного капитала по сравнению с налогоплательщиками без такого участия.
До дела Северного Кузбасса арбитражные суды в ряде случаев поддерживали налогоплательщиков в возможности неограниченного вычета процентных расходов в соответствии с положениями соглашений об избежании двойного налогообложения, если проценты были начислены по ставке, соответствующей рыночному уровню в соответствии с правилом п. 1 ст. 269 НК РФ.
Позиция арбитражных судов в таких случаях основывалась на том, что многие соглашения об избежании двойного налогообложения содержат специальные нормы, предусматривающие, что российские компании, капитал которых полностью или частично, прямо или косвенно принадлежит или контролируется иностранными резидентами, не должны подлежать в РФ более обременительному налогообложению, чем другие подобные российские компании. На этом основании суды признавали правомерным неприменение налогоплательщиками, имеющими контролируемую задолженность по займам от иностранных учредителей, правил тонкой капитализации, обосновывая это тем, что другие российские компании подпадают только под общие ограничения по вычету процентов, предусмотренные п. 1 ст. 269 НК РФ, а значит, аналогичные нормы должны применяться и к российским организациям с участием иностранного капитала (т.е. должен соблюдаться принцип недискриминации).
Такими положениями, по мнению части арбитражных судов, исключалось применение ч. 2 ст. 269 НК РФ к спорным правоотношениям, и, соответственно, при соблюдении правил п. 1 ст. 269 НК РФ налогоплательщики были вправе полностью учитывать в составе расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, проценты по долговым обязательствам, подпадающим по всем параметрам под определение контролируемой задолженности согласно положениям п.2 ст. 269 НК РФ.
В качестве примеров подобных решений в пользу налогоплательщиков можно привести:
- Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 24.01.2011 г. по делу № А27-4701/2010 в отношении ОАО «Угольная компания «Северный Кузбасс». При обстоятельствах дела, аналогичных делу, по которому принято прецедентное постановление Президиума ВАС РФ № 8654/11 от 15.11.2011 г., суды всех трех инстанций признали не подлежащим применению п.2 ст. 269 НК РФ, поскольку данная норма является более обременительной, чем предусмотренная п.1 ст. 269 НК РФ, что противоречит нормам международных соглашений об избежании двойного налогообложения с Республикой Кипр и Швейцарией. В надзорной инстанции данное дело не рассматривалось;

- Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 23.06.2011 г. по делу № А46-10363/2010 в отношении ООО «Омский завод полипропилена». Налогоплательщик выиграл спор в трех инстанциях. Определением ВАС РФ № ВАС-13698/1 от 02.03.2012 г. в пересмотре дела в порядке надзора было отказано. ВАС РФ, признав ошибочность выводов судов о невозможности применения п.2 ст. 269 НК РФ в спорных правоотношениях, сославшись на дело Северного Кузбасса, отказал в пересмотре дела в порядке надзора по причине того, что оспариваемые судебные акты вынесены до Постановления Президиума ВАС РФ № 8654/11 от 15.11.2011 г., и поскольку в данном постановлении отсутствует оговорка о возможности на его основании пересмотра судебных актов по делам со схожими обстоятельствами по новым обстоятельствам, указал, что оснований для их пересмотра в порядке надзора нет.

Возможно, что и по другим ранее приостановленным до разрешения дела Северного Кузбасса в надзорной инстанции делам, ВАС РФ примет аналогичные определения об отсутствии оснований для пересмотра в порядке надзора (Дело № А70-13648/2009 в отношении ОАО «Интегра-Геофизика»; дело № А73-7406/2010 в отношении ОАО «Дальлеспром»).

- Постановление ФАС Московского округа от 02.12.2011 г. по делу № А40-119443/2010 в отношении ООО «ВымпелКом-Инвест». Данное дело примечательно тем, что уже после принятия Президиумом ВАС РФ постановления по делу Северного Кузбасса и увеличению, в связи с этим, шансов налоговых органов на победу в кассации, налоговые органы отказались от рассмотрения дела в Федеральном арбитражном суде. Также важно отметить, что одним из доказательств в пользу налогоплательщика в данном деле выступало Письмо Минфина РФ от 27.08.2010 г. № 03-08-05, в котором, давая правовую оценку спорной ситуации, Минфин РФ подтвердил, что правила тонкой капитализации в данном случае неприменимы. При этом в других письмах Минфин РФ последовательно высказывает позицию, согласно которой, независимо от положений соглашения об избежании двойного налогообложения, российские налоговые органы вправе применять правила недостаточной капитализации, содержащиеся в национальном законодательстве (Письмо Минфина России от 25.11.2010 № 03-08-05, Письмо Минфина России от 14.04.2010 № 03-08-05 и др.).

Противоположную позицию арбитражных судов по спорам о тонкой капитализации отражает Постановление ФАС Дальневосточного округа от 23.05.2011 г. по делу № А73-7402/2010 в отношении ОАО «Дальлеспром». Суды всех трех инстанций при рассмотрении обстоятельств дела признали не подлежащим применению Соглашение с Кипром об избежании двойного налогообложения, поскольку налогоплательщик является резидентом РФ, получившим доход от источников в РФ (российских компаний с долей участия кипрской компании), а не напрямую от кипрской компании – что исключает возможность распростра-

нения на налогоплательщика действия Соглашения. Отметим, что аналогичный довод налоговых органов в пользу применения п.2, ст. 269 НК РФ к подобным спорам в описанных выше делах, имеющих положительный исход для налогоплательщика, судами отклонялся и не был признан правомерным.

Такое кардинально противоположное различие в трактовке норм национального и международного законодательства арбитражными судами различных инстанций и округов применительно к аналогичным обстоятельствам спорных дел подтверждало неоднозначность и сложность сопоставления данных норм и их толкования.

Принятие Постановления Президиума № 8654/11 от 15.11.2011 г. привело к формированию судами единой позиции, практически не оставляющей налогоплательщикам возможности выиграть спор по вопросу тонкой капитализации в суде.

Так, после 15.11.2011 г., решения по делам, выигранным налогоплательщиками в первой и апелляционной инстанциях, при пересмотре в кассационном порядке были отменены со ссылкой на позицию ВАС РФ и в удовлетворении требований налогоплательщиков было отказано (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 31.01.2012 г. по делу № А45-3310/2011 в отношении ООО «Терминал Сибирь»; Постановление ФАС Северо-Западного округа от 08.02.2012 г. по делу № А56-23858/2011 в отношении ООО «СРВ-Папула»). Показательным в отношении изменения оценки судами одних и тех же обстоятельств до и после выражения своей позиции ВАС РФ являются судебные дела в отношении ЗАО «Промлизинг». При аналогичных обстоятельствах в отношении одного и того же налогоплательщика до принятия постановления Президиума ВАС налогоплательщик выиграл дела во всех трех инстанциях (Постановления ФАС Московского округа от 22.06.2011 г. по делу № А40-78837/2010 и от 08.07.2011 г. по делу № А40-78880/2010), а после принятия постановления кассационная инстанция отказала в удовлетворении требований налогоплательщика со ссылкой на позицию ВАС (Постановление ФАС Московского округа от 29.11.2011 г. по делу № А40-11308/1020-113).

Как и все, упомянутые выше, дело Северного Кузбасса касалось вопроса правомерности отнесения налогоплательщиками начисленных процентов по долговым обязательствам в полном объеме к расходам, уменьшающим налоговою базу по налогу на прибыль, в обход правил ч.2 ст. 269 НК РФ. Однако в нем не рассматривались требования налоговых органов о переквалификации начисляемых процентов в дивиденды, поскольку фактического погашения процентов по займам не осуществлялось.

В отношении такой переквалификации интересными являются несколько дел в отношении Компании Винтер Холдинг ГмбХ (дело № А81-704/2011, А81-703/2011, А81-702/2011 и др.). Их кассационное рассмотрение состоялось уже

после опубликования постановления по Северному Кузбассу – несмотря на это ФАС Западно-Сибирского округа, давая оценку обстоятельствам дела, признал правомерным ссылку заявителя на нормы международного соглашения и посчитал неправильным действия российской организации-заемщика по переквалификации выплачиваемых процентов по займу в дивиденды и применения норм ст. 269 НК РФ без учета толкования и использования Соглашения об избежании двойного налогообложения, которое не содержало указаний на возможность подобной переквалификации.

Впервые переквалификация налоговыми органами выплаченных процентов по заемному обязательству в дивиденды была признана правомерной в деле ООО «Нарьянмарнефтегаз» (Постановление ФАС Московского округа от 27.02.2012 г. по делу № А40-1164/11-99-7).

Несмотря на доводы налогоплательщика об отсутствии признаков контролируемой задолженности, перечисленных в п. 2 ст. 269 НК РФ, выражающихся в том, что займодавец не является участником российской организации и ни прямо, ни косвенно не владеет долей в его уставном капитале, суды признали, что фактически в данном случае иностранная материнская компания для целей выдачи займа своей дочерней российской компании (ООО «Нарьянмарнефтегаз») использовала другую свою дочернюю иностранную компанию. Таким образом, арбитражные суды признали займодавца кондуитной компанией, используемой для передачи и трансформации дохода для целей уменьшения налоговых обязательств при операциях в сфере международных экономический отношений. Договор займа в ходе рассмотрения дела был признан судами заменой финансирования материнской компанией деятельности дочерней и увеличения ее уставных средств, что повлекло негативные последствия для бюджета государства в виде непоступления сумм налогов, а для российской организации-заемщика – в виде убытков, что препятствует адекватной оценке его состояния.

Аналогичные обстоятельства были предметом рассмотрения в рамках другого дела. По делу о доначислении налога на прибыль ООО «Скания-Русь» в связи с неприменением правил тонкой капитализации судами всех трех инстанций было установлено отсутствие аффилированности заемщика – российской организации и займодавца – иностранной компании. Данные организации, как и в деле Нарьянмарнефтегаза, являлись сестринскими компаниями. Со ссылкой на данное обстоятельство ФАС Московского округа в постановлении от 30.09.2011 г. по делу № А40-135537/2010 принял постановление в пользу налогоплательщика, поскольку в подобной ситуации отсутствует один из обязательных критериев признания задолженности контролируемой – наличие аффилированности сторон долгового обязательства либо участие иностранной компании прямо или косвенно в уставном капитале российской.

Таким образом, учитывая сохранение разных позиций арбитражных судов в

отношении переквалификации процентов в дивиденды, в отличие от выработки единой позиции в отношении учета процентов в расходах, можно сделать вывод, что неоднозначность в трактовке норм национального законодательства по делам о тонкой капитализации в совокупности с правилами налогообложения, предусмотренными международными соглашениями об избежании двойного налогообложения, оставляет возможность налогоплательщикам отстоять право на выплату процентов займодавцу-иностранной компании без переквалификации разницы в дивиденды. При этом необходимо заранее детально проанализировать подлежащее применению международное соглашение с учетом позиции ВАС РФ, налоговых органов и их толкования правил тонкой капитализации и проработать обоснованную позицию, позволяющую однозначно определить невозможность применения правил п.2 и 4 ст. 269 НК РФ к правоотношениям с займодавцем- иностранной организацией.

«Тонкая капитализация»: до и после дела «Северного Кузбасса» (анализ судебной практики)

В российском законодательстве проблема «тонкой капитализации» регулируется пунктом 2 ст. 269 НК РФ, устанавливающим правила налогообложения процентов при наличии контролируемой задолженности. Положения о контролируемой задолженности восприняты российским налоговым правом из практики государств-участников Организации экономического сотрудничества и развития, оперирующих понятием «тонкой капитализации». В налоговом законодательстве большинства из них этим понятием охватывается ситуация, когда иностранное лицо с определенной долей участия в капитале предоставляет национальной компании заемные средства в размере, существенно превышающем ее собственный капитал. В результате существенная часть прибыли, финансируемой за счет заемных средств компании, выводится из-под национального налогообложения, поскольку проценты, выплачиваемые за временное пользование предоставленным капиталом, признаются расходами, уменьшающими налогооблагаемую базу. При этом большинством действующих Соглашений об избежании двойного налогообложения для доходов в форме процентов предусмотрен более льготный режим налогообложения по сравнению с дивидендами (в том числе полное освобождение от налога у источника выплаты процентов).
Таким образом, правила о контролируемой задолженности, предусмотренные п. 2 – 4 ст. 269 НК РФ применяются при следующих условиях:
1. налогоплательщик – российская организация имеет задолженность в сумме, превышающей более чем в 3 раза (для банков и лизинговых организаций в 12,5 раз) размер ее собственного капитала. Размер собственного капитала, согласно п. 2 ст. 269 НК РФ, определяется как «разница между суммой активов орга-

низации и величиной ее обязательств». Также согласно п. 2 ст. 269 НК РФ при определении размера собственного капитала в расчет не принимаются суммы долговых обязательств в виде задолженности по налогам и сборам, включая текущую задолженность по уплате налогов и сборов, суммы отсрочек, рассрочек и инвестиционного налогового кредита. Однако к задолженности по налогам и сборам не относится задолженность по взносам на обязательное пенсионное страхование (п. 2 Письма Минфина РФ от 23. 01. 2007 № 03-03-06/1/23). В Письмах от 26. 01. 2007 № 03-03-06/1/36, от 31. 10. 2005 № 03-03-04/1/322 Минфин РФ разъяснил, что по общему правилу, собственный капитал небанковской организации представляет собой разницу между итоговой строкой бухгалтерского баланса и суммой итоговых строк разделов IV «Долгосрочные обязательства» и V «Краткосрочные обязательства» бухгалтерского баланса.

2. займодавцем является иностранная организация, владеющая прямо или косвенно не менее 20% уставного капитала заемщика, либо российская организация, являющаяся аффилированным лицом такой иностранной организации; либо иностранная организация, владеющая прямо или косвенно не менее 20% уставного капитала заемщика, либо ее аффилированное лицо выступают поручителем, гарантом или иным образом обязуются обеспечить исполнение долгового обязательства.

Квалификация задолженности российской организации в качестве контролируемой влечет следующие правовые последствия:

- российская организация – налогоплательщик может отнести на расходы для целей исчисления налоговой базы по налогу на прибыль только часть процентов, реально начисленных по долговому обязательству;
- сумма процентов, признаваемых в качестве расходов, рассчитывается путем деления суммы процентов, начисленных налогоплательщиком по контролируемой задолженности, на коэффициент капитализации на последнюю отчетную дату;
- сумма уплаченных процентов, превышающая предельную величину процентов, подлежащих учету для целей уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль, приравнивается к дивидендам, уплаченным иностранной организации, в отношении которой существует контролируемая задолженность, и облагается налогом в соответствии с п.3 ст.284 НК РФ;
- в случае выплаты дохода, признаваемого дивидендами, иностранной организации – кредитору российская организация – заемщик выступает налоговым агентом, который в силу п.4 ст.287 НК РФ обязан исчислить и удержать из доходов иностранной организации – кредитора и перечислить в бюджет Российской Федерации налог на прибыль с дивидендов, подлежащий уплате у источника получения дохода.

Таким образом, при наличии признаков контролируемой задолженности всту-

пает в силу специальное правило налогообложения процентов по займам. Для того, чтобы в подобном случае определить сумму процентов, которую можно включить в расходы, необходимо:
1. Найти коэффициент капитализации, который определяется делением величины контролируемой задолженности на величину собственного капитала, соответствующую доле прямого или косвенного участия иностранной организации в уставном капитале российской организации, и далее – делением полученного результата на три.
2. Рассчитать предельную величину процентов, признаваемых расходом, для чего необходимо сумму фактических процентов, начисленных в отчетном (налоговом) периоде по контролируемой задолженности, разделить на полученный коэффициент капитализации.
3. Сравнить сумму фактически начисленных процентов и вычисленную предельную сумму процентов. Если по результатам сравнения окажется, что сумма фактически начисленных процентов превышает предельную величину процентов, признаваемых расходом, то к предельной сумме процентов применяется общее правило налогообложения (уменьшают налогооблагаемую прибыль), а разница между двумя суммами процентов приравнивается к дивидендам с удержанием на территории РФ налога на прибыль с дивидендов.
4. В случае, когда величина собственного капитала организации отрицательна или равна нулю (в том числе при убыточности деятельности компании-заемщика), в связи с чем невозможно произвести расчет коэффициента капитализации, положения п. 2 ст. 269 НК РФ для признания процентов по заемным средствам в составе расходов не применяются и, по мнению Минфина РФ (Письмо от 02.06.2004 № 03-02-05/3/45), такие проценты не учитываются в составе расходов заемщика.
До недавнего времени описанные выше правила по тонкой капитализации можно было обойти путем применения норм международных соглашений об избежании двойного налогообложения. В части международных соглашений об избежании двойного налогообложения, заключенных РФ с рядом других стран, существует специальная оговорка о том, что проценты по займам в любом случае и в полном объеме должны относиться на расходы (уплачиваться за счет прибыли до налогообложения). Применение таких норм Соглашений об избежании двойного налогообложения, позволявших фактически выводить часть получаемой прибыли из-под действия НК РФ, всегда приводило к спорам с российскими налоговыми органами. Судебная практика по таким категориям дел была достаточно противоречивой до выражения своей позиции по данному вопросу Высшим Арбитражным судом РФ.
Относительно недавняя публикация прецедентного постановления Президиума ВАС РФ от 15.11.2011 № 8654/11 по делу угольной компании «Северный Куз-

басс» имела решающее значение в формировании судебной практики по делам о тонкой капитализации в РФ.
Если до появления этого постановления арбитражные суды довольно часто вставали на сторону налогоплательщика, то в настоящее время отстоять свою позицию в суде практически не представляется возможным – Президиум ВАС РФ четко обозначил, что в делах о тонкой капитализации исключить применение п. 2 ст. 269 НК РФ не представляется возможным.
В постановлении Президиум ВАС РФ указал, что соглашения об избежании двойного налогообложения применяются в случаях, когда национальное законодательство вступает в противоречие с международными правовыми актами и устанавливают иное правовое регулирование тех или иных вопросов налогообложения резидентов договаривающихся государств. Поэтому нормы таких международных соглашений не исключают возможности установления специальных правил налогообложения на уровне национального законодательства договаривающихся государств как средства борьбы с минимизацией налогообложения и направлены на устранение дискриминации при налогообложении национальных лиц одного государства в другом государстве. Следовательно, п.2 ст. 269 НК РФ не устанавливает более обременительные условия для российских организаций со значительным участием иностранного капитала, а вводит для таких налогоплательщиков дополнительное условие, которому необходимо соответствовать для получения возможности вычитать проценты без соответствующих ограничений. Таким образом, п.2 ст. 269 НК РФ должен применяться в совокупности с нормами международных соглашений, которые могут устанавливать дополнительные особенности его применения, но ни в коем случае не исключают обязательность его исполнения.
Вслед за делом Северного Кузбасса последовала череда постановлений арбитражных судов, укрепивших единое направление оценки данной категории дел судами всех инстанций и давшими возможность налоговым органам доначислять значительные суммы налога на прибыль и исключить дальнейшее применение минимизации налогообложения путем обхода правил тонкой капитализации, связанного с доминирующим применением норм международных соглашений.
Проанализировав судебную практику по делам о тонкой капитализации за 2011 – 2012 г. , можно увидеть, как кардинальным образом изменила направление оценка арбитражными судами норм национального и международного законодательства после постановления Президиума ВАС РФ от 15.11.2011 № 8654/11.
До разрешения дела по Северному Кузбассу позиция арбитражных судов была неоднозначна и решения по делам о тонкой капитализации имели прямо противоположные выводы о возможности применения ч.2 ст. 269 НК РФ к спорным правоотношениям, предусматривающим возможность применения международ-

ных соглашений об избежании двойного налогообложения, которыми запрещена дискриминация налогоплательщиков с участием иностранного капитала по сравнению с налогоплательщиками без такого участия.
До дела Северного Кузбасса арбитражные суды в ряде случаев поддерживали налогоплательщиков в возможности неограниченного вычета процентных расходов в соответствии с положениями соглашений об избежании двойного налогообложения, если проценты были начислены по ставке, соответствующей рыночному уровню в соответствии с правилом п. 1 ст. 269 НК РФ.
Позиция арбитражных судов в таких случаях основывалась на том, что многие соглашения об избежании двойного налогообложения содержат специальные нормы, предусматривающие, что российские компании, капитал которых полностью или частично, прямо или косвенно принадлежит или контролируется иностранными резидентами, не должны подлежать в РФ более обременительному налогообложению, чем другие подобные российские компании. На этом основании суды признавали правомерным неприменение налогоплательщиками, имеющими контролируемую задолженность по займам от иностранных учредителей, правил тонкой капитализации, обосновывая это тем, что другие российские компании подпадают только под общие ограничения по вычету процентов, предусмотренные п. 1 ст. 269 НК РФ, а значит, аналогичные нормы должны применяться и к российским организациям с участием иностранного капитала (т.е. должен соблюдаться принцип недискриминации).
Такими положениями, по мнению части арбитражных судов, исключалось применение ч. 2 ст. 269 НК РФ к спорным правоотношениям, и, соответственно, при соблюдении правил п. 1 ст. 269 НК РФ налогоплательщики были вправе полностью учитывать в составе расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, проценты по долговым обязательствам, подпадающим по всем параметрам под определение контролируемой задолженности согласно положениям п.2 ст. 269 НК РФ.
В качестве примеров подобных решений в пользу налогоплательщиков можно привести:
- Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 24.01.2011 г. по делу № А27-4701/2010 в отношении ОАО «Угольная компания «Северный Кузбасс». При обстоятельствах дела, аналогичных делу, по которому принято прецедентное постановление Президиума ВАС РФ № 8654/11 от 15.11.2011 г., суды всех трех инстанций признали не подлежащим применению п.2 ст. 269 НК РФ, поскольку данная норма является более обременительной, чем предусмотренная п.1 ст. 269 НК РФ, что противоречит нормам международных соглашений об избежании двойного налогообложения с Республикой Кипр и Швейцарией. В надзорной инстанции данное дело не рассматривалось;
- Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 23.06.2011 г. по делу №

А46-10363/2010 в отношении ООО «Омский завод полипропилена». Налогоплательщик выиграл спор в трех инстанциях. Определением ВАС РФ № ВАС-13698/1 от 02.03.2012 г. в пересмотре дела в порядке надзора было отказано. ВАС РФ, признав ошибочность выводов судов о невозможности применения п.2 ст. 269 НК РФ в спорных правоотношениях, сославшись на дело Северного Кузбасса, отказал в пересмотре дела в порядке надзора по причине того, что оспариваемые судебные акты вынесены до Постановления Президиума ВАС РФ № 8654/11 от 15.11.2011 г., и поскольку в данном постановлении отсутствует оговорка о возможности на его основании пересмотра судебных актов по делам со схожими обстоятельствами по новым обстоятельствам, указал, что оснований для их пересмотра в порядке надзора нет.

Возможно, что и по другим ранее приостановленным до разрешения дела Северного Кузбасса в надзорной инстанции делам, ВАС РФ примет аналогичные определения об отсутствии оснований для пересмотра в порядке надзора (Дело № А70-13648/2009 в отношении ОАО «Интегра-Геофизика»; дело № А73-7406/2010 в отношении ОАО «Дальлеспром»).

- Постановление ФАС Московского округа от 02.12.2011 г. по делу № А40-119443/2010 в отношении ООО «ВымпелКом-Инвест». Данное дело примечательно тем, что уже после принятия Президиумом ВАС РФ постановления по делу Северного Кузбасса и увеличению, в связи с этим, шансов налоговых органов на победу в кассации, налоговые органы отказались от рассмотрения дела в Федеральном арбитражном суде. Также важно отметить, что одним из доказательств в пользу налогоплательщика в данном деле выступало Письмо Минфина РФ от 27.08.2010 г. № 03-08-05, в котором, давая правовую оценку спорной ситуации, Минфин РФ подтвердил, что правила тонкой капитализации в данном случае неприменимы. При этом в других письмах Минфин РФ последовательно высказывает позицию, согласно которой, независимо от положений соглашения об избежании двойного налогообложения, российские налоговые органы вправе применять правила недостаточной капитализации, содержащиеся в национальном законодательстве (Письмо Минфина России от 25.11.2010 № 03-08-05, Письмо Минфина России от 14.04.2010 № 03-08-05 и др.).

Противоположную позицию арбитражных судов по спорам о тонкой капитализации отражает Постановление ФАС Дальневосточного округа от 23.05.2011 г. по делу № А73-7402/2010 в отношении ОАО «Дальлеспром». Суды всех трех инстанций при рассмотрении обстоятельств дела признали не подлежащим применению Соглашение с Кипром об избежании двойного налогообложения, поскольку налогоплательщик является резидентом РФ, получившим доход от источников в РФ (российских компаний с долей участия кипрской компании), а не напрямую от кипрской компании – что исключает возможность распространения на налогоплательщика действия Соглашения. Отметим, что аналогичный

довод налоговых органов в пользу применения п.2, ст. 269 НК РФ к подобным спорам в описанных выше делах, имеющих положительный исход для налогоплательщика, судами отклонялся и не был признан правомерным.
Такое кардинально противоположное различие в трактовке норм национального и международного законодательства арбитражными судами различных инстанций и округов применительно к аналогичным обстоятельствам спорных дел подтверждало неоднозначность и сложность сопоставления данных норм и их толкования.
Принятие Постановления Президиума № 8654/11 от 15.11.2011 г. привело к формированию судами единой позиции, практически не оставляющей налогоплательщикам возможности выиграть спор по вопросу тонкой капитализации в суде.
Так, после 15.11.2011 г., решения по делам, выигранным налогоплательщиками в первой и апелляционной инстанциях, при пересмотре в кассационном порядке были отменены со ссылкой на позицию ВАС РФ и в удовлетворении требований налогоплательщиков было отказано (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 31.01.2012 г. по делу № А45-3310/2011 в отношении ООО «Терминал Сибирь»; Постановление ФАС Северо-Западного округа от 08.02.2012 г. по делу № А56-23858/2011 в отношении ООО «СРВ-Папула»). Показательным в отношении изменения оценки судами одних и тех же обстоятельств до и после выражения своей позиции ВАС РФ являются судебные дела в отношении ЗАО «Промлизинг». При аналогичных обстоятельствах в отношении одного и того же налогоплательщика до принятия постановления Президиума ВАС налогоплательщик выиграл дела во всех трех инстанциях (Постановления ФАС Московского округа от 22.06.2011 г. по делу № А40-78837/2010 и от 08.07.2011 г. по делу № А40-78880/2010), а после принятия постановления кассационная инстанция отказала в удовлетворении требований налогоплательщика со ссылкой на позицию ВАС (Постановление ФАС Московского округа от 29.11.2011 г. по делу № А40-11308/1020-113).
Как и все, упомянутые выше, дело Северного Кузбасса касалось вопроса правомерности отнесения налогоплательщиками начисленных процентов по долговым обязательствам в полном объеме к расходам, уменьшающим налоговою базу по налогу на прибыль, в обход правил ч.2 ст. 269 НК РФ. Однако в нем не рассматривались требования налоговых органов о переквалификации начисляемых процентов в дивиденды, поскольку фактического погашения процентов по займам не осуществлялось.
В отношении такой переквалификации интересными являются несколько дел в отношении Компании Винтер Холдинг ГмбХ (дело № А81-704/2011, А81-703/2011, А81-702/2011 и др.). Их кассационное рассмотрение состоялось уже после опубликования постановления по Северному Кузбассу – несмотря на это

ФАС Западно-Сибирского округа, давая оценку обстоятельствам дела, признал правомерным ссылку заявителя на нормы международного соглашения и посчитал неправильным действия российской организации-заемщика по переквалификации выплачиваемых процентов по займу в дивиденды и применения норм ст. 269 НК РФ без учета толкования и использования Соглашения об избежании двойного налогообложения, которое не содержало указаний на возможность подобной переквалификации.

Впервые переквалификация налоговыми органами выплаченных процентов по заемному обязательству в дивиденды была признана правомерной в деле ООО «Нарьянмарнефтегаз» (Постановление ФАС Московского округа от 27.02.2012 г. по делу № А40-1164/11-99-7).

Несмотря на доводы налогоплательщика об отсутствии признаков контролируемой задолженности, перечисленных в п. 2 ст. 269 НК РФ, выражающихся в том, что займодавец не является участником российской организации и ни прямо, ни косвенно не владеет долей в его уставном капитале, суды признали, что фактически в данном случае иностранная материнская компания для целей выдачи займа своей дочерней российской компании (ООО «Нарьянмарнефтегаз») использовала другую свою дочернюю иностранную компанию. Таким образом, арбитражные суды признали займодавца кондуитной компанией, используемой для передачи и трансформации дохода для целей уменьшения налоговых обязательств при операциях в сфере международных экономический отношений. Договор займа в ходе рассмотрения дела был признан судами заменой финансирования материнской компанией деятельности дочерней и увеличения ее уставных средств, что повлекло негативные последствия для бюджета государства в виде непоступления сумм налогов, а для российской организации-заемщика – в виде убытков, что препятствует адекватной оценке его состояния.

Аналогичные обстоятельства были предметом рассмотрения в рамках другого дела. По делу о доначислении налога на прибыль ООО «Скания-Русь» в связи с неприменением правил тонкой капитализации судами всех трех инстанций было установлено отсутствие аффилированности заемщика – российской организации и займодавца – иностранной компании. Данные организации, как и в деле Нарьянмарнефтегаза, являлись сестринскими компаниями. Со ссылкой на данное обстоятельство ФАС Московского округа в постановлении от 30.09.2011 г. по делу № А40-135537/2010 принял постановление в пользу налогоплательщика, поскольку в подобной ситуации отсутствует один из обязательных критериев признания задолженности контролируемой – наличие аффилированности сторон долгового обязательства либо участие иностранной компании прямо или косвенно в уставном капитале российской.

Таким образом, учитывая сохранение разных позиций арбитражных судов в отношении переквалификации процентов в дивиденды, в отличие от выработки

единой позиции в отношении учета процентов в расходах, можно сделать вывод, что неоднозначность в трактовке норм национального законодательства по делам о тонкой капитализации в совокупности с правилами налогообложения, предусмотренными международными соглашениями об избежании двойного налогообложения, оставляет возможность налогоплательщикам отстоять право на выплату процентов займодавцу-иностранной компании без переквалификации разницы в дивиденды. При этом необходимо заранее детально проанализировать подлежащее применению международное соглашение с учетом позиции ВАС РФ, налоговых органов и их толкования правил тонкой капитализации и проработать обоснованную позицию, позволяющую однозначно определить невозможность применения правил п.2 и 4 ст. 269 НК РФ к правоотношениям с займодавцем- иностранной организацией.