КАК ОБЕСПЕЧИТЬ

налоговую, имущественную и управленческую

БЕЗОПАСНОСТЬ,

ВЛАДЕЯ

СРЕДНИМ БИЗНЕСОМ

практическое ПОСОБИЕ

Содержание

ГЛАВА 1

АРХИТЕКТУРА НАЛОГОВОЙ БЕЗОПАСНОСТИ: ПОНЯТИЯ И ЭЛЕМЕНТЫ

Обеспечение безопасности бизнеса: о необходимости 9
комплексного подхода 9
Три круга: налоговая, имущественная и управленческая 11
безопасность бизнеса. Синергетический эффект. 11
Управленческая безопасность: выясняя границы дозволенного 16
Управленческая безопасность: шесть важных аспектов 24
Имущественная безопасность: все люди братья? Риски: родственные и наследственные, партнерские, рейдерские 29
Имущественная безопасность: принадлежность, территории и структура собственности. 34
Налоговая безопасность: рухнувшие надежды. 38
Новый вызовы: раскрытие бенефициарных владельцев 39
Более 50% владельцев среднего бизнеса рискуют потерять его целиком или в значительной части 42
Скрытое владение бизнесом в России: полное руководство 49
Упрощение структуры бизнеса: 5 причин укрупнения группы компаний и 6 причин этого не делать 74

ГЛАВА 2 КОНТЕКСТ И УРОВНИ НАЛОГОВОЙ БЕЗОПАСНОСТИ

Новые правила проведения налоговых проверок: деловая цель и необоснованная налоговая выгода глазами Налогового кодекса и ФНС. Апгрейд на ноябрь 2017 года 80
Контролируемые сделки: а стоит ли бояться именно Вам? 93
Вариант 2: 94
Контроль цен по неконтролируемым сделкам или невозможное возможно 95
Налоговые риски: кто предупрежден - вооружен. 99
Федресурс: что бизнес обязан в нем о себе раскрывать 103
Самостоятельная проверка контрагентов 108
IT-технологии на страже безопасности бизнеса 112
Планирование выездных проверок. Как попасть в топ-200 самых «проверяемых» 117
Что ищет налоговый инспектор? 128
Что ищет налоговый инспектор, если ваш покупатель оказался «фирмой-однодневкой»? 133
Разведка боем: что влечет за собой для налогоплательщика вызов на комиссию по легализации налоговой базы 139
Сбор доказательств и подготовка к судебным заседаниям по налоговым спорам (глазами инспекции)142
Об уголовной ответственности за налоговые преступления 146
Влияние решений арбитражного суда на ход уголовного процесса по налоговым преступлениям 155
Полицейские проверки: правила поведения 159
Финансовый контроль бизнеса: банки хуже налоговиков 163
«Беда Клонов»: о налоговой силе недоимку взыскивать с «зависимых лиц» 168

Трансфертное ценообразование по новым правилам. Часть I 174
Трансфертное ценообразование по новым правилам.Часть II 181
Обеспечительные меры в налоговых спорах 187
«Официальные расходы». О контроле расходов собственника бизнеса со стороны налогового органа193
«А вас я попрошу остаться»: об основаниях отказа в банковском обслуживании. Новинки законодательства и тенденции судебной практики 196
Когда налоговая тайна становится явной: прогноз taxCOACH 200
Все об административной ответственности за … «взятку»! 203
Как умысел влияет на размер налоговой ответственности 208

Разбираем особенности допроса в налоговом органе. Часть 1 213

ГЛАВА 3 РИСКИ ПРИ ЭКОНОМИИ НА НДС И ИСПОЛЬЗОВАНИИ ФИРМ-ОДНОДНЕВОК

Взаимозависимость - не приговор в спорах об искусственном дроблении бизнеса 223
Обвинения в искусственном дроблении. Производство 228
Розница. Искусственное дробление: нюансы 235
Искусственное дробление при обособлении активов 245
Как отбиться от искусственного дробления. «Прихватки» защиты и эффективные решения. 253
Агентский договор в делах об искусственном дроблении бизнеса. Неожиданные выводы и разоблачения. 260
Ошибки движения финансов в группе компаний как доказательства искусственного дробления бизнеса 267
Управляющая компания в делах об искусственном дроблении 272
бизнеса 272
С чем встречаем повышение НДС в 2019 году. Взгляд taxCOACH® 277
«Вкалывают роботы, а не человек»: «внутренняя кухня» предпроверочного анализа 283
Схемы с «однодневками» как приглашение на выездную проверку (3 ключевых признака) 292
Креатив в действии или чем грозит реализация товара через фирму-»однодневку» 296

ГЛАВА 4. ПРОЕКТИРОВАНИЕ ГРУППЫ КОМПАНИЙ: ЧТО ЗА ЧЕМ?

Приступая к проектированию: понятие организации и ее окружения. А причем тут налоги? 303
Люди в организации: как система мотивации влияет на структурирование бизнеса и его налоговую оптимизацию. 311
С чего начать? Клиенты и их потребности, жизненный цикл организации (по Гейнеру и Адизесу) 314
Структура организации: операционное ядро (ключевая компетенция), центр принятия решений, вспомогательный персонал, планово-контролирующий персонал (технократия) 320
Выстраиваем Группу компаний: взаимосвязь организационной структуры с юридической 325
Разработка шаблона группы компаний 327
Строительный материал для Группы компаний: выбираем организационно-правовые формы 332
Налоговое бремя: оптимизация без рисков 343
Арбитражные суды подтверждают: при построении Группы компаний надо учитывать бизнес-процессы (по материалам судебной практики) 347
Осуществление бизнесом деятельности не по месту регистрации: риски резко возросли 354

Как обойтись без нотариуса на общем собрании: подсказываем! 357
Каждому ООО грозит штраф в 500 тыс. руб. за нарушение порядка собраний 362
Еще раз подробнее: ИП в Группе компаний - все юридические возможности 368
Лимит по выручке на УСН: так ли все ограничено? 374
Под микроскопом: преодолеваем недостатки большого уставного капитала 376
Заочные собрания участников: еще один способ избежать лишних глаз в жизни общества 379
Стоит ли «бросать» компанию, а также риски указания в ЕГРЮЛ недостоверных сведений о ней 382
Недостоверные сведения в ЕГРЮЛ. Как появляются и что с ними делать 387
Лайфхак taxCOACH®: как провести регистрацию в ИФНС с лицом (участником или руководителем) из «черного списка»? 394
Внутренние офшоры для упрощенцев или как получить максимальную выгоду от спецрежима 399
Патентная система налогообложения: повторяем особенности и разбираем новшества 406
Какую информацию нельзя найти в ЕГРЮЛ, но иногда хотелось бы... 411
Дополнительные права участников Общества как возможность отражения особенностей управления и взаимоотношений сособственников 417

ГЛАВА 5. ВНУТРЕННИЕ СВЯЗИ В ГРУППЕ КОМПАНИЙ

От теории к практике: описание договорных инструментов налоговой оптимизации и построения группы компаний 423
Нюансы, связанные с обособлением производства 428
Выстраиваем отношения с Производством на основе договора подряда 434
Агентский договор: просто о сложном 440
Управляющая компания для бизнеса: бонусы и риски 449
Договорные инструменты построения имущественной безопасности в группе компаний 464
О восстановлении НДС при передаче имущества в доверительное управление 472
Простое товарищество: базовые основы и дополнительные возможности для бизнеса 475
О порядке ведения учета при осуществлении деятельности в рамках договора простого товарищества 483
Зарплата в Простом товариществе 488
Непростые убытки в простом товариществе 493
Особенности уплаты НДС в Простом товариществе 498
Синхронизируем НДС и Простое товарищество: учет счетов-фактур в совместной деятельности 504
Налоговая проверка Простого товарищества: возможны ли преимущества? 509
«Что нам стоит дом построить»: простое товарищество для строительства здания 512
Простое товарищество как альтернатива агентской модели. Кейс из практики taxCOACH® 517
Нестандартные случаи использования договора совместной деятельности (простого товарищества) (кейсы из практики taxCOACH®) 521
Инвестиционное товарищество: налоговая оптимизация, скрытое владение и рефинансирование в группе компаний 526
Типовой Устав для ООО? Нет, спасибо! 536
Обособление интеллектуальной составляющей бизнеса в Группе компаний 550
Выплата роялти в группе компаний - кому и сколько 558
Рубрика «Вопрос-Ответ»: нюансы распределения прибыли в Производственном кооперативе. 570
Хозяйственное партнерство (примеры из практики taxCOACH) 574

Транспортные услуги в Группе компаний (примеры из практики taxCOACH®) 578
Заметки: старый добрый вексель 586
Рекламные расходы в Группе компаний: учитываем полностью! 593
Об использовании льгот на обязательное пенсионное страхование 597
Независимая гарантия: новый инструмент для Среднего бизнеса 606
Договор безвозмездного пользования имуществом в группе компаний 610
Участие Группы компаний в тендерах применимые договорные конструкции 613
ИП-Управляющий под прицелом: как не нарваться на претензии ФНС и ПФР? 617
По тонкому льду НДС: Разработка и передача ПО вызывает пристальный интерес налоговиков 623
Проценты по займу от учредителя: простить можно, но налог уплатить нужно 626

ГЛАВА 6. ФИНАНСИРОВАНИЕ В ГРУППЕ КОМПАНИЙ

Переток денег внутри группы компаний. Практические решения taxCOACH® 634
Тратим кредиты правильно: об учете процентов по кредиту в составе расходов 652
Вклад в имущество стал возвратным. Станет ли он альтернативой займу в группе компаний 656

ГЛАВА 7. ПАРТНЕРЫ В БИЗНЕСЕ. ВЛАДЕЛЬЧЕСКИЙ КОНТРОЛЬ

Отношения между соучредителями. Краткий гид по пресечению конфликтов в бизнесе. 662
АО как инструмент обеспечения прикрытого владения 666
Совет директоров в ООО: уникальный инструмент решения проблем собственников 670
«Теперь командовать парадом буду я»... Расширение компетенции Совета директоров 676
Корпоративный договор между собственниками: возможности и ограничения 680
Опцион на продажу доли в компании. Практические аспекты 693
Такой непростой договор залога долей (акций). Инструкция по применению. 698
Перекрестное владение в ООО: имущественная безопасность и владельческий контроль 710
Инвестиционное товарищество: налоговая оптимизация, скрытое владение и рефинансирование в группе компаний 714
Дополнительные права участников Общества как возможность отражения особенностей управления и взаимоотношений сособственников 724
Типовой Устав? Нет, спасибо! 727
Финансовая ответственность директора перед Обществом. Взыскание убытков за налоговые доначисления 739
Ликвидация через суд: новый способ разрешения конфликта между собственниками бизнеса 748
ЗАО как инструмент обеспечения скрытого владения бизнесом (компанией) 750
Исключение нерадивого участника из ООО: 754
основания и перспективы 754
Дисквалификация руководителя при банкротстве: 759
первый прецедент 759
Если вашему бизнесу нужны чужие деньги: базовый рецепт приготовления инвестиционного проекта 762
Включаем в совладельцы сотрудников - как не навредить себе? Кейс из практики taxCOACH 768
Брачный договор: инструкция к применению 771
Развод. Риски для бизнеса 776
Развод. Риски для бизнеса. 780

Часть 2. Как размыть долю бывшего супруга 780
Признание брачного договора недействительным по требованию одного из супругов 783
Знакомимся: наследственный фонд и его возможности 788
Наследование бизнеса. Возможности и ограничения. 794
Покупатель не расплатился за долю в ООО. Как же быть? 801
Стартап в законе! Как «упаковать» новый проект? 806
ООО или ИП для долевой собственности. Кейс из практики taxCOACH® 814
Кейс из практики taxCOACH: закрепляем договоренности Основателя бизнеса и стороннего инвестора 820
Кейс из практики taxCOACH: закрепляем интересы инвесторов и управленцев 825
Устранение миноритариев в ООО: как сделать и как предотвратить (практический кейс) 832
Кейс из практики taxCOACH: закрепляем договоренности собственников по выходу из бизнеса и его продаже третьим лицам 837

ГЛАВА 8. НЕМНОГО ОБ ОСОБЕННОСТЯХ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ИНОСТРАННЫХ ЮРИСДИКЦИЙ

Деофшоризация, КИК и обмен налоговой информацией: как жить в 2020-ом, если в кармане затерялась иностранная компания. Раскладываем по полочкам. 844
Анализ taxCOACH®: амнистия капиталов. Сообщать ли о своих активах за границей до 28 февраля 2019 г.? 854
Так ли страшен автоматический обмен сведений о зарубежных счетах как его изображают? Разбираемся в нюансах 867
«Деньги вперед»: безналоговый перевод активов из иностранных юрисдикций 874
Концепция фактического права на доход в практике международного налогового планирования 876
Суд против роялти как способа выплаты дохода от бизнеса за пределы России 886
За иностранного владельца товарного знака НДС в России платит российский лицензиат 890
О способах финансирования с участием иностранного капитала 893

ГЛАВА 9. ТРАНСФОРМАЦИЯ БИЗНЕСА: КАК ПОЛУЧИТЬ ИСКОМОЕ

От «чего» к «чему»: прокладываем путь. 906

Смена участника ООО: способы и процедуры 910
Реорганизационные процедуры и их комбинации. Ликвидация. 917
Безналоговая передача имущества в бизнесе: какой инструмент выбрать? 934
Налоговые последствия при присоединении дружественной компании 945
Вклады в имущество: свежий аналитический срез taxCOACH и особенности применения на практике 952
Налоговые последствия реализации имущества, полученного «безналоговым» способом 962
Выплата дивидендов имуществом: какие налоги платить? 965
Налоговики срывают маску: проблемы отчуждения имущества с помощью продажи доли в бизнесе 970
Передача права пользования в чистые активы: быть или не быть? 974
Обходим ловушки УСН: обособление имущества упрощенцем без переплаты налогов 976
Верховный суд поставил точку: передача имущества как отступного по договору займа облагается НДС981
Лайфхак taxCOACH®: как не платить налоги при продаже бизнеса с 5-летней историей? 984
Налоговые особенности при выходе участника из ООО 999

Вышел или нет? Что делать, если выход участника из ООО не отражен в ЕГРЮЛ 1007
Что делать с долей, принадлежащей Обществу? Варианты и налоговые последствия 1011

ГЛАВА 10. ИМУЩЕСТВЕННАЯ БЕЗОПАСНОСТЬ БИЗНЕСА:УГРОЗА БАНКРОТСТВА

Защита кредиторов при банкротстве: какие сделки легко развернуть на 180 градусов? 1020
Мерзавцев в бизнесе не больше, чем в других местах. И уж тем более это не повод новыми правилами о банкротстве убивать основы предпринимательства. 1024
Ты отвечаешь? Отвечаю! Полное руководство по субсидиарной и прочей ответственности собственников и руководителей бизнеса в 2020 году от экспертов Центра taxCOACH. 1028
Субсидиарная имущественная ответственность руководителей и учредителей должника (банкрота)1044
Не стоит стесняться признавать себя банкротом: об угрозе субсидиарной ответственности для директора компании 1054
Субсидиарная ответственность за долг перед бюджетом 1062
Может ли выплата дивидендов обернуться банкротством компании 1071
Закон о банкротстве физлиц: что нужно поменять собственникам бизнеса? 1075
Субсидиарная ответственность собственников бизнеса как основание для их личного банкротства 1080
Какие долги не спишут в банкротстве физического лица 1084
Оспаривание сделок при банкротстве физических лиц 1088
О взыскании налогов компании с собственника и руководителя 1092
Субсидиарная ответственность за брошенные ООО 1096
Номинальный руководитель организации. О (НЕ)возможности избежать субсидиарной ответственности1101
«Ограниченная» ответственность ИП: гражданская, административная и уголовная 1104
Особенности обращения взыскания на долю в ООО. Оценим риски и перспективы. 1108
4 условия, когда можно на 100% защитить активы вашего бизнеса. Даже от субсидиарной ответственности 1110
Как не стать жертвой процентов. Разбираем основания и порядок начисления процентов по ст. 317.1 и ст. 395 ГК РФ 1118
Сроки исковой давности при оспаривании сделок во время банкротства 1123

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 подготовленном нами таксБУКе «Практическое пособие по оптимизации Среднего бизнеса» мы расскажем Вам о некоторых значимых вещах, которые, мы уверены, 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. Мы с удовольствием делимся 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.

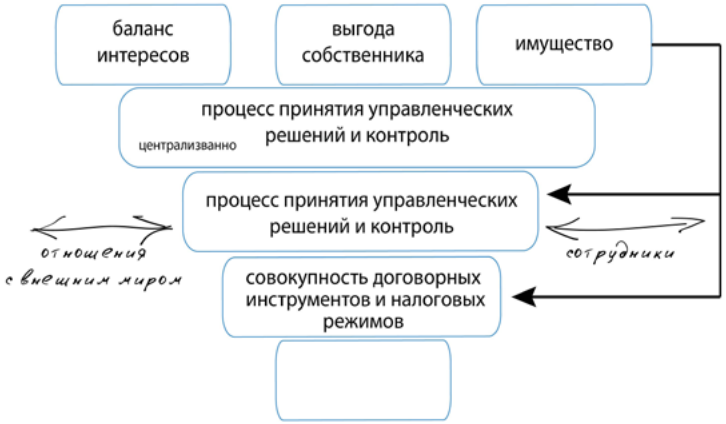
Два финальных компонента:

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?

Завершая эту тему, еще раз обращаем Ваше внимание. Построение системы налоговой, имущественной и управленческой безопасности бизнеса можно сравнить с возведением крепости. Конечно, любую крепость можно взять штурмом, но... От этого крепости не стали строить реже. Уместна здесь метафора с тремя одинаковыми авто на неохраняемой ночной парковке. Один автомобиль оборудован электронной «кричалкой» и механической блокировкой КПП, второй - только «кричалкой», а третий - ничем не оборудован. Разумеется, любое противоугонное средство можно нейтрализовать, но, тем не менее, догадаться о том, на какое авто в нашем примере будут покушаться, несложно.

Даже самую продуманную систему налоговой, имущественной и управленческой безопасности можно взломать. Наша задача сделать все, чтобы усилия и ресурсы, которые необходимо потратить на «взлом», были неадекватны достигнутой цели.

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.

Кейс Центра taxCOACH®

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 бренда, 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.

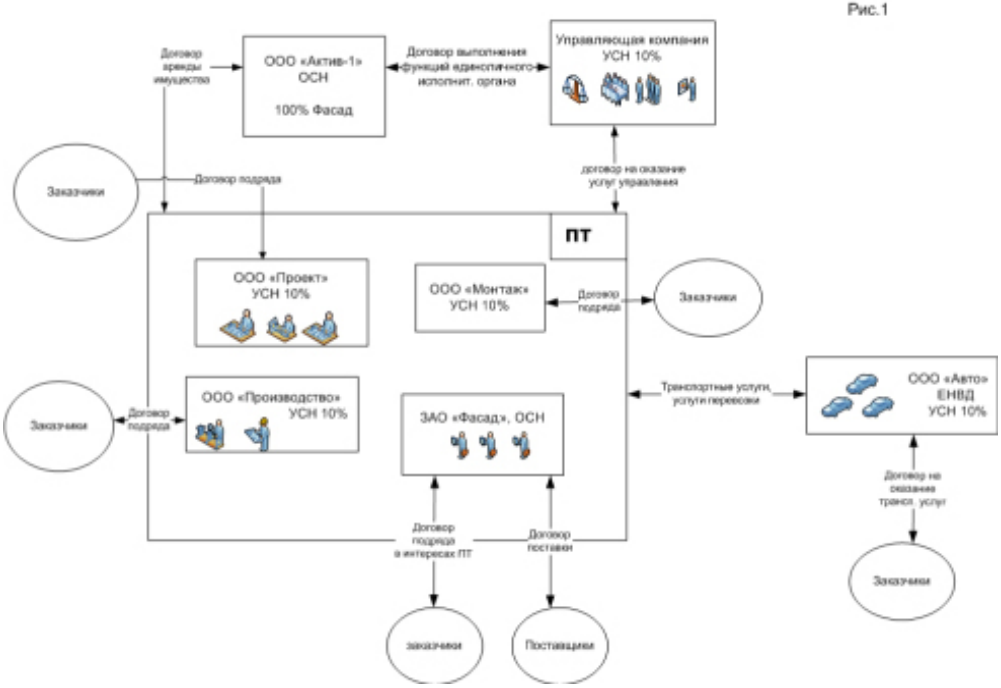
Административные инструменты (в смысле прямых указаний) в новоявленном небольшом холдинге уже не сработают, даже если вам по прежнему кажется это возможным. Яркий пример - анекдот про четверых обезьян, закрытых в клетке с бананами. Как только одна из них начинает тянуться к бананам - всех обливают ледяной 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



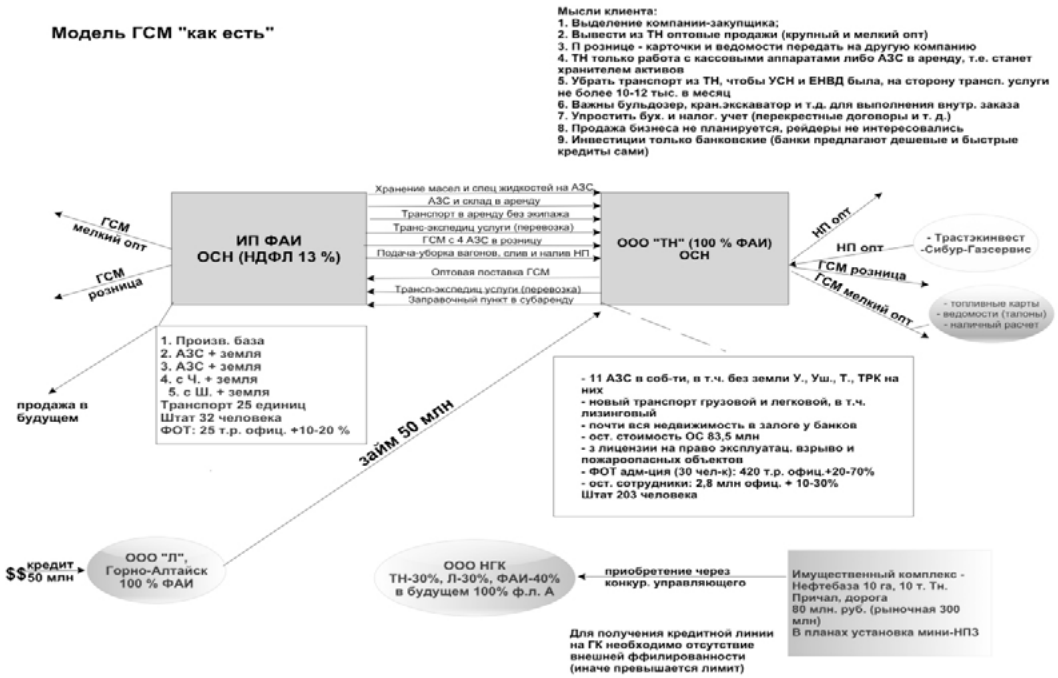
Налоговые органы всегда пытаются указывать на взаимозависимость компаний как на доказательство необоснованности полученной организацией налоговой выгоды. К счастью, арбитражные суды более объективны в этом вопросе. Так, ВАС РФ в одном из своих Определений указал, что «разграничение производственной и 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.

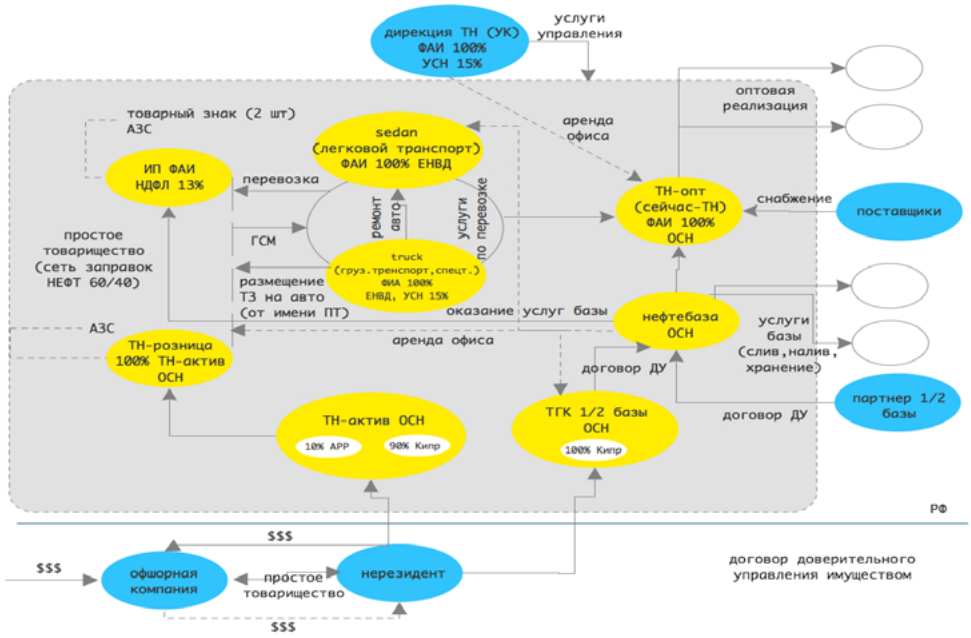
В качестве иллюстрации данного тезиса приведем организационную структуру бизнеса по продаже ГСМ «до» и «после» структурирования.

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.



В то же время собственник сохранил единоличный контроль над ключевыми направлениями бизнеса посредством создания управляющей компании (на предыдущем рисунке - дирекция ГСМ), назначения себя ее директором и последующей передачи управляющей компании функций единоличного исполнительного органа компаний ГСМ-опт и ГСМ-розница.

Управляющая компания в очень многих случаях является тем звеном, которое позволяет собственникам бизнеса определять степень свободы и личной ответственности наемных менеджеров высшего звена за принимаемые решения и достигнутый финансовый результат, а также регулировать уровень контроля за их деятельностью.

Выбор конструкции, опосредующей отношения управляющей компании и управляемого общества, также во многом зависит от степени готовности собственников делегировать управленцам полномочия по руководству той или иной компанией холдинга, а также степенью готовности самих управленцев принять на себя ответственность за последствия принятых решений.

Относительно недавно Государственной Думой принят Федеральный закон «О

Хозяйственном партнерстве» - новой организационно-правовой форме юридического лица. Главной особенностью Хозяйственного партнерства является возможность заключения собственниками компании всеобъемлющего соглашения об управлении этим партнерством. При этом допускается возможность заключения этого соглашения также работниками партнерства и его консультантами. Принятие этого закона позволит создать более эффективный механизм юридического закрепления участия ценных сотрудников в управлении компанией.

Так, например, договор передачи функций единоличного исполнительного органа предполагает, что фактический руководитель управляемого общества будет состоять в штате управляющей компании, определяющей стратегические направления деятельности управляемого общества, и выступать проводником и контролером при практическом воплощении решений собственников.

Напротив, договор на оказание услуг управления подразумевает, что директор управляемого общества будет полноценным руководителем, отвечающим за всю текущую хозяйственную деятельность и за ее результаты. Управляющая компания в данном случае выступает лишь контрагентом, предоставляющим «сервисные» услуги - правовое, бухгалтерское, маркетинговое сопровождение и т.п.

Очевидно, что в последнем случае степень личной заинтересованности наемного менеджера в финансовом результате, а значит и степень ответственности, значительно выше той, которая имеет место при заключении договора на выполнение функций единоличного исполнительного органа.

Мотивированность управленца на результат станет еще выше, если использовать такой распространенный на Западе (но пока не прижившийся в России) метод поощрения, как передача части акций (долей) в собственность наиболее эффективных сотрудников. Однако и к возможности мотивировать менеджмент за счет передачи ему в собственность части акций (долей) в бизнесе нужно подходить очень осмотрительность: далеко не для любого бизнеса и не для любой ситуации этот вариант подходит!

Решая вопросы управленческой безопасности, мы неоднократно разрабатывали модели организации бизнеса с включением наиболее эффективных сотрудников в составы участников (акционеров) юридических лиц. При этом основными вопросами, о решении которых всегда необходимо помнить при самостоятельном построении таких моделей, являются: достаточно большой объем прав у миноритарных акционеров по российскому праву (что может привести к кор-

поративному шантажу) и возможные сложности в принятии управленческих решений при наличии большого числа участников (акционеров). Разработка уникальных положений Устава юридического лица, использование института Дополнительных обязанностей участников ООО, подготовка Договора об осуществлении прав участников Общества (Корпоративного договора) и заключение Акционерных соглашений в рамках иностранной компании безболезненно снимают эти вопросы еще на стадии заложения фундамента будущей Группы 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 соб-

ственного 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 3-5 млн. рублей в 2016 году на компанию).

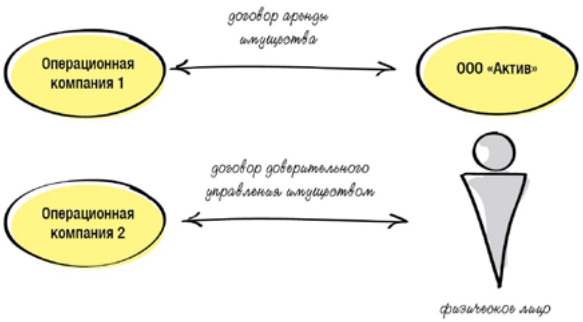
Если принять во внимание еще и то, что в России полностью легальных бизнесов не существует и все без исключения налогоплательщики применяют те или

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 (см. подробнее - Хранитель активов: имущественный базис бизнеса). 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 и собственник бизнеса - физическое лицо - рискует своим имуществом:
Закон «О банкротстве физлиц»: что нужно поменять собственникам бизнеса?
Привлечение к ответственности контролирующих лиц: чем банкротство компании грозит реальным бенефициарам?
И это не все вопросы, возникающие в связи с распределением имущества в бизнесе. 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:

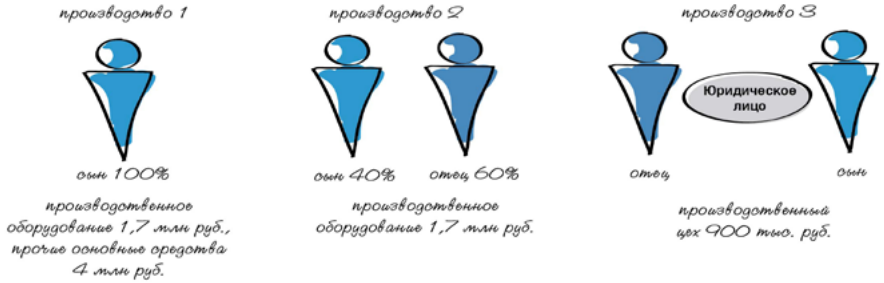


В результате, даже захватив операционную компанию, рейдеры не получат контроля над активами, тогда как бизнесмен сможет беспрепятственно продолжить свою деятельность, но уже от имени нового субъекта.

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.

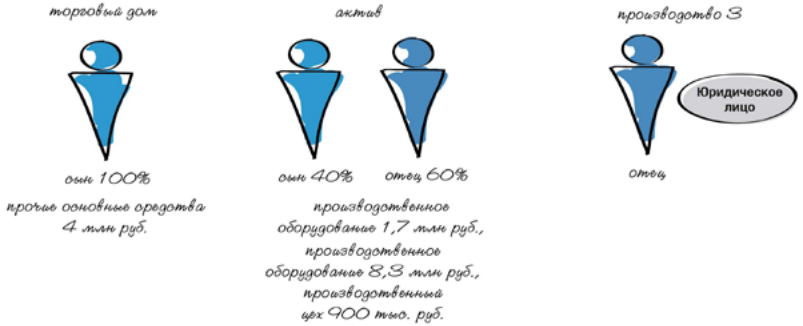
Выводя активы с помощью реорганизационных процедур, следует помнить о «принципе справедливого распределения активов и обязанностей». Так, нарушение этого принципа при выделении компаний - «хранителей активов» не позволило должнику избежать претензий кредитора на 24 млн. рублей. Суд привлек к солидарной 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
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 соот-

ветствии 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...

Кроме того, с октября 2015 года вступил в силу закон «О банкротстве физлиц», который существенно осложнит жизнь собственников бизнеса и налагает на них дополнительные серьезные риски в плане владения имущественным комплексом бизнеса (а также долями и акциями в других компаниях, интеллектуальной собственностью и т.д.). Подробнее - Закон о банкротстве физлиц: что нужно поменять собственникам бизнеса?

Риски принадлежности имущественного комплекса юрлицу

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 «не-

учтенных» 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 [Росфинмониторинг] 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 2016 году, по мнению главы Сбербанка Германа Грефа, будут «закрыты» не менее, чем 10% российских банков (2015 год поставил по отзыву лицензий антирекорд). 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.

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.
Напомним также о соглашениях Минфина с офшорами об обмене информацией.

Упомянем также Федеральный Закон «О контрактной системе», вступивший 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.

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 потерять его целиком или в значительной части

Многие теперь строят планы как сберечь. Некоторые - даже как приумножить. Но я и не предполагал, что у кого-то есть план бизнес потерять. Теперь склады-

вается такое ощущение. Но обо всем по порядку.

Последние годы были «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, 2014 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 нововведений уже «отдалившегося» 2013 года, которые неприметно заработали именно в 2014-ом и в 2015-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 Как законно оптимизировать НДС и жить без обнала? Всероссийский лохотрон 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.

Давайте соберем все в единую картину:

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 2016 год - раскрутку оптимизационных схем по налогу на прибыль.Наблюдение второе: в среднем бизнесе численность работающих довольна высока. Внимание к уплате НДФЛ со стороны комиссий по ле-

гализации налоговой базы к вам обеспечено. От этого налога зависит и каждый муниципалитет.

Собственно НДС. Точнее «НДС 2015» (плавно перетекший в проблему «НДС 2016»).

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 стекаются в единую базу данных «Big data».

Обработкой информации из системы занимается специально созданное подразделение ФНС - «Межрегиональная инспекция по камеральному контролю». Именно этот орган анализирует и выявляет противоречия в декларациях, а затем сообщает территориальным налоговым органам о выявленных проблемах для дальнейшей проверки «на месте».

Ожидаемый эффект налоговый орган получит не сразу. Поэтому не удивляйтесь, что 12 января 2015 года (с момента начала работы АСК НДС-2) небо не упало на землю. Обналичники шепчут: все останется как прежде. Не верьте. 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 2015 года стали 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 5 лет 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» трогают 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, 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», вступивший в силу с 1 октября 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», вступившие в силу 29 января 2015 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.

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 с 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 одновре-

менно инструменты обеспечения владельческого контроля. Ведь избыточно раздробленный, а потом искусственно сочлененный, с сроченным 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, минимизации 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?».

И вопросы, казалось бы далекие. «А что заставило Каменщика раскрыть свое участие в «Домодедово»? (прим. посмотрите ради любопытства сколько поисковых запросов «реальный собственник домодедово»). А недавний арест активов компании после это совпадение? (прим. если упрощенно - он теперь открыто владеет активами через кипрскую компанию, а раньше - через офшорную). А если бы не раскрылся - смогли бы арестовать?»

А есть страхи. Очень приземленные. Ваши страхи. А если не страхи, то неуверенность...ни в чем.

Неуверенность, болезненно угнетающая самолюбие и разум. И касается это почти каждого, кто что-то смог, чем-то приличным владеет и чего-то еще хочет, поскольку страх потерять бизнес и то, что у тебя есть отнимает даже больше сил, чем собственно работа.

И это вместо того, чтобы просто гордится тем, что ты заработал, создал, создашь, передашь по наследству. Скотское положение у бизнесмена нынче, надо признать. И 80% клиентских запросов исходят из этого же...»Спрячьте!», говорят...

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 уменьше-

ния 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:

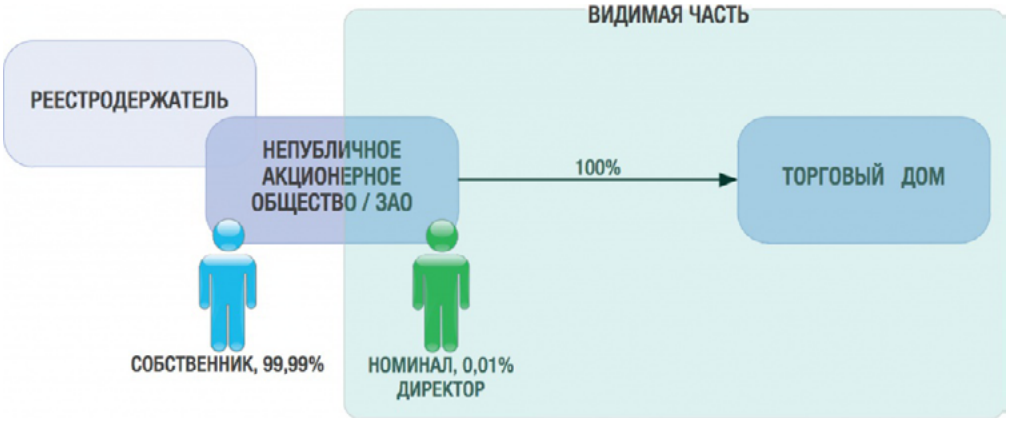
Юридические лица обязаны располагать информацией о своих бенефициарных владельцах и принимать обоснованные и доступные в сложившихся обстоятельствах меры по установлению в отношении своих бенефициарных владельцев сведений…
Что конкретно с этим делать и надо ли делать что-то, мы проинформируем вас ближе 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 рее-

стре;

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.

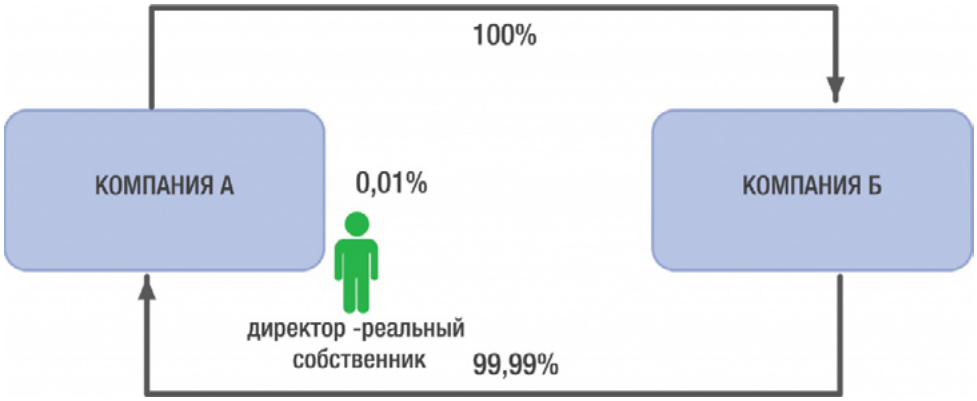
Плюсы: решает большинство типичных ситуаций со скрытым владением

Минусы: неприемлемо для применения «упрощенки».

О чем еще надо подумать?

о наследниках - перекрестное владение не наследуется;

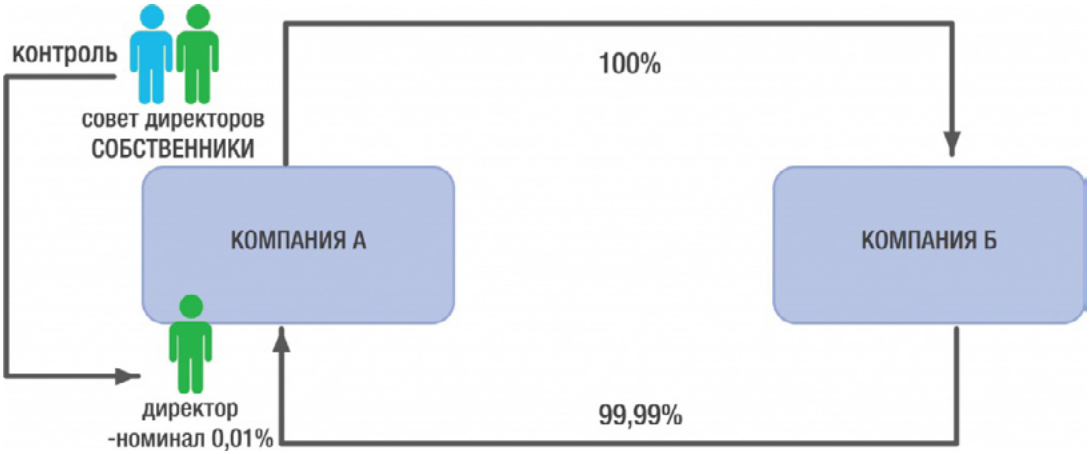
об источниках выплат для собственников - дивиденды невозможны, источник должен быть в другом месте группы компаний.



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)



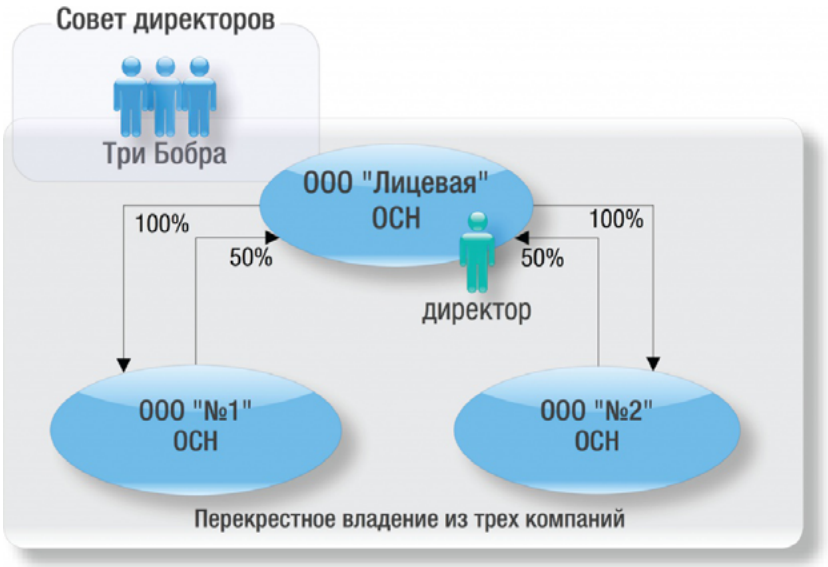
Усложненная модель: Собственники в Совете директоров

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.

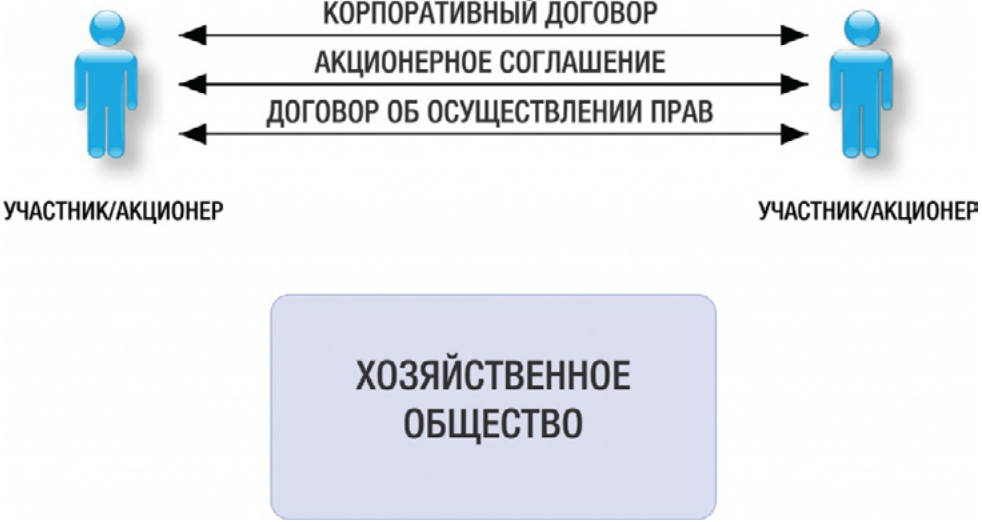
Минусы:

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.

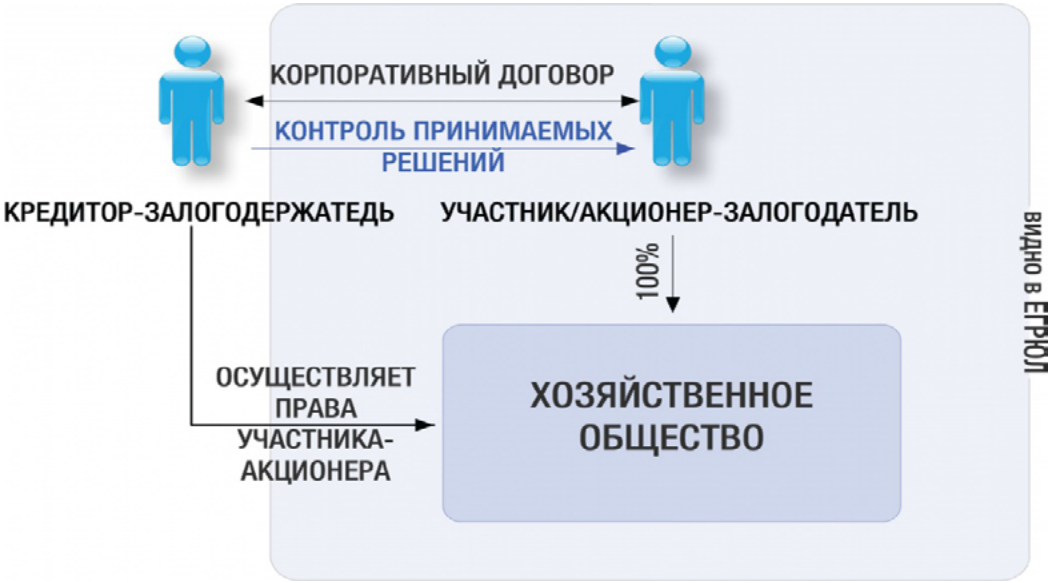
Порядок разрешения «тупиковых ситуаций»;
Когда собственники бизнеса не могут между собой договориться, это чревато. В ситуации распределения долей 50%-50% арбитражный суд даже откажет в защите. Пока мы дружим, есть возможность закрепить специальные антиконфликтные процедуры: установить непропорциональное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

альным 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.

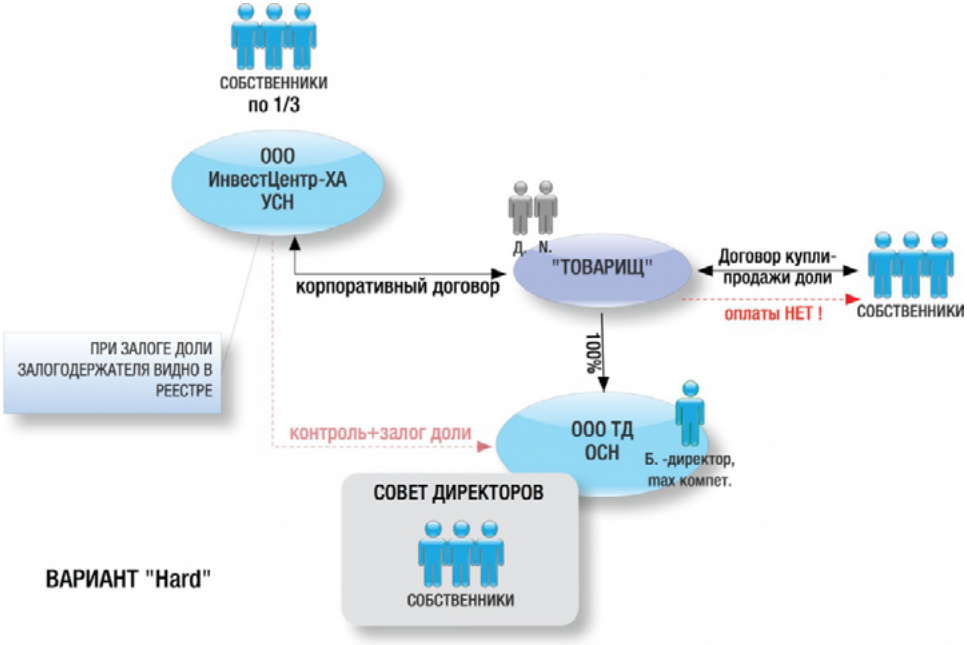
Не забывайте также, что корпоративный договор НЕ МОЖЕТ заменять УСТАВ. А также о том, что условия корпоративного договора (в зависимости от наполнения) в некоторых случаях необходимо раскрывать, поэтому его использование в целях реализации скрытого владения - это одна история, а в его обычном значении - 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, действую-

щую 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, 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.

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 соот-

ветствии 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 иму-

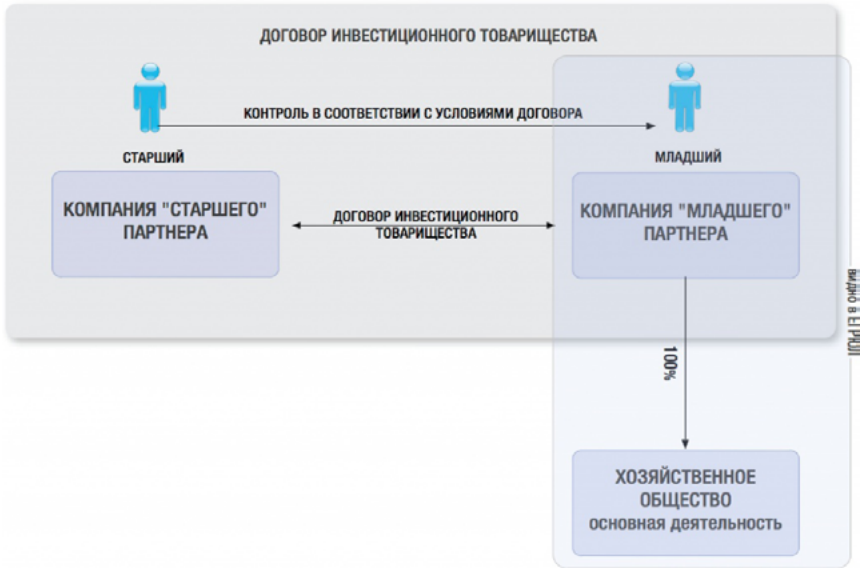
ществом предусмотрено законом.

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.

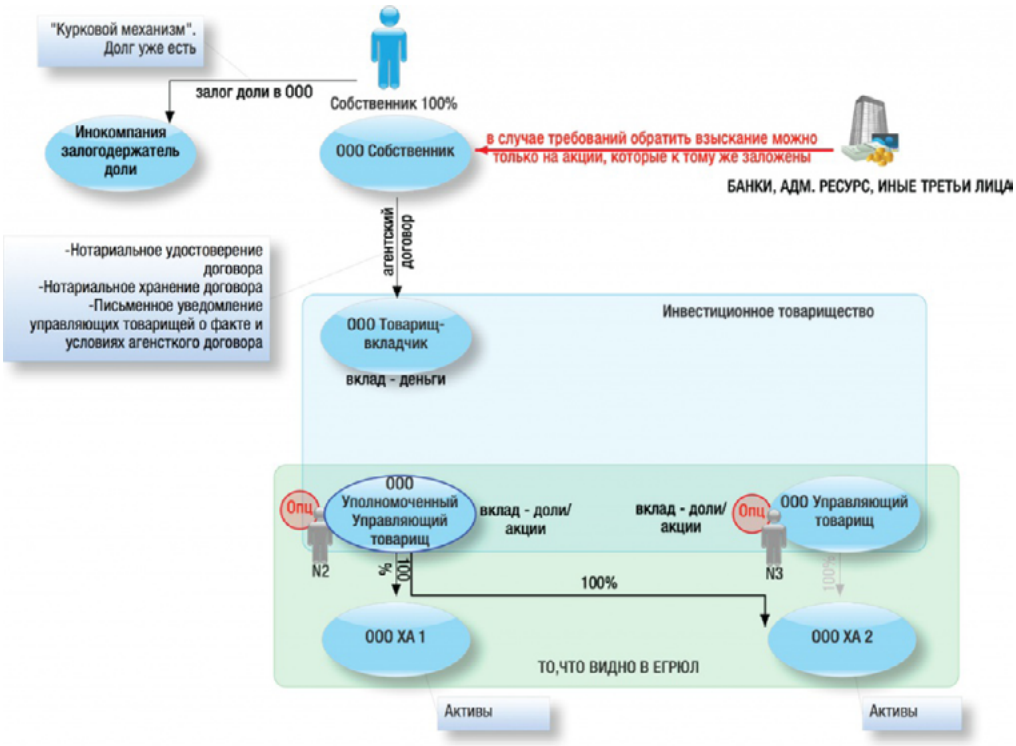
Иными словами оправданность этого непростого инструмента обеспечивается и одновременным решением вопросов скрытого владения, и регулированием отношений между партнерами. Хотя в нашей практике есть кейсы, где этот инструмент честно отрабатывает и на единственного собственника.



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 на-

столько 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.

Упрощение структуры бизнеса: 5 причин укрупнения группы компаний и 6 причин этого не делать

Структурирование бизнеса обычно ассоциируется с увеличением количества компаний в группе. Поводов к этому много. Решений, позволяющих обособить те или иные функции в отдельные субъекты - еще больше. Но сегодня мы будем не дробить, а укрупнять бизнес. Упрощать структуру компании.

Как показала практика, мотивов уменьшить количество компаний в группе не меньше, чем его умножить. Особенно на фоне налогового контроля, активно противодействующего искусственному дроблению бизнеса. С налоговых побуждений упрощения юридической структуры компаний мы и начнем.

1. Больше нет необходимости в множестве лицевых компаний
Например, в оптовом бизнесе работает несколько Торговых домов, обороты каждого из которых не превышали 2 млрд.руб., чтобы не попасть на отдельный учет в качестве крупнейшего налогоплательщика.

С 2018 года критерии для признания налогоплательщиков крупнейшими изменили, подняв порог выручки до 10 млрд.руб., поэтому для части компаний среднего бизнеса прежнее ограничение перестало быть актуальным.

Кроме того, некорректное встраивание в бизнес нескольких сбытовых компаний часто приводит к задваиванию выручки, внутренним перепродажам, манипуляциям с налогами текущего периода (где - сколько заплатить), зависшим задолженностям, перекрестному трудоустройству сотрудников.

Упрощение структуры бизнеса кажется собственнику и финансовому директору очевидной задачей.

2. В текущих масштабах деятельности бизнес укладывается в лимиты для специальных налоговых режимов по одной компании
Пример.
Компания занимается продажей товаров физическим лицам, НДС не нужен, а, значит, в приоритете применение упрощенного режима налогообложения.

Сначала была создана одна компания, потом другая. Ведь при УСН лимит по выручке строго ограничен… Однако, когда компании создавались, этот лимит был 20 млн., потом 60, потом 79. А сейчас - 150. Да еще на фоне кризиса бизнес сбавил обороты. И уже достаточно одного юридического лица, однако исторически поддерживаются несколько компаний. Давайте разукрупнять.

Еще пример.
Несколько лет назад было принято решение оформить производственную базу в собственность «Хранителя активов», применяющего УСН. Среди прочего, по замыслу предпринимателя, это могло помочь избежать налога на имущество. Однако пресловутые лимиты по УСН касаются и стоимости основных средств тоже. Сейчас это 150 млн.руб., а до 2017 года - 100 млн. Поэтому создан был не один «Хранитель активов», а четыре. И так существует по сей день, хотя имущество постоянно амортизируется.

Иными словами: и лимиты подняли, и остаточная стоимость имущества уже близка к нулю. И четыре компании становятся лишними, не взирая на то, что рисков обвинения в искусственном дроблении нет. Упрощение структуры владения активами как будто напрашивается само собой.

3. Или наоборот: бизнес рос в бытность налоговой вседозволенности и старался вмещаться в лимиты для специальных налоговых режимов

Одна компания, вторая, третья… До 10 все было нормально. На двадцатой компании собственник понял, что теряет ощущение контроля над бизнесом. Владелец хочет иметь возможность окинуть взглядом свою «империю». И желательно со всеми принципиальными особенностями: точки образования прибыли, соотношение активов и кредиторской задолженности перед банками и поставщиками, перспективами роста и т.д.

Хочет, но не может. А тут еще банки с постоянным требованием представлять консолидированную отчетность для согласования кредита. Следом - налоговые органы, твердящие про «дробление». «Давай упрощать структуру моего бизнеса» - вот что услышит от собственника главный бухгалтер или финансовый директор.

4. Законодательные изменения, ограничения по применяемой системе налогообложения для конкретных видов деятельности
Из последнего: законопроект о запрете ЕНВД для организаций, занимающихся продажей товаров, подлежащих обязательной маркировке, например, одежды и обуви.Законопроект № 720839-7 Если он будет принят, то огромное количество представителей средних торговых компаний будут вынуждены укрупнять свой бизнес.

5. Хочу работать, платить налоги и спать спокойно
В любом случае, только собственник бизнеса может принять окончательное решение об оболочке бизнеса, ориентируясь на:

интуицию;

оценку текущей ситуации и перспектив развития;

наличие / отсутствие иных бизнесов, трансляцию рисков на которые хотелось бы минимизировать;

желаемую величину извлекаемой прибыли.

Учитывая существенно возросшее количество обращений по подобным вопросам, от себя добавим - «тормозните, не торопитесь». Ведь при проектировании структуры группы компаний в ее текущем виде принимались во внимание сразу несколько факторов. И если один из них утратил актуальность, надо проверить остальные. И часто они не связаны с налоговой оптимизацией:

1. Безопасность бизнеса

Угроза рейдерского захвата не является на сегодняшний день чем-то эфемерным. Напротив, во многих отраслях идет консолидация с недружественным поглощением. Небольшие компании или разоряются под прессингом, или, при разумности собственника, сливаются с крупными игроками. Не скажем, что все случаи - это результат исключительно внешнего воздействия, есть немало примеров и неграмотного ведения бизнеса. И тем не менее, случаи, когда «поступает предложение, от которого невозможно отказаться», набирают обороты.

Чем крупнее компания, тем она интереснее для недружественного поглощения.

А чем сложнее и запутаннее структура бизнеса, тем сложнее получить информацию об истинной рентабельности. Сложнее найти конец веревки корпоративного клубка. И блокировать деятельность в один шаг уже невозможно.

2. Диверсификация рисков

Предъявление необоснованных гражданско-правовых требований, шквал проверочных мероприятий редко настигает все компании группы сразу.

Например, проверка пожарной безопасности «Хранителя активов» не грозит блокировкой счета «Торговому дому», а долг перед поставщиком у Закупочного звена не грозит автоматически сбытовой компании.

3. Возможность закрепления зон ответственности за конкретными руководителями в рамках группы компаний

Наличие персональной ответственности имеет огромное значение. Поверьте, мы это видели не один десяток раз. Руководитель логистической компании и руководитель логистического подразделения - это совсем не одно и то же.

Нередко мы слышим: директор вот этой компании отвечает на самом деле только за продажи, но не касается производственного процесса. Как же он может за него отвечать? Не может. Именно поэтому создание группы компаний по функциональному признаку остается актуальным.

4. Условия получения контрактов преимущественно через тендеры, участие в гос.контрактах

В этом случае репутация компании, опыт выполнения аналогичных проектов имеет очень важное значение. С другой стороны, в «реестр недобросовестных поставщиков» можно попасть элементарно случайно или по независящим обстоятельствам, в которых никто разбираться не будет. Как тут не создать допол-

нительный аэродром?

5. Наличие разных партнеров

Например, для развития бизнеса в перспективном регионе привлечен новый партнер, который не имеет права на долю прибыли с других регионов.

6. Прошлая история бизнеса

Предположим, вы внимательно изучили «Гид по обвинениям в искусственном дроблении бизнеса». И нашли у себя 12 признаков из 20. Даже если вами принято решение с 1 января условного нового года начать бизнес с чистого листа, отказавшись от N-го количества компаний на УСН и ЕНВД, остается прошлая история. И налоговый орган радуется дважды: и на будущее «объединенная» компания претендует на звание налогоплательщика, контролируемого в первую очередь, и за прошлые периоды можно претензии предъявить. Ведь самим фактом объединения бизнес и подтвердил, что ранее использовал схемы «искусственного дробления».

В связи с этим даже в деле укрупнения бизнеса не обойтись без тщательного прощупывания последовательности шагов, проработки деловой цели с учетом фактических обстоятельств и особенностей операционной деятельности. И, конечно, не стоит забывать про применение безналоговых инструментов передачи активов, чтобы не платить налоги, складывая все в одну корзину.

ГЛАВА 2

КОНТЕКСТ И УРОВНИ НАЛОГОВОЙ БЕЗОПАСНОСТИ

Новые правила проведения налоговых проверок: деловая цель и необоснованная налоговая выгода глазами Налогового кодекса и ФНС. Апгрейд на ноябрь 2017 года

Слова «деловая цель», «необоснованная налоговая выгода», «должная осмотрительность», «добросовестность» настолько плотно вошли в жизнь обычного российского предпринимателя, что, пожалуй, он не хуже любого налогового инспектора объяснит их смысл.

Почти ни один акт налоговой проверки, ни одно решение суда не обходится без упоминания той самой необоснованной налоговой выгоды, которая повлекла ущерб для бюджета. А введено это понятие было уже более 10 лет назад - Постановлением Высшего Арбитражного Суда №53 от 12.10.2006 года. Высший Арбитражный Суд с тех пор канул в лету, слившись с Верховным Судом, а выработанная им концепция - жива. Еще пока жива...

Но, то ли несолидно ссылаться на судебное постановление (ведь у нас не Англия с ее прецедентным правом), то ли устарели размытые понятия о добросовестности, решено - быть соответствующим положениям в Налоговом кодексе РФ. 18 июля 2017 года выверенные поправки в кодекс были подписаны Президентом. Родилась новая статья 54.1. Новые правила применяются к проверкам, назначенным после 19 августа 2017 года.

ФНС России уже выпустила два разъяснения о том, как трактовать новую статью НК РФ:

- Письмо ФНС России от 16.08.2017 г. N СА-4-7/16152@;
- Письмо ФНС России от 31.10.2017 г. N ЕД-4-9/22123@

Общий смысл разъяснений сводится к следующему: «Забудьте все, что было до этого». Ст.54.1 являет собой новый подход к проблеме занижения налоговой базы, в связи с чем налоговым инспекторам строго указано не использовать ставшие привычными понятия, а руководствоваться формулировками из Закона.

Итак,
во-первых, вместо презумпции добросовестности налогоплательщика и презумпции достоверности сведений в бухгалтерской и налоговой отчетности, закон констатирует (п.1 ст. 54.1 НК РФ):

Видео по теме



Налоговые проверки. Банковский и полицейский контроль

«Не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни, об объектах налогообложения» в налоговом и/или бухгалтерском учете.

Под «искажением» ФНС понимает, внимание (!), умышленные действия налогоплательщика, например:
создание схемы «дробления бизнеса»;
искусственное создание условий по использованию пониженных ставок налога, налоговых льгот;
неправомерное применение норм международных соглашений об избежании двойного налогообложения;
нереальность сделки.

Акцент на умысле не случаен. Ст.122 НК РФ рассматривает умышленную форму вины как отягчающее обстоятельство. В результате, штраф вместо распространенных сейчас 20% от суммы неуплаченного налога может вырасти до 40 %.
В кодексе не используется столь привычное понятие «налоговая выгода». Однако, говоря о недопустимости искажения сведений для уменьшения налоговой базы и/или суммы налога, законодатель и имеет в виду то, что раньше считалось необоснованной налоговой выгодой.

Во-вторых, если все сведения в отчетности учтены верно, следующим тестом для налогоплательщика будет проверка соблюдения одновременно двух условий по имевшим место сделкам (операциям) (п.2 ст.54.1):

- снижение размера налоговых обязательств не является единственной целью сделки;
- обязательство по сделке исполнено именно тем лицом, которое заявлено стороной договора, либо лицом, к которому обязательство перешло по закону или договору (например, по договору цессии, в порядке правопреемства и т.п.).

Что-то до боли знакомое, не так ли?

Первое условие - не что иное как «деловая цель» сделки, которая не должна быть связана исключительно с уменьшением налоговых обязательств. В основе сделки, как поясняет ФНС, должна быть разумная хозяйственная цель, обоснованная с точки зрения предпринимательского риска.

Иногда приходится слышать такой ответ на вопрос о целесообразности созда-

Видео по теме



Налоговые проверки. Стратегия и тактика проведения

ния двух сбытовых компаний, применяющих УСН: «Если все обороты будут в одной компании, она не сможет из-за оборотов применять УСН, и бизнес станет невыгодным, поскольку нашим клиентам не нужен НДС». Это пример чистосердечного признания - иной цели, нежели соблюдение условий применения специального налогового режима, у предпринимателя нет.

Если же речь идет о территориально обособленных отделах продаж, различных целевых категориях клиентов, разных управленческих командах да еще и соревнующихся между собой в результативности, то эффект от применения пониженной ставки налога становится уже не первостепенным.

Второе условие говорит, что сделка должна быть исполнена именно тем лицом, которое указано в документах. Или иным, к которому обязательство исполнить сделку перешло по закону или договору. То есть не неким, неустановленным третьим лицом и не самим налогоплательщиком.

На сегодняшний день очевидно, что ФНС намерено переломить сложившуюся в интересах налогоплательщика тенденцию «установления действительного размера налоговой выгоды», когда речь идет о налоге на прибыль. Напомним, еще в 2012 году Высший Арбитражный Суд постановил:

...реальный размер предполагаемой налоговой выгоды и понесенных налогоплательщиком затрат при исчислении налога на прибыль подлежит определению исходя из рыночных цен, применяемых по аналогичных сделкам.
Иной правовой подход влечет искажение реального размера налоговых обязательств по налогу на прибыль...
Постановление Президиума ВАС РФ № А71-13079/2010-А17 от 03.07.2012

Это привело к тому, что налоговый орган перестал оспаривать учет налогоплательщиком затрат, когда не мог доказать завышение себестоимости. Например, сырье и материалы приобретены у контрагента, обладающего признаками анонимности, неисполняющим к тому же налоговых обязательств (речь о случая, когда ТМЦ «прогоняются» через подставного поставщика с дополнительной наценкой). В то же время достоверно и то, что речь о реальном товаре: дом построен - значит кирпичи были; пищевая продукция выпущена и проверить ее состав возможно только после проведения дорогостоящей экспертизы - затраты на мясо, муку, прочие ингредиенты принимаются и т.п. Подчеркнем, что речь шла только о налоге на прибыль, однако хотя бы в этой части налогоплательщик мог быть спокоен.

ФНС неоднократно и четко выразил свою позицию - новая статья 54.1 НК РФ не дает оснований для использования «расчетного метода» определения налоговых обязательств. Если будет доказано, что контрагент не исполнял сделку, то в расходах по прибыли и вычетах по НДС будет отказано в полном объеме. Можно ожидать, что при новых налоговых проверках доказыванию исполнения или неисполнения сделки конкретным контрагентом будет уделяться особое внимание. ФНС напоминает нижестоящим органам, что для этого могут быть использованы:

- опрос сотрудников налогоплательщика и иных лиц, которые могут обладать какой-либо информацией;
- осмотры территорий;
- сопоставление объемов поставляемого товара размеру склада;
- инвентаризация имущества;
- выявление «непроблемных» контрагентов, оказывающих подобные услуги, и их опрос;
- анализ документов о допуске на территорию;
- детальный анализ самого процесса принятия решения о сделке (как оценивалась коммерческая привлекательность сделки, как оценивалась деловая репутация, платежеспособность, риск неисполнения обязательств, наличие у контрагента необходимых ресурсов и так далее).

Причем в отношении последнего пункта инспектор с вас будет требовать письменных объяснений.

Все эти мероприятия не являются новыми и известны налогоплательщикам и налоговым консультантам. Однако в последнее время инспекторы все больше стали уходить в сторону формального подхода, ограничиваясь констатацией несовершенства первичной документации (подделка подписи на счетах-фактурах и накладных, «отказные» показания директора-номинала). НК РФ и ФНС возвращают инспекторов к необходимости исследования сути хозяйственных взаимоотношений.

Если контрагент, указанный в первичных документах, не исполнял обязательство по сделке, значит налогоплательщиком использовался формальный документооборот, что недопустимо. Дополнительными свидетельствами этого могут стать:

- факты обналичивания, использования денежных средств на нужды учредителей или должностных лиц учредителей (хрестоматийные «примеры» - это

оплата авиабилетов, погашение персональных кредитов, туристические поездки и пр.);
- совпадение IP-адресов налогоплательщика и контрагента.

Интересно, что ФНС уже не в первый раз обращает внимание на анализ финансовых потоков, выявление «центров прибыли». В этой связи рекомендовано выявлять конечного получателя денежных средств, перечисленных проблемного контрагенту: нередко им оказывается сам налогоплательщик (различные круговые схемы движения денежных средств), его взаимозависимые лица.

Если же несоблюдение указанных выше условий не будет установлено, налогоплательщик выйдет победителем из налогового спора.
Чтобы это было сделать проще, чем кажется, в законе предусмотрены обстоятельства, которые сами по себе не могут подтвердить неправоту налогоплательщика (п.3 ст.54.1 НК РФ):

1) подписание первичных документов неустановленным или неуполномоченным лицом.

Аналогичный подход был отражен и в письме ФНС России от 23.03.2017 г. № ЕД-5-9-547, в котором упоминалось о назревшей проблеме осуществления налоговыми органами формального сбора доказательств для целей подтверждения получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. Очень часто налоговые органы не оспаривают реальность осуществления операций с контрагентами, а просто ограничиваются доводами о недостоверности первичных документов, основываясь на допросах руководителей контрагентов, заявлявших о непричастности к деятельности компаний, и почерковедческих экспертиз. В связи с этим ФНС России заявила, что факт отрицания допрашиваемыми лицами подписания документов от имени контрагентов или наличия у них полномочий руководителя не является безусловным и достаточным основанием для вывода о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

2) нарушение контрагентом налогоплательщика налогового законодательства.

Если документы составлены поставщиком идеально, товар поставлен (услуги оказаны), причем сомнений в их необходимости для реальной экономической деятельности не было, но внезапно оказалось, что контрагент перестал уплачивать налоги, проверяемый налогоплательщик не может нести за это ответ-

ственность. Несомненно, закрепление этого правила в законе будет на пользу налогоплательщикам;

3) возможность получения налогоплательщиком того же результата экономической деятельности при совершении иных не запрещенных законодательством сделок (операций).

Также давно устоявшееся правило о том, что предпринимательская деятельность осуществляется на свой риск, а задним числом указывать, что сделка оказалась экономически нецелесообразна или был иной, более эффективный способ ведения хозяйственной деятельности, налоговый инспектор не вправе. Выяснение вопроса о том, насколько правильно рядовой налогоплательщик определил налоговую базу в соответствии с изложенными правилами, будет осуществляться в ходе обычных выездных и камеральных налоговых проверок.

Иными словами, налоговый орган, как и прежде, должен доказать обстоятельства, на которые ссылается он, а налогоплательщику будет предоставлен шанс опровергнуть доводы. Ни о каком одностороннем вменении нарушения или о создании отдельной проверочной процедуры речь не идет.

Важно понимать, что во всей полноте норма ст.54.1 применяется только к проверкам, назначенным после 19 августа 2017 года. ФНС напомнила об этом нижестоящим инспекциям в письме от 05.10.2017 № СА-4-7/20116, запретив ссылаться на новую норму при оформлении актов, решений по результатам «старых» проверок, в ходе судебных разбирательств по ним.

Итого. К сожалению, по новым налоговым проверкам не стоит надеяться на лояльное отношение к налогу на прибыль. Концепция определения «действительного размера налоговых обязательств» больше не действует.
Горечь от этого смягчает закрепленный на уровне НК РФ запрет формального подхода к проверкам.

Ключевым на пути отстаивания налогоплательщиком своей правоты остается понятие «деловая цель», несмотря на его отсутствие в законе. При наличии деловой цели, подтвержденной целесообразности заключенных сделок и их реальном исполнении, полученный налоговый эффект будет лишь побочным продуктом, а доначисления налогов станут несостоятельными, несмотря на несовершенство первичных документов или неисполнение контрагентом своих публичных обязательств.

Все оттенки взаимозависимости. Мифы, реальность и влияние на налоговую безопасность

Не так давно мы рассуждали о роли фактора взаимозависимости в делах об искусственном дроблении бизнеса на основе анализ 300 арбитражных дел. https://www.taxcoach.ru/taxbook/droblenie_biznesa Экономически обоснованная деловая цель и модель сотрудничества, подтверждение самостоятельности каждой компании не позволят придать одному лишь фактору взаимозависимости негативный окрас. Тем не менее, мы оставили за рамками внимания иные аспекты, на которые влияет взаимозависимость. Самое время к ним вернуться.

Наличие среди контрагентов налогоплательщика взаимозависимых компаний- Для придания лаконизма нашим рассуждениям под «компаниями» мы понимает также ИП, то есть любых контрагентов неизменно привлекает внимание налоговых инспекторов.

В связи с этим справедливо мнение о том, что к подобным сделкам следует относится с особым трепетом, просчитывая на шаг вперед возможные вопросы налоговых органов.

Предлагаем вернуться к истокам вопроса и разобраться:

в каких случаях контрагенты будут признаны взаимозависимыми лицами

как это влияет на вероятность претензий со стороны налоговых органов

что следует учесть, предвидя интерес проверяющих.

Дело в том, что условия сделок между взаимозависимыми лицами МОГУТ отличаться от условий, на которых договорились бы независимые участники. Следом возникает и налоговый аспект: занижение выручки у одного, завышение расходов у другого, банкротство третьего из-за невыгодных условий сотрудничества и т.д. Если добавить к этому разные режимы налогообложения, разные регионы регистрации компаний, интерес налоговых органов понятен.

Взаимозависимость контрагентов «включает» сразу несколько механизмов для поиска «несправедливости» в распределении прибыли и активов и, как следствие, налогов между организациями. Налоговые органы могут пойти не-

сколькими путями:

Контролировать цену сделки по специальным правилам НК РФ и, в случае ее отклонения от рыночного уровня, производить перерасчет;

Использовать взаимозависимость как одно из доказательств получения необоснованной налоговой выгоды;

Привлекать взаимозависимую компанию по налоговым долгам налогоплательщика, не имеющего возможности уплатить налоговые доначисления (п.2 ст.45 НК РФ);

Исключить задолженность взаимозависимого кредитора из реестра требований при банкротстве, лишив его тем самым возможности влиять на ход процедуры и участвовать в дележе оставшихся активов.

Стандартная взаимозависимость
Формальные (или «стандартные») признаки взаимозависимости четко прописаны в п.2 ст.105.1 Налогового кодекса РФ и особых вопросов не вызывают. Наиболее важные из них:

прямое или косвенное участие одной организации в другой с долей более 25%;

участие физического лица в организации с долей более 25 %;

две организации, если одно и то же лицо владеет долей более 25 % или выполняет функции единоличного исполнительного органа (ЕИО);

одно лицо подчиняется другому по должностному положению;

близкие родственники.

Существует и вторая группа признаков, именуемых в законе как «иные основания». Назовем их «нестандартными».

Нестандартная взаимозависимость
Законодатель оставил перечень критериев взаимозависимости открытым (п. 7 ст. 105.1 НК РФ). Вы спросите - почему?

Потому, что формальные критерии, описанные в ст. 105.1 НК РФ, не всегда отражают реальные отношения между лицами. Например, родственники или организации вроде бы формально зависят друг от друга, но находятся в плохих отношениях, а точнее никаких отношений между ними нет, и, тогда получается, что предъявить им нечего. А бывает и обратная ситуация - формально лица никак не зависят друг от друга, но состоят в настолько «хороших» отношениях, что ведут совместный бизнес. В связи с этим компании, учрежденные этими лицами, могут признать взаимозависимыми.

Иными словами, перечень критериев является открытым, суд может «поверить» каким угодно обстоятельствам, выявленным налоговым органом.

Рассмотрим случаи, когда взаимозависимость имеет значение для целей налогообложения.

Взаимозависимость в контролируемых сделках: а стоит ли бояться именно вам?
Определив, что Вы и Ваш контрагент - взаимозависимые лица - следующий вопрос - попадает ли Ваш бизнес в зону налогового контроля по гл. 14.1 НК РФ в связи с наличием критериев контролируемости сделки.

Напомним, что контролируемые сделки - сделки между взаимозависимыми лицами и сделки, приравниваемые к ним, цены по которым контролируется в случаях, определенных в ст. 105.14 НК РФ.

Сделки между российскими взаимозависимыми компаниями до достижения доходов (=оборота по сделке) 1 млрд.руб. будет неконтролируема в любом случае. Наглядный алгоритм для ответа на вопрос применительно к другим сделкам содержится ЗДЕСЬ.

Контролируемые сделки проверяются налоговыми органами на соответствие рыночным ценам. При этом используется несколько методов:

1. Метод сопоставимых рыночных цен
Является базовым методом и применяется для определения цены при реализации товаров (работ, услуг). Суть метода состоит в расчете интервала рыночных цен по сопоставимым сделкам между невзаимозависимыми лицами, и сравнение с ним цен, примененных налогоплательщиком в сделках со взаимозависимыми лицами.

2. Метод цены последующей реализации
Имеет приоритет при совершении сделок по перепродаже товаров без переработки независимому лицу. При его использовании у перепродавца проверяется его валовая рентабельность с рыночным интервалом валовой рентабельности по каждой совершенной сделке.

3. Затратный метод
Применяется, когда невозможно использовать методы сопоставимых рыночных цен и цены последующей реализации, например, при оказании при оказании услуг по исполнению функций единоличного исполнительного органа организации. Суть метода состоит в сравнении валовой рентабельности затрат, полученной продавцом, с рыночным интервалом валовой рентабельности затрат.

4. Метод сопоставимой рентабельности
Применяется, когда невозможно применить предыдущие методы. Сравниваются операционная рентабельность стороны анализируемой сделки (это может быть рентабельность продаж, рентабельность затрат, рентабельность коммерческих и управленческих расходов, рентабельность активов и т.д.) с рыночным интервалом операционной рентабельности в сопоставимых сделках.

5. Метод распределения прибыли
Применяется, когда 1) невозможно применить предыдущие методы, 2) если нематериальные активы у сторон анализируемой сделки оказывают существенное влияние на уровень рентабельности. Метод заключается в сопоставлении фактического распределения между сторонами сделки совокупной прибыли, полученной сторонами этой сделки с распределением прибыли между сторонами сопоставимых сделок.

На сегодняшний день все внутрироссийские сделки между взаимозависимыми лицами являются контролируемыми, если оборот по ним составляет более 1 млрд. руб. Средний бизнес в данную категорию лиц, конечно, не попадает, однако многим небезинтересно будет узнать, что судебная практика по таким сделкам начала складываться буквально лишь в последние два года. Это касается таких дел, как ЗАО «Нефтяная компания Дульсьма»,Дело № А40-123426/16. ПАО «Уралкалий»,Дело № А40-29025/2017 а также ПАО «Тольяттиазот»,Дело № А55-1621/2018 где спор происходит вокруг методов ценообразования.

В данных спорах суды пытаются обращаться к оценщикам и экспертам, дела проходят не один круг рассмотрения, однако единой позиции по такой категории дел у судов пока что не сложилось.

Взаимозависимость как повод искать необоснованную налоговую выгоду
Однако, неконтролируемые сделки также не освобождены от налогового контроля. Более того, он не связан жесткими рамками и критериями, как в случае с истинно контролируемыми сделками.

Как указал Верховный Суд РФ, если цена сделки многократно отклоняется от рыночного уровня, то это может быть учтено в качестве одного из признаков получения необоснованной налоговой выгоды в совокупности с иными факторами несоответствия сделки ее реальному экономическому смыслу.п. 3 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V1 и статьи 269 Налогового кодекса РФ (утв. Президиумом Верховного Суда РФ от 16.02.2017г); Письмо ФНС РФ от 27.11.2017г № ЕД-4-13/23938@

Такими иными факторами суды признают в том числе взаимозависимость сторон сделки. При этом важна не только взаимозависимость сама по себе, важно влияние взаимозависимости на условия и результаты экономической деятельности налогоплательщика в целях налогообложения.Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 27.04.2018 № Ф06-31873/2018 по делу № А57-8485/2017

Так, например, перераспределение налогооблагаемой прибыли в рамках одного холдинга (группы взаимозависимых лиц) в адрес льготируемых сельскохозяйственных товаропроизводителей путем значительного увеличения цены поставляемой ими продукции, не обусловленного разумными экономическими причинами, является свидетельством необоснованной налоговой выгоды. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 26.04.2018 № Ф06-31056/2018 по делу № А49-143/2017

Взыскание налоговых долгов с взаимозависимого двойника
Наличие неформальных признаков взаимозависимости налоговые органы могут использовать не только с целью подтверждения налоговых схем, искусственного дробления бизнеса, занижения налоговой базы путем необоснованного использования налоговых льгот.

Налоговые органы могут возмещать ущерб (недоимку по налогам, пени, штра-

фы) за счет третьих лиц, зависимых с должником. Такое взыскание осуществляется в пределах поступившей в адрес взаимозависимой компании выручки или стоимости переданного ей имущества.Подп.2 п.2 ст.45 НК РФ Верховный Суд РФОпределение ВС РФ от 16.09.2016 г. № 305-КГ16-6003 определил критерии «иной зависимости» лиц, наличие которых налоговые органы должны доказать в суде, обосновывая возможность применения ст. 45 НК РФ:

согласованный характер действий налогоплательщика и других лиц;

невозможность исполнения налоговых обязательств налогоплательщиком в результате данных действий, в том числе в отсутствие взаимозависимости, установленной ст. 105.1 НК РФ.

В данном деле налоговый орган не смог взыскать долг по налогам на крупную сумму, поскольку предприятие прекратило свою деятельность. Фактически все сотрудники и клиенты оказались в новом юрлице. Верховный Суд РФ поддержал суды в том, что в данном случае имеет место совокупность обстоятельств в виде создания нового лица незадолго до окончания налоговой проверки старого, тождественность контактов, перехода работников и т.п. Перевод имущественной базы не позволил прежнему юридическому лицу исполнить обязанность по уплате налогов. Суд обязал уплатить налоги новое юридическое лицо.Аналогичные решения приняты по делам со схожей фабулой в постановлениях АС Московского округа от 19.07.2019 № Ф05-958/2018; АС Московского округа от 28.03.2019 № Ф05-569/2019; АС Северо-Кавказского округа от 03.10.2019 № Ф08-8272/2019; АС Уральского округа от 20.12.2019 № Ф09-7953/19

Уйти по-английски не получилось.

Дополнительные негативные последствия взаимозависимости
Операции между взаимозависимыми лицами - это не только предмет пристального контроля со стороны налоговых органов. Взаимозависимость может очень сильно ограничить лицо в правах. Каким образом?

Например, физическое лицо может быть ограничено в праве на имущественный налоговый вычет, если операции осуществляются между близкими родственниками.

Для юридических лиц тоже есть аналогичная норма - право на льготу не действует для взаимозависимых организаций. Например, согласно п. 25 ст. 381

Налогового кодекса РФ нельзя применить освобождение от налога на имущество, если оно приобретено у взаимозависимой компании.

Другой пример - невозможность для налогоплательщика полностью учесть проценты по займам, выданным взаимозависимым иностранным кредитором на основании п.2 ст.269 НК РФ.

В некоторых случаях налоговые органы переквалифицируют отношения из заемных в инвестиционные. Подробнее можно почитать тут и тут.

Что в итоге?
Взаимозависимость отнюдь не тождественна правонарушению. Как доказательство она никогда не применяется налоговыми органами «в одиночку», а всегда только в совокупности с иными фактами.

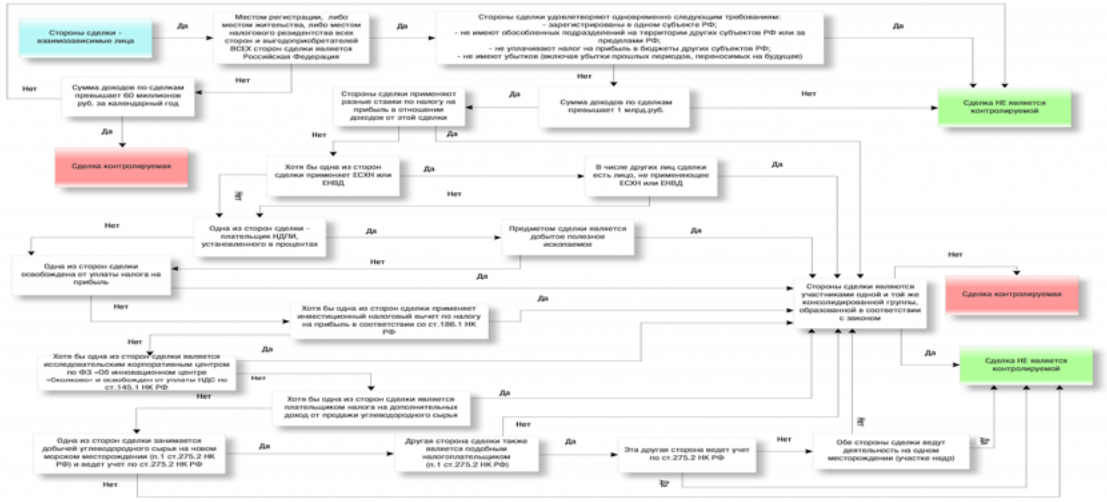
Поэтому, избегать взаимозависимости там, где это сделать сложно, не имеет смысла.

Закрепление реального участия в бизнесе невозможно без появления взаимозависимости лиц. Если модель организации бизнеса имеет не искусственное, надуманное, а реальное содержание, отражает существующее положение вещей в части распределения зон ответственности, товарных потоков и т.п., налоговому органу будет очень сложно и проблематично доказать намерение получить необоснованную налоговую выгоду и ее реальный размер.

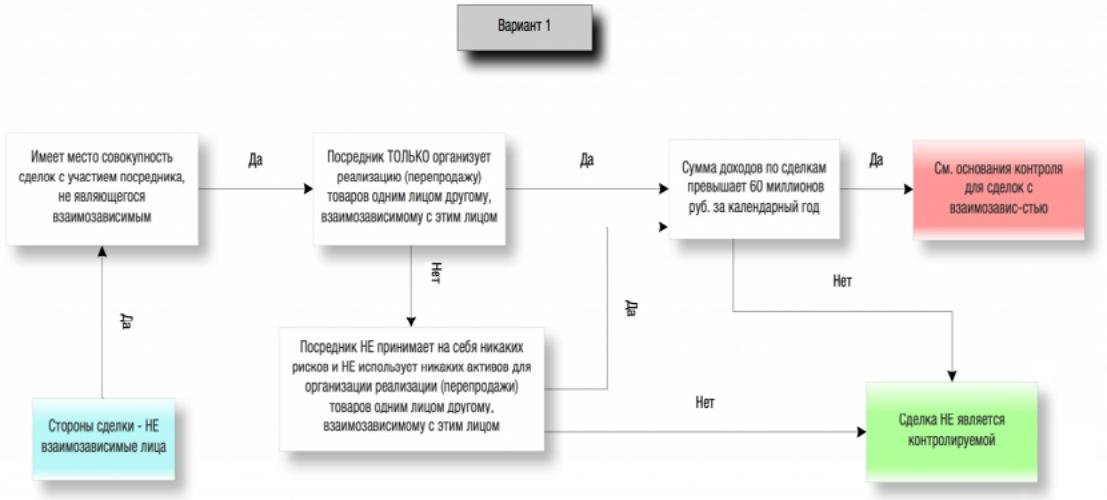
Контролируемые сделки: а стоит ли бояться именно Вам?

Контролируемая сделка - это сделка, в которой проверяется цена на соответствие уровню рыночных цен. При этом не имеет значение, отклоняется ли цена по сделке на 20 и более % от цен сопоставимых сделок. Такое отклонение имело значение только по сделкам, совершенным до 01.12.2012 года и содержится в утратившей сейчас актуальность ст.40 НК РФ.
Однако, не будем забегать вперед и остановимся на самих критериях контролируемости сделок.
Перечень критериев и условий отнесения тех или иных сделок к контролируемым содержится в ст.105.14 НК РФ.
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.

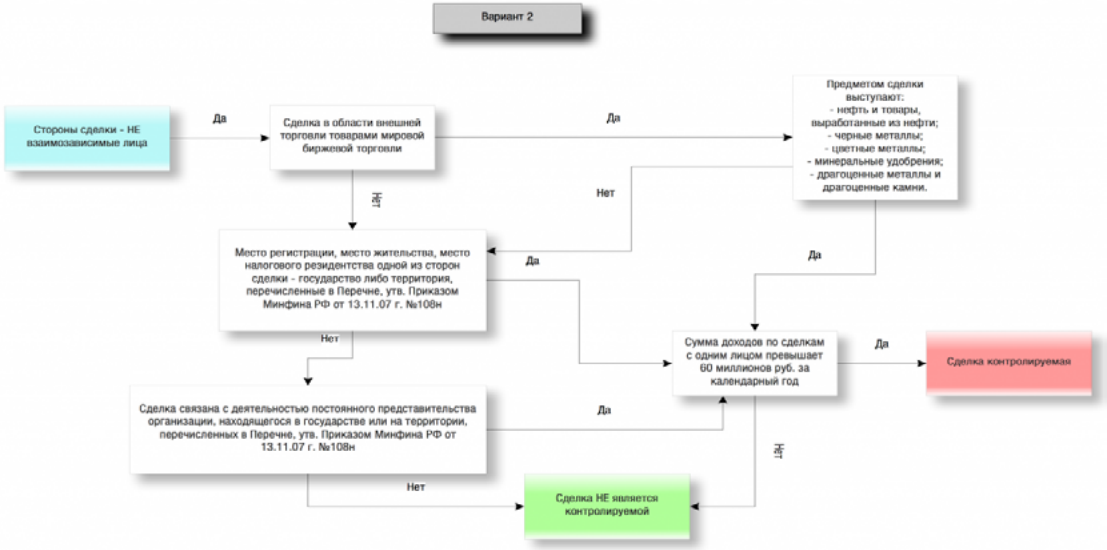
Первое основание - сделки между взаимозависимыми лицами В таблицу не попали некоторые основания ОСВОБОЖДЕНИЯ от контроля цен по сделкам между специальными субъектами. Так, не являются контролируемыми: межбанковские кредиты (депозиты) со сроком до семи календарных дней (включительно) сделки в области военно-технического сотрудничества Российской Федерации с иностранными государствами сделки по предоставлению поручительств (гарантий) в случае, если все стороны такой сделки являются российскими организациями, не являющимися банками; сделки по предоставлению беспроцентных займов между взаимозависимыми лицами, местом регистрации либо местом жительства всех сторон и выгодоприобретателей по которым является Российская Федерация



Второе основание - сделки, приравненные к сделкам между взаимозависимыми лицами.
И тут два варианта:



Вариант 2:



Пожалуй, развернутые комментарии в данном случае излишни. Единственное, о чем хотелось бы сказать пару слов - 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 предостерегаем предпринимателей от выстраивания моделей, лишь формально не попадающих под сферу действия анализируемых норм, и не отражающих реальные хозяйственные связи и бизнес-процессы.

Контроль цен по неконтролируемым сделкам или невозможное возможно

С 1 января 2019 года контролируемых сделок, рыночность цены по которым может быть проверена налоговым органом в специальном порядке о трансфертном ценообразовании, станет меньше.

Те из вас, чьи сделки и ранее не подпадали под контроль, могут не вникать в суть изменений. Для остальных - в той или иной степени исчезнет обязанность отчитываться по сделкам, которые ранее признавались контролируемыми. Однако, и для тех, и для других, имеет смысл напомнить: неконтролируемые сделки не освобождены от налогового контроля!

Речь идет о сделках с взаимозависимыми лицами, не подпадающими под критерии контролируемых.Ст. 105.14 НК РФ Например:

договор аренды помещения у ИП, который применяет УСН и одновременно является учредителем компании - арендатора. Такая же ситуация будет с ИП-правообладателем при заключении лицензионного договора;

договор поставки с взаимозависимой компанией или ИП, цена товара по которому ниже, нежели другим контрагентам.

Вы спросите: «В чем тогда разница контролируемых и неконтролируемых сделок, если все равно налоговый орган может пересчитать цены по ним?»

Разница, как обычно, в деталях. Цены по контролируемым сделкам проверяет только ФНС РФ на основе методов, описанию которых посвящено несколько объемных статей НК РФ (глава 14.3 НК РФ).
Так называемые неконтролируемые сделки, примеры которых мы привели выше, могут быть проверены в рамках обычных налоговых проверок сквозь призму концепции о необоснованной налоговой выгоде. На сегодня ее критерии содержатся в ст.54.1 НК РФ: основной целью совершения сделки не может являться неуплата (неполная уплата) налога.
Таким образом, подобные сделки не то что не контролируются, а наоборот - налоговый орган не связан конкретной методикой доказывания. Достаточно обосновать, что действия налогоплательщика направлены исключительно на снижение налогового бремени.



Отдельно обращаем внимание, что перечень критериев отнесения лиц к взаимозависимым является открытымП. 7 ст. 105.1 НК РФ, и суд «по своему внутреннему убеждению» может признать лиц взаимозависимыми, если особенности отношений между ними влияют на условия, в том числе цену, сделок между ними.

Итак, цены по второму виду сделок могут быть предметом выездных и камеральных проверок, в результате которых налоговый орган может сделать

вывод о необоснованном уменьшении налоговой базы проверяемого налогоплательщика.

В наших примерах последствиями могут стать:

исключение затрат на уплату арендной платы (лицензионного вознаграждения) из расходов по налогу на прибыль полностью или в части, превышающей рыночный уровень;

определение выручки проверяемого налогоплательщика, исходя из цен реализации взаимозависимой компании или ИП своим конечным клиентам.

Чтобы избежать таких малоприятных последствий, следует знать несколько правил:

1) Деловая цель. Куда же без нее. Разница в цене должна быть обоснована с точки зрения понятной экономической логики (например, иной порядок расчетов - предоплата вместо длительной отсрочки; большие партии товаров вместо штучной подборки; специфичный набор обязанностей у сторон по договору и т.п.).

2) Независимо от величины разницы в цене, сама цена в любом случае должна быть экономически оправдана. Мы имеем в виду, что затраты на производство/создание товара/услуги должны покрываться его ценой. Продажа в убыток возможна, только если для этого есть реальные экономические предпосылки (существенно подешевело сырьё, затоваривание склада с угрозой остановки производства и иные факты, подтверждающие снижение общих убытков компании по сравнению с затратами на производство конкретного товара).

3) Благодаря Верховному СудуОпределение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 29 марта 2018 г. № 303-КГ17-19327 появилось еще одно важное правило: цена по неконтролируемым сделкам может быть проверена только при многократном отклонении от рыночного уровня (цены по сделкам с невзаимозависимыми контрагентами).

Такое многократное отклонение цены будет иллюстрацией отсутствия разумного экономического смысла при совершении сделки, наряду с иными обстоятельствами:

уже упомянутой взаимозависимостью;

особенностями расчетов, например, систематическими просрочками в оплате (согласитесь, это не характерно для независимых предприятий).

Что считать многократным отклонением? Исходя из буквального смысла, отличающееся в два и более раза.

Отклонение цен по спорным сделкам в диапазоне от 11 до 52 % по сравнению с ценами на аналогичный товар по сделкам предпринимателя с третьими лицами не является многократным. Более того, при определении размера отклонений не учитывалась сопоставимость сделок, выбранных для сравнения (в т.ч. по критерию объема поставок).
Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 29.03.2018 г. № 303-КГ17-19327
Есть и примеры в пользу налоговых органов. Налоговый орган пересчитал налоги (налог на прибыль и НДС) от реализации недвижимого имущества в пользу взаимозависимых компаний, применяющих УСН.

Многократное отклонение указанной в договорах купли-продажи зданий цены от рыночного уровня цен (в 30, 116 и 230(!) раз) с учетом взаимозависимости участников сделок и отсутствия разумных экономических причин к установлению цены в столь заниженном размере, позволяет сделать вывод о том, что поведение налогоплательщика при определении условий сделок было продиктовано, прежде всего, целью получения налоговой экономии.
Определение Верховного Суда РФ от 22 июля 2016 г. N 305-КГ16-4920
4) При заключении разовых дорогостоящих сделок целесообразно обратиться к независимому оценщику, который поможет определить цену сделки с учётом всех ваших индивидуальных особенностей, влияющих на её отклонение в сторону уменьшения или увеличения от среднерыночного уровня. Такое заключение оценщика, составленное на момент заключения сделки, будет весомым подспорьем в случае разбирательства с налоговым органом.

Таким образом, планируя финансовые потоки в группе компаний, необходимо помнить:

сделки с «упрощенцами» и иными спецрежимниками, а также сделки на сумму менее 1 млрд.руб. гарантированно не контролируются ФНС РФ в специальном порядке. Это значит, что ваша территориальная ИФНС может проанализировать их через призму необоснованной налоговой выгоды;

цена по сделке и ее отличие от рыночного уровня должны иметь понятное экономическое обоснование;

многократность (то есть в 2 и более раза) отклонения цены существенно снизит перспективы успеха в споре с ИФНС.

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.

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 и нарастающего кризиса в российской экономике, вполне закономерным является усиление контроля за собираемостью налогов, являющихся основным источником пополнения бюджета Налоговые изменения 2016: с чем столкнется бизнес? Увязка законов в фирменном стиле taxCOACH®

Поэтому среди существующих налоговых рисков, прежде всего, следует

назвать риск проведения в отношении предприятия мероприятий налогового контроля, в частности – выездной налоговой проверки Планирование выездных проверок: сбор информации о налогоплательщике

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 ФНС, 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 2016 год Как законно оптимизировать НДС и жить без обнала? Всероссийский лохотрон 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».

Федресурс: что бизнес обязан в нем о себе раскрывать

С 2013 года в России действует Федресурс (http://www.fedresurs.ru).Единый федеральный реестр юридически значимых сведений о фактах деятельности юридических лиц, индивидуальных предпринимателей и иных субъектов экономической деятельности; В него вносятся важные сведения о компаниях и ИП, часть из которых бизнесмены должны сообщать самостоятельно. За неисполнение обязанности предусмотрена административная ответственность, но реальный риск для руководителя бизнеса кроется глубже - в презумпции его вины в случае банкротства компании, результатом чего может стать привлечение к субсидиарной ответственности.

Федресурс ведется в электронном виде и формируется путем внесения в него ключевых для бизнеса сведений, предусмотренных законодательством РФ и саморегулируемыми организациями.

Прежде всего, в этом реестре размещаются сведения о компаниях и индивидуальных предпринимателях на основании Федерального закона «О госрегистрации юридических лиц…»,Статья 7.1. Федерального закона от 08.08.2001 г. № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей»; то есть из ЕГРЮЛ.

Данные в реестр также поступают и из иных источников: Системы раскрытия информации о судебных актах, Реестра саморегулируемых организаций арбитражных управляющих.

Большинство сведений вносится «автоматически», но часть информации компании обязаны размещать в нем самостоятельно и за отдельную плату. За одно сообщение - 825 рублей 12 копеек, в том числе НДС.

К данным, публикуемым по инициативе самих организаций и ИП, в частности относятся:

сведения о возникновении признаков недостаточности имущества в соответствии с законодательством о несостоятельности (банкротстве);

сведения о финансовой и (или) бухгалтерской отчетности в случаях, если федеральным законом установлена обязанность по раскрытию такой информации в СМИ. Такая обязанность есть у публичных акционерных обществ, а также непубличных обществ (АО, ООО), публично разместивших свои облигации; у саморегулируемых организаций и др.;

сведения о выдаче независимой гарантии с указанием данных бенефициара и принципала, а также существенных условий данной гарантии;

сведения об обращении взыскания на недвижимое имущество и имущество, непосредственно участвующее в производственном процессе должника, в рамках исполнительного производства;

сведения о членстве в СРО;

сведения о результатах обязательного аудита (аудит, в частности, обязателен для акционерных обществ или если объем выручки организации за предыдущий год превышает 400 млн. рублей или сумма активов более 60 млн. рублей-);Полный перечень указан в пункте 1 ст. 5 Федерального закона от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»;

сведения о залоге движимого имущества;

сведения о намерении юридического лица обратиться в суд с заявлением о признании себя банкротом;

об отчете об оценке имущества в отдельных случаях,Статья 8.1 Федерального закона от 29.07.1998 № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации»; например, организация обязана опубликовать сведения об оценке имущества при оплате этим имуществом акций / долей в уставном капитале дочернего АО или ООО;

перечень незарегистрированного в ЕГРН недвижимого имущества при внесении его по концессионному соглашению.

Это примеры сведений, которые можно узнать об интересующем контрагенте. Чтобы поддерживать их актуальность и установлена обязанность самой организацией публиковать эти сведения, когда только она обладает всей полнотой информации.

В 2016 году введена административная ответственность за нарушение сроков размещения информации на Федресурсе, а также за её непредоставление или размещение недостоверных сведений. Руководителю компании грозит от предупреждения или штрафа от 5 000 до 50 000 рублей до дисквалификации сроком на 3 года.части 6 - 8 статьи 14.25 Кодекса об административных правонарушениях РФ;

На практике, правда, к административной ответственности не привлекают, что создает иллюзию необязательности подачи таких сведений в Федресурс.

Дело в том, что порядок привлечения к ответственности по этим нормам КоАП РФ закреплен только в отношении арбитражных управляющих, деятельность саморегулируемых организаций которых курирует Росреестр.статья 23.86 и под. 10 п. 2 ст. 28.3. Кодекса об административных правонарушениях РФ;

Однако кто курирует привлечение к ответственности иных лиц, из кодекса не понятно. По этой, видимо, причине за прошедшие годы нам пока не удалось обнаружить факта привлечения к административной ответственности кого-либо из руководителей компаний.

Вот тут-то руководитель компании и скажет: «Тогда зачем мне это надо, лишние траты и заботы? Не размещали мы ничего на Федресурсе и не будем».

Спешим вас предостеречь. С июля 2017 года действуют суровые правила Закона «О банкротстве»Глава III.2. Ответственность руководителя должника и иных лиц в деле о банкротстве Федерального закона от 26 .10.2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)»;, позволяющие привлечь к субсидиарной ответственности руководителя должника при невозможности погашения требований кредиторов при, так называемых, презумпциях его вины, пока не доказано иное.

Об одной из таких презумпций субсидиарной ответственности за долги перед бюджетом мы недавно писали.

Закон также гласит, что руководитель компании-должника может быть привлечён к субсидиарной ответственности в связи с невозможностью полного погашения требований кредиторов, которая связана с отсутствием или недостоверностью сведений, подлежащих отражению в ЕГРЮЛ или в Федресурсе. подпункт 5 п. 2 ст. 61.11. Федерального закона от 26 .10.2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)», п. 25 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 21 декабря 2017 г. № 53 «О некоторых вопросах, связанных с привлечением контролирующих должника лиц к ответственности при банкротстве»

Как разъясняют эти требования сотрудники налоговых органов

Сокрытие юридическим лицом или раскрытие недостоверной информации о себе в ЕГРЮЛ или на Федресуре, о своем местонахождении, размере уставного капитала, стоимости чистых активов, о финансовой и (или) бухгалтерской отчетности, о наличии лицензий, о залоге имущества, о лизинге и т.п., лишает контрагентов такого должника возможности получения информации, подлежащей публичному раскрытию, вводит их в заблуждение.
<…>
… в случае представления недостоверных сведений (непредоставления сведений, наличие которых в ЕГРЮЛ и Федресурсе предусмотрено законом), предоставившая их сторона должна возместить убытки, а в случае банкротства руководитель должника и лица, на которых от имени юридического лица возложены обязанности по раскрытию информации, в том числе действующие по доверенности, должны нести субсидиарную ответственность.
И такие основания уже подтверждаются судебной практикой. Например, невнесение сведений в Федресурс о залоге движимого имущества на сумму более 50 млн. руб., а также о результатах обязательного аудита, стали одними из доводов арбитражного управляющего при привлечении к субсидиарной ответственности руководителя должника.Постановление Арбитражного суда Московского округа от 06.11.2018 г. по делу № А40-237842/2015;

Как указано в судебном акте «усматривается, что невнесение в Федресурс сведений о залоге движимого имущества должника (в размере более 50 млн. руб.), повлекло возможность передачи данного имущества третьим лицам, следствием чего явилось уменьшение конкурсной массы и невозможность соответствующего кредитора установить свои требования».

Напомним, залогодержатель имеет преимущества перед другими кредиторами на погашение долга в размере 70% от стоимости имущества, находящегося

у него в залоге.Статья 138 Федерального закона от 26 .10.2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)»

Однако, презумпция виновности действует, пока руководитель должника не доказал иное.

В одном из дел о банкротстве бывшего руководителя должника пытались привлечь к субсидиарной ответственности, в том числе по основаниям непредоставления сведений в ЕГРЮЛ и Федресурс. Бывший руководитель доказал, что уволился из организации задолго до её банкротства, но организация не внесла данные об этом в ЕГРЮЛ (не назначила нового руководителя). Суд принял сторону бывшего руководителя, так как с момента увольнения у него уже не было обязанности по внесению установленных законом сведений в ЕГРЮЛ или Федресурс.Постановление Первого арбитражного апелляционного суда от 31 июля 2018 г. № 01АП-4767/18;

В течение какого периода до наступления банкротства должны не публиковаться сведения об организации, чтобы стать причиной презумпции вины ее руководителя в банкротстве? Закономп. 1 ст. 61.10 Федерального закона от 26 .10.2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» установлен общий срок в 3 года, за которые оценивается «поведение» компании и ее руководителя. Следовательно, если в течение этого срока будут установлены факты неисполнения этой обязанности - вина презюмируется.

Вероятно, для защиты руководителя в каждом конкретном случае необходимо оценивать и доказывать, как та или иная информация в Федсресуре не могла повлиять на факт введения контрагентов в заблуждение. Например, о передаче в залог движимого имуществе не сообщили, однако на момент наступления признаков неплатежеспособности договор залога уже прекращен, что не нарушает права кредиторов.

Да, практика по привлечению руководителей к субсидиарной ответственности по правилам, вступившим в силу с 30 июля 2017 года, в том числе по применению презумпций виновности, только начинает формироваться.

Тем актуальнее предупреждение о необходимости соблюдения требований законодательства о публикации юридически значимых сведений о фактах деятельности компании в Федресурсе. Поскольку невыполнение такого требования, например, в отношении товаров, находящихся в залоге у продавца по договору поставки, в самом неблагоприятном случае может привести к субсидиарной ответственности руководителя при банкротстве компании и недостаточности её имущества на погашение долгов.

Поэтому, несмотря на «нерабочую» статью КоАП по административной ответственности и некоторые материальные затраты на размещение информации в Федресурсе, рекомендуем не пренебрегать этой обязанностью и сообщать о своей компании данные, требуемые по закону.

Самостоятельная проверка контрагентов

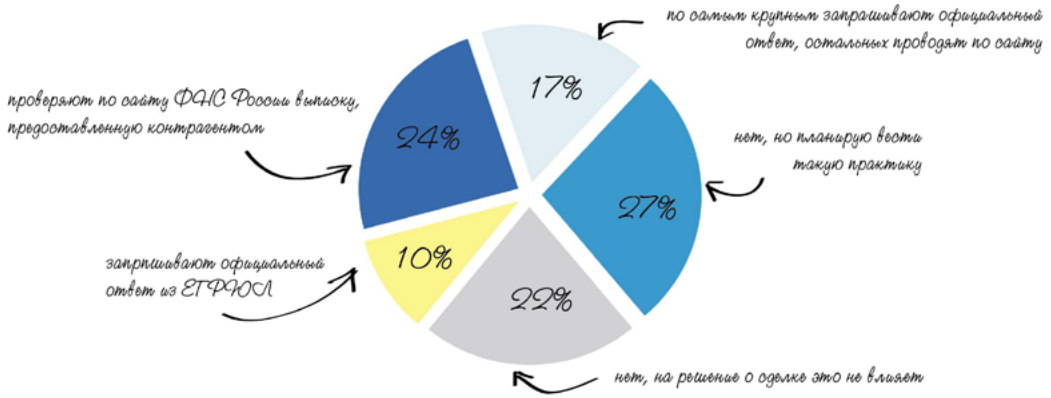
В свете повышенного внимания налоговых органов к теме проблемных контрагентов самостоятельная их проверка и подтверждение реальности существования является первоочередной задачей налогоплательщика, осуществляемая для решения следующих задач:
- создание условий для отклонения всех возможных претензий 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:

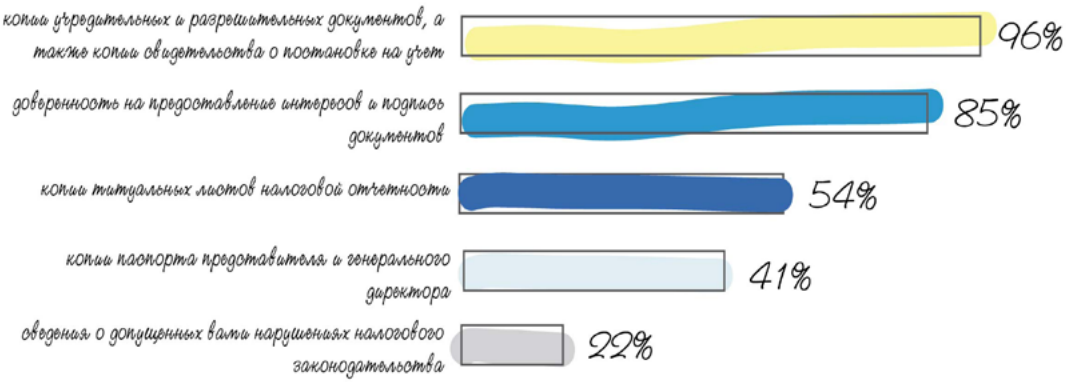
- запрос оригиналов учредительных и регистрационных документов и изготовление их копий;
- получение выписки из ЕРГЮЛ или ЕГРИП в ИФНС по месту регистрации поставщика (официальная информация, 5 рабочих дней – 200 руб., ускоренная (на следующий день) – 400 руб.);
- получение справочной информации из неофициальных источников (всевоз-

можные 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-технологии на страже безопасности бизнеса

Информационные технологии давно стали неотъемлемой частью нашей жизни. Посредством компьютерных сетей «перемещаются» миллиарды рублей, осуществляется деловая переписка, ведутся переговоры, заключаются договоры, обрабатываются декларации…

Виртуальная реальность становится все более «реальной». Сегодня все больше управленческих действий совершаются удалено с использованием сети Интернет. При этом у многих всемирная паутина создает иллюзию анонимности. Но так же как в реальном мире, работая в сети, каждый пользователь оставляет следы: при сдаче отчетности, при совершении платежей, при отправке писем и т.д. Анализ этой информации может позволить контролирующим органам узнать очень многое… вплоть до местоположения используемого компьютера.

Удобство влечет за собой новые риски:
утечка информации в случае ненадлежащего обеспечения уровня ее конфиденциальности может привести к воспрепятствованию деятельности предпринимателя или захвату его бизнеса;

использование в предпринимательской деятельности технологии беспроводного доступа Wi-Fi, с одной стороны, хоть и значительно упрощает возможность оперативного управления банковским счетом и 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;

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. Нередко именно таким незамысловатым образом - по e-mail - пересылаются базы клиентов, согласовываются стратегические планы, что грозит потерей коммерческих секретов.

Интересно, что контролирующие органы также постоянно совершенствуют свои компетенции в сфере IT-технологий.

Так, налоговые органы активно анализируют сведения «виртуальной» жизни на-

логоплательщика и его контрагентов. Так, Минфин давно предписываетписьмо Минфина РФ от 19.05.2010 №03-02-07/1-243; проверяющим налоговым инспекторам в необходимых случаях запрашивать у банков следующую информацию:

сведения об IP-адресе, с которого клиентом осуществлялся доступ к системе «Клиент-Банк»;

сведения о MAC-адресе, которому был сопоставлен IP-адрес;

сведения о телефонном номере, который использовался клиентом для соединения с системой «Клиент-Банк».

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.

С 15 февраля 2018 года спецоператоры обязаны передавать ФНС сведения об IP-адресе налогоплательщика при отправке отчетности.Приказ Федеральной налоговой службы от 9 ноября 2010 г. № ММВ-7-6/535@ «Об утверждении Унифицированного формата транспортного контейнера при информационном взаимодействии с приемными комплексами налоговых органов по телекоммуникационным каналам связи с использованием электронной цифровой подписи»;

Обязанность контролирующих органов устанавливать использование IP-адреса налогоплательщика для сдачи отчетности его контрагента, управления его банковским счетом установлена и в Методических рекомендациях Следственного комитета РФ и ФНС РФ.Методические рекомендации Следственного комитета России «Об исследовании и доказывании фактов умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора)» (подготовлены Следственным комитетом РФ и Федеральной налоговой службой); В них общий IP-адрес представлен как один из признаков наличия схемы уклонения от уплаты налогов: это будет трактоваться так, что «лица осознавали противоправный характер своих действий (бездействия), желали либо сознательно допускали наступление вредных последствий таких действий (бездействия)» (пп. 2 п. 11 Методических рекомендаций).

О чем идет речь?
IP-адрес - это уникальный сетевой адрес узла в компьютерной сети. То есть

это цифровое обозначение компьютера, с которого был осуществлен доступ в Интернет. Как правило, у компьютера есть уникальный IP-адрес.IP-адрес меняется при смене провайдера, при использовании динамических IP-адресов и др.; Он позволяет определить страну и город расположения устройства, а также провайдера.

MAC-адрес - это уникальный заводской номер сетевой карты, установленной в компьютере или ином «гаджете», посредством которой осуществляется выход в Интернет. Его нельзя изменить.

Таким образом, контролирующие органы после запроса провайдеру могут получить информацию о местоположении компьютера, с которого осуществлялся выход в сеть. А с использованием MAC-адреса инспекторы смогут определить конкретное устройство. Телефонный номер может позволить установить ответственное лицо.

Если в результате анализа полученной информации будет установлено, что управление банковским счетом стороннего контрагента, счетом налогоплательщика и сдача отчетности осуществлялись из одного и того же места (с одного и того же компьютера), то вероятность предъявления претензий налогоплательщику будет стремиться к 100%.

Так, например, Арбитражный Суд Западно-Сибирского округа,Постановление АС Западно-Сибирского округа от 25 декабря 2018 г. №Ф04-5986/18 по делу № А27-27939/2017; отказывая налогоплательщику в оспаривании решения налогового органа, прямо указал, что «у Общества, взаимозависимых организаций и индивидуальных предпринимателей расчетные счета были открыты в одних и тех же кредитных учреждениях, IP-адреса для доступа к системе «Клиент-Банк» идентичны». В результате суды пришли к выводу о «правомерном включении налоговым органом в состав доходов налогоплательщика выручки указанных взаимозависимых лиц, уменьшив ее на соответствующие расходы и уплаченные по специальным налоговым режимам суммы налогов, а налоговую базу по НДС - на соответствующие налоговые вычеты».

В другом деле судПостановление Арбитражного суда Центрального округа от 6 августа 2018 г. N Ф10-2644/18 по делу № А48-2167/2017; установил, что «Общества осуществляли один и тот же вид экономической деятельности, располагались по одному юридическому адресу <…>, имели расчетные счета в одном и том же банке, пользовались одними IP-адресами». Наряду с другими аргументами это позволило судам также сделать вывод о наличии схемы дробления

бизнеса.

Справедливости ради необходимо отметить, что единый IP-адрес сам по себе не является доказательством наличия схемы «дробления бизнеса» или иного налогового правонарушения. Сам налоговый орган исходит из того, что единый IP-адрес является лишь подтверждением формального документооборота, который, в свою очередь, свидетельствует о фиктивности действий налогоплательщика.Письмо Федеральной налоговой службы от 31 октября 2017 г. № ЕД-4-9/22123@ «О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации»; То есть основная цель ФНС - доказать наличие налоговой выгоды, которая вследствие отсутствия деловой цели в действиях налогоплательщика, является необоснованной.

Например, рассматривая один спор, суд указал:Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 31 января 2017 г. № Ф04-6830/16 по делу № А03-6957/2015; «Инспекция в подтверждение своего довода о нереальности осуществления деятельности ООО «Солнышко» и ООО «Зернышко» ссылается, в частности на то, что ООО «Солнышко» и ООО «Зернышко» не имеют в собственности имущества; что расчетные счета всех трех организаций открыты в одних кредитных учреждениях; что IP-адрес (контактный телефон) является единым. Вместе с тем указанные доводы не являются достаточными для опровержения вывода судов о реальности осуществления ООО «Солнышко» и ООО «Зернышко» самостоятельной хозяйственной деятельности.»

Налогоплательщик смог доказать отсутствие необоснованной налоговой выгоды:

у всех взаимозависимых лиц были в том числе собственные непересекающиеся покупатели и поставщики;

«упрощенцы» не становились центрами прибыли - цена перепродажи товара у них была меньше, чем у материнской компании, применяющей ОСН;

отсутствие налоговой выгоды в отношении НДС - среди непосредственных поставщиков «упрощенцев» были плательщики НДС, то есть группа компаний теряла на «входном» НДС;

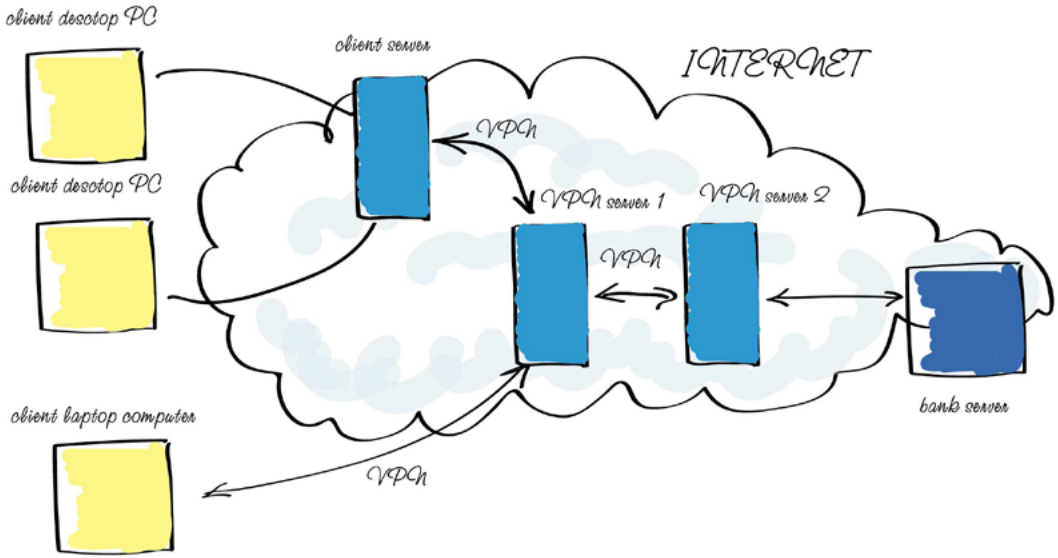
и др.

Таким образом, в подавляющем большинстве случаев налоговые органы анали-

зируют IT-аспекты в ходе налоговых проверок. Отсутствие логичного обоснования подобных «косяков» может стоить победы в налоговом споре.
При этом не стоит забывать, что носители информации могут быть просто изъяты контролирующими органами. В этих ситуациях налогоплательщикам не поможет ни установка паролей на вход в программы, ни удаление информации стандартными средствами операционной системы, ни даже форматирование жестких дисков компьютеров - специалисты давно научились обходить любые пароли, а также восстанавливать намеренно удаленную информацию.

Возвращаясь к информационной составляющей безопасности бизнеса, нельзя не упомянуть про VPN-технологии.

VPN (англ. Virtual Private Network — виртуальная частная сеть) - это по сути сеть внутри сети. VPN может объединять компьютеры, расположенные в разных частях света. Виртуальные сети позволяют обеспечить определенный уровень безопасности для своих клиентов. Это достигается в том числе за счет того, что выход в интернет всех устройств может осуществляться из одного канала. При этом сервер, который обеспечивает доступ, может находиться в другой стране и иметь собственный уникальный IP-адрес.



На сегодня существует ошибочное мнение, что VPN-сервисы и анонимайзеры запрещены. Однако это не совсем так. Действительно, с 1 ноября 2017 года

данные ресурсы могут быть заблокированы. Но в соответствии с новой статьей 15.8 Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации» данная мера допускается только в случае, если посредством VPN-сервисов осуществляется доступ к заблокированным Роскомнадзором сайтам. Если владельцы соответствующих ресурсов соблюдают законодательство РФ, данные сервисы будут доступны и работа с ними не является правонарушением.

Описанные технологии эффективно используются для защиты конфиденциальной информации от перехвата конкурентами и иными недобросовестно настроенными лицами, поскольку VPN-технологии могут обеспечить надежное шифрование трафика.письмо Минфина РФ от 19.05.2010 №03-02-07/1-243;

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. К «выезду готов»: эффективность налоговых проверок достигла 99% за счет использования специальных технических средств

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 размере, способном пошатнуть в один момент имущественное и финансовое благосостояние бизнеса и даже привести к банкротству.

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).

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, и при этом проверяемый налогоплательщик не оспаривал результатов проверки и добросовестно все оплатил, то такого налогоплательщика, скорее всего, возьмут на заметку, чтобы 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 са-

мостоятельной 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 3-5 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 Деловая цель, необоснованная налоговая выгода, признаки неблагонадежности

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. 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. Налоговики передали контроль за бизнесом роботам: эффект вы почувствуете на себе уже в 2016 году

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. 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.

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 (сдал «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» Схемы с «однодневками» как приглашение на выездную проверку: три ключевых признака, 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» контрагенты - 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, и 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 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 (индивидуально).

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 (Финансовый контроль бизнеса: банки хуже налоговиков);

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 (Взаимозависимость, контроль цен и трансфертное ценообразование по новым правилам);

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 налого-

плательщиков 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 налоговый инспектор?

В первую очередь, налоговые органы обращают внимание на самые распространенные способы получения предприятием необоснованной налоговой выгоды при использовании схем взаимодействия с контрагентами, направленных 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 («однодневки», «проблемные» контрагенты) 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 Схемы с «однодневками» как приглашение на выездную проверку: три ключевых признака, 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 сопоставления 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 От теории к практике: договорные инструменты налоговой оптимизации и построения Группы компаний.

При наличии надлежащим образом разработанной и оформленной докумен-

тальной базы доказать отсутствие реального характера сделки налоговым органам будет достаточно затруднительно Сбор доказательств и подготовка к судебным заседаниям по налоговым спорам (глазами инспекции

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. К «выезду готов»: эффективность налоговых проверок достигла 99% за счет специальных технических средств

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).

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 нало-

гового органа, что, безусловно, повышает 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 было сказано в предыдущей статьей, 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 («однодневки», «проблемные» контрагенты) 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.

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». Схемы с «однодневками» как приглашение на выездную проверку: три ключевых признака

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. Налоговики передали контроль над бизнесом роботам: эффект вы почувствуете на себе уже в 2016 году 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. распространило 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 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 осуществлению контроля за такими сделками переданы Управлениям ФНС России по субъектам РФ. Практика применения положений данного раздела НК РФ еще до конца 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.

Если обратиться к опыту передачи районным налоговым инспекциям функций по валютному контролю, результаты которого в особом порядке передаются в Росфиннад-

зор, 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 Креатив в действии или чем грозит реализация товара через фирму-»однодневку», 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 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.

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 налогоплательщи-

ка 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, деятель-

ность 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.

ЭОД - Местный уровень

Видео по теме



Налоговые споры: судебные тренды 2018

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 «номинальных» 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.

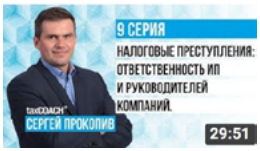
Помимо этого, есть и другой приказ ФНС (от июня 2007г.), направленный на повышение качества подготовки инспекторов к судебным заседаниям, в соответствии с которым инспекции обязаны направлять в вышестоящий налоговый орган по делам с оспариваемой суммой свыше 1 000 000 рублей документы (отзывы на заявление 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 ответственности за совершение преступлений в сфере экономики и налогов.

I. Уголовно-правовая характеристика налоговых преступлений.



Видео по теме

Налоговые преступления: ответственность ИП и руководителей компаний

Статьи 198 и 199 УК РФ предусматривают ответственность за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица и организации соответственно.

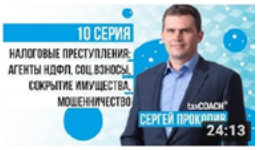
Индивидуальные предприниматели несут ответственность по ст.198 УК РФ как физические лица.
Для налогоплательщиков - физических лиц (в том числе ИП) уголовная ответственность по п.1 ст.198 УК РФ наступает либо в случае уклонения от уплаты налогов на сумму свыше 900 тыс. рублей (при условии, что доля неуплаченных налогов за 3 финансовых года превышает 10% от подлежащих уплате сумм налогов), либо в случае уклонения от уплаты налогов на сумму свыше 2 млн. 700 тыс. рублей (независимо от доли неуплаченных налогов).

Аналогичным образом для налогоплательщиков - юридических лиц уголовная ответственность по п.1 ст. 199 УК РФ наступает в случае неуплаты 5 млн. рублей (при условии, что доля неуплаченных налогов за 3 финансовых года превышает 25% от подлежащих уплате сумм налогов) или 15 млн. рублей (безусловно).

Порядок определения выше указанных долей неуплаченных налогов для квалификации налоговых преступлений по статьям 198 и 199 УК РФ следующий:
Берутся все суммы налогов, которые налогоплательщик за рассматриваемый период уплатил, к ним прибавляются суммы налогов за тот же период, от уплаты которых по версии следствия он уклонился, и это будет составлять 100% (База). Далее, понятным образом, высчитывается доля всех «скрытых» налогоплательщиком налогов от этой базы, устанавливается больше 10% (или 25% - для юридических лиц) она или нет, есть состав преступления или нет.
Меры наказания за преступление, выразившееся в неуплате налогов (сборов), существенно отличаются в зависимости от того совершено оно физическим лицом (индивидуальным предпринимателем) по ст. 198 УК РФ или юридическим лицом по ст. 199 УК РФ. В первом случае максимальный срок лишения свободы составляет 3 года, а во втором, при условии, что преступление совершено в «особо крупном размере» (ч. 2 ст. 199 УК РФ) - 6 лет.

И здесь важно отметить, что преступления с наказанием до 3 лет лишения свободы относятся к преступлениям «небольшой тяжести», а преступление с наказанием от 5 до 10 лет - «тяжкое». А в зависимости от категории тяжести преступления УК РФ по-разному определяются сроки давности привлечения к уголовной ответственности. Это значит, что индивидуальный предприниматель, если прошло 2 года с момента окончания им совершения налогового преступле-

Видео по теме



Налоговые преступления: агенты НДФЛ, соц. взносы, сокрытие имущества, мошенничество

ния, может в принципе спать спокойно, поскольку срок привлечения к уголовной ответственности за преступления «средней тяжести» истекает в указанный срок. А с руководителем организации ситуация будет совершенно иная, при признаках состава преступления, предусмотренных ч. 2 ст. 199 УК РФ (уклонение от уплаты налогов в «особо крупных размерах»), срок давности привлечения к уголовной ответственности составит 10 лет с момента окончания совершения преступления. Т.е. директора сегодня могут еще вздрагивать за те действия, которые были совершены в годах так в 2007, 2008.

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.

Суммы неисполненных обязательств налогового агента, с превышения которых возникает уголовная ответственность, предусмотрены те же, что указаны выше для налогоплательщиков - юридических лиц (независимо от того является налоговый агент юридическим или физическим лицом). Максимальный срок лишения свободы по данной статье составляет 6 лет.

Субъект преступления в статье 199.1 УК РФ четко 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
- бухгалтер и/или директор получают премию;
- произведена оплата контрагенту - аффилированному лицу;
- выплачена заработная плата сотрудникам (в данном случае, по мнению судов, интерес директора может состоять 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 в соответствии с примечанием к статье 170.2 УК РФ составляет 2,250 тыс. 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. Об основаниях для возбуждения уголовных дел по налоговым преступлениям

С 7 декабря 2011 года поводом для возбуждения уголовного дела по статьям 198 – 199.2 УК РФ могло стать только вступившее в силу Решение налогового органа о привлечении налогоплательщика (налогового агента) к ответственности за совершение налогового правонарушения, сумма недоимки по которому достаточна для возбуждения уголовного дела. При этом материалы проверок, послужившие основанием для вынесения такого решения, налоговый орган должен был направлять в Следственный комитет только в случае, если налогоплательщик (налоговый агент) не уплатил доначисленные по решению налоги и сборы более двух месяцев с даты истечения срока по соответствующему требованию (п. 3 ст.32 НК РФ).

Но такой порядок просуществовал недолго. С конца 2014 года поводом для воз-

буждения уголовных дел о налоговых преступлениях могут стать уже не только материалы, полученные из налоговых органов выше указанным путем, но и заявление о преступлении, сообщение о совершенном или готовящемся преступлении, полученное из различных источников (в том числе из средств массовой информации), постановление прокурора о направлении соответствующих материалов в орган предварительного расследования для решения вопроса об уголовном преследовании, а также явка с повинной.
Что мы имеем в итоге? Для принятия решения, возбуждать уголовное дело или нет, следователю нет прямой надобности дожидаться результатов проверок налоговых органов, в его компетенции определить наличие признаков налогового преступления и ущерб от его совершения самостоятельно, в частности, исходя из данных оперативно-розыскных мероприятий (ОРМ), проведенных сотрудниками полиции (согласно Решению Верховного Суда РФ от 26.03.2008 № ГКПИ08-334 и Приказу МВД России от 29.06.2005 № 511 правоохранительные органы сами обладают аппаратом, позволяющим провести налоговую экспертизу).

И это полбеды. Отсутствие привязки возбуждения уголовного дела по налоговым преступлениям к вступившему в силу решению налогового органа по результатам соответствующей проверки позволяет возбуждать уголовные дела, проводить следственные мероприятия и привлекать к уголовной ответственности за налоговые преступления до 10-летней давности, теперь это не ограничено сроками выездных налоговых проверок, глубина которых не превышает трех лет, предшествующих году, в котором проверка начата. Отсутствие такой связи существенно усложняет, если не исключает, и ранее имевшуюся возможность избежать уголовного преследования путем уплаты сумм недоимки, пеней и штрафов по решению налогового органа. Например, в ситуации, когда налоговая проверка не была открыта, а сумму недоимки предъявляет следователь, налогоплательщик такой возможности лишается. Оспаривать предъявленную сумму придется в суде общей юрисдикции в рамках уголовного дела.

Особенности порядка возбуждения уголовных дел по налоговым преступлениям:

При поступлении сообщения о налоговом преступлении от органов дознания (от полицейских проводивших ОРМ), следователь в соответствии с УПК РФ обязан не позднее трех суток с момента поступления такого сообщения направить в налоговый орган (региональное управление ФНС РФ) копию этого сообщения с приложением соответствующих документов и предварительного расчета предполагаемой суммы недоимки по налогам и (или) сборам. Налоговый орган в течение 15 суток с момента получения материалов, должен рассмотреть их и

направить в ответ следователю:

- Заключение о нарушении законодательства;
- или информацию о том, что указанные в сообщении обстоятельства были предметом проверки, о результатах такой проверки;
- или информацию об открытой проверке в отношении интересующего следователя налогоплательщика, по которой еще нет решения;
- или, в случае, если указанные в сообщении о преступлении обстоятельства не были предметом исследования при проведении налоговой проверки, информацию об отсутствии сведений о нарушении налогового законодательства.

Получив заключение (информацию) от налогового органа, следователь должен принять процессуальное решение:

- о возбуждении уголовного дела в порядке;
- или об отказе в возбуждении уголовного дела;
- или о передаче сообщения по подследственности (ст. 151 УПК РФ), а по уголовным делам частного обвинения - в суд.

При этом, такое решение должно быть принято не позднее 30 суток со дня поступления сообщения о преступлении, и уголовное дело о налоговых преступлениях, может быть возбуждено следователем до получения из налогового органа какой-либо информации, просто при наличии у него «повода и достаточных данных, указывающих на признаки преступления». Новые положения УПК РФ не предусматривают никаких обязательных проверок со стороны налогового органа правильности расчета ущерба или оснований привлечения к ответственности по существу, налоговый орган просто выдает информационные справки Следователю (в прямом смысле).

Т.е. вся эта переписка между следователем и налоговым органом фактически представляет собой ни к чему не обзывающую их формальность. Причем эта формальность предусмотрена только для случаев поступления сообщений о преступлениях из органов дознания, направление каких-либо материалов в налоговые органы при получении сообщений непосредственно следственным органом или от прокурора не предусмотрено.

В таких условиях не стоит ожидать, что увеличение количества возбуждаемых уголовных дел по налоговым составам будет происходить за счет улучшения качества выявления и расследования злоупотреблений, а не за счет широты оснований для возбуждения дел.

Что касается инициирования возбуждения уголовных дел со стороны налоговых органов:

Налоговые органы по-прежнему обязаны направлять свои вступившие в силу Решения о привлечении к ответственности в Следственный комитет, сумма налоговой недоимки по которым установлена в достаточном размере для возбуждения уголовного дела, и она не уплачена налогоплательщиком в течении двух месяцев с даты истечения срока уплаты по соответствующему требованию. Но с учетом озвученных поправок в УПК, налоговый орган теперь не ограничен этой обязанностью, он может предоставить в следственные органы и данные, например, лишь о предполагаемом налоговом правонарушении, содержащем признаки преступления, собранные на этапе предпроверочного анализа или в ходе прочей текущей аналитической и контрольной работы.

Налоговые органы стали активно пользоваться тем, что их вступившее в силу решение теперь не единственный документ, который может послужить поводом для возбуждения уголовного дела.

Кроме того после принятия Определения ВС РФ от 27.01.2015 № 81-КГ14-19, у налоговых органов появился один серьезный инструмент для взыскания недоимок непосредственно с контролирующих организацию физических лиц в рамках уголовного судопроизводства. 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 РФ в своем Определении, схема взыскания доначислений по налоговым проверкам стала 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 контролирующие организацию лица обязаны будут возместить причиненный своими действиями ущерб бюджету в рамках уголовного дела.
Мало того, с учетом позиции Конституционного суда обязанность возместить причиненный ущерб бюджету сохранится, даже если в отношении контролирующих лиц (директор, учредитель, член Совета директоров) уголовное дело было прекращено по так называемым нереабилитирующим основаниям - вследствие истечения срока давности привлечения к уголовной ответственности (по ч.1 ст.199 УК он составляет всего 2 года) или вследствие акта амнистии.

Все эти открывшиеся возможности стали побуждать налоговые органы активно инициировать уголовные дела в отношении налогоплательщиков.

III. Основания для прекращения преследования по уголовному делу

Примечания к статьям 198, 199 УК РФ 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.
Кроме того УПК РФ также содержит статью 28.1, предусматривающую 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.

Но, к сожалению, при всем при этом сохраняется коллизия материальных и процессуальных норм, которая появилась еще аж 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.
Что касается сокрытия денежных средств либо имущества, за счет которых должно производится взыскание налогов (ст. 199.2 УК РФ), то лица, впервые совершившие такое экономическое преступление, могут быть освобождены от уголовной ответственности, но только при условии, что полностью возместят ущерб от преступления и дополнительно уплатят в бюджет двукратный размер этого самого ущерба (ст. 76.1 УК РФ). Отметим, что указанный «множитель» для определения дополнительной платы до 15 июля 2016г. имел пятикратный размер.

IV. Преюдиция

Особое внимание следует обратить на 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.

Влияние решений арбитражного суда на ход уголовного процесса по налоговым преступлениям

В предыдущей статье мы рассмотрели влияние обеспечительных мер арбитражного суда на передачу материалов налоговой проверки в Следственный комитет для возбуждения уголовного дела. Здесь мы 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. Если в ходе налоговой про-

верки установлена такая[1] 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.

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), уста-

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).

новленные 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]

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

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)

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-розыскных 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.

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

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).

прекращения уголовного преследования,[4] во-вторых, оспорить в арбитражном процессе со всеми его преимуществами перед процессом уголовным.

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

В предыдущей статье мы рассмотрели влияние обеспечительных мер арбитражного суда на передачу материалов налоговой проверки в Следственный комитет для возбуждения уголовного дела. Здесь мы 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.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). 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. Об уголовной ответственности за налоговые преступления

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.

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).

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.

Видео по теме



Полицейские проверки. Выявление налоговых преступлений

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. 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-розыскных 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. Бизнесмены добились для себя ужесточения уголовного преследования за налоговые преступления
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,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). 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.

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,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). во-вторых, оспорить в арбитражном процессе со всеми его преимуществами перед процессом уголовным.

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.

Финансовый контроль бизнеса: банки хуже налоговиков

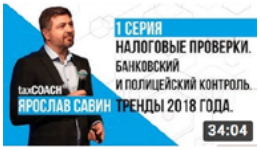
В ходе структурирования бизнеса в обязательном порядке должны учитываться все внешние факторы, влияющие на успешность жизни будущей модели. Один из наиболее важных — взаимодействие компаний с банком и банковский контроль. Ведь, с одной стороны, без расчётного банковского обслуживания в наше время не 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 кли-

Видео по теме



Налоговые проверки. Банковский и полицейский контроль. Тренды 2018

ентом 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 клиента, 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[5], 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. 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

5 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»

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.

«Беда Клонов»: о налоговой силе недоимку взыскивать с «зависимых лиц»

Многие налогоплательщики до сих пор не избавились от манеры относиться к предъявляемым им налоговым доначислениям «по-английски» - «приподнимают шляпу и уходят».... А именно, совершают действия по переводу своей финансово-экономической деятельности на новое юридическое лицо (уступают ему права требования по действующим договорам с контрагентами, перезаключают договоры, осуществляют перевод активов и сотрудников и т.д.), оставляя налоговому органу фактически прекратившую деятельность компанию, пускай, дескать, взыскивает.

Но не тут-то было, налоговые органы давно не восприимчивы к подобным «изысканным жестам» и стараются непременно нагнать каждого такого налогоплательщика и хорошенько его «потрясти». А суды активно поддерживают налоговые органы в их стремлении взыскивать задолженность «брошенных компаний», причем не только с учредителей (участников) организации в ходе привлечения их к субсидиарной ответственности, но и с тех самых «компаний - клонов», по выявлению которых инспекциями ведется отдельная плотная работа.

Содержание работы налоговых органов в этом направлении мы приоткроем в конце статьи, а сперва теория.

Налоговым кодексом прямо установлена возможность взыскания в судебном порядке недоимки, возникшей по итогам налоговой проверки и числящейся более трех месяцев, с «зависимых лиц», которым от задолжавшей организации поступает выручка, отчуждается имущество и иные активы
(п. 2 ст. 45 НК РФ)

Итак, первое условие для запуска этого механизма - зависимость компаний или физических лиц, установленная в судебном порядке

Начнем с уточнения, что к категории зависимых лиц в рамках рассматриваемой нормы могут быть отнесены, как организации, так и физические лица. При этом не имеет значение, зарегистрированы данные физические лица в качестве индивидуальных предпринимателей или нет.

Далее, зависимость компаний или физических лиц устанавливается исключительно в судебном порядке.

У налоговых органов и судов есть возможность толковать это понятие весьма широко, поскольку помимо четко прописанных формальных параметров взаимозависимости «дочерних» и «материнских» организаций (на них мы останавливаться не будем, с ними и так все понятно), статьей предусмотрено право суда определять зависимость лиц и по «иным основаниям».

Под «иными основаниями» уже традиционно понимается возможность какого-либо лица оказывать сколько-нибудь существенное влияние (даже неформальное) на принимаемые обществом решения. Это зафиксировано в главе V.I НК РФ, посвященной налоговому контролю сделок и цен между взаимозависимыми лицами (ст. 105.1 НК РФ), а также используется для признания лиц, контролирующими должника, с целью их привлечения к субсидиарной ответственности в рамках дел о банкротстве (ст. 61.10 ФЗ «О банкротстве»).

Начиная с 2014г. налоговые органы при поддержке судов распространили данный подход и на взыскания задолженностей по налогам с «зависимых лиц» в рамках п. 2 ст. 45 НК РФ, хотя данной нормой он прямо и не предусмотрен.
Точку в этом вопросе поставил Верховный суд своим Определением от 16.09.2016г. № 305-КГ16-6003 по делу № А40-77894/2015 (ООО «Интерос»), в котором указал, что что используемое в п. 2 ст. 45 НК РФ понятие «иной зависимости» между налогоплательщиком и лицом, к которому предъявлено требование о взыскании налоговой задолженности, имеет самостоятельное значение и должно толковаться с учетом цели данной нормы – противодействие избежанию налогообложения в тех исключительных случаях, когда:

- действия налогоплательщика и других лиц носят согласованный (зависимый друг от друга) характер;
- приводят к невозможности исполнения обязанности по уплате налогов их плательщиком, в том числе при отсутствии взаимозависимости, предусмотренной ст. 105.1 НК РФ.

При наличии этих обстоятельств, предусмотренных п. 2 ст. 45 НК РФ, налоговая обязанность следует судьбе переданных налогоплательщиком в пользу зависимого с ним лица денежных средств и иного имущества, к которому для целей обращения взыскания следует относить и имущественные права.
Таким образом, получаем следующее условие - налоговые органы должны доказать суду, что действия налогоплательщика и лиц, на которые выводится его выручка и отчуждаются имущественные активы, носят согласованный (зависимый друг от друга) характер и приводят к невозможности исполнения обязанности по уплате доначислений налогоплательщиком.

Делать это инспекции научились достаточно хорошо, так они собирают яр-

кие эмоциональные доказательства, на основании которых у суда создается убеждение в том, что новая компания является лишь клоном старой, и переводя на нее активы собственники бизнеса хотят лишь избежать уплаты налогов в бюджет. В частности, в качестве таких доказательств могут быть использованы следующие факты:

- уменьшение активов существующей компании с момента проведения налоговой проверки;
- регистрация вновь созданной операционной компании в период проведения выездной налоговой проверки существующей операционной компании;
- наличие общего учредителя и руководителя у компаний либо взаимное участие компаний в уставных капиталах друг друга (к слову, совсем не обязательный признак);
- 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 (или значительной их части) из существующей компании во вновь созданную компанию;
- имущество выводится на зависимую компанию, имеется возможность влияния на принятие решений;
- перечисление контрагентами выручки в адрес вновь созданной компании, перечислявшейся до этого в адрес существующей операционной компании;
- компании имеют одинаковые фактические адреса, контактные телефоны, электронные адреса, интернет-сайты, виды деятельности, товарный знак и т.п.;
- счета открыты в одних банках;
- прочие обстоятельства, свидетельствующие о том, что новое общество является клоном старого, задолжавшего после налоговой проверки бюджету.

Данные доказательства могут применяться налоговым органом в различных сочетаниях в зависимости от индивидуальных обстоятельств дела, главное, что все они сводятся к тому, что действия первоначальной компании («должника») направлены на создание условий для перевода всей деятельности на иное лицо - компанию - «двойника» - с уклонением от уплаты налогов, при этом в действиях отсутствует деловая цель.

Т.е., на сегодняшний день можно констатировать, с момента назначения налоговой проверки, перевод финансово-хозяйственной деятельности на другую,

даже всячески формально независимую операционную компанию, с сокрытием фактических ее владельцев, вряд ли сможет спасти налогоплательщика от уплаты задолженности по налогам. Налоговые органы и в этом случае могут предъявить в суд требование о признании новой операционной компании «зависимой» и вполне успешно взыскать за счет ее выручки всю сумму числящейся за «брошенной» компанией налоговой задолженности.

Второе обязательное условие, которое необходимо доказать налоговой инспекции, - поступление выручки налогоплательщика-должника на счета «зависимого» лица

И речь идет не только о простом получении зависимой компанией выручки «по письму» в адрес третьего лица. Как видно, даже неизбежное расторжение договоров и заключение их с прежними контрагентами от имени новой организации на сопоставимых условиях также соотносится с «условием зависимости»! И это сложно скрыть, контрагентов налоговый орган легко устанавливает по банковским выпискам, а также по книгам покупок и продаж (наверное, не стоит напоминать, что их данные сейчас содержаться в декларациях по НДС).

Практически вся судебная практика по рассматриваемому вопросу складывается в пользу налоговых органов. Конечно, можно найти несколько дел, где суды приняли сторону налогоплательщика, дав шанс защитить предприятие от уплаты долгов предыдущего.

Например, в постановлении от 10.12.2015 по делу № А69-1185/2015 несмотря на все усилия инспекции арбитражный суд апелляционной инстанции отказал в признании налогоплательщика взаимозависимым с организацией, налоговые долги которой налоговые органы хотели с него взыскать, апелляция поддержала доводы предыдущего решения.

Ситуация довольно типична: Общество было признано банкротом. Налоговый орган не смог взыскать с Общества средства в оплату налоговой задолженности в бесспорном порядке и, полагая, что Общество фактически ведет предпринимательскую деятельность через два вновь созданных юридических лица, обратился в суд с требованием о признании их зависимыми с Обществом и взыскании с них задолженности по пп. 2 п. 2 ст. 45 НК. При этом инспекция опиралась на то, что:

- при взаимодействии с ней от всех трех организаций на контакт выходило одно и то же физическое лицо, которое являлось директором Общества и учредителем или представителем по доверенности зависимых обществ;
- юридические адреса зависимых от основной компании организаций совпа-

дали;

- учредителем одной из зависимых компаний являлся работник основной организации, а директором другой является бывший сотрудник основной организации, в пользу которого отчуждалось имущество от основной компании на основании купли-продажи;
- основное Общество передало часть помещений жене директора этого Общества по договору купли-продажи, а она в последствии передала их директору вновь созданного лица, в результате чего не произошло передачи имущества напрямую зависимой организации.
- Остальные доказательства инспекции сводились к тому, что два новых общества являются зависимыми между собой (совпадение работников, уплата одним обществом по кредиту другого и т.д.).
- Однако суд не поддержал налоговый орган, посчитав, что доказательств недостаточно:
- Не доказан факт вывода имущества налогоплательщика в пользу взаимозависимых лиц, т.к. нет подтверждения того, что эти лица получили экономическую выгоду от сделок, совершенных с имуществом налогоплательщика. Имущество от основного Общество передавалось физическим лицам по договорам купли-продажи, что не доказывает получение зависимыми компаниями выгоды;
- Не доказано, что зависимые общества обогащались за счет фиктивных сделок с налогоплательщиком;
- То, что на контакт с налоговым органом выходит одно физическое лицо, не говорит о невозможности взыскания недоимки с налогоплательщика в связи с операциями по передаче имущества либо выручки в адрес зависимых лиц;
- Совпадение юридического адреса не свидетельствует о взаимодействии компаний с целью создания схемы по уклонению от уплаты налогов;
- Фактура дела свидетельствовала, что должник неплатежеспособен, однако прямой связи с новыми компаниями установить не удалось.

Впрочем, такого рода случаи, особенно на фоне озвученной позиции Верховного Суда РФ, скорее являются погрешностью, и с нашей стороны будет крайне безответственно выводить из них какие-то утешительные закономерности. Поспешим расстроить и тех безнадежно оптимистично настроенных налогоплательщиков, рассчитывающих на авось, вдруг налоговый орган пропустит момент передачи активов... Не пропустит, поскольку работа по обеспечению эффективного использования положений п. 2. ст. 45 НК РФ, ведется налоговыми инспекциями на всех стадиях мероприятий налогового контроля, начиная с предпроверочного анализа, когда вы еще «ни сном, ни духом» не подозреваете о грядущей проверке. Уже на этом этапе на налогоплательщика составляется специальная справка с анализом общего состояния его платежеспособности,

который включает:

- Сведения о состоянии его расчетов с бюджетом, с другими кредиторами, о возбужденных и неоконченных исполнительных производствах, заявлениях о банкротстве;
- Сведения о рисках неплатежеспособности (не поступления сумм, предполагаемых к доначислению по планируемой проверке), исходя из финансового состояния предприятия;
- Сведения о том, созданы ли похожие лица, находящиеся по тому же адресу;
- Анализ бухгалтерской и налоговой отчетности, демонстрирующий уменьшение активов налогоплательщика, изменение структуры дебиторской и кредиторской задолженности;
- Сведения о бенефициарах (выгодоприобретателях), контролирующих лицах налогоплательщика с указанием информации об их имуществе;
- Сведения о совершенных сделках, направленных на вывод активов;
- Информация и выводы об источниках поступления предполагаемых к доначислению сумм с указанием предполагаемых сумм взыскания по каждому источнику (за счет имущества, применения субсидиарной ответственности, взыскания дебиторской задолженности, в том числе по незавершенным государственным контрактам, отраженным на сайте госзакупки.рф, и др.).

Динамика изменений показателей платежеспособности налогоплательщика с определенной периодичностью отслеживается и далее, как в процессе проведения налоговой проверки, так и в периоды досудебного и судебного урегулирования спора, и вплоть до тех пор, пока за ним будет висеть задолженность.

Бдительность налоговых органов по этой части хорошо иллюстрирует арбитражное дело №А56-7279/2017 (Группа компаний «Ладога»):

У налогоплательщика все основные производственные активы были обособлены на отдельной копании («Хранитель активов») еще задолго до назначения налоговой проверки, и на них инспекция не могла распространить взыскание недоимки по п. 2 ст. 45 НК РФ. Перевод использующей данные активы операционной деятельности на новую компанию начался в период подготовки акта проверки и вынесения решения по нему, тогда как выручка от покупателей на нее стала поступать только по прошествии четырех с лишним месяцев с момента, когда прошли все суды по доначислениям инспекции (успешно проигранные налогоплательщиком). Инспекция внешне никак не реагировала на все эти «телодвижения» ровно до тех пор, пока на счет новой компании не поступила выручка в объемах, покрывающих задолженность налогоплательщика (более

700 млн. руб.), который к тому моменту находился в процессе банкротства и не вел никакой деятельности. Тут же был подан соответствующий иск в суд о признании этой компании зависимой с налогоплательщиком и взыскании с нее долгов налогоплательщика за счет поступившей выручки. АС Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 11.04.2017 удовлетворил иск в своем Решении от 11.04.2017г. по тем самым основаниям, которые мы подробно рассмотрели в статье.

В общем, уйти «по-английски» никак не удастся. Нужно четко понимать, что обеспечение налоговой безопасности в группе компаний должно быть нацелено, в первую очередь, не на то, чтобы скрыться от уплаты уже произведенных налоговых доначислений, а на то, чтобы у налогового органа не было возможности произвести такие доначисления. Обособление ценных активов от высокорисковой операционной деятельности может обезопасить их от возможных притязаний налоговых органов только, если это сделано заблаговременно, до назначения налоговой проверки.

Ну, а если налоговая проверка назначена, то вся эта «движуха» с перетаскиванием активов и перенаправлением потоков выручки вряд ли даст хоть сколько-нибудь позитивный результат. Более того, начало подобных действий в процессе проверки «тянет» на отдельную уголовную статью, предусматривающую ответственность за «Сокрытие денежных средств либо имущества, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов» (ст. 199.2 УК РФ).

В такой ситуации лучше опустить «забрало», окружить себя юристами и сосредоточиться на битве с налоговыми органами в досудебном и судебном порядках, и начинать аккумулировать средства, чтобы в случае чего (юристы не волшебники) закрыть доначисления.

Трансфертное ценообразование по новым правилам. Часть I

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».

Необходимо заметить, что данный закон ждали уже давно - и предприниматели, и налоговые инспектора, поскольку существовавший порядок вещей явно не устраивал ни ту, ни другую стороны.

И вот, наконец, свершилось.

Что же приготовил нам законодатель, так мучительно долго рассматривавший один законопроект за другим, вносивший в них многочисленные поправки и отклонявший очередную новую редакцию закона?

Настоящая статья открывает цикл рассылок, посвященных анализу новых правил ценообразования для целей налогообложения, поскольку даже поверхностное ознакомление с законом №227-ФЗ позволяет говорить о том, что с наскока тут не разобраться.

Часть 1. Понятие взаимозависимости лиц

Как вы знаете, в настоящее время понятие взаимозависимости лиц и критерии ее определения отражены в статье 20 НК РФ, согласно которой основными критериями признания лиц взаимозависимыми являются доля прямого или косвенного участия одной организации в другой составляет более 20 процентов, одно физическое лицо подчиняется другому по должностному положению, лица состоят в отношениях родства в соответствии с семейным законодательством РФ.

227-ФЗ дополняет часть 1 НА РФ главой 14.1, в которой подробно описываются случаи взаимозависимости и порядка ее определения.

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.

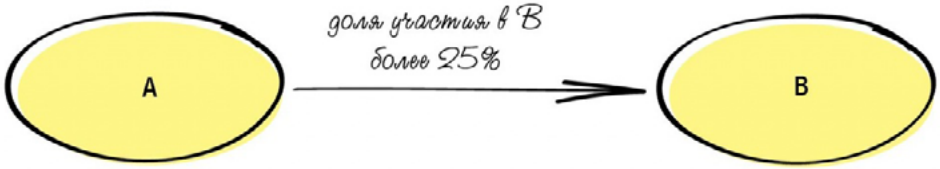
При этом такое влияние учитывается независимо от того, может ли оно оказываться одним лицом непосредственно или самостоятельно, или же совместно с

его взаимозависимыми лицами.

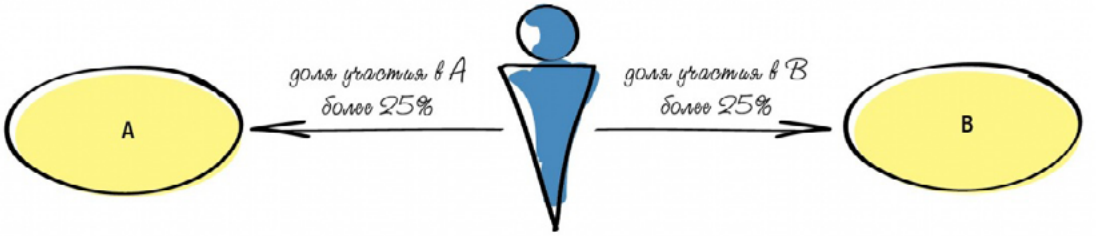
К основным видам взимозависимости относятся:

1) взаимозависимость организаций, под которой понимается:

- прямое или косвенное участие одной организации в другой организации с доле более 25%,



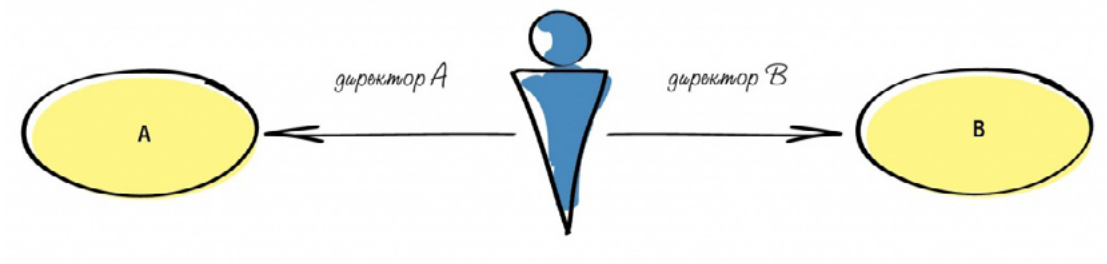
- прямое или косвенное участие в обеих организациях одного и того же лица с долей участия более 25%,



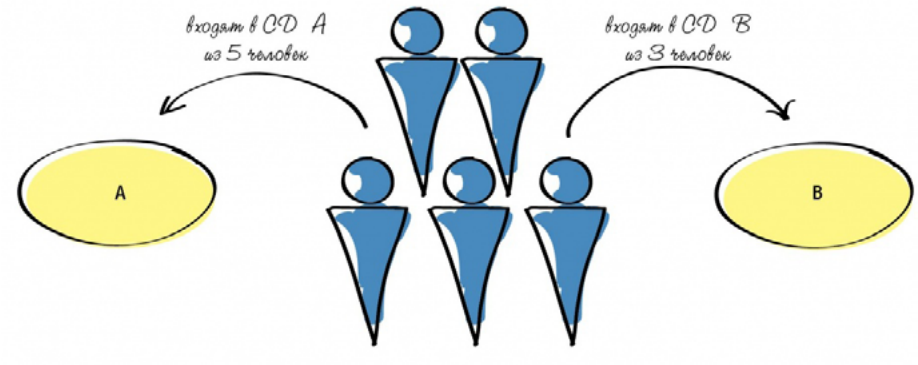
- одно и то же лицо осуществляет функции единоличного исполнительного органа в обеих организациях,

- 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 дирек-

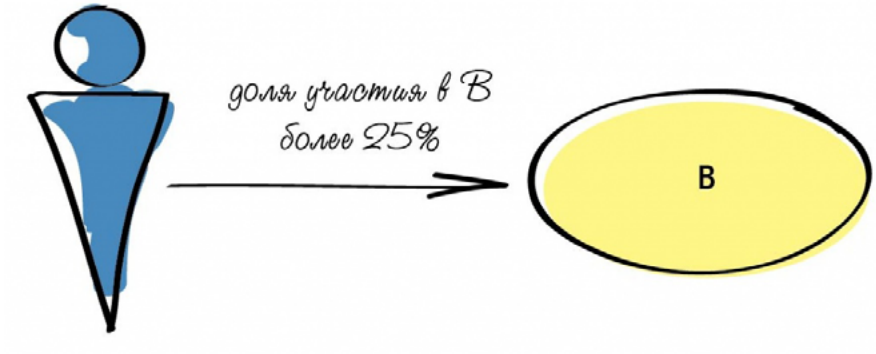


торов (наблюдательного совета) составляют одни и те же физические лица совместно с их родственниками, перечисленными в подп.11 п.2 ст.105.1 НК РФ,



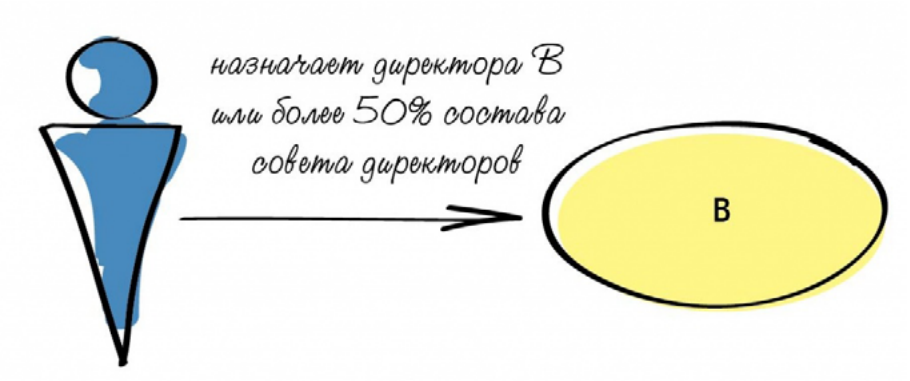
2) взаимозависимость физического лица и организации:

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

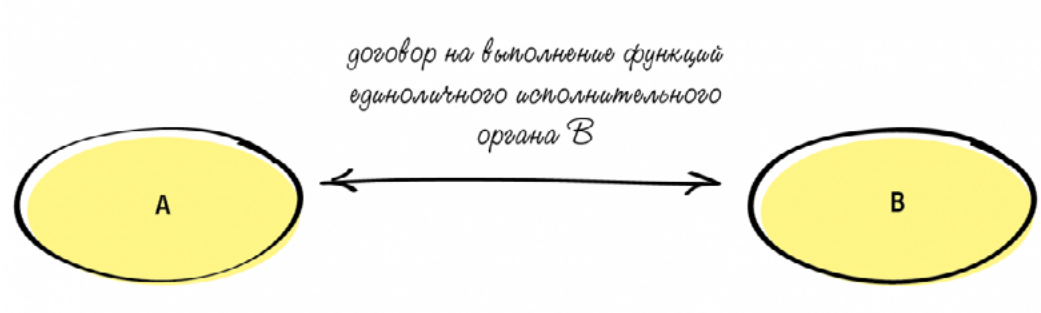


3) взаимозависимость организации и лица (физического или юридического):

- 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%;

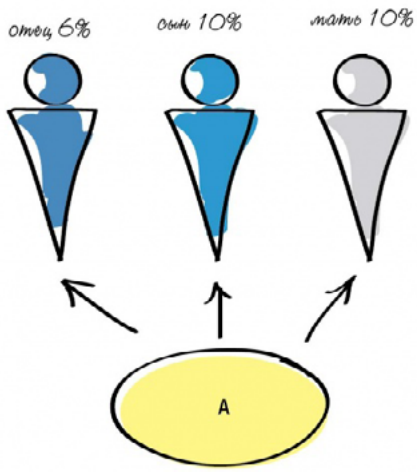
4) взаимозависимость физических лиц:

- 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

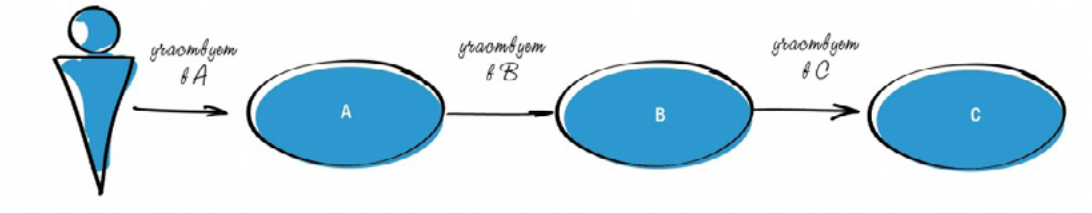
подробно поговорим чуть позднее.

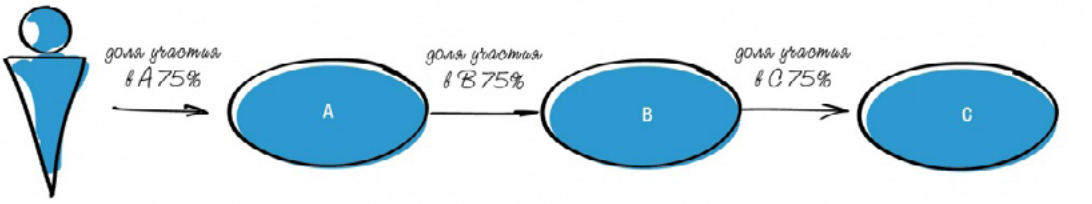
Статья 105.2 НК РФ посвящена порядку определения доли прямого или косвенного участия организации или физического лица в другой организации.

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 попотеть.

Рассмотрим такой пример. Задача - определить долю косвенного участия физического лица в организации С.

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.

Трансфертное ценообразование по новым правилам.Часть II

Часть 2. Критерии контроля цены сделки. Сопоставимость условий сделок
В настоящее время главным критерием контроля цены сделок, заключаемых между взаимозависимыми лицами, является отклонение цены сделки от рыночной цены более чем на 20 процентов от уровня рыночных цен в бОльшую или мЕньшую сторону (пп.2 и 3 ст.40 НК РФ).

С 1 января 2012 г. указанный критерий перестанет применяться, на смену ему придет 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 до-

бытое 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, например, 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 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, давайте рассмотрим 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, которые могут 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 обслужива-

ние 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 закази 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.

Обеспечительные меры в налоговых спорах

Выездная налоговая проверка! Как много в этих звуках для сердца налогоплательщика слилось... и «много» прежде всего потому, что низко результативных выездных налоговых проверок, как известно, «не бывает». По данным 2016г. в среднем на одну такую проверку приходится порядка 10 млн. руб. доначислений только налогов, а еще пени, штрафы...

Доначисленные по итогам проверки налоговые платежи инспекция старается как можно оперативнее взыскать, вопреки противоположному желанию налогоплательщика, если не НЕ платить их вовсе, то хотя бы отодвинуть эту перспективу на как можно боле поздний срок (кто уплатил позже, уплатил меньше), уповая в этом деле, несомненно, на Арбитражный суд. Но само по себе обращение в Арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о привлечении к ответственности не приостанавливает действие оспариваемого решения. Специальным, предусмотренным АПК РФ инструментом, который позволяет это сделать, являются «обеспечительные меры». О них-то мы и поговорим в настоящей рассылке.

Обеспечительные меры

Итак, если налогоплательщик сомневается в объективности результатов налоговой проверки, готов отстаивать свою правоту и при этом не видит резона заплатить немедленно (а резон такой, заметим, возникнуть может под нависшей перспективой возбуждения уголовного дела по материалам проверки), то в арбитражный суд вместе с иском об оспаривании решения налогового органа нужно подать ходатайство о принятии обеспечительных мер. Если суд его удовлетворит и вынесет соответствующее определение, это 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 и другим, зависимым от его деятельности лицам, подкрепив это соответствующими документами (ст. 90 АПК РФ). Для примера, можно ссылаться на несоразмерность доначисленных сумм налоговых платежей финансово-хозяйственному положению налогоплательщика, на то, что 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, текущие налоги и друге обязательные платежи. Список неисчерпывающий, каждый может его скорректировать в зависимости от специфики своей ситуации и деятельности.

Отдельно отметим, что очень хорошо действуют аргументы, связанные с исполнением налогоплательщиком каких-то социальных функций, т.е. это необходимость обеспечивать теми же зарплатами штат работников, особенно, если он большой, или когда деятельность предприятия связана с поддержанием каких-то социально значимых объектов.
Если все сделано правильно, то суды идут на встречу налогоплательщику.

Но на этом не все. Даже если вы заручились поддержкой суда и им были приняты обеспечительные меры по вашему иску к налоговой, исполнение решения по проверке было приостановлено, инспекция может со своей стороны заявить ходатайство о «встречном обеспечении».

Встречное обеспечение

Арбитражный суд взамен принятых мер по обеспечению иска, по ходатайству налогового органа или по собственной инициативе может потребовать от налогоплательщика предоставить обеспечение возмещения возможных для бюджета убытков («встречное обеспечение», ст. 94 АПК РФ).
Меры встречного обеспечения могут иметь следующие формы:
перечисление истцом денежных средств на депозит суда в размере не менее половины суммы заявленных требований;
предоставление банковской гарантии;
предоставление поручительства.
Последние две формы, когда речь идет об обжаловании решения налогового органа, на практике, можно сказать, не работают, поскольку вряд ли найдется банк или некое третье лицо, которые согласятся гарантировать или поручиться за надлежащее исполнение вами обязательств по уплате налоговых недоимок. Кроме того, сами суды порой скептически оценивают «реальность» встречного обеспечения по форме предоставления поручительства от третьего лица, ведь поручитель действительно должен вызывать всяческое доверие со своей стороны, как у суда, так и заинтересованного налогового органа (а такого, как мы заметили, еще нужно найти).

Первая же форма - перечисление денежных средств на депозит суда - фактически нивелирует эффект принятия в вашу пользу обеспечительных мер по иску. Получается, с одной стороны, суд приостановил исполнение решения налогового органа, но с другой вам вменяется по встречному обеспечению необходимость внести сумму, эквивалентную налоговым доначислениям, на депозит суда. Так и так, но налогоплательщика вынуждают расстаться со своими «кровными» до завершения судебного разбирательства. И в этой ситуации лучше уж

уплатить недоимку в бюджет, поскольку это может снять с вас угрозу уголовной ответственности за налоговое преступление, которое квалифицируется от определенного размера неуплаченных сумм налогов.

Теперь посмотрим, на каких основаниях суд удовлетворяет ходатайство Инспекции о встречном обеспечении.
Сам факт предоставления налогоплательщику временной защиты его имущественных интересов в виде обеспечительных мер не является основанием для применения судом мер встречного обеспечения. Таким основанием является наличие реальной угрозы причинения действием этих мер ущерба другой стороне по делу, в рассматриваемом случае – интересам бюджета. Поэтому истребование встречного обеспечения является оправданным в случаях, когда у суда имеются убедительные основания полагать, что принятие обеспечительных мер может повлечь убытки для бюджета.

Каждое лицо, участвующее в деле, должно доказать обстоятельства, на которые оно ссылается как на основание своих требований и возражений (ч. 1 ст. 65 АПК РФ). В обоснование необходимости предоставления встречного обеспечения Инспекция должна предоставить факты об обстоятельствах, которые указывают на отсутствие оснований полагать, что по окончании судебного разбирательства у налогоплательщика будет достаточно средств для исполнения оспариваемого решения.

На практике в качестве таких фактов налоговые органы предоставляют суду, например, информацию о недолжном исполнении налогоплательщиком своих налоговых обязательств ранее, об уже имеющихся у него задолженностях, не связанных с оспариваемой выездной налоговой проверкой; о том, что налогоплательщик ведет свою деятельность с убытком или финансовый результат от этой деятельности практически нулевой; что у налогоплательщика отсутствует имущество, стоимость которого эквивалентна доначислениям, или что имеющееся имущество обременено залогом, ипотекой и т.п.
Спектр обстоятельств, на которые может надавить налоговый орган, как мы видим, достаточно широк, и суды нередко находят их существенными для удовлетворения ходатайства о встречном обеспечении.

Итак, если ходатайство инспекции о предоставлении ей встречного обеспечения удовлетворено, что дальше?
А дальше, понятно, либо налогоплательщик в течение 15 дней (ч. 3 ст. 94 АПК РФ) вносит на депозит суда необходимую сумму (что, как мы уже отметили, не имеет особого смысла) или каким-то чудом договаривается с банком о предо-

ставлении гарантии (находит «безумного» поручителя) либо приостанавливающие исполнение решения по проверке обеспечительные меры будут по ходатайству налогового органа отменены. Неисполнение лицом, ходатайствующим об обеспечении иска, определения арбитражного суда о встречном обеспечении в срок, является основанием для отказа в обеспечении иска (ч. 6 ст. 94 АПК РФ).

Можно ли каким-то образом убедить суд отказать налоговому органу в удовлетворении его ходатайства о встречном обеспечении?
«Можно, но сложно» вывести какую-то универсальную формулу, все зависит от того, какие аргументы налогоплательщик может выдвинуть против обстоятельств, которые налоговый орган представил в качестве оснований для встречного обеспечения. Например, ситуация из практики: инспекция заявила, что по балансу у налогоплательщика отсутствует имущество, за счет которого в будущем можно было бы взыскать недоимку, но в суде выяснилось, что на самом деле имущество такое у налогоплательщика имеется, просто оно не отражено на балансе. Более того, инспекции о нем известно, поскольку она же по нему доначислила налог на имущество. Все очень индивидуально...
В этой части имеет смысл лишь рассмотреть вопрос, как принятие судом встречного обеспечения может коррелироваться с чисто налоговыми обеспечительными мерами, которые инспекция уже применила самостоятельно вместе с вынесением решения по проверке (п.10 ст.101 НК РФ).

Налоговые обеспечительные меры «VS» встречного обеспечения в суде

Решение о принятии налоговых обеспечительных мер налоговый орган вправе принять сразу же после вынесения решения о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности. Вступает в силу такое решение немедленно со дня его вынесения, и действует до тех пор, пока решение налогового органа, вынесенное по результатам проверки, не будет исполнено или отменено (п. 10 ст. 101 НК РФ).

К числу обеспечительных мер, которые могут применяться налоговыми органами к налогоплательщикам относятся:

- запрет на отчуждение (передачу в залог) имущества налогоплательщика без согласия налогового органа. В первую очередь такой запрет может быть возложен на недвижимое имущество налогоплательщика, в том числе не участвующее в производстве продукции (работ, услуг). При отсутствии такого имущества ограничения коснутся транспортных средств, ценных бумаг, предметов дизайна служебных помещений налогоплательщика. В отноше-

нии готовой продукции, сырья и материалов ограничения могут быть введены в последнем, исключительном случае;
- приостановление операций по счетам в банке в порядке, установленном статьей 76 НК РФ. Такая обеспечительная может применяться только на часть суммы доначислений по проверке, которая не была обеспечена выше указанным запретом на отчуждение (передачу в залог) имущества.

Данные обеспечительные меры налогового органа могут быть заменены на предоставленную налогоплательщиком банковскую гарантию или поручительство третьего лица, но такая замена не имеет широкого практического применения по тем же причинам, что и в случае со встречным обеспечением.

Итак, если налоговый орган наложил запрет на отчуждение налогоплательщиком своего имущества до момента исполнения решения по проверке (а к этим мерам налоговые органы по возможности прибегают практически всегда), то потом, когда он уже в суде заявляет ходатайство о предоставлении встречного обеспечения, то по существу он просит обязать предоставить дополнительное обеспечение, что не предусмотрено действующим законодательством и нарушает баланс частных и публичных интересов. Данное обстоятельство может оказаться вполне достаточным основанием для отказа в удовлетворении ходатайства Инспекции о встречном обеспечении (подобная позиция изложена и подтверждена, например, Определением Арбитражного суда Вологодской области от 05.05.2016г. по делу № А13-589/2016, Определением Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 17 декабря 2009 года по делу № А44-2448/2009).

Из всего изложенного видно, что предоставление судом обеспечения в виде приостановления исполнения решения по проверке не гарантировано всем налогоплательщикам по умолчанию, а тем, кому такое обеспечение все же предоставлено, оно впоследствии может быть отменено.

Тут есть прямая увязка с тем, что из себя представляет налогоплательщик, как он заявит себя в суде и как о нем «отзовется» налоговый орган. Думаю ни у кого не возникнет вопроса, например, почему суд отказал в удовлетворении ходатайства налогоплательщика о принятии обеспечительных со ссылкой на то, что ему, дескать, зарплаты работникам платить, когда при этом налоговый орган покажет суду, что за налогоплательщиком «висит» постоянная большая задолженность перед сотрудниками.

Если в отношении компании начата выездная налоговая проверка, никогда не пускайте на самотек ход ее проведения, взаимодействуйте с инспектором,

давайте развернутые пояснения и расчеты в нужном вам разрезе к предоставляемым документам и информации. От этого зависит и то, как вы будете представлены в материалах проверки в целом, как лицо злостно и намеренно уклоняющееся от уплаты налогов или как «не проявивший должную осмотрительность налогоплательщик», ищущий истину, а не пытающийся избежать уплаты налогов.

«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 «охотят-

ся» 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.

«А вас я попрошу остаться»: об основаниях отказа в банковском обслуживании. Новинки законодательства и тенденции судебной практики

30 марта 2018 года вступят в силу изменения в Закон которые должны переломить вектор формального отношения Банков и иных кредитных учреждений к организациям и предпринимателям, которым ранее кем-то и по каким-то основаниям было отказано в банковском обслуживании.
Проблема приобрела угрожающий характер. Только за прошедший год более полумиллиона организаций и предпринимателей столкнулись с блокировкой платежей по своим расчётным счетам в банках, сообщает Деловая Россия. Это, как правило, представители среднего и малого бизнеса. Если учесть, что в России по данным nalog.ru около 6 миллионов субъектов малого и среднего предпринимательства, то получается, что каждый ШЕСТОЙ предприниматель стал

«жертвой» повышенных требований банковской системы к обоснованности того или иного платежа как в пользу третьих лиц, так и на свой личный счёт.

Закон даёт банкам право приостанавливать сомнительные банковские операции и даже отказывать клиентам в обслуживании. При этом неприятен не столько сам факт отказа, хотя и этого уже не мало, но и, самое главное, что информация об этом автоматически передаётся в Центральный банк для включения в так называемый «список отказников», рассылаемый во все банки страны.

От попадания в «список отказников» не застрахован ни один предприниматель, поскольку, наряду с понятными критериями сомнительности операции (например, регистрация клиента по адресу массовой регистрации), существует отдельный, неоднозначный критерий - «иные признаки, свидетельствующие о возможном отмывании доходов», устанавливаемые банками самостоятельно в своих внутренних инструкциях. При этом такие оценочные категории как «систематичность», «значительность», «излишняя озабоченность клиента», «необоснованная поспешность», «неоправданные задержки», «небольшой период» и тому подобные, а также суммы операций, по которым возможно приостановление, определяются в инструкциях Банками самостоятельно.

Многие судебные акты свидетельствуют о приостановлении перечислений по расчетным операциям при наличии у Банков сомнений в реальной возможности у Клиентов на исполнение конкретных гражданско-правовых договоров, при переводах поступивших средств на карты физических лиц (с последующим снятием). При наличии сомнений в легальности операций Банк обязан запросить дополнительные документы и объяснения у Клиентов об обоснованности платежей и, если Клиент не предоставит устраивающие Банк пояснения, может операцию приостановить.

Отсутствие запроса Банком документов до приостановки операции - железобетонное основание для суда в признании действий Банка незаконными.
В большинстве случаев при походе Клиентов в арбитражный суд после отказа Банка в проведении операции, Банкам удавалось отстоять свою позицию, подтвердив сомнительный характер действий Клиентов.
Однако нередки случаи отказов и по абсурдным причинам, например:

- отсутствие лицензии на осуществление основного вида деятельности на момент подачи заявления об открытии счёта или
- непогашенная задолженность по исполнительному производству в службе судебных приставов в незначительном размере или

- «плохая» кредитная история у Клиента (ИП), однако, заметим, Клиент обращался в Банк не за кредитом, а наоборот - хотел открыть расчётный счёт, на который поступали ли бы его деньги в Банк.

Но самые разорительные случаи для Клиентов связаны с введением Банками драконовских комиссий и штрафов, естественно с подачи Центрального Банка, при закрытии счёта сразу после приостановления сомнительной операции. Одним из последних таких случаев является пример, когда Клиент не предоставил по запросу Банка обоснование экономического смысла приостановленной транзакции, а просто направил заявление о закрытии счёта. Банк, согласно своим тарифам, с которыми Клиент был конечно же ознакомлен, оштрафовал Клиента на всю сумму остатка по счёту, а она, на секундочку, составила около 3 700 000 руб.

Не желая иметь на обслуживании «проблемных» клиентов, иногда Банки предлагают добровольно закрыть счет и не допускать «черной метки» в биографии компании. Понимая, что основание отказать в обслуживании у Банка всегда найдется, Клиенты отправляются на поиски нового, менее требовательного финансового учреждения.

Не стоит говорить, что лицензия для банка важнее нескольких клиентов. Поскольку отсутствие десятка другого сомнительных клиентов не принесёт какую-то часть прибыли, а отзыв у Банка лицензии - the End и далеко не Happy.
Справка. За период с 2013 года по настоящее время Центральный банк РФ лишил лицензии более 360 банков. Какие-то банки объединялись или поглощались. На сегодняшний день осталось чуть более 500 банковских организаций, при том, что в 2012 году их насчитывалось более 1 000 по всей России.
Вторая неприятность, которая поджидает Клиента Банка после отказа ему в обслуживании, - это включение его в «список отказников», т.е. организаций и ИП, в отношении которых принимались решения о приостановлении операции по счёту или об отказе в открытии расчётного счёта.

В этот список, по разным оценкам, уже включены от 400 до 500 тысяч лиц. Чем это чревато? Организация или ИП становятся персоной нон грата в любом банке страны.
Дело в том, что Банк обязан сообщить в Центробанк, а последний, в свою очередь, оповещает остальные Банки, в случае:

- отказа в выполнении распоряжения клиента о совершении операции;
- отказа от заключения договора банковского счета;
- расторжения договора банковского счета с клиентом.

10 ноября 2017 Банк России признал7 что ряд банков принимает решения об отказе, исходя из обстоятельств, напрямую не связанных с риском «отмывания» денежных средств и финансированием терроризма Клиентом.
Банкам рекомендовано:

- взаимодействовать с клиентами, вести разъяснительную работу по структуре и содержанию документов, которые необходимо предоставлять в банк в обоснование необычной сделки;
- анализировать проводимые клиентом операции комплексно, а не по отдельным формальным признакам. В качестве примера ЦБ РФ приводит несоответствие вида деятельности, заявленного клиентом, и характера операции. Ведь вид деятельности организации может поменяться;
- удалять из «списка отказников» информацию о клиенте, если им представлены запрошенные обосновывающие документы;
- точно также целесообразно отслеживать, не исключены ли другой кредитной организацией сведения из «списка отказников» в отношении текущих клиентов Банка.

Одновременно были разработаны поправки в законодательство, описывающие последовательность действий Банков и их Клиентов при наличии у первых подозрений по транзакции и дающие Клиентам возможность обосновывать свои действия и обжаловать приостановку операции в Центробанк. 30 марта 2018 года изменения вступят в силу.

Каким же станет порядок взаимоотношений Банк-Клиент?
При сомнениях Банка в законности операции, он обязан объяснить причину подозрений и запросить у Клиента подтверждающие транзакцию документы.
Если Клиент не представил документы или они не убедили Банк, последний приостанавливает операцию, вносит Клиента в «Список отказников» и сообщает об этом в ЦБ и Росфинмониторинг. Здесь никаких изменений.
Если позднее Клиент направит в Банк обосновывающие документы, которые удовлетворят Банк, то в течение одного рабочего дня операция должна быть проведена Банком, а Клиент исключён из «Списка отказников» с уведомлением Центробанка и Росфинмониторинга.
Если Клиент «не нашёл общего языка» с Банком и через 10 рабочих дней после предъявления в Банк сведений операция не проведена, то Клиент может обратиться в Центральный Банк России с жалобой.

ЦБ РФ должен в течение 20 рабочих дней изучить вопрос и либо приказать Банку отменить ограничения, либо подтвердить правомерность действий Банка по приостановке сомнительной операции.

Таким образом, появится прописанный в Законе алгоритм досудебного урегулирования спора Клиента с Банком по приостановленным банковским операциям, которого раньше не было.

А если всё-таки банки отказали в проведении платежа, то необходимо обращаться в суд.
Будем надеяться, что внесенные изменения позволят превратить отношения с Банком в игру по понятным правилам, с возможностью Клиента воззвать к арбитру в лице ЦБ РФ.
Однако главный вывод из всего изложенного при работе с Банками - будьте готовы подтвердить, обосновать, доказать (кому как больше нравится) действительность, легальность и обоснованность той или иной транзакции финансовых средств через ваш расчётный счёт и её экономический смысл. Любое промедление может грозить потерей ценного контракта и прибыли.

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.

Все об административной ответственности за … «взятку»!

Если к понятию «взяточничество» мы все привыкли, и понимаем, что в случае выявления такой ситуации виновное лицо будет привлечено к уголовной ответственности со всеми вытекающими отсюда последствиями, то мало кому известно, какие угрозы для бизнеса несет, на первый взгляд, безобидная административная ответственность за «незаконное вознаграждение» от имени юридического лица.

(ЧТО) Незаконные передача, предложение или обещание от имени или в интересах юридического лица
(КОМУ) должностному лицу, лицу, выполняющему управленческие функции в коммерческой или иной организации...
(ЧЕГО) денег, ценных бумаг, иного имущества, оказание ему услуг имущественного характера, предоставление имущественных прав
(ЗА ЧТО) за совершение в интересах данного юридического лица... действия (бездействие), связанного с занимаемым ими служебным положением
(ВЛЕКУТ) наложение административного штрафа... размер которого исчисляется миллионами рублей.
Ст.19.28 КоАП РФ

Ответственность за «незаконное вознаграждение» будет нести юридическое лицо.

Попытаемся разобраться в вопросах, связанных с такой ответственностью более подробно.

Виды ответственности за «взятку»

Существует два вида ответственности за дачу взятки – административная и уголовная. Субъектами (привлекаемыми лицами) являются:

- в рамках административной ответственности - юридические лица;
- в рамках уголовной ответственности - физические лица.

Важный момент! индивидуальные предприниматели не являются на сегодняшний день субъектами административной ответственности за незаконное вознаграждение.

Преступление/ правонарушение	Взятка (уголовная ответственность)	Коммерческий подкуп (уголовная ответственность)	Незаконное вознаграждение (административная ответственность)
Дача	Статьи 291, 291.2 УК РФ	Пп.1-4 204, 204.2 УК РФ	19.28 КоАП РФ
Получение	Статьи 290, 291.2 УК РФ	П.5-8 ст. 204 УК РФ	
Посредничество	291.1, 291.2 УК РФ	204.1 УК РФ	

Итак, в чем же разница?

1) Взятка.
Такого термина официально в законе не существует.
Исходя из смысла статьи 290 Уголовного кодекса РФ взятка – это материальные ценности (деньги, ценные бумаги, имущество и др.), а также услуги имущественного характера и имущественные права.

Проще говоря, взятка — это какое-либо благо как в материальном виде, так и в виде услуг, которое направлено на улучшение положения должностного лица, которое получает взятку и может распорядиться предметом взятки как своим собственным.

Преступными деяниями, согласно Уголовному кодексу РФ, являются получение взятки, дача взятки и посредничество во взяточничестве.

При этом лица, которые дают взятку или являются посредниками во взяточничестве, освобождаются от уголовной ответственности в случае, если они после совершения преступления активно способствовали раскрытию и пресечению преступления и добровольно сообщили в правоохранительные органы, имеющие право возбудить уголовное дело, об имевшем место инциденте.
Главное, что следует запомнить, – взятку получает всегда должностное лицо.

2) Коммерческий подкуп.

По сути, коммерческий подкуп – это также взятка, только получатель не должностное лицо, а лицо, выполняющее управленческие функции в коммерческой или иной организации.

Говоря о взятках, мы будем иметь ввиду и коммерческий подкуп тоже. Ответственность и за дачу, и за получение коммерческого подкупа прописана в ст. 204 УК РФ и ст. 204.2 УК РФ (мелкий коммерческий подкуп). Условия освобождения от ответственности за передачу коммерческого подкупа аналогичны взяточничеству – добровольная явка с повинной и содействие в следствии по делу.
За посредничество в коммерческом подкупе также предусмотрена уголовная ответственность по статье 204.1 Уголовного кодекса РФ.

3) «Незаконное вознаграждение от имени юридического лица» (ст. 19.28 КоАП РФ)

Данная статья в Кодексе РФ об административных правонарушениях появилась в далеком 2008 году. Однако широкое применение эта статья получила лишь недавно, в тренде борьбы с коррупцией.
По этой статье КоАП привлекаются к ответственности те юридического лица, в интересах которых были переданы «взятка» или «коммерческий подкуп». Очевидно, государство обратило взгляд на более платежеспособных субъектов для пополнения бюджета.

Размеры штрафов действительно поражают:
- не менее миллиона при незначительном вознаграждении, например, 10 000 руб.;
- за «взятку» в миллион рублей организация уплатит штраф от 20 до 30 млн. руб.;
- ну а если вознаграждение за отстаивание ее интересов составило, допустим, 20 млн.руб., то придется раскошелиться на сумму от 100 млн. до 2 млрд. на усмотрение суда.

Ответственность наступает не только за передачу, но и за обещание вознаграждения.

Правда, для этого лицо, действующее в интересах компании, должно быть на это уполномочено. Однако каких-то специальных требований Закон не называет. Судебная практика показывает, что обычно такими лицами становятся руководители организаций. Но в интересах организации может действовать и главный бухгалтер, и начальник коммерческого отдела... и даже водитель.

Так, в одном из Постановлений Верховный суд РФ оставил в силе решение районного суда о привлечении юридического лица к административной ответственности по ст. 19.28 КоАП РФ в виде штрафа 1 млн. руб. за действия водителя данной организации, который предложил инспектору ГИБДД взятку в размере 9 800 руб., чтобы избежать составления протокола за перевозку опасных грузов. Оценивая заинтересованность организации в передаче такого вознаграждения Верховный Суд указал, что размер взятки водителя значительно превышал размер грозящего самому водителю штрафа (3000 руб.) за нарушение правил перевозки грузов, что свидетельствует, что действовал он в интересах юридического лица, потенциальный штраф для которого выше.

В другой ситуации коммерческую организацию оштрафовали на 1 млн руб. за то, что ее директор в интересах предприятия незаконно перевел на банковский счет лица, занимающего должность начальника отдела снабжения другой организации денежные средства в размере 8000 рублей (коммерческий подкуп) за продолжение договорных отношений между этими организациями. Типичный «откат».

Как видим, действия разных сотрудников могут привести предприятие к серьезной ответственности в виде миллионных штрафов.
Какие неприятности влечет для юридического лица факт привлечения его по ст. 19.28 КоАП РФ помимо высоких штрафов?
Компания в течение двух лет не сможет участвовать в государственных закупках.

На сайте Генеральной прокуратуры размещен Реестр юридических лиц, привлеченных к административной ответственности по этой статье КоАП РФ. Проверить, нет ли там вашей организации или вашего контрагента, можно по ссылке https://genproc.gov.ru/anticor/register-of-illegal-remuneration/.

За 2017 год к ответственности было привлечено 363 юридических лица.
Очевидно, что нахождение юридического лица в подобном реестре может пагубно сказаться на его деловой репутации при последующих попытках заключения контрактов с потенциальными контрагентами и вне сферы гос.закупок.

Кто и как обычно привлекает по ст. 19.28 КоАП РФ?
В подавляющем большинстве случаев такие административные дела возбуждаются по результатам изучения прокуратурой уголовных дел о взятках и коммерческом подкупе и большей частью на основе обвинительных приговоров суда.
Решение о привлечении организации к ответственности выносит суд.

Помимо обстоятельств, зафиксированных в приговоре в отношении конкретного физического лица, необходимо доказать:

- физическое лицо передавало вознаграждение в интересах организации;
- источники для такого вознаграждения;
- была ли у организации заинтересованность в получении преференций за это вознаграждение или физическое лицо преследовало только личный интерес.

Однако наличие обвинительного приговора совсем не обязательно. Прокурор вполне может ссылаться на материалы уголовного дела, например, на текст обвинительного заключения.

Еще раз подчеркнем: привлечение физического лица к уголовной ответственности не исключает, а наоборот, дает «зеленый свет» привлечению организации, в интересах которой он действовал (взяткодатель) или которой обещал какие-то преференции (взяткополучатель), к административной ответственности.

«Платите это немедленно». Сроки уплаты штрафа по ст. 19.28 КоАП РФ

Серьезные намерения государства по усилению наказания за коррупцию видны на примере «безобидного» КоАП РФ. Не прошло и недели после оглашения итогов выборов, как появился «президентский» законопроект № 430595-7 о введении возможности накладывать арест на имущество организации, в отношении которой ведется расследование по ст. 19.28 КоАП РФ, чтобы обеспечить в будущем реальную оплату наложенного штрафа.

К слову, деньги тоже относятся к имуществу. Поэтому если иных активов нет, арест будет наложен на остатки на банковских счетах. Самое время напомнить, что за вознаграждение свыше 1 млн.руб., штраф составит минимум 20 млн. руб. А еще штраф нужно будет уплатить не позднее 7 дней со дня вступления постановления о наложении административного штрафа в законную силу. Читаем, что это немедленно необходимо найти 1, 20 и более миллионов рублей, иначе денежные средства будут принудительно списаны с расчетного счета или судебный пристав начнет процедуру взыскания за счет иного имущества. Приятного мало...

Ложку меда никто не отменял. Что может спасти от статьи 19.28 КоАП РФ?

Уже упомянутый законопроект № 430595-7 дает теперь возможность избежать наказания по ст. 19.28 КоАП РФ. Предлагается освобождать организацию от ответственности, если она помогла выявить, раскрыть и расследовать такое правонарушение.

Во что это может вылиться на практике?

Если в интересах юридического лица дано вознаграждение какому-либо должностному лицу, но до того, как об этом стало известно правоохранительным органам, представитель организации сообщил об этом, такое юридическое лицо не будут привлекать к ответственности и организации удастся избежать многомиллионных штрафов.

Любопытно, что в ст. 13.1 Закона № 273-ФЗ от 25.12.2008 г. «О противодействии коррупции» приведен специальный перечень мер, которые должна выполнять организация в рамках предупреждения коррупции, например:

- определить подразделение или должностных лиц, ответственных за профилактику коррупции;
- разработать и внедрить стандарты добросовестной работы предприятия;
- принять кодекс этики и служебного поведения работников.

Подобный перечень мероприятий содержится и в Методических рекомендациях Минтруда по разработке и принятию мер по предупреждению и противодействию коррупции от 08.11.2013 г., где, в частности, даны рекомендации по проверке контрагентов на предмет их добропорядочности.

Мало кто поверит, что подобные внутренние документы организации реально уберегут от коррупционной составляющей при ведении бизнеса, однако вполне могут быть расценены в качестве смягчающих ответственность обстоятельств, перечень которых открытый.

Что ж, сложно назвать тему сегодняшней статьи позитивной. Высокие штрафы, арест имущества, объективная невозможность уследить за всеми сотрудниками с «добрыми» намерениями. Однако, кто предупрежден, тот вооружен!

Как умысел влияет на размер налоговой ответственности

Помимо выявления сумм налогов, от уплаты которых уклонился налогоплательщик, у налогового инспектора есть еще один путь повышения эффективности контрольных мероприятий - это штраф за уклонение от уплаты налогов. Стандартный его размер - 20%. Однако, если доказан умысел налогоплательщика в допущенных нарушениях, то величина штрафа возрастает в два раза - до 40 % от суммы доначисленного налога.

Намерения ФНС активнее использовать предоставленные НК РФ возможности по наложению повышенных штрафов стали очевидны вскоре после появления в Кодексе новой статьи 54.1, пункт 1 которой констатирует:

«Не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни, об объектах налогообложения» в налоговом и/или бухгалтерском учете.

Под «искажением» ФНС понимает[6] именно умышленные действия налогоплательщика, например:

- создание схемы «дробления бизнеса»;
- искусственное создание условий по использованию пониженных ставок налога, налоговых льгот;
- неправомерное применение норм международных соглашений об избежании двойного налогообложения;
- нереальность (отсутствие) сделки.

ФНС России делает акцент на необходимости доказывать умысел налогоплательщика в подобных ситуациях и начислять штраф по ставке 40%.
Однако, помимо налоговой ответственности налогоплательщика, есть еще уголовная ответственность его должностных лиц (либо самого ИП, если проверка в отношении него). Доказанный умысел налогоплательщика-организации, конечно, автоматически не означает, что конкретное физическое лицо (руководитель, главный бухгалтер) также действовало умышленно, а значит будет привлечено к уголовной ответственности. Однако шансы оправдаться у него резко снижаются.
На сегодняшний день уже несколько писем ФНС России посвящены теме умысла в совершении налоговых правонарушений

- Письма ФНС России от 16.08.2017 г. № СА-4-7/16152@; от 31.10.2017 г. № ЕД-4-9/22123@ - непосредственно связаны с особенностями применения новой статьи 54.1 НК РФ
- Методические рекомендации ФНС России и Следственного комитеты «Об исследовании и доказывании фактов умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора)» (Письмо ФНС от 13.07.2017г. №ЕД-4-2/13650@)

Умысел налогоплательщика-организации будет иметь место, если в нарушении налогового законодательства целенаправленно участвовали его должностные лица. Для наглядности ФНС в письмах приводит примеры, что может свидетельствовать об умышленности:

1. Юридическая, экономическая и иная подконтрольность контрагентов проверяемому налогоплательщику.

6 Письмо ФНС России от 31.10.2017 г. № ЕД-4-9/22123@

В частности, налоговым органам нередко удается доказать, что на самом деле работы, услуги, заявленные от имени фирмы-однодневки, выполнены силами самого налогоплательщика.

...действия директора «по подписанию актов приемки работ с контрагентами, выполненных самим налогоплательщиком, заведомо направлены на создание документов по несуществующим хозяйственным операциям, что прямо указывает на умысел данного лица и исключает возможность квалификации правонарушения как совершенного по неосторожности»
Постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 19.04.2018 г. По делу № А19-396/2017

Нередко и работники налогоплательщика на вопрос о том, кем выполнены работы, ответственно рапортуют о своих достижениях, не догадываясь об истинном смысле каверзных вопросов налогового инспектора.

2. Имитация хозяйственных связей с фирмами-однодневками, когда в реальности товар не поставлялся, работы не выполнялись, услуги не оказывались.

Налоговые органы демонстрируют отсутствие у контрагентов реальной возможности исполнить сделку самостоятельно - нет материально-технических ресурсов, управленческого и технического персонала, имущества, транспортных средств и иных активов, необходимых для осуществления деятельности, по юридическим адресам не располагаются, реальных расходов не несут.

Показательный пример в этом - импорт брендированной продукции, произведенной специально под налогоплательщика под его товарными марками, через цепочку посредников.

В ходе проверки установлено умышленное завышение стоимости приобретаемого через технические компании товара под товарным знаком, интеллектуальные права на который принадлежали группе компаний, в которую входит налогоплательщик.

Привлечение посредников в качестве технических компаний производилось умышленно, с единственной целью получения необоснованной налоговой выгоды, без намерения совершить реальные хозяйственные операции и получить экономическую выгоду.

Общество преднамеренно использовало спорных контрагентов для создания

документооборота, преднамеренно направляя часть произведенного китайским поставщиками товара в адрес иных лиц и впоследствии оформляя их приобретение на внутреннем рынке с целью завышения расходов и вычетов, в связи с чем, какое-либо заблуждение в отношении характера «взаимоотношений» со спорными контрагентами со стороны Общества отсутствовало.
Судебные акты по делу № А40-101006/2017

В данном случае речь шла об известной светотехнической продукции Navigator. Схожие обстоятельства с тем же результатом - привлечение к налоговой ответственности в виде штрафа 40% - были установлены в отношении налогоплательщика, занимающегося импортом бытовой техники Redmond[7]

3. Не оставят равнодушными ни инспектора, ни судью прямые улики противоправной деятельности, например:

- наличие «черной бухгалтерии», обнаружение печатей, документации, токенов к интернет-банку фирм-однодневок на территории (в помещении) проверяемого налогоплательщика,
- факты обналичивания денежных средств,
- установленные случаи расходования контрагентом денежных средств на те или иные нужды налогоплательщика-организации, ее должностных лиц и учредителей (участников) (оплата обучения детей, новых автомобилей, путешествий и т.п.).

4. Обстоятельства, свидетельствующие о согласованности действий участников хозяйственной деятельности в целях снижения налоговых обязательств и обналичивания денежных средств.

Классический пример - случаи «искусственного дробления бизнеса».
Уже очевидно, что наладив работу автоматизированных систем контроля за уплатой НДС (АСК НДС-2), у ФНС высвобождается все больше ресурсов, которые она направила именно на борьбу с незаконным дроблением бизнеса ради применения специальных налоговых режимов, которое также предоставляет возможность снижения уплаты НДС.
Например, дробление единой площади торгового зала на несколько «отделов», арендуемых разными ИП, в целях применения ЕНДВ. Установив, что на самом деле они работают в формате единого магазина, налоговый орган констатирует согласованность действий, без которой было бы невозможно реализовать такую

7 Судебные акты по делу № А56-78517/2017 (общая сумма штрафа составила более 400 млн.рублей)

модель работы. Например, судебные акты по делу № А27-10485/2017

5. В этом же ряду следующий признак, свидетельствующий об умысле, - сложный и запутанный, продолжающийся во времени, повторяющийся характер действий налогоплательщика в рамках налоговой схемы, исключающий их совершение в рамках обычной хозяйственной деятельности или по неосторожности.

Например, внесение имущества в уставный капитал недавно созданной компании и последующая продажа доли в этом юридическом лице в непродолжительном промежутке времени создают устойчивое ощущение о спланированности проделанных шагов в желании избежать уплаты НДС.

6. Налоговым органам также велено анализировать действия налогоплательщика в период проведения проверки, так как они могут дополнительно подтверждать умышленный характер допущенных нарушений.

Несложно догадаться, что затягивание ответов на запросы, искажение информации, а также расхождение представленной в ходе проверки информации с ранее предоставленными сведениями косвенно подкрепят уверенность проверяющих инспекторов в правильности направления поиска.
Однако не всегда аппетит налоговых органов по доначислению повышенных штрафов бывает удовлетворен. Вспоминается пословица: «лучше синица в руках, чем журавль в небе». Не доказав умышленность действий налогоплательщика в суде, налоговый орган «потеряет все», то есть налогоплательщик будет освобожден от штрафа полностью.

Таким образом, даже не веря в успешность оспаривания суммы доначисленного налога, оспаривание самого факта умысла при совершении допущенного нарушения может быть достойной задачей похода в суд, так как:

во-первых, повышает шансы должностного лица налогоплательщика на прекращение уголовного дела. Например, вывод суда о том, что при выборе контрагента проявлена «должная осмотрительность» по сути означает, что нарушение совершено не умышленно.

во-вторых, может «снять» штраф в размере 40 % от суммы доначисленного налога в полном размере.

Что же может быть положено в основу оспаривания умышленности правонарушения:

Во-первых, отсутствие доводов в решении самого налогового органа - именно он первый должен в решени зафиксировать, почему считает допущенное нарушение умышленным. Если такого обоснования нет, «придумывать» в суде будет поздно.

Во-вторых, отсутствие сговора с контрагентами, недоказанность согласованности действий, непричастность налогоплательщика к обналичиванию и деятельности контрагента (например, если печати, бланки, следы создания фиктивного документооборота на территории налогоплательщика не обнаружены).

Ну и наконец, не исключено применение смягчающих обстоятельств, которые могут вернуть штраф к привычным 20 % или даже меньше. Такие факты, как совершение правонарушения впервые, социально-значимый характер деятельности налогоплательщика (вплоть до участия в гос.контрактах), тяжелое финансовое положение охотно воспринимаются судами для снижения размера штрафа. Таким образом, необходимо опровергать те доводы налогового органа, которые якобы подтверждают осведомленность налогоплательщика в проблемности контрагента и целенаправленности достижения налогового эффекта от спорных операций.

Подводя итог, констатируем:
1. Налоговые органы явно обозначили тренд по начислению повышенных штрафов в размере 40% при доказывании умышленности допущенного нарушения. Это дает ощутимый эффект для пополнения бюджета;
2. Даже согласившись с самими основаниями доначисления и суммой налога, оспаривание умысла может быть достойной задачей похода в арбитражный суд, поскольку:
повышает шансы на успешное закрытие уголовного дела в связи с недоказанностью вины должностного лица налогоплательщика;
может «снять» штраф в размере 40 % от суммы доначисленного налога в полном размере.

Разбираем особенности допроса в налоговом органе. Часть 1

«Приглашаем на рабочую встречу (беседу; комиссию по легализации налоговой базы; сверку расчетов…» - всех вариантов, каким образом налоговый орган приглашает налогоплательщика, не перечислить. Но есть один, о котором стоит поговорить отдельно, - это допрос свидетеля. Вопросов, возникающих в голове,

немало: «А стоит ли идти на допрос?», «А надо ли брать с собой адвоката?», «А что будет, если не пойти» и т.д.

Внешне допрос часто ничем не отличается от обычной приятной «беседы», однако именно протокол допроса имеет силу доказательства в налоговой проверке.

Самое время напомнить, что написанное пером зачастую не получается «вырубить» ни деревообрабатывающим инструментом, ни иными доказательствами, опровергающими такие показания.

Предлагаем разобрать вопросы, возникающие сразу после получения повестки на допрос. Хотя, а обязательно ли должна быть повестка…?

Обязаны ли сотрудники налоговых органов вручить повестку?

Зависит от того, будет ли свидетель приглашен в налоговый орган или налоговый инспектор планирует провести допрос в помещении самого налогоплательщика или вовсе на улице.

В первом случае, очевидно, что свидетеля надо как-то пригласить, и ФНС РФ рекомендует это делать повесткой. Но налоговый инспектор может и сам прийти к свидетелю, тогда отсутствие повестки не является нарушениемПостановлении Арбитражного суда Уральского округа от 20.10.2016 № Ф09-9287/16 по делу № А76-26441/2015.

Где может проводиться допрос свидетеля?

Каких-либо ограничений по тому, где может проводиться допрос свидетеля, НК РФ не содержит.

Налоговый инспектор вправе «подкараулить» свидетеля на выходе с работы, на лестничной площадке, на лавочке в парке - где угодно.

А что, если повестка была направлена, но не была получена вызываемым лицом?

Возможность привлечения лица к ответственности за неявку, либо уклонение от явки на допрос будет зависеть не только от самого факта получения или непо-

лучения повестки, но от причин, из-за которых повестка не была получена.

Если имело место объективное препятствие, не позволившее получить повестку, например, повестка была направлена налоговым органом, однако по вине почты корреспонденция доставлена не была, то вызываемое лицо к ответственности привлечено не будет.

Если же повестка не была получена, например, потому, что человек не проживает по месту регистрации, то неполучение повестки не будет признаваться судом в качестве уважительной причины неявки на допрос.Апелляционное определение Верховного суда Чувашской Республики от 04.05.2016 по делу № 33а-2144/2016.

Напомним, что при направлении повестки по почте заказным письмом такое письмо считается полученным на шестой день со дня отправки заказного письма.п. 4 ст. 31 НК РФ

Могут ли вызвать на допрос по телефону?

Налоговый инспектор при наличии телефона физ. лица может позвонить ему и пригласить явиться в инспекцию для проведения допроса. Но в этом случае обязанности по явке в налоговый орган не возникает.

Может ли налоговый инспектор провести допрос дистанционно по телефону, либо по видео-конференц связи?

Иногда сотрудники налоговых органов просят ответить на интересующие их вопросы по телефону или с помощью современных средств связи. Показания, полученные в результате такого разговора, не будут признаваться судами надлежащим доказательством по делу.

Так, например, Суд не принял в качестве доказательства Письмо Оперативного управления Службы экономической безопасности ГУВД по г. Москве в качестве надлежащего доказательства, представленного налоговым органом, поскольку изложенная в письме информация получена от физических лиц в телефонной беседе, налоговый орган указанных лиц для допроса в качестве свидетелей не вызывал, а потому такое письмо признано не соответствующим требованиям ст. 90, 99 НК РФ.

В данном примере сведения от физических лиц были получены в ходе опера-

тивно-розыскных мероприятий, однако считаем, что такой подход будет справедливым и по отношению к мероприятиям налогового контроля.

Кого могут вызвать для дачи свидетельских показаний?

«...любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля». Подпункт 12 п. 1 ст. 31, п. 1 ст. 90 НК РФ
Ключевыми словами тут являются «любое физическое лицо».

Состав лиц, которых нельзя допрашивать, ограничен п. 2 ст. 90 НК РФ только двумя категориями лиц:

Лица, которые не способны правильно воспринимать обстоятельства, имеющие значение для налогового контроля (дети в возрасте до 14 лет, глухие, слепые, глухонемые, психически нездоровые лица, находящиеся в состоянии алкогольного или наркотического опьянения).

Лица, получившие сведения о налогоплательщике в связи с исполнением профессиональных обязанностей, и на такие сведения распространяется режим профессиональной тайны (адвокаты, аудиторы, нотариусы, и даже врачи и священнослужители).

Допрос может быть только в рамках налоговой проверки ?
Можно ли проводить допрос до проверки, во время ее приостановления и после окончания?

НК РФ вновь не дает однозначного ответа.

В июле 2013 года вышло Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30.07.2013 № 57, в котором были даны следующие пояснения (п. 26, 27 Постановления):

проводить допрос можно до момента начала налоговой проверки;

во время приостановления налоговой проверки проводить допрос сотрудников налогоплательщика не допускается, но только на территории самого налогоплательщика;

при этом, во время приостановления проверки, допрос возможен вне террито-

рии налогоплательщика.

Что касается проведения допросов после окончания налоговой проверки, то в судебной практике подходы разные, но можно выделить следующие тенденции:

протокол допроса, составленный после окончания проверки, но до вынесения решения, не является надлежащим доказательством, если налогоплательщик не был с ним ознакомлен.Постановление АС ВСО от 01.11.2018 № Ф-02-5141/2018 по делу № А33-32012/2017 Можно продолжить рассуждения: если свидетель был ознакомлен с протоколом, то такой протокол допускается в качестве доказательства;

протокол допроса, составленный после окончания налоговой проверки (в ходе рассмотрения дела судом) является ненадлежащим доказательством;Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 13.02.2017 N Ф06-7969/2016 по делу № А55-11768/2015; Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 16.08.2019 № Ф10-3403/2019 по делу № А62-8847/2017.

протоколы допросов, составленные после вынесения решения по результатам проведенной налоговой проверки не могут являться надлежащим доказательством, за исключением тех случаев, когда налоговый орган не мог провести допрос в ходе проверки.Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 07.06.2019 № Ф04-2040/2019 по делу № А67-8642/2017

Имеются ли у допрашиваемого какие-либо права, гарантии?

Налоговый кодекс РФ не регламентирует детально процедуру допроса свидетеля, однако, в данном случае, на наш взгляд, возможно использовать нормы Уголовно-процессуального кодекса РФ по аналогии.

В отношении процедуры допроса имеются следующие ограничения:

Допрос не может длиться непрерывно более 4 часов;

Продолжение допроса допускается после перерыва не менее, чем на 1 час для отдыха и принятия пищи;

Продолжительность допроса не должна в течение дня превышать 8 часов;

Допрос свидетеля не может проводиться в ночное время (с 22 часов до 6 часов

по местному времени).

Можно ли отказаться от дачи свидетельских показаний?
И да, и нет.

Многие знакомы со статьей 51 Конституции РФ, согласно которой никто не обязан свидетельствовать против себя самого, своего супруга и близких родственников. К близким родственникам относятся: супруг, супруга, родители, дети, усыновители, усыновленные, родные братья и родные сестры, дедушка, бабушка, внуки.

На практике всё не так однозначно.

Если лицо является акционером (участником) или директором проверяемого юридического лица, суды указывают, что свидетельские показания такого физического лица не влияют на его законные права и интересы как физического лица, поскольку связаны с финансово-экономической деятельностью общества. Отказ от дачи показаний на все вопросы, независимо от их смысла, свидетельствуют о намеренном препятствии лицом осуществлению полномочий налогового органа.

Вывод: не стоит отказываться от дачи показаний сплошным методом. Правом, предусмотренным 51 Конституции РФ, пользоваться можно, но делать это надо выборочно, оценивая каждый вопрос на предмет того, затрагивает ли он допрашиваемого свидетеля, либо его близких родственников.

Можно ли на допрос отправить вместо себя адвоката или представителя по доверенности?

Свидетель вправе пользоваться юридической помощью при даче пояснений в качестве свидетеля, но не заменять себя на иное лицо, в том числе на представителя по доверенности. Допрос представителя (адвоката) вместо свидетеля является недопустимым вне зависимости от наличия у него доверенности, предусматривающей такие полномочия.Решение ФНС России от 11.04.2018 № СА-3-9/2269@

При этом ФНС РФ не отрицает, что адвокат вправе делать замечания, подлежащие внесению в протокол или приобщению к делу. Но ответы на вопросы при проведении допроса свидетель дает самостоятельно.Письмо ФНС России от 30.10.2012 № АС-3-2/3920@

А нужен ли вообще адвокат на допросе?

Участие адвоката или иного консультанта лишним при допросе свидетеля никогда не будет. Отвечать за свидетеля представитель, конечно, не вправе, но квалифицированный представитель будет видеть некорректные вопросы, не позволит оказывать давление на свидетеля, либо может пресечь действия инспектора, превышающего полномочия.

Так, адвокат (представитель) может следить за тем, чтобы допрос не проводился слишком долго, помогать с ответами свидетелю, который и будет потом транслировать их инспектору, проверить правильно ли записаны ответы свидетеля в протоколе.

Какая ответственность ждет свидетеля за отказ от дачи показаний?

Налоговый кодекс РФ предусматривает ответственность свидетеля за неявку, либо уклонение от явки без уважительных причин в виде штрафа в размере 1000 рублей, и за неправомерный отказ от дачи показаний, а равно дачу заведомо ложных показаний в размере 3000 рублей.

Уголовной и административной ответственности за неявку и дачу заведомо ложных показаний при проведении допроса как мероприятия налогового контроля нет, хотя об обратном предупреждает стандартная форма протокола допроса.

Однако, если наряду с налоговой проверкой, возбуждено уголовное дело, то за отказ или уклонение от дачи свидетельских показаний в рамках расследования преступления об уклонении от уплаты налогов уголовная ответственность уже предусмотрена ст. 307, 308 УК РФ

Обязаны ли налоговые органы вручать копию протокола?

С 3 сентября 2018 года налоговый орган обязан вручить копию протокола свидетелю лично под расписку (п. 6 ст. 90 НК РФ).

Более того, настоятельно рекомендуем получить копию протокола допроса. Это нужно для того, чтобы у налогового органа не было возможности исправить какие-либо формальные недочеты после окончания допроса.

Важно иметь ввиду, что копия протокола вручается именно допрошенному лицу,

а не его проверяемому налогоплательщику.

Налоговый орган зачастую не прикладывает к акту проверки документы, которые подтверждают правомерность действий налогоплательщика, ссылаясь на п. 3.1. ст. 100 НК РФ, который предусматривает обязанность налогового органа прикладывать к акту только документы, подтверждающие факты нарушений налогового законодательства. А если нарушение не подтверждается протоколом, то и прикладывать к акту проверки его не обязательно.

Именно поэтому налогоплательщик заинтересован в том, чтобы выявить всех лиц, вызванных на допрос в рамках проверки, чтобы получить от них копии протоколов допроса и ссылаться на них в качестве доказательств экономической обоснованности ведения бизнеса.

На что обращать внимание перед подписанием протокола допроса?

Основаниями для признания протокола допроса недопустимым доказательством будут являться:

неуведомление допрашиваемого лица об ответственности за отказ или уклонение от дачи показаний, либо за дачу заведомо ложных показаний, предусмотренной статьей 128 Налогового кодекса РФ;

отсутствие в протоколе даты его составления, места проведения допроса;

отсутствие подписи инспектора, проводившего допрос;

отсутствие информации о свидетеле, которая должна быть отражена в протоколе допроса.

Надеяться на такие нарушения практически бессмысленно - налоговые инспекторы допускают их крайне редко.

Когда допрашиваемое лицо подписывает протокол, важно обратить внимание на формулировки заданных вопросов и на то, как инспектором зафиксированы ответы на них.

Рекомендуем обязательно перечитывать протокол перед подписанием. Нередко из-за особенностей субъективного восприятия оказывается, что ответ был записан не полностью, вырван из контекста либо записан таким образом, что имеет

противоположное или неоднозначное значение.

Ну и конечно не стоит забывать, что допрос - это способ донести до налогового органа свою позицию, важную информацию о специфике бизнеса, что, не исключено, приведет к положительному исходу налоговой проверки.

ГЛАВА 3
РИСКИ ПРИ ЭКОНОМИИ НА НДС И ИСПОЛЬЗОВАНИИ ФИРМ-ОДНОДНЕВОК

Взаимозависимость - не приговор в спорах об искусственном дроблении бизнеса

Наверняка, вы уже ознакомились с нашим Гидом по обвинениям в искусственном дроблении бизнеса (если нет, то обязательно стоит это сделать!).

Из него можно узнать, что самый высокий «класс опасности» среди всех признаков искусственного дробления у взаимозависимости. В 94% дел о дроблении упоминается этот признак и в 74% из них решение вынесено против бизнеса. Но и без гидов и консультантов большинство предпринимателей прекрасно понимают, что взаимозависимость таит в себе угрозу. И всячески пытаются ее скрыть… к сожалению, не понимая, что сама по себе взаимозависимость - это не плохо и не хорошо. Этот признак приобретает негативный окрас в глазах контролирующих органов и суда, когда есть иные доказательства несамостоятельности и несамодостаточности субъектов в группе, а отношения между ними не соответствуют обычным хозяйственным связям независимых лиц.

Безусловно, отсутствие взаимосвязи лиц снижает вероятность претензий. Однако, в большинстве случаев все контр-мероприятия собственников/руководителей бизнеса сводятся к попыткам скрыть их личное участие или руководство и «переписыванию» компаний на родственников или работников.

Для ФНС раскрыть такую группу компаний не составляет труда
В одном деле группа компаний состояла из организаций, учрежденных супругами и их родственниками: участниками и руководителями налогоплательщика на ОСН и его трех подрядчиков на УСН и ЕНВД были одни и те же лица.Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 18 апреля 2019 г. по делу №А55-11094/2018 Все закончилось доначислением и взысканием 13 млн. рублей.

ООО «Хлебокомбинат» (налогоплательщик) оформлял производство и реализацию части продукции от имени четырех индивидуальных предпринимателей (ИП) на УСН. При этом все четверо являлись действующими работниками общества (технолог, экспедитор, кассир и зам. директора по экономике). Это позволяло всем субъектам (ООО и ИП) применять УСН. Естественно, ИФНС не смогла пройти мимо, доказав взаимозависимость всех субъектов. Суд поддержал налоговый орган и взыскал почти 15 млн. рублей.Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 17 апреля 2019 г. по делу №А13-13943/2015

А ведь родственные и должностные отношения как признак взаимозависимости указан в Налоговом кодексе.

Напомним, взаимозависимость имеет легальное определение:

Если особенности отношений между лицами могут оказывать влияние на условия и (или) результаты сделок, совершаемых этими лицами, и (или) экономические результаты деятельности этих лиц или деятельности представляемых ими лиц, указанные в настоящем пункте лица признаются взаимозависимыми для целей налогообложения (далее - взаимозависимые лица).
п. 1 ст. 105.1 НК РФ
Далее в статье законодатель раскрывает отдельные признаки взаимозависимости, которые для краткости можно свести к следующему:

участие в составе (уставном, складочном капитале и пр.) организации или общие участники более чем на 25%;

общее руководство;

лица связаны должностными отношениями;

родственники.

Многие предприниматели знают об этом перечне и идут дальше - привлекают никак не связанных с ними доверенных («номинальных») лиц. От их имени учреждают ООО или регистрируют их в статусе ИП и работают с ними, как будто никто никого не знает.

Но они забывают один момент - Налоговый кодекс оставляет список признаков взаимозависимости открытым. То есть в суде могут быть признаны взаимозависимыми любые иные лица, если особенности их отношений оказывают влияние на экономическую деятельность.

Использование доверенных лиц не так легко скрыть, как кажется. Присутствие «посторонних» в бизнесе практически всегда имеет свои следы.

Дело в том, что привлечение таких лиц - это всегда угроза владельческому и управленческому контролю. За ними надо следить и управлять. Поэтому в большинстве случаев это сводится к всеобъемлющим доверенностям, общим

представителям, единым IP-адресам, компьютерам и пр. Все это активно анализируется ФНС при вменении искусственного дробления.

Подобные обстоятельства легли в основу доказательств взаимозависимости во многих делах.
Как правило «стандартный набор» фактов выглядит так:
… Организации обслуживались одним и тем же бухгалтером (одной бухгалтерской компанией);

расчетные счета организаций открыты в одном банке;

у организаций одинаковые IP-адреса;

доверенности для получения ЭЦП выданы на одних и тех же лиц;

Должностные лица организаций получали доход от общества и других фирм, входящих в группу компаний ...

см. например, Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 17 апреля 2019 г. по делу №А55-16975/2018, Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 18 февраля 2019 г. по делу №А55-13288/2018 и др.Это тоже можно спрятать, но и это не всегда поможет. Суды и ФНС учатся смотреть глубже.
Компания-Собственник (ОСН) земельного участка в цепочку его продажи включила «незнакомого» ИП (УСН), который далее реализовал участок чуть ли не в 35 раз дороже, выведя тем самым прибыль от сделки под свое льготное налогообложение. Но ФНС смогла доказать взаимозависимость участников отношений. И сделала это посредством анализа деятельности сторон: выяснилось, что ИП «существует» только за счет ООО-продавца и какой-либо реальной предпринимательской деятельности не осуществляет. Сделка совершена ИП в лице представителя, имеющего доверенность также и от продавца, да еще и исторически взаимозависимого с ним. Дополнительно удалось получить доказательства предварительных переговоров налогоплательщика с конечным реальным покупателем земли. В итоге налоговый орган взыскал более 7 млн. рублей.

Кто-то подумает - «А вот у меня все получится!» Возможно, все намеки на взаимозависимость будут сокрыты от проверяющих.

Но тут три нюанса
Вы не видите себя со стороны и «независимость» субъектов группы компаний

может лишь вам казаться. Не забывайте, что историческая взаимосвязь также учитывается.

Бизнес - это механизм, который построен на взаимодействии людей. Это означает, что о наличии группы компании в курсе, как минимум, ключевые сотрудники, опросы которых -обязательная составляющая любых контрольных мероприятий. Так, в одном деле основным доказательством наличия схемы стали показания главного бухгалтера.Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 11 марта 2019 г. по делу №А53-8788/2018

Бизнес - это деньги. А деньги любят счет. Всегда ведется управленческий учет, который отражает реальное положение дел и экономические показатели группы. Как показывает практика, не всегда его удается уберечь от сторонних глаз. В деле №А40-249918/2017Решение Арбитражного суда г.Москвы от 22 ноября 2018 г., Постановление Арбитражного суда Московского округа от 2 июля 2019 г. по делу №А40-249918/2017 взаимозависимость учредителей нескольких ООО вскрылась благодаря изъятым жестким дискам, на которых учредители «независимых» ООО значились в «зарплатных» ведомостях как обычные работники.

Испугались? Но не стоит так сильно бояться наличия взаимозависимости. Конечно, если вся ваша защита строится только лишь на сокрытии факта взаимозависимости, то тогда - да - вам есть от чего напрячься.

Но сама по себе взаимозависимость не может привести к доначислениям. Одна группа компаний состояла из двух индивидуальных предпринимателей (отец с сыном) и подконтрольных им трем ООО. Группа занималась торговлей машинными маслами и прочими товарами. Все применяли УСН. Казалось бы, единый состав участников, руководства, одинаковый товар - шансов нет. Искусственное дробление, прикрывающее ведение деятельности одного налогоплательщика - налицо. Но суды установили, что у каждого субъекта была своя специализация: ООО-налогоплательщик вел оптовую торговлю маслами и смазками индустриального и промышленного назначения со своей особенной методикой продаж, своим штатом менеджеров, на обособленной территории.

При этом в целях соблюдения условий сотрудничества с иностранным производителем товаров, а также для получения банковских гарантий и кредитов компания не могла вести иные, прежде всего высокорисковые направления торговли. По этой причине появились иные субъекты в группе, закрывающие как отдельные сферы покупателей (строители, сельское хозяйство), так и осуществляющие свои виды торговли (розница, продажа «с колес» и т.п.). Это позволило суду

сделать вывод о самостоятельности всех налогоплательщиков.

И это не единичное дело. В 84% из дел, в которых суды встали на сторону налогоплательщика, взаимозависимость была доказана и не оспаривалась.

Например, в другом случае - два ООО имели одних и тех же участников. И деятельность у них по сути одинаковая - монтаж и обслуживание оборудования. Но им удалось продемонстрировать, что существование каждого ООО имело экономическое обоснование и каждый субъект вел самостоятельное специфическое направление. Это позволило избежать взыскания более 32 млн. рублей- Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 16 мая 2018 г. по делу №А67-476/2017 налогов и штрафов.

Если и при очевидной взаимозависимости удается оспорить налоговые доначисления, может быть, секрет победы кроется в чем-то другом, а не в навыках успешной регистрации компаний на несвязанных между собой учредителей?

Более того, ни в одном из дел по дроблению факт взаимозависимости не был и не может быть единственным и решающим для привлечения налогоплательщика к ответственности.

Да, без него шансов на привлечение к ответственности по обвинению в дроблении практически нет. Но и с ним налогоплательщик может доказать свою налоговую добросовестность, представив суду доказательства самостоятельности и самодостаточности своих контрагентов, а также рыночный уровень отношений с ними.

Главное - всегда иметь ответы на все вопросы, которые могут возникнуть у проверяющих. Модель организации бизнеса должна иметь сбалансированный характер и все действия должны иметь экономическое обоснование (а не единственную цель в виде экономии налогов). Это может быть выражено в рыночных условиях взаимодействия, подчеркнутой самостоятельности субъектов, наличии деловой цели взаимоотношений и пр. И, что тоже принципиально важно, это должно быть видно проверяющим и подкреплено реальными аргументами, которые можно продемонстрировать в ходе проверки или в суде.

«Правила этикета» для взаимозависимых лиц:
минимизировать трудоустройство работников по совместительству без явной производственной необходимости;

исключить совместное использование материально-технической базы, включая компьютеры и телефоны (сделать отдельный вход в офис, в конце концов!) - или иметь экономическое/юридическое обоснование для этого;

своевременно и корректно оформлять документы, опосредующие отношения между субъектами группы (договоры, акты, накладные и пр.);

постоянно контролировать цены по сделкам, не допуская их отклонения от рыночного и обоснованного уровня;

соблюдать платежную дисциплину в расчетах с контрагентами;

исключить объективно ненужное «задваивание» отношений с поставщиками и покупателями.

И, конечно, иметь экономически обоснованную деловую цель, оправдывающую сам факт и условия взаимоотношений между взаимозависимыми лицами.

Безусловно, аспект взаимозависимости в группе компаний имеет больше нюансов и последствий. Например, мы умолчали об ответственности «за того парня» в соответствии со ст. 45 НК РФ, где взаимозависимость также является ключевым фактором. Опустили риски субсидиарной ответственности взаимосвязанных лиц и контролируемые сделки. Все это, как правило, уже следствия. А основная причина - допущенные ошибки при моделировании вашей группы компаний. И если уж искусственное дробление - это видимость фактической деятельности одного налогоплательщика, то риски его вменения грозят всем.

Обвинения в искусственном дроблении. Производство

Налоговые споры об искусственном дроблении бизнеса набирают обороты. Отраслевым лидером по обвинениям в искусственном дроблении с долей 22,7%по статистике Гида по дроблению, версия 2.0 июль 2017-июль 2019 является производственная сфера. Это одно из открытий, которые мы сделали, проанализировав 95% дел по искусственному дроблению за 2017-2019 годы. Учитывая, что обособление производственной составляющей является важной задачей в рамках комплексного структурирования бизнеса, предлагаем еще раз оценить риски и возможности на пути ее достижения.

Итак, что мы имеем. С одной стороны, есть позиция Высшего Арбитражного

Суда:

«Взаимозависимость компаний не свидетельствует о необоснованности спорных расходов. Напротив, разграничение производственной и сбытовой деятельности между самостоятельными юридическими лицами соответствует хозяйственной практике…»Определение ВАС РФ от 28.02.2011 № ВАС-15093/10 № А40-154999/09
И сама ФНС вторит:Письмо Федеральной налоговой службы от 29 декабря 2018 г. № ЕД-4-2/25984

«Необходимо исключить предъявление необоснованных претензий к разделению бизнеса, не направленному на злоупотребления, поскольку выбор и изменение бизнес-структуры является исключительным правом хозяйствующего субъекта».
Откуда взялись эти 22,7 % дел, в которых внимание налогового органа посвящено именно производственным компаниям?

Основных причин две.

1) Фактура деятельности любого производственного предприятия намного разнообразнее бизнеса в стиле «купи-продай». Бизнес-процессы сложнее, путь от затрат до прибыли длиннее и неоднозначнее, имущества задействовано в создании добавленной стоимости больше и, к тому же, оно требует постоянной модернизации… Здесь острее встает вопрос дофинансирования, в том числе со стороны собственников, займы от которых налоговый орган регулярно и с удовольствием оспаривает.

Для производственных предприятий характерны все налоговые претензии, встречающиеся в иных отраслях: от закупа и фиктивности привлеченных подрядчиков - ИП до необоснованного выделения каналов продаж под разными системами налогообложения. Плюс свои специфические. В итоге, куда ни посмотри, спорные вопросы и налоговые риски.

2) Любое производственное предприятие намного инертнее условной торговой компании. Производство просто так не остановишь, передача активов и перевод людей сразу будет виден и принесет еще более сложностей, вплоть до уголовной ответственности. Поэтому взыскание доначисленной суммы налогов с производственного предприятия почти гарантированно, только если сумма доначисленного не приведет к банкротству компании. А если приведет, тут вам и

механизм субсидиарной ответственности на выручку ФНС: если более половины требований кредиторов налогового характера, вина контролирующих предприятие лиц презюмируется.

И все же, мы поговорим о претензиях, касающихся самого «сердца» производственной компании - производственного процесса. Предлагаем на примере нескольких дел прочувствовать, в каких случаях претензии налогового органа об искусственном дроблении производственной компании будут очень вероятны, а позиция суда - очень к ним восприимчива.

Дробление единого производственного процесса
У любого бизнес-процесса есть неотъемлемые признаки: начало и поставщики, протяженность во времени, результат и клиент, задействованные ресурсы, владелец. Когда в результате построения группы компаний и отпочковывания в связи с этим отдельных производственных функций происходит полное исчезновение отдельных признаков - беды не миновать.

Причем исчезновение может проявляться в разных, порой причудливых формах. Например, у процесса появляется два владельца (по факту и на бумаге, показания свидетелей тут ФНС в помощь), невозможность определить результат искусственно распиленных процессов (чаще встречается, когда отдельные стадии обработки пытаются разделить между разными субъектами), трудности с определением временных границ процесса (начало и конец) в связи с размыванием границ физических (левая половина цеха - одна компания, правая - другая).
Особенно радостно, что чаще всего в результате такого дробления ломаются сразу несколько важных признаков процесса.

Для оценки подобных ситуаций не нужно быть специалистом по производству, а хотя определенные познания в управлении бизнес-процессами потребуются, именно поэтому этот признак хотя и встречается пока не часто (в 8 % дел об искусственном дроблении бизнеса), но отнесен нами к «снайперскому списку» - в случае его обнаружения, вероятность победы в налоговом споре стремится к нулю.

Пример
Две производственные компании занимались одинаковым видом деятельности - производство мебели (кухонь) по индивидуальным заказам. Не обошлось без случайных совпадений: цех и производственное оборудование оказались общим; единый процесс размещения и контроля выполнения каждого заказа без

указания производителя; сотрудники каждой компании работали «рука об руку» друг с другом над каждым заказом; невозможность выделения материалов, направленных на изготовление конкретной продукции. Единственный покупатель обоих производителей - мебельный салон, применяющий ЕНВД, без ограничений по размеру выручки. Налоговый орган пришел к выводу о ведении двумя компаниями единого производственного процесса, формально разделенного на два юридических лица в целях сохранения УСН. Суд вынес отрицательное для налогоплательщика решение.Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 19 декабря 2018 г. N Ф04-5770/18 по делу N А70-3378/2018

Единое управление производственными процессами
В группе компаний может быть несколько производственных субъектов, каждый из которых занимается изготовлением отдельного продукта. Однако, и тут обособление отдельных субъектов должно быть обосновано с управленческой точки зрения. В противном случае наезда налоговой не избежать.

Пример
Хлебокомбинат позиционировал себя как предприятие полного цикла. На сайте, в журналах и рекламных буклетах с гордостью сообщал об ассортименте выпускаемой продукции, объемах выпуска на новых производственных линиях, развитой сети розницы. Во время проверки оказалось, что Хлебокомбинат занимался только выпуском кондитерских изделий. Формовой хлеб производил ИП №1, а Батон - ИП № 2. Все ИП арендуют помещения и производственные линии у Хлебокомбината. У Общества и предпринимателей одни склады, общая служба экспедиции, единый сбыт. Рекламные компании оплачиваются самим Обществом. Налоговый орган и суд не поверил налогоплательщику, объединили выручку Общества и ИП, доначислив компании налоги по общей системе налогообложения.Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 17 апреля 2019 г. N Ф07-2024/19 по делу N А13-13943/2015

Из этого примера очевидно, что отсутствие самостоятельности у производственных субъектов и их курирование единым «центром» будут выявлены налоговым органом. Этот признак встречается в 53% дел, в 88% - он был положен в основу отрицательного для налогоплательщика решения.

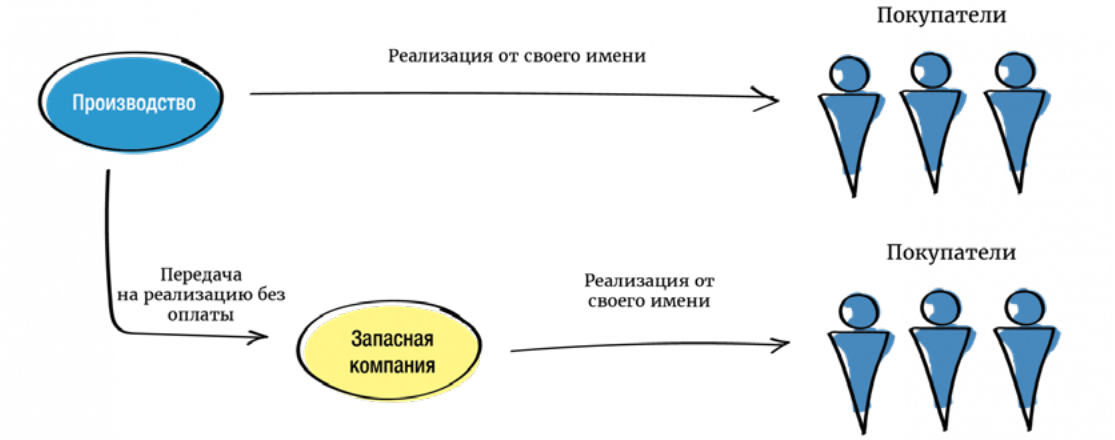
Отсутствие необходимых ресурсов для выполнения заявленных работ
Налоговый орган смотрит не только на документальное оформление сделки, но и анализирует необходимые для этого ресурсы, специфику бизнес-процес-

сов. Если у компании - подрядчика (именно так чаще отпочковывают производственную функцию) отсутствует возможность для самостоятельного оказания заявленных работ, то в учете спорных сумм для целей налогообложения будет отказано.

Пример:

Подрядчик не имел ни квалифицированных сотрудников, ни опыта в исполнении задач, поставленных перед ним. Все спорные работы фактически выполнялись специалистами Общества в рамках исполнения своих служебных полномочий, на своих рабочих местах с использованием оборудования и материалов самого налогоплательщика.Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 12 апреля 2019 г. N Ф04-1068/19 по делу N А03-21450/2017

Работа на грани лимитов по УСН
Налогоплательщики - «упрощенцы» применяют кассовый метод, что открывает простор в регулировании объема поступаемой выручки для целей налогообложения. Пример, когда налогоплательщику не повезло:



Пример:

«Производство» (УСН) производило и самостоятельно продавало продукцию. Приблизившись к лимитам по УСН, в последние месяцы года часть продукции была передана на реализацию через «запасную компанию», основная задача

которой - сдача имущества в аренду. Клиенты сообщили налоговому органу, что их предупредили о новом поставщике на тех же условиях на короткий промежуток времени.N А09-8586/2017

Налогоплательщику не удалось объяснить разумные причины, почему на несколько месяцев была изменена цепочка сбыта продукции, ведь у «запасной компании» не имелось своих менеджеров по продаже, наработанных навыков, да и увеличения клиентской базы не произошло. Еще с одной похожей ситуацией можно ознакомиться самостоятельно.А43-21169/2017

Единственный заказчик по договору переработки давальческого сырья
Использование договора переработки давальческого сырья (он же - договор толлинга, он же - договор подряда иждивением Заказчика) активно используется как в отношениях со сторонними подрядчиками, так и со взаимозависимыми производственными предприятиями. Задача подрядчика в этом случае - изготовить (расфасовать, распилить и т.п.) из переданных материалов готовую продукцию.

Усомниться в целесообразности функциональной специализации компаний сложно.

Вместе с тем, наличие у условной компании «Производство» единственного заказчика в виде Торгового дома будет притягивать внимание налогового органа. Применение компаниями разных режимов налогообложения (ОСН и УСН) это внимание обострит. А взаимозависимость - придаст азарта проверяющим.

И даже пример успешного разрешения спора в пользу налогоплательщика вряд ли можно считать полным удовлетворением, ведь внимание обратили, проверку провели и только суд помог оспорить налоговые доначисления.



«Производство» имело собственное помещение и производственное оборудование, штат сотрудников, оказывало услуги по рыночным расценкам. Однако, так ли безгрешен был налогоплательщик…?

В ходе проверки вскрылись обстоятельства, нехарактерные для взаимоотношений независимых и самостоятельных компаний. Именно это, на наш взгляд, позволило предъявить налоговые претензии. Итак, несмотря на обоснованную договорную модель взаимоотношений, были «черные камушки»:

Во-первых, отсутствие финансовой дисциплины. Услуги производственной компании оплачивались не полностью. Долг достигал 90 млн.руб. без видимых причин (деньги у компании-заказчика имелись). Из-за разных методов учета - начисления и кассового - накопление такой задолженности позволяло и вовсе не уплачивать налог с этой суммы.

Во-вторых, несение Торговым домом расходов по ремонту оборудования и помещений, принадлежащих «Производству».

Подчеркнем, что оба обстоятельства весьма негативно влияют на восприятие взаимоотношений сторон. По статистике, при наличии каждого из них вероятность отрицательного для налогоплательщика решения - 89 %. Что уж говорить о ситуации, когда они присутствуют концентрированно. В данном случае суд не принял их во внимание, однако в аналогичной ситуации кому-то может не повезти. Учитывая наличие разумной экономической цели обособления производства, не стоит порочить ее такими просчетами.

Идеальная производственная компания
С учетом этого опишем идеальную производственную компанию, взаимоотношения с которой не станут поводом для налоговых доначислений:

Замкнутый технологический цикл и понятный конечный продукт;

Самостоятельный руководитель;

Свой штат сотрудников;

Средства производства (на праве собственности или аренды);

Справедливое распределение рентабельности с заказчиком: никто не ведет

убыточную или низкомаржинальную деятельность;

Аккуратное и своевременное оформление первичных документов;

Оплата выполненных работ получена вовремя;

Все случаи использования общих ресурсов имеют документальное подтверждение.

И, заметьте, ни слова про отсутствие взаимозависимости. Производственная компания может быть взаимозависимой и, скорее всего, будет таковой, если речь идет о группе компаний. Однако, целью ее создания не должна быть налоговая экономия. Обособление производственной составляющей позволяет решить массу задач - от конкретизации ответственности руководителя до повышения стабильности бизнеса в целом. И в этом плане позиция Высшего Арбитражного Суда, с которой мы начинали, продолжает оставаться актуальной.

Розница. Искусственное дробление: нюансы

Основные претензии ФНС к розничной торговле на основе анализа всей арбитражной практики 2017-2019 года.

Анализ 95% арбитражных дел по всей России за 2017-2019 годы по искусственному дроблению позволил нам раскрыть общую картину и основные тенденции «в среднем» по бизнесу.

Выводы ранее мы представляли в «Гиде по обвинениям в искусственном дроблении». «Гид» имеет огромную популярность как у собственников бизнеса, так и внешних консультантов. Однако каждое из направлений бизнеса имеет свои особенности. Поэтому мы провели дополнительный внутриотраслевой анализ. С нюансами дробления в производстве можно ознакомиться здесь.

Настала очередь для розницы, к которой мы относим:

торговые сети;

розничные магазины, не относящиеся к торговыми сетям;

группы компаний, которые занимаются и оптом, и розницей;

аптеки.

Доля розничной торговли в проанализированных делах составила 23,3%, то есть почти каждое четвертое дело. Таким образом, производство и розничная торговля в целом делят между собой первое место по претензиям ФНС.

По рознице такой же процент «успешности» действий ФНС как и в среднем по всем отраслям - 72% удовлетворенных на 28% неудовлетворенных требований ФНС.

Естественно, в рознице кардинально отличаются цели создания группы компаний (далее - ГК)

Основной целью дробления является попытка сохранить право на ЕНВД - 56% (против 7% в других отраслях).

Сохранение УСН - 39% (что соответсвует общему уровню).

Со значительным отставанием - завышение расходов по общей системе налогообложения (налог на прибыль или НДФЛ) с 10%.

Рейтинг признаков, по которым суды отличают «козлищ от агнцев» в рознице, в целом не отличается от общего. Но приоритеты претензий налоговых органов и восприимчивость судов к ним все же иные.

Два самых популярных признака дробления такие же как у всех - это:

взаимозависимость субъектов группы;

дробление в целях применения спецрежимов.

Другие признаки расположены в рейтинге «опасности» в немного ином порядке. Но ключевое отличие заключается в их классе опасности.Напомним, класс опасности - это произведение процента дел, в которых признак упоминается, на процент дел, в которых данный признак стал основанием для взыскания сумм налогов. Класс опасности означает, какая вероятность быть привлеченных к налоговой ответственности при наличии соответствующего признака. То есть в степени угрозы, которую они несут для бизнеса.

Наиболее яркие отличия от других отраслей деятельности:
1) Общие вывески, сайты, обозначения, адреса, банки и пр.

В рознице угроза данного признака равна 60% против 38% у остальных отраслей. То есть в 60% из дел доказано искусственное дробление при наличии общих вывесок и пр.

Если этот признак установлен судом, с вероятностью 84% дело закончится проигрышем.

И действительно, внятных объяснений, почему «самостоятельные» субъекты работают под одной вывеской, с одинаковым оформлением и единым сайтом - мы почти не встретили. Хотя бы потому, что «задним числом», то есть во время выездной проверки, найти такое объяснение практически нереально.

2) Отсутствие конструктивных разделений.

Это самый «розничный» признак: из 24 его упоминаний в целом (из 300 дел) 19 приходится именно на розницу. И почти самый «убойный» для нее: гарантия проигрыша 95%. Он часто выступает ключевым доказательством искусственности построения группы компаний, вокруг которого выстраивается правовая позиция ФНС. Исключения сводятся чаще к ошибкам проверяющих: заглянули лишь в одну из нескольких розничных точек (остальное домыслили), забыли произвести фото/видео фиксацию и тп.

Честно говоря, это не только самый розничный признак. Но и самый детский. Очень рассчитываем на то, что вы уже отказались от этой «остроумной» идеи, провели реконструкцию или капитальный ремонт, а в обновленных магазинах или павильонах нет и следа подобного признака.

3) Формальное перераспределение персонала.

Класс опасности этого признака в рознице выше в 1,5 раза (44% против 25% в остальных отраслях).

Прежде всего это касается общего персонала в торговых залах, которые продают товар независимо от того, кому он принадлежит и на чьих полках находится. Впрочем, вряд ли ФНС остановится на этом. Миграция персонала между точками продаж тоже довольно легко установить.

«Эффективность» признака достаточна высока - 91%. То есть при его обнаружении вероятность проиграть дело очень большая.

4) Товар или иное имущество перемешано.

Этот признак более чем 3 раза опаснее для розницы - 14% против 4%. Речь идет не только о том, что фактически невозможно определить собственника товара (все лежит в одной куче), но и о перемешивании сезонного товара, который возвращается на склад «оптовика», а в новом сезоне комплектуется заново в другие магазины, а также о миграции «залежалого» товара между розничными точками разных субъектов. При наличии такого признака вероятность получить взыскание - 100%.

5) ИП в группе компаний - это сотрудники или родственники

В рознице почти в 2,5 раза чаще привлекают «своих» людей для построения группы компаний. Наиболее плачевная ситуация наблюдается вследствие желания снизить оборот на розничных предприятиях до требований «упрощенки» и внедрения так называемых «комитентов» (обычно сотрудников или родственников в статусе ИП), приобретающих товар в одном месте и реализующих через агентский договор во все магазины виртуальной сети. Ситуация еще более осложняется тем, что в подавляющем большинстве случаев разделить ИП-комитентов по группам товаров обречена на провал - в течение 3-4 месяцев потоки товара полностью перемешиваются.

6) Создание схемы перед расширением.

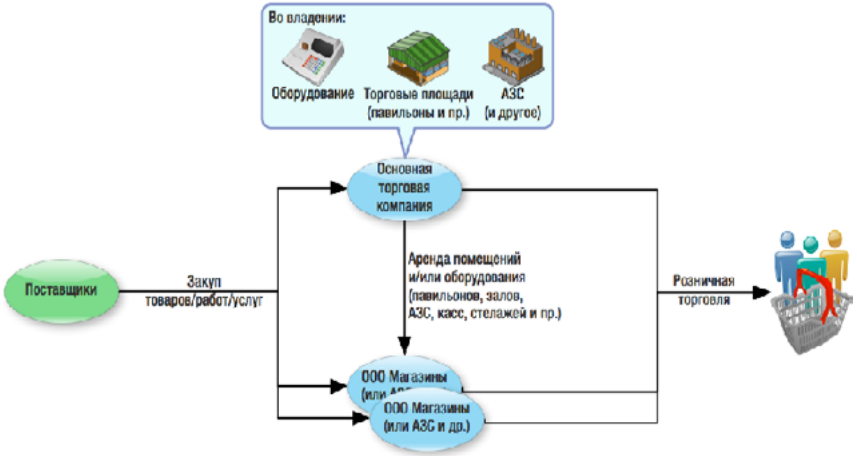
Необходимость сохранять ЕНВД и УСН и, как следствие, создание новых субъектов под открытие новых магазинов, приводят к тому, что в розничной торговле в два раза чаще налоговые схемы появляются перед расширением бизнеса и ростом экономических показателей - 16% против 8%. Арбитражные дела 2017-2019 года касаются налоговых проверок, охвативших как раз период быстрого и массового открытия новых магазинов (обычно в пику наступления федеральных розничных сетей), в связи с чем новый год, как мы полагаем, принесет нам сокращение упоминаний данного признака - общий экономический кризис и снижение покупательского спроса сделают свое дело.

Типичные модели построения розничного бизнеса, которые привлекают вни-

мание контролирующих органов:
1) ООО (или ИП) самостоятельно занимается розницей.

Помимо основной деятельности оно сдает в аренду торговые помещения, оборудование или АЗС подконтрольным субъектам (компаниям или ИП), также торгующими в розницу.

Подобная картина имела место в 67% дел, связанных с розницей. И в 83% их них суд встал на сторону налогового органа.



Как правило, основным признаком, который выдает искусственность дробления в таких случаях, является отсутствие конструктивных разделений площадей. Его уже дополняют - единое руководство, формальное распределение персонала, «перемешанный» товар и пр.

Так ООО, занимающееся розницей,Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 26 июня 2019 г. по делу №А71-10587/2018 имело в собственности торговое помещение площадью более 150 кв.м. Чтобы остаться в пределах ЕНВД, ООО передало часть площадей в аренду своему же директору в качестве «самостоятельного» ИП, который также занялся торговлей.

При этом предприниматель не озаботился ремонтом - в итоге отделы не были разграничены. Более того, сотрудники работали на оба зала и не было возможности разграничить товар, принадлежащий ИП и ООО. В итоге взыскано 13,6 млн. рублей. Интересно, что это был не самый плохой вариант для бизне-

са: ФНС присоединила доходы ООО к ИП, а не наоборот. В результате доначислен НДФЛ вместо налога на прибыль.

Спасает же в таких ситуациях разделение площадей и, как и в других ситуациях, доказательство деловой цели.

Так в одном случаеПостановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 8 сентября 2017 г. по делу № А28-5839/2016 группа компаний из нескольких ООО занималась розничной продажей различных товаров. Одно из них сдавало всем остальным торговые площади. Однако все залы имели конструктивное разделение, а организации - свой штат работников и своё руководство. Деловая цель существования нескольких компаний заключалась в разном ассортименте товаров (женская одежда, товары для дома и др.). В итоге суд установил факт их самостоятельности и поддержал налогоплательщика. Бизнесу удалось избежать 235,5 млн.руб. доначислений.

Корректное распределение вспомогательных расходов, особенно маркетинговых (самостоятельное проведение рекламных акций с особыми условиями для поставщиков, свое размещение наружней рекламы, проведение рекламных мероприятий и т.п.) еще более усиливают позицию экономической самостоятельности розничных субъектов.

2) Компания на закупе перепродает товар розничным субъектам группы компаний.

Подобная модель имела место в каждом четвертом из «розничных» дел (23%). Успеш

ность ФНС и налогоплательщиков в них оказалась одинаковой - 50/50.



Губит, как правило, в такой модели:

а) заниженные цены. ФНС установила факт занижения цен при продажах внутри группы компаний: наценка 3% против 6% при торговле с независимыми лицами.Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 3 августа 2018 г. по делу №А48-2167/2017

б) полная подконтрольность субъектов ГК единому центру: работники подконтрольных ИП сдавали выручку сотрудникам своего поставщика (основное ООО в ГК), все работники ранее работали в этом ООО и их перевод был лишь формальностью, всеми ООО и ИП группы компаний управляли два человека. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 25 июня 2019 г. по делу №А12-31106/2018

Спасает:

а) наличие деловой цели. Это может быть, например, специализация деятельности каждого субъекта группы: аптечная сеть (4 ООО) имела одного руководителя и участника, общие вывески, сайт, офис и даже кадровую службу. Казалось бы, взысканий не избежать. Но все инстанции вынесли решения в пользу налогоплательщика. Бизнес спасло то, что у каждого ООО было свое предназначение:

два ООО занимаются оптом, но у них разный ассортимент (медикаменты у одного, расходные материалы у другого);

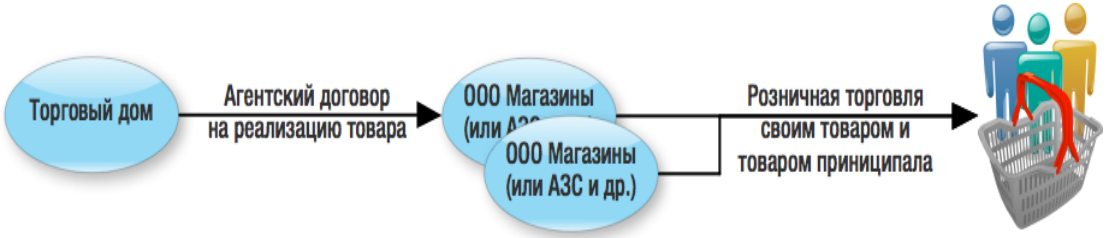
два других торгуют в розницу, но у каждого своя маркетинговая политика - одно из них «осуществляло деятельность по розничной продаже лекарственных средств в сегменте дискаунта».Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 24 октября 2017 г. по делу №А71-7587/2016

Деловая цель также нашла отражение в раздельном учете каждого ООО, разных поставщиках услуг и пр.

б) обоснованные цены внутри ГК: ООО-закупщик продавало взаимозависимому ИП (своему единственному участнику) товар для продажи в розницу.Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 24 июня 2019 г. по делу №А53-20425/2018 ФНС такая связь показалась подозрительной, а цены заниженными. Однако суд установил, что цены действительно были занижены и даже ниже себестоимости, но это было в короткий период времени и они

распространялись также на других независимых покупателей ООО. Самостоятельность субъектов подтверждалась в том числе обособленным штатом сотрудников, раздельным учетом, финансированием (самостоятельное получение кредитов в банке) и др.

3) В каждом десятом случае (9%) дело связано с тем, что группа компаний использует агентский договор.
(Привет сказкам налоговых «копперфильдов», агитирующих за массовое, неподкрепленное реальными бизнес-процессами использование агентских договоров). В большинстве случаев из них (7,1%) агенты занимаются реализацией. В 67% суды установили наличие «схемы».



Губит такую модель фиктивность агентского договора. Это может проявляться:
а) в отсутствии ресурсов для его исполнения: ООО в качестве агента продавало топливо на АЗС в интересах взаимозависимых принципалов. ФНС доказала, что у некоторых принципалов отсутствовали оборудование и работники для торговли ГСМ.Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 21 августа 2017 г. по делу №А70-13347/2016 Помимо этого установлено, что АЗС переходила от одной компании к другой по мере достижения пределов для применения спецрежимов, единое руководство, наличие номинальных руководителей и др.

б) в некорректном исполнении и условиях самого договора: ООО занималось розницей, кроме своего товара продавало товар взаимозависимой компании по договору комиссии.Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 11 марта 2019 г. по делу №А67-6778/2017 Суд установил, что данный договор заключен формально. Такой вывод сделан на основании следующего:

после его заключения ничего не изменилось - объем, ассортимент, поставщики товара - все осталось прежним;

комиссионер не перечислял средства комитенту от продажи его товаров (то есть распоряжался ими как своими);

отсутствуют поручения комиссионеру для исполнения. В итоге взыскано 6,4 млн. налогов и штрафов.

Давайте также взглянем на широко рекламируемую «обратную агентскую схему». В данном делеПостановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 15 ноября 2018 г. по делу № А42-7696/2017 агент выполнял функции закупа для группы компаний («обратный агент»). Казалось, что руководители ГК все хорошо продумали:

каждый сотрудник знал, где он трудоустроен;

взаимозависимые компаний были созданы до достижения пределов применения спецрежимов;

контрагенты «воспринимали каждое из указанных обществ как самостоятельное юридическое лицо»;

и другие.

Этого вполне хватило на две инстанции. Однако кассация и Верховный суд обратили внимание на признаки искусственности отношений в ГК. Во многом это касалось агентского договора:

агент-закупщик распределял товар между принципалами уже после того, как они его фактически продали;

агент не имел ресурсов для осуществления закупа. Да, у закупщика были сотрудники и договоры аренды склада и оборудования, но ФНС проанализировала его деятельность и сделала вывод, что этого недостаточно для работы. Недостающее оборудование использовалось без какого-либо оформления, привлекались сотрудники других компаний группы.

Помимо этого установлены:

единый производственный процесс: «каждое из обществ выполняло ограниченный перечень функций и только вместе, дополняя друг друга, они создавали условия для непрерывного, бесперебойного процесса, при котором возмож-

но осуществление законченного производственного цикла».

единый штат: сотрудники при опросе правильно указали на кого работают, но при описании своих обязанностей суд установил, что их функции и подчиненность никак не зависят от их формального трудоустройства, также сотрудники переводились лишь формально без изменения своих трудовой функции;

смена контрагентов в зависимости от выручки: ГК «тусовала» оптовых покупателей по мере роста выручки своих компаний;

единое руководство: всем управлял один человек, единая кадровая служба, бухгалтерия и пр.

Яркий пример того, что никакой договорный инструмент сам по себе не гарантирует законности моделирования бизнеса. Напротив, массовое использование тех или иных подходов без учета реальностей конкретного бизнеса ведет вовсе не к моделированию, а к «схемопостроению».

Что спасает:

«подкладывание» агентского договора под реальные бизнес-процессы гарантирует его реальное исполнение и правильное оформление: ООО в качестве агента реализовывало топливо взаимозависимого ИП (своего учредителя), при этом компания сама закупала товар и, оказывая транспортные услуги ИП-принципалу, возила его товар от его поставщиков своим покупателям. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 21 ноября 2018 г. по делу №А76-34350/2017 Налогоплательщик продемонстрировал суду, что ИП действительно искал и находил новых поставщиков, возмещал транспортные расходы ООО-агенту. Также был учтен факт того, что у ООО были другие независимые принципалы.

Как видим, ни одна из описанных моделей функционирования бизнеса сама по себе не несет риска. Главное, чтобы отношения были реальными, а субъекты имели все признаки самостоятельности и самодостаточности. При этом отметим, что в половине случаев бизнес вовсе не предоставил сколько-нибудь существенных аргументов в свою защиту.

Не устаем напоминать, что юридическое оформление должно лишь подстраиваться под реально существующие экономические связи внутри группы компаний. Договорные конструкции не должны быть «выдуманы» или «нари-

сованы». И тогда даже пресловутая взаимозависимость не влечет констатации незаконной хозяйственной деятельности. Время, когда структурирование представляло из себя лишь абстрактное рисование кружочков и стрелочек, уже давно прошло.

Искусственное дробление при обособлении активов

Совсем недавно мы рассказывали о целесообразности создания в группе компаний специального субъекта - Хранителя активов. Напомним, что основная его цель - защита имущества бизнеса, ведь «Хранитель активов» не имеет каких-либо внешних контрагентов, кроме ресурсоснабжающих организаций, а значит, вероятность предъявления к нему претензий ничтожно мала.

Тем не менее результаты анализа 300 арбитражных дел по вопросам искусственного дробления, показывают, что 13,5% претензий ИФНС приходится именно на сферу передачи имущества в аренду.

Обозначим 4 сценария, в рамках которых действует налоговый орган, предъявляя претензии в этой сфере.

1. Оспаривание обоснованности размера арендной платы
Типичная претензия к бизнесу в части обособления активов связана с учётом затрат на их аренду. Распространенный случай: компания на ОСН арендует имущество у хранителя на УСН. Ничего не предвещает опасности, но…

Налогоплательщики, в стремлении выжать максимум, зачастую злоупотребляют имеющимися возможностями, что и даёт основания для доначислений. Как правило, в основу актов по проверкам и отказных решений по их оспариванию кладутся:

1) Отклонение арендных ставок от рыночных цен

Казалось бы, такая малость: проверить арендные ставки, найти пару-тройку предложений. Ведь про необходимость руководствоваться условиями рынка как будто бы знают все. Однако, когда доходит до дела, приоритет в определении ценообразования получают не статистические данные, а потребности бизнеса в перераспределении финансовых потоков. При этом практика по-прежнему подтверждает, что наличие соразмерных ценовых предложений по аналогичному имуществу сводят претензии налоговой на нет.

Между организацией и ИП был заключен договор аренды погрузчиков. Совокупный доход предпринимателя от аренды за весь срок использования имущества (5 лет) составил 5,7 млн рублей. При стоимости самого погрузчика в 549 тысячи. По мнению ИФНС, расходы на аренду были явно завышены, что привело к доначислениям компании-арендатору. Вывод налоговой подкреплялся отчётом оценщика.

При оспаривании решения ИФНС налогоплательщик предоставил четыре ссылки на сайты компаний, предлагающих в аренду аналогичные погрузчики в том же регионе. Арендные ставки в объявлениях были сопоставимы со ставками по договору. Такую аргументацию суд счёл достаточной.См дело № А03-8262/2014

Отклонения от имеющихся предложений безусловно могут быть, важно чтобы они не были многократными.См. п.3 Обзоа практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 16 февраля 2017 г)

2) Несвоевременная оплата по договору, накопление дебиторской задолженности

Традиционно собственники помещений требуют строгого выполнения обязательств по уплате арендной платы. Даже незначительное нарушение сроков грозит расторжением договора. Именно так стоит себя вести и при аренде имущества у партнерской или даже взаимозависимой компании.

К сожалению, на практике арендаторы зачастую позволяют себе нарушать финансовую дисциплину. Вносят арендную плату с опозданием, не в полном размере (на покрытие объективных расходов) или вообще перестают платить и копят задолженность. При этом, по какой-то странной причине, собственники имущества в такой ситуации не предпринимают никаких действий по взысканию долга. Такое поведение выглядит странно. Согласитесь, будь на месте арендатора чужой, претензия с требованием погасить задолженность не заставила бы себя ждать.

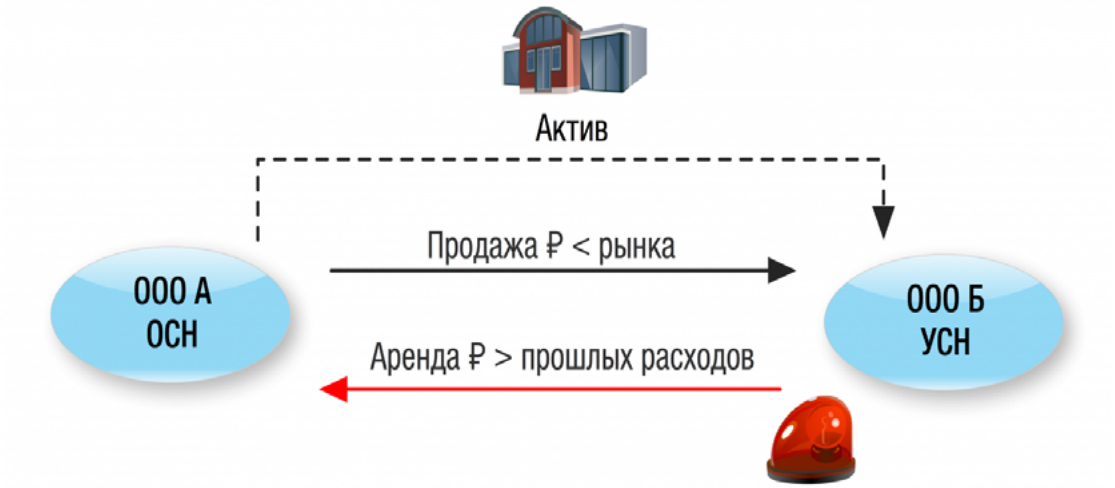
Вот и налоговый орган считает, что из подобного поведения сторон явствует схема по получению необоснованной налоговой выгоды. Основная претензия в данном случае - это злоупотребление кассовым методом. Напомним, аренда-

тору на ОСН для учёта затрат совсем необязательно их реально нести, достаточно иметь первичные документы. А вот арендодатель на УСН заплатит налоги только тогда, когда получит на свой расчётный счёт деньги.Например, дело №А02-553/2017

3) Резкое увеличение затрат на использование имущества после смены собственника

Речь о ситуации, когда имущество передаётся новому собственнику и сразу же возвращается в пользование старому, но уже в виде объекта аренды. Однако, уплачивая

арендные платежи, бывший собственник начинает тратить существенно больше по сравнению с суммами амортизации, учитываемыми ранее. Вдобавок и сам актив был продан «задёшево».Например, постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 7 октября 2019 года по делу № А32-38841/2018 Очевидно, что в действиях первого собственника нет экономического смысла, он осознанно совершил невыгодную сделку, увеличивающую его издержки. 2. Оспаривание права на применение УСН за счет дробления бизнеса



Применение специальных режимов налогообложения имеет ряд ограничений. По «упрощёнке» таковыми являются: размер выручки и стоимость основных средств. Для применения режима нужно соблюдать лимиты в 150 миллионов рублей. Сумма в целом немаленькая, но недостаточная для крупного недви-

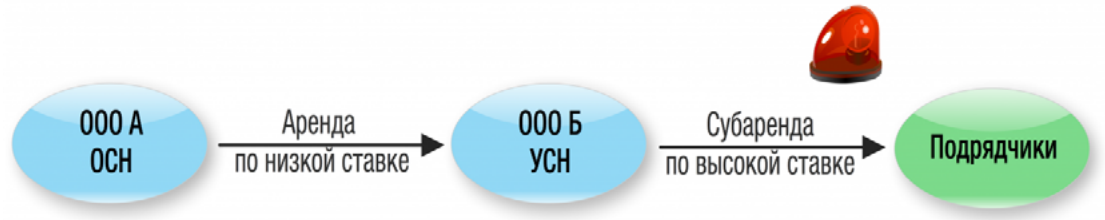
жимого комплекса.

В такой ситуации оказались предприимчивые собственники одного торгового центра. Для соблюдения лимитов по УСН они разделили здание ТЦ по этажам, передав их в собственность формально самостоятельным субъектам. Тем не менее, в ходе налоговой проверки и судебного разбирательства ИФНС удалось доказать взаимозависимость собственников, пороки финансовых отношений и эксплуатацию здания как единого комплекса. Результаты проверочных мероприятий установили, что фактически передача площадей в аренду и сопутствующая ей деятельность велась от лица одной компании, на базе которой и была объединена выручка всех собственников и стоимость принадлежащих им основных средств. В результате инспекция доначислила налоги по общей системе, суд позицию поддержал.См. постановление Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа от 29 марта 2018 года по делу № А19-13974/2016

Или другой пример:

Производственная территория поделена между несколькими собственниками. В результате: один цех в собственности у первой компании, ворота и котельная - у другого, а подъездные пути - у третьего. В реальности же использование объектов имущества по отдельности нецелесообразно, что без труда видит налоговый орган.

Еще одна популярная схема дробления в арендном бизнесе - это включение в цепочку между собственником и конечным пользователем помещения дополнительного субарендатора-упрощенца. Как правило, на таких субъектах оседает основная часть доходов, которые облагаются по льготным ставкам спецрежима.



Зачастую, при введении подобной модели забывают, что она конечно же не соответствует фактическим обстоятельствам и сложившимся бизнес-процес-

сам. Так, например, от лица технических субарендаторов договоры по-прежнему заключают сотрудники компании-собственника.См. постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 28 января 2019 года по делу № А29-12683/2017 Кроме того, по каким-то странным причинам субарендаторы получают рекордно низкие арендные ставки, то есть собственник отказывается от части своего дохода в пользу другого лица.

3. Отказ в использовании вычетов по НДС
Поговорим о приобретении (строительстве, покупке) нового имущества, будь то производственное оборудование, транспортные средства или недвижимость. В этом процессе «Хранитель активов» может столкнуться с доначислением НДС, если не проявит должной осмотрительности при выборе контрагентов.

Однако затронем специфичные ситуации для отказа в вычете. Выбирая модель инвестирования, предприниматель в 100% случаев сталкивается с дилеммой: строить на ОСН и получать вычет по НДС в моменте либо строить на УСН и получить законную налоговую экономию в будущем. Оба способа имеют минусы и преимущества. Выбор зависит от индивидуальных особенностей бизнеса и сделать его нужно в самом начале. Тем не менее, на практике встречаются запоздалые решения.

Строительство объекта недвижимости выполнялось организацией на УСН, с привлечением подрядчиков. По окончанию строительства объект недвижимости был передан индивидуальному предпринимателю (единственный участник компании-строителя) на основании договора инвестирования в стройку. Кроме того, в адрес ИП был выставлен сводный счёт-фактура, на основании которого он заявил получение возмещения НДС из бюджета, в котором ему было отказано.

Обосновывая отказ, налоговый орган установил, что, во-первых, в период строительства, инвестор не обладал статусом индивидуального предпринимателя, во-вторых, перечисление средств компании-строителю осуществлялось с назначение платежа «по договору займа». Кроме того, полученные деньги компания учитывала в бухгалтерской отчётности как заёмные средства.См. постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 15 марта 2019 года по делу № А45-7851/2018

В целом претензии налогового органа в описанном случае понятны. Вероятно, собственник бизнеса действительно поздно спохватился либо обстоятельства

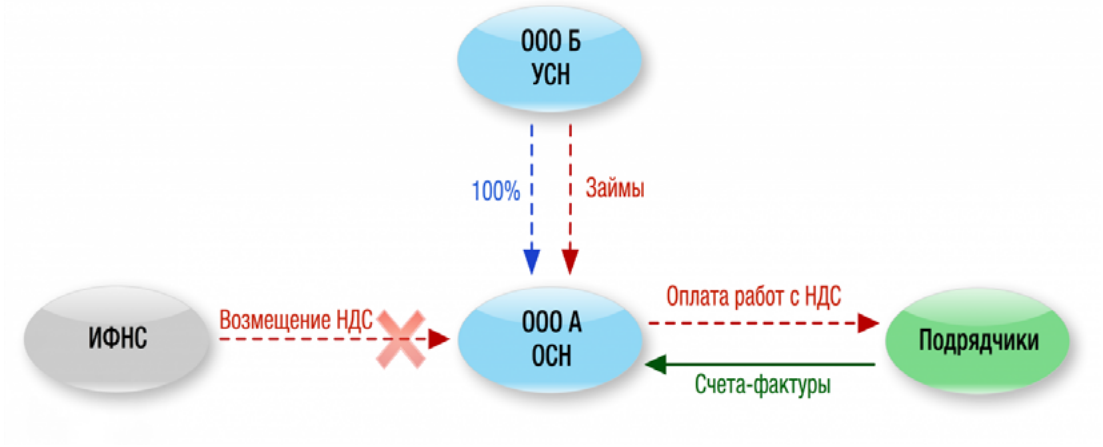
ведения деятельности изменились кардинальным образом. Суд поддержал ИФНС.

Смоделируем другую ситуацию. Существует ООО А на ОСН. Его 100% участником выступает ООО Б на УСН. ООО А реализует инвестиционный проект по строительству объекта недвижимости. Финансирование на его реализацию получает у своего участника по договору займа.

Полагаем, в оформлении таких отношений нет чего-то нового или удивительного. Аналогичным образом реализовано огромное количество инвестпроектов. При этом, если мы заменим участника с ООО Б на физ лицо, то их количество будет ещё больше.

Выбор договора займа не имеет принципиального значения, аналогичным образом мог быть выбран вклад в уставный капитал или вклад в имущество.

ООО А в ходе строительства деятельность, как таковую, не ведёт. Стройка выполняется силами привлечённых подрядчиков. От произведённых оплат компания получает «входящий НДС», а поскольку деятельности нет и нет начисленного НДС, налог встаёт к возмещению. Полагаем, здесь тоже нет чего-то удивительного, на этапе строительства НДС возмещается повсеместно.



Налоговая служба Алтайского края с «нормальностью» организации деятельности таким образом в корне не согласна. Её протест выражается в отказе в предоставлении возмещения НДС. Важно, что налоговую деятельно поддерживают суды, вплоть до Верховного.См. дела № А03-18235/2015; А03-30/2018;

А03-11544/2018; А03-11545/2018

Позиция «протестующих» сводится к тому, что описанная модель финансирования строительства является налоговой схемой, позволяющей участнику юр лица, через фиктивную «прокладку» (это самое юр лицо «А»), получить право на возмещение налога из бюджета, тогда, как он (участник - ООО «Б») плательщиком НДС не является, а значит права на возмещение не имел бы.

Надеемся, что описанные отказы ограничатся приведёнными случаями. Тем не менее, закрывать глаза на подобные кейсы не следует. Соответственно, при планировании финансирования стройки необходимо иметь ввиду возможные проблемы с возмещением НДС и учитывать опыт оспаривания.

4. Претензии к процессу обособления активов
С учетом описанной ситуации, пожалуй, самый безопасный способ создания Хранителя активов с точки зрения налоговых претензий - это первичная покупка (или строительство) имущества заранее определённым субъектом (ИП или Юр лицом), применяющим спецрежим, и последующая его передача в операционный сектор по договору аренды. Однако это не значит, что не стоит приводить в порядок владение уже имеющимися активами, часто хаотично распределенными по группе компаний.

На помощь приходят безналоговые способы передачи имущества, в том числе, процедура реорганизации в форме выделения.

Важно! Приняты изменения в НК РФ, в соответствии с которыми устанавливается обязанность правопреемника, в случае применения им УСН, восстановить НДС.См. п. 2 ст 2 Федерального закона от 29.09.2019 № 325-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации»

Не уступает в популярности и обычная сделка купли-продажи. Однако, чтобы не аккумулировать и не перечислять адекватные стоимости имущества суммы денежных средств, собственники бизнеса прибегают к продаже по заниженной цене. Объяснение поражает наивностью: «я ведь просто переложил из одного кармана в другой».

Если отклонение действительно есть, налоговый орган его докажет и доначислит налог на прибыль и НДС с выявленной разницы.См. дело № А78-8644/2018

Если говорить о процессе обособления активов в общем, то любая реструктуризация в этой части должна преследовать конкретную деловую цель. Передача имущества не должна быть «выстрелом в ногу» с экономической точки зрения.

При этом, данный вывод вовсе не означает, что выделение активов «легально» лишь в случае, когда влечёт рост выручки. Целесообразность действий может быть не такой явной.

ООО на ОСН, с двумя участниками У1 с долей 30% и У2 с долей 70%, реорганизовали в форме разделения. В результате процедуры компания перестала существовать, а на её месте возникли две другие организации, применяющие упрощённую систему налогообложения. Компании-правопреемники поделили между собой активы ООО на ОСН: ООО А с участником У1 получило рынок, а ООО Б с участником У2 - бизнес-центр. Налоговый орган посчитал, что действия налогоплательщиков были направлены на получение налоговой выгоды и предъявили претензии относительно восстановления НДС. Тем не менее налогоплательщику удалось обосновать разумность своих действий и преследуемую деловую цель.См. дело № А53-7070/2018

Безусловно, на фоне изменений в налоговом законодательстве данный пример теряет свою актуальность в силу того, что претензии касались восстановления НДС при передаче имущества «упрощенцам». Этот кейс является показательным с точки зрения вопросов доказывания деловой цели.

Доводы, объясняющие её наличие, приведены в деле:

У1, являющийся директором компании, был сконцентрирован на деятельности рынка, времени на развитие БЦ не оставалось. У2 же являясь исключительно участником общества не имел юридической возможности заниматься развитием бизнес-центра. Именно данные обстоятельства послужили поводом для разделения. Важно, что указанный довод подтверждался фактическими обстоятельствами. Во-первых, до разделения бизнес-центр фактически не приносил доходов компании.
Во-вторых, после реорганизации правопреемник предпринял активные действия по развитию объекта, в результате которых привлечены новые арендаторы и на территории бизнес-центра появились новые объекты: фитнес-зал, развлекательный центр, гостиницы.

При разделении компании участники придерживались не только необходимостью разделить объекты между собой, но и соотношением размеров принадлежащих им долей в уставном капитале реорганизуемой компании и остаточной стоимостью делимого имущества.
Так У1, который владел долей 70%, фактически получил 73% остаточной стоимости имущества и стал генеральным директором ООО А. У2, который владел 30% долей, получил 27% остаточной стоимости имущества и стал генеральным директором ООО Б.

Кроме юридического разделения произошло и фактическое. У1 стал развивать БЦ, У2 продолжил работу над рынком. Также в новые организации перешли работать соответствующие сотрудники.

Полагаем, выводы напрашиваются сами собой:

деловая цель должна быть при выполнении любого действия;

декларируемая цель «обязана» иметь отражение в фактических обстоятельствах.

То есть действия сторон должны соответствовать заявленной цели. Главное в этом случае избежать «придумывания». Практика показывает, что всё искусственное, в том числе выдуманные деловые цели, работает плохо и несёт в себе риски. Соответственно в основу юридического оформления бизнеса должны быть положены реальные взаимоотношения.

Как отбиться от искусственного дробления. «Прихватки» защиты и эффективные решения.

В 71% случаев вменения искусственного дробления бизнес проигрывает налоговым инспекциям. Зачастую просто не сумев ничего внятного возразить в суде. Познакомиться с нашей честной аналитикой на основе сквозного анализа 300 арбитражных дел о дроблении можно в специальном Гиде®. Отдельно мы разобрались с особенностями дробления в рознице, производстве, при обособлении активов в группе. В чем залог успеха оставшихся 29%? Благодаря чему им удалось убедить суд в своей правоте? К слову, в 94% всех выигранных дел субъекты были взаимозависимы. То есть, наличие этого признака вовсе не фатально. Получается, стратегия защиты должна строиться не в сокрытии взаимозависимости, а в чем-то другом.

И здесь важно не допустить «систематической ошибки выжившего», сформулированной в годы второй мировой войныДж. Элленберг. «Как не ошибаться. Сила математического мышления».: дополнительного укрепления броней требуют вовсе не те части вернувшихся на базу самолетов, в которых больше всего пробоин. Раз уж они смогли вернуться - то повреждения фюзеляжа (местами даже похожие на швейцарский сыр) не были губительными. Укреплять надо именно те части, в которые не попали (двигатель, топливная система). Поскольку их повреждения - смертельны.

Так какие же части модели вашего бизнеса можно/нужно укрепить?

По итогу анализа судебных дел у нас сформировалось порядка 15 доводов или, как мы их именуем, «прихваток», благодаря которым налогоплательщикам удалось отбиться. Мы разделили их на формальные и содержательные. Итак…

Формальные
А есть ли налоговая выгода в «схеме дробления»? Как бы странно это не звучало, но налоговые органы не раз проигрывали дела на том основании, что выгоды у налогоплательщика не было вообще. Бюджет не пострадал. Например, даже будучи единой компанией, налогоплательщик мог применять УСН.Постановление 17 ААС от 29.01.2018 г., Постановление АС Уральского округа от 13.04.2018 г. по делу №А71-17006/2016 Ни по величине выручки, ни по численности персонала он вместе с присоединяемой к нему компанией за установленные лимиты для спец.режима не перевалил.
Здесь же общая рекомендация в каждом случае: вменяя общую систему налогообложения (ОСН), итоговое налоговое бремя должно определяться с учетом установленных для нее же правил.
Так, одному предпринимателю удалось снизить сумму доначислений с 9,5 млн. до 500 тыс. рублей на том основании, что в таком случае не все расходы налоговый орган учел, доначисляя ему доходы подконтрольных компаний.Постановления АСО от 17 августа 2017 г. по делу №А71-2908/2016

Анализ того, а к верному ли субъекту «присоединены» остальные? Возможно, что главным в дроблении был ИП, а не компания. И ее выручку нужно было плюсовать ему, а не наоборот, доначисляя налоги по ОСН. Выгода в этом случае очевидна - ставка доначисляемого НДФЛ у ИП 13%, а налог на прибыль компании у компании- 20%.Постановление АС Поволжского округа от 8.11.2017 по делу №А12-72620/2016

Иногда подспорье в демонстрации деловой цели построения группы компаний имеющимся образом может лежать в историческом аспекте. В дополнение к тому, что каждая компания объединяемой группы создавалась с учетом своего состава собственников (с разными размерами их вклада в бизнес, в открытие конкретной торговой точки), налогоплательщик указал на даты регистрации организаций. Каждое общество аптечной сети на ЕНВД зарегистрировано задолго до того, как в налоговом кодексе появилось ограничение по численности персонала для этого спец. режима именно для аптек.Постановление 17ААС от 13.11.2017 по делу №А60-18600/2017 Похожая история случилась с компанией, управляющей жилым фондом. Попытка доказать недобросовестность в создании отдельного общества с не облагаемой НДС деятельностью не увенчалась успехом. Дата регистрации компании за полгода до появления такой льготы убедила суд в обратном.Постановление АС Западно-Сибирского округа от 27.12.2018 по делу №А75-452/2018

Или еще пример: завод-переработчик на УСН и взаимозависимый ИП-заказчик на УСН всегда работали по «давальческой» модели договора подряда. Даже когда оба применяли ОСН. И договор они заключили в 1998 году. То есть за пять лет до появления УСН, в недобросовестном сохранении которого их обвинили.Постановление АС Северо-Западного округа от 27.06.2018 г. по делу №А42-4119/2016

С «формальным» перечнем разобрались. Дальше у вас - только содержательные основания защиты, которые в целом, как всегда, сводятся к трем постулатам: Деловая цель. Самостоятельность. Самодостаточность.

Содержательные
Сразу об известном. У любой сделки/действия/решения должна быть Деловая цель - любая разумная предпринимательская цель, но не получение налоговой выгоды. Поэтому заявлять в суде, что причина создания второй компании - работать с теми, кому НДС не нужен - плохая идея. Хотя если цена покупателям-упрощенцам будет ниже - можно и поспорить.остановления ФАС Уральского округа от 26.12.2012 по делу №А71-5267/2012, от 28.05.2015 г. по делу №А76-3222/2013 В любом случае возникающая налоговая экономия должна быть неким побочным эффектом бизнес-решения. Но не его цель. Так, суд увидел деловую цель в создании двух компаний на УСН, взаимозависимых с обществом на ОСН. Налогоплательщик занимался управлением жилым фондом, один упрощенец - техническим обслуживанием помещений, а другой - санитарной обработкой.Постановление АС Западно-Сибирского округа от

27.12.2018 по делу №А75-452/2018

Самостоятельность. Или независимость (объективная возможность такой независимости) от проверяемого налогоплательщика.

Доказательства этому:

(А) отсутствие взаимозависимости. Законодательно понятие взаимозависимости определено, но открытый перечень признаков позволяет налоговому органу приводить дополнительные доводы. Например, факт наличия в штате налогоплательщика и его контрагента ИП, оказывающего транспортные услуги - совместителей. Суд не счел это доказательством взаимозависимости, отметив, что у ИП были и сторонние контрагенты.Постановление АС Волго-Вятского округа от 17.12. 2018 по делу №А11-4657/2016

(Б) отсутствие контроля финансовых потоков, самостоятельное ведение учета. В целом, установленные факты контроля фин. потоков, управление банковскими счетами с одних IP-адресов, снятие наличных за контрагента налогоплательщика его же сотрудниками - прямой путь к проигрышу в суде. Взаимозависимые заказчики услуг элеватора на УСН к концу года накапливали перед ним существенную кредиторскую задолженность за услуги, погашение которых гарантировано бы привело к утрате права на спец. режим. Налоговая заподозрила умышленность в неплатежах и доначислила налоги по ОСН, как если бы он получил всю причитающуюся выручку. Однако суд установил отсутствие контроля финансовых потоков и объективной возможности сельхозпроизводителей заказчиков услуги эти до конца года оплатить.Постановление АС Поволжского округа от 20.02.2019 г. по делу №А55-33704/2017

(В) рыночные условия взаимодействия в группе. Если отношения между взаимозависимыми субъектами никак не отличаются от условий для иных независимых контрагентов, то доводы об искусственном дроблении сразу выглядят неубедительно. Родственный налогоплательщику на ОСН покупатель на УСН приобретал у него всего 30% продукции ровно по той же цене, по которой отгрузки шли аналогичным, но никак не связанным с бизнесом контрагентам. Постановление АС Поволжского округа от 14.12.2017 по делу №А12-4445/2017

(Г) наличие сторонних поставщиков и/или покупателей. В принципе, наличие пула собственных контрагентов - весомый аргумент самостоятельности. Попытки вменить выручку розничного ИП на ЕНВД Заводу-изготовителю метизов не увенчались успехом, так как Завод доказал и наличие у ИП своих

поставщиков абсолютно иной продукции, и наличие у себя иных покупателей-предпринимателей, к бизнесу не имеющих никакого отношения.Постановление АС Уральского округа от 18.02.2019 по делу №А07-36451/2017

Проблемы с самостоятельностью субъектов в группе объясняются двумя распространенными пороками предпринимателей: жадностью и страхом. Если цель искусственного дробления - экономия, то и на поддержании «жизни» фиктивных субъектов группы налогоплательщик пытается сэкономить. Страх же проявляется в боязни наделять полноценной самостоятельностью руководителей компаний группы. Обязательно украдут, скопируют, захватят. Хотя эффективных инструментов недопущения подобных ситуаций (читай - обеспечения владельческого контроля) в отечественной правовой системе достаточно.

Самодостаточность - субъект группы обладает всеми необходимыми ресурсами для самостоятельного ведения деятельности. Ему и одному было бы хорошо.

Что доказываем:

(А) отсутствие влияния взаимозависимости на отношения группы. Взаимозависимость - не приговор. Если она объективно есть - скрывать её - только вызывать раздражение суда. Усилия надо перенаправить на доказательства отсутствия её влияния на отношения сторон в группе. Пример - известное дело дилеров шин марки «Шелл», где родственные субъекты доказали специализацию своей деятельности: по клиентам, территориям, рисковым направлениям деятельности.Постановление АС Поволжского округа от 08.12.2018 по делу №А12-1182ю2017

(Б) свой штат сотрудников в количестве, достаточном для полноценного ведения деятельности. ИП-Клининг (УСН 6%) оказывал услуги взаимозависимой компании (! УСН д-р). Налоговый орган попытался вменить всю выручку компании (!) предпринимателю (у него же 6% со всего оборота, расходы вычесть нельзя). Однако и у того, и у другого субъекта было достаточно ресурсов, в том числе персонала, для признания их самостоятельными. В дополнение - свои заказчики услуг.Постановление АС Поволжского округа от 10.09.2018 по делу №А12-34254/2017

(В) разные виды деятельности у самостоятельных субъектов. Пример фискальной смекалки: обществу на ЕСХН попытались доначислить налоги по

ОСН на том основании, что объем его селькохозяйственной выручки не укладывается в требуемые 70%, поскольку в сумму дохода нужно включить обороты взаимозависимой АЗС, торгующей моторным топливом и прочими товарами. В итоге суд отделил мух от котлет телят от канистр.Постановление АС Восточно-сибирского округа от 26.12.2017 по делу №А81-1044/2016

(Г) отсутствие единого производственного процесса. Можно сколько угодно обеспечивать признаки самостоятельности субъектов группы, но если каждый из них выполняет только часть единого этапа работ - претензий не избежать. Если, например, технологически изготовление бытовой химии и ее розлив в мелкую тару - неразрывный процесс, то объяснить здесь реальность услуг некоего предпринимателя по упаковке готовой продукции будет сложно. А именно так порой и пытаются поступить налогоплательщики.

ИП, занимающийся производством мебели, создал ООО, директором которого назначил сотрудника, озвучившего желание уволиться из-за отсутствия карьерного роста. Его зарплата, как руководителя новой компании, выросла в два раза. И несмотря на столь странную деловую цель появления новой компании группы, суд не усмотрел здесь нарушений, в том числе объясняя свое решение отсутствием единого производственного процесса. В дополнение: и ИП, и компания имели свой штат, необходимое оборудование, финансовые потоки не пересекались.Постановление АС Поволжского округа от 23.10.2018 по делу №А49-8468/2017

Проанализировав 29% всех выигранных дел, формируется следующий

список «прихваток», которые могут помочь отбить претензии в искусственном дроблении:
анализируем историю создания бизнеса и компаний, вспоминаем первопричины появления тех или иных субъектов, соотносим дату их регистрации с действующей в тот момент редакцией НК РФ;

объясняем и доказываем самостоятельность субъектов, осуществления ими законченного блока бизнес-процессов;

смотрим состав собственников компаний, отношения между ними и вклады в бизнес. Возможно, решение кроется в партнерских договоренностях и условиях финансирования тех или иных компаний/проектов/торговых точек;

формируем доказательства наличия собственных ресурсов, самодостаточно-

сти субъектов;

исключаем липовое совместительство: бухгалтер на 1,25% в каждой компании - так себе решение;

возможно, юридическая модель была продиктована организационными изменениями: появление параллельных руководителей, открытие новых подразделений и т.п.;

типы клиентов: работа с крупным бизнесом (тендеры, конкурсы) и мелкими заказчиками априори требуют разных моделей поведения, бизнес-процессов и юридических конструкций;

формулируем экономическое обоснование ценообразования в группе: дороже - потому что с отсрочкой платежа; дешевле - потому что 100% предоплата и т.п.;

соблюдаем финансовую дисциплину. Никаких зависших платежей, многократного завышения стоимости, авансирования принципалов и т.п. глупостей;

объясняем наличие «общих моментов» (бухгалтерии, вывесок и сайтов, каких-то помещений) - юридическими конструкциями на рыночных условиях;

регулярно анализируем транслируемую во вне информацию о вашем бизнесе. Интервью собственника об успешной федеральной розничной сети в количестве более 300 магазинов, с выручкой в 1,2 млрд. руб. и штатом в 800 человек никак не бьется с обычной в таком случае моделью в 38 компаний на ЕНВД.

И последнее. Старайтесь избегать «исключительности»: управляющая компания оказывает услуги не только компаниям группы, но и третьим лицам. Агент не работает исключительно с упрощенцами - 17% покупателей на ОСН. Создание новой компании объясняется вхождением в бизнес инвестора, а не исключительно в целях сохранения спец.режима. И т.п.

Этот чек-лист на случай, когда уже претензии предъявлены. Либо на пороге. Залог успеха же кроется в абсолютно ином подходе к моделированию вашей группы компаний: в строгом соответствии с реальной организационной структурой бизнеса, его бизнес-процессами и фактической системой управления. Но это уже другая история.

Агентский договор в делах об искусственном дроблении бизнеса. Неожиданные выводы и разоблачения.

Агентский договор в связке со специальными режимами налогообложения - один из самых распространённых инструментов налоговой оптимизации. Своей популярностью обязан не только кажущейся простоте, но и регулярным маркетинговым усилиям налоговых «кудесников». Термин «агентская схема» и его разновидность «обратная агентская схема» прочно заняли место не только в головах предпринимателей, консультантов и бухгалтеров, но и в арбитражной практике.

Мы проанализировали 300 дел по искусственному дроблению за 2017-2019 год (охват анализа составил 95% по всей России). Агентский договор упоминается в них как элемент «построения схемы» более, чем в 10% случаев.

Напомним, агентский договор может опосредовать собой две модели взаимодействия: модель комиссии и модель поручения, более подробно мы писали об особенностях их применения в этой статье.

По модели комиссии заинтересованное лицо (принципал, комитент) даёт поручение другой стороне (агенту, комиссионеру) на совершение сделок от имени комиссионера, но в интересах и за счёт заинтересованного лица. То есть заинтересованное лицо как бы скрывается за «спиной» комиссионера. Хотя комитент и может быть упомянут в договоре, заключаемом комиссионером, права, обязанности и ответственность перед третьими лицами возникают у последнего.

В модели поручения агент действует от имени принципала, в его интересах и за его счёт. По сути агент действует на основании доверенности и все сделки заключаются от имени заинтересованного лица. Следовательно, все права и обязанности по заключаемым сделкам возникают у принципала.

Перечисленные особенности при правильном использовании могут обеспечить очевидные преимущества агентского договора как в отношении функции сбыта (особенно территориально-обособленного), так и в отношении функции закупа:

распределение зон (территорий) ответственности при организации продаж и/или закупа;

оптимизация управленческих процессов взаимодействия с поставщикам и/или покупателями;

максимально возможный охват рынка (территорий) бизнесом через развитие сети партнёров-агентов.

А в качестве приятного «побочного эффекта»:

уменьшение размера выручки агента и, как следствие, возможность применения специального налогового режима

Широкое распространение и кажущаяся простота агентского договора при посредничестве «налоговых копперфильдов» и пренебрежения очевидным табу - заключения сделки исключительно в целях налоговой экономии - уводит налогоплательщиков в налоговый спор.

По мнению ФНССм. Письмо Федеральной налоговой службы РФ от 13 июля 2017 г. № ЕД-4-2/13650@ «О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов)». об искусственности агентского договора свидетельствуют:

факты перечисления комиссионером, принявшим товар на реализацию, денежных средств до фактической продажи товара (агент действует за счет принципала и не может его финансировать);

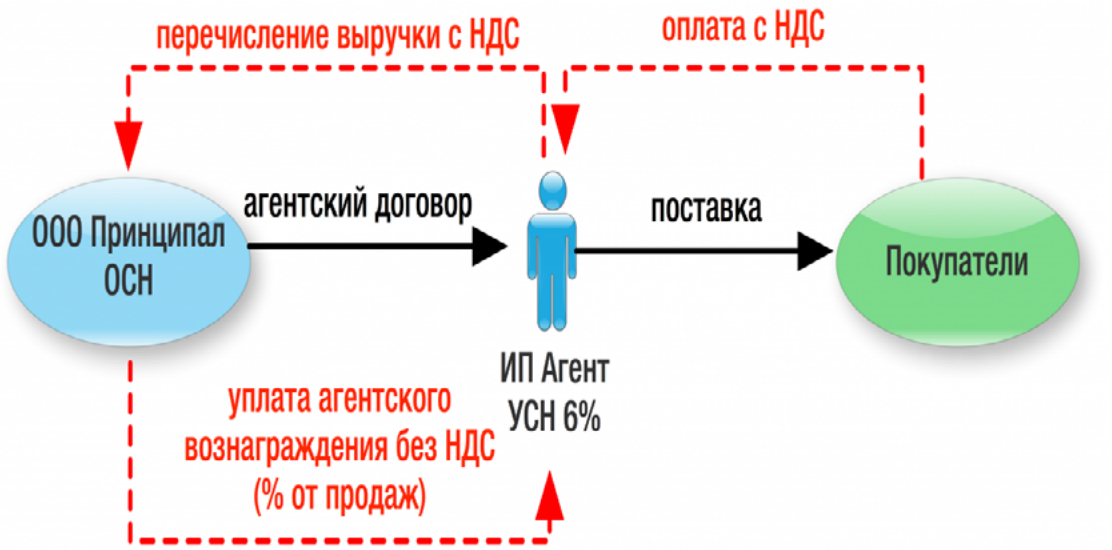
включение в договор обязанности агента оплатить товар не позднее определенной даты или условия о перечислении оплаты за товар частями независимо от его реализации. Агент не может быть точно уверен, когда продаст товар, поэтому он не может брать на себя риски принципала и перечислять ему свои денежные средства. Такие условия характерны для договора поставки, но не агентского договора;

отсутствие отчетов агента или их несоответствие требованиям закона и/или условиям договора;

применение агентских договоров при фактическом отсутствии у агента или комитента трудовых, материальных и иных ресурсов для реального исполнения договора, то есть

отсутствие какой-либо реальной финансово-хозяйственной деятельности одной из сторон договора.

Традиционная налоговая схема недобросовестного использования конструкции упрощенно выглядит так:
Принципал на ОСН реализует товары через подконтрольного ему Агента на УСН, выводя таким образом часть получаемой прибыли в виде уплаты агентского вознаграждения под более низкую ставку налога.



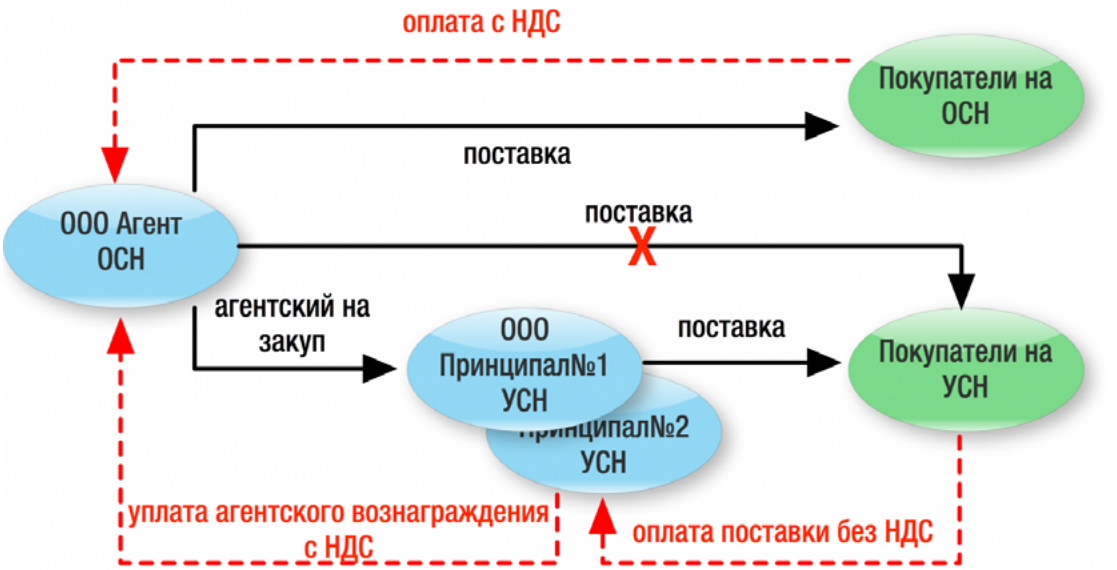
Однако сквозной анализ судебных дел вновь обнаружил несколько неожиданных выводов:
Во-первых, все больше в роли псевдо-агента выступает как раз сам налогоплательщик. Скорее всего, из желания контролировать весь «входящий» поток выручки (агент на продажах) либо ключевые связи с поставщиками (если он агент на закупе).

Во-вторых, подавляющее большинство дел касается использования широко разрекламированной модели «обратного агента».

Чтобы внести немного ясности в умы отечественных предпринимателей,

приведем 6 проигранных в суде ситуаций с доказательствами искусственного дробления:

1. Оптовая компания на ОСН (налогоплательщик) два с половиной года поставляла продукты муниципальным детским садам. Поскольку покупателям в силу своего статуса входной НДС был не нужен, налогоплательщик оформил с двумя подконтрольными компаниями на УСН агентские договоры и перезаключил контракты с садиками на них. Теперь они поставляют продукты муниципальным образованиям, а Оптовая компания эти продукты только закупает у своих поставщиков. Вот он «обратный агент» - налогоплательщик. Экономия очевидна: вся конечная поставка теперь не облагается НДС. Этот налог возникает только с вознаграждения новоиспеченного агента, а основная выручка облагается по ставке упрощенцев.



Налоговый орган подобный креатив, конечно, не оценил.Постановление АС Поволжского округа от 04.10.2018 по делу №А12-34781/2017

Доказательствами схемы послужили:

регистрация принципалов по адресу налогоплательщика;

историческая взаимозависимость по участникам и руководителям;

наличие совместителей у агента и принципалов;

свидетельские показания о фактической поставке продуктов одними и теми же лицами, одними и теми же транспортными средствами от имени всех компаний;

большая часть выручки принципалов в итоге «оседала» у агента в виде перечислений на закуп товара.

2. ИП на ОСН помимо собственных продаж продуктов, также выступала агентом на закупе для нескольких ИП на УСН, в том числе своего супруга. Аналогично в этой ситуации выручка от конечной реализации через подконтрольных субъектов подлежала обложению по более низкой ставке принципалов. Налоговые органы установили выдачу принципалами доверенностей налогоплательщику на представление их интересов в банке, а также единый IP-адрес, с которого шло управление банковскими счетами всех субъектов. В дополнение один из принципалов прямо заявил, что за регистрацию ИП он получает 5000 руб. в месяц от «псевдо-агента».Постановление АС Поволжского округа от 24.01.2019 по делу №А12-1656/2018

3. Общество-налогоплательщик изготавливало и продавало мясные и рыбные консервы, применяя УСН. Однако на протяжении долгого периода времени всё это оно делало не в своих интересах, а как агент ряда компаний. В функции агента входило: закуп сырья, производство продукции и ее отгрузка конечным покупателям. При этом даже товарные знаки реализуемой продукции были также зарегистрированы на агента. Налоговая установила у принципалов классические признаки фирм-однодневок (учредительство лица в 596 организациях, исключение из ЕГРЮЛ как недействующего лица, прекращение деятельности присоединением, выполнение подписи неустановленным лицом и т.п.) и вменила агенту всю выручку группы.Постановление АС Северо-Западного округа от 06.02.2019 по делу №А21-8557/2017

Более «классические» примеры необоснованного использования агента, выявленные налоговым органом:

4. Закуп хоз.товаров велся от лица трех компаний, отгружающих далее продукцию по оптовому направлению через ООО «Агент», а в розницу - через поставку ИП Собственник на ЕНВД.



Налоговая вменила всю деятельность одной из закупочных компаний, доказав:

взаимозависимость всех субъектов;

закуп товаров у одних и тех же поставщиков и их реализация через одного агента;

совпадение юридических адресов субъектов группы с фактическим адресом деятельности налогоплательщика;

миграцию сотрудников между компаниями группы;

совпадение телефонных номеров и адресов электронной почты;

единое управление расчетными счетами;

наличие зависшей кредиторской задолженности в значительном объеме перед агентом, которую он даже не пытался взыскать, что «не характерно для организаций, ведущих независимую хозяйственную деятельность и не оказывающих влияния на принимаемые хозяйственные решения друг друга» и т.п.

Вообще отсутствие финансовой дисциплины - один из частых признаков искусственности отношений в группе при реализации любых договорных конструкций.

5. Взаимозависимый с налогоплательщиком ИП-комиссионер на продажах (один из бенефициаров бизнеса, поскольку к сторонним агентам доверия нет, а так в моменте безопаснее, думают собственники) задерживает перечисление выручки ряду принципалов, чтобы они не превысили лимиты по УСН. Постановление АС Западно-Сибирского округа от 06.03.2018 по делу №А46-16687/2016 Что, опять же, несвойственно нормальным хозяйственным отношениям.

Интересно, что в подавляющем большинстве судебных дел использование агентского договора имеет какие-то гротескные черты. Что ни кейс - то доведенная до абсурда ситуация. Суд и налоговая даже не вспоминают про надлежащее оформление отчетов и т.п. И так достаточно признаков «схемы». Одновременно это вселяет уверенность, что случаи разумного применения конструкции потому в судебной практике и отсутствуют, что в действительно-

сти вопросов особых не вызывают. До судов доходят только экстравагантные реализации:

6. ООО-собственник недвижимости на УСН часть активов сдало в аренду взаимозависимой компании, при этом заключив с ней агентский договор на представление ее интересов со сторонними субарендаторами. Искало этих субарендаторов, собирало с них на свои счета арендные платежи и т.п. Очевидно, что никакой деловой цели в подобных отношениях, кроме как разделить фактически выручку между несколькими лицами по УСН - нет.

По сути, все претензии к налогоплательщику сводятся к отсутствию у его контрагентов самостоятельности (независимости от него) и самодостаточности (могут и без него сами работать), а также к отсутствию деловой цели отношений (наличие любой иной цели сделки, нежели получение налоговой экономии). Это краеугольные камни в защите от любых претензий в искусственном дроблении. И если они есть - то взаимозависимость, пересечение по сторонним контрагентам, единое управление и т.п. уже не так страшны:

ИП принципал передавал ГСМ на реализацию обществу, в котором у него была доля в 19%. Имелось совпадение телефонов и адресов контактных лиц, бухгалтерское обслуживание велось одним и тем же лицом, а вознаграждение агента в 1,5-2 раза отличалось от стоимости услуг другим лицам. Однако суды поддержали налогоплательщика-агента, которому налоговый орган пытался вменить всю выручку принципала. Аргументами защиты стало: наличие сторонних независимых принципалов у налогоплательщика. Самостоятельный закуп ГСМ принципалом у лиц, с которыми налогоплательщик никогда не имел хозяйственных отношений.Постановление АС Уральского округа от 21 ноября 2018 г. по делу № А76-34350/2017

Работая по агентской модели, необходимо также помнить о:

соблюдении финансовой дисциплины между контрагентами: отсутствие зависших задолженностей, авансирования принципала, необычных форм расчетов;

тщательном оформлении первичной документации, опосредующей отношения (отчеты агента, перевыставление счетов-фактур и т.п.);

экономической целесообразности и добросовестности в отношениях сторон: минимальное вознаграждение агента на закупе может объясняться его

встречной выгодой в аккумулировании дополнительных объемов поставки по более низкой цене, а максимальное вознаграждение агента на сбыте - обеспечением стабильной реализации дополнительных объемов продукции принципала и т.п.

Ошибки движения финансов в группе компаний как доказательства искусственного дробления бизнеса

Составляя рейтинг признаков искусственного дробления бизнеса по степени их убойности, в какой-то момент времени мы пришли к заключению, что списком из 30 пунктов не всем и не всегда удобно пользоваться.

Уж очень различаются обстоятельства каждого конкретного бизнеса, попавшего в тиски налогового спора. К тому же, можно предположить, что речь идет о самых беспечных налогоплательщиках (поскольку более разумные и вдумчивые, возможно, не только не попали в базу данных арбитражного суда, но их и вовсе выездная налоговая проверка не коснулась).

Таким образом, мы отдельно проинспектировали отрасли (производство, оптовая и розничная торговля) и самые распространенные договорные инструменты (агентский договор, простое товарищество). Более узкие выводы дадут вам больше практической пользы для оценки рисков. Однако и это еще не все.

Допустим, что некий налогоплательщик, игнорируя подсказки инстинкта самосохранения и доводы осторожного главного бухгалтера, регистрирует несколько компаний и дружественных индивидуальных предпринимателей, имитирующих группу независимых друг от друга субъектов. Это не слишком сложная задача. Далее, для подстраховки, он проводит вполне серьезную работу по оформлению отношений в группе, чтобы добиться свойственной реальности полноты. И даже аудиторы пожимают плечами - похоже он справился.

Однако как только доходит до оживления модели бизнеса проведением внутренними расчетов, стремление бизнесмена к полной имитации реальности, как правило, угасает. Это только на бумаге красиво нарисованная схема из кружочков и стрелочек дает налоговый эффект в виде переноса центров прибыли на низконалоговые субъекты группы. В действительности, формируемую прибыль обычно необходимо вернуть туда, где она вновь создаст добавленную стоимость, то есть в операционное звено, обычно работающее на общей

системе налогообложения.

В результате появляются зависшие задолженности внутри группы, перекрестные займы, контроль управления расчетными счетам новоиспеченных «спецрежимников» одними и теми же лицами, явно демонстрирующие отсутствие реальной самостоятельности и самодостаточности, что и приводит в конечном счете к констатации «искусственного дробления», о чем мы подробно писали в нашем «Гиде по обвинениям в искусственном дроблении».

Факты контроля финансов в группе компаний составляют сразу два пункта из пяти «снайперских» признаков дробления, то есть тех, которые суд возьмет за основание обвинения в 100% случаев:

1. Единое управление банковскими счетами
Самая распространенная ошибка - управление банковскими счетами якобы независимых субъектов группы с одного и того же IP- или MAC- адресов.

В целях применения УСН при розничных продажах продуктов налогоплательщик позиционировал себя агентом на закупе для нескольких ИП, в том числе своего супруга. Доказательством несамостоятельности принципалов и фиктивности агентских отношений как раз и послужил установленный факт управления банковскими счетами всех субъектов с одного IP-адреса. Кроме того, принципалы выдали доверенности агенту на представление их интересов в банке.Постановление АС Поволжского округа от 24.01.2019 по делу №А12-1656/2018

При этом установление IP-или MAC- адресов будет являться уже необязательным, если налогоплательщик и не пытался скрыть подконтрольность субъекта, указав себя в качестве единственного уполномоченного на управление его счетом в банковской карточке. Суд прямо указал, что данный факт находит «веским доказательством».

Так, Предприниматель на ОСН хотел получить вычеты по НДС с приобретаемых в лизинг транспортных средств, запчастей к ним и ГСМ. Однако оказание транспортных услуг вел от имени компании на ЕНВД, что не позволило бы ей эти вычеты принять. Поэтому ИП нес НДС-сные затраты и передавал имущество транспортной компании по договору «аренда с экипажем». В итоге на компании и оседала основная часть прибыли направления под ЕНВД, а ИП пытался возместить НДС из бюджета. Единственным лицом, управляющим счетом компании, он назначил себя, занимая в компании должность заме-

стителя директора. Учитывая и взаимозависимость, и подконтрольность, суд в вычетах по НДС предпринимателю отказал, признав это искусственным дроблением.Постановление АС Поволжского округа от 04.04.2018 по делу № А57-7249/2017

ВНИМАНИЕ! Истинный корень проблемы участия собственников во всех субъектах группы - желание полного контроля направлений. Таким образом, налоговые риски в данном случае являются лишь следствием неумелой ликвидации рисков управленческих (в частности, потери владельческого контроля).

Однако механизмов, обеспечивающих этот контроль, но не требующих прямого владения, в отечественном праве достаточно.

2. Фактический контроль финансовых потоков группы
Выручка от безналичных продаж подконтрольных ИП поступала сразу на расчетный счет налогоплательщика. У предпринимателей, делящих площади торговых точек для соблюдения каждым лимита в 150 кв.м. по ЕНВД, никогда не было договора эквайринга.Постановление АС Западно-Сибирского округа от 21.05.2018 по делу №А27-10485/2017

Руководитель налогоплательщика деньги из кассы взаимозависимых розничных компаний просто получал «под отчет» и не возвращал.Постановление АС Западно-Сибирского округа от 25.12.2018 по делу А27-27939/2017

Налоговые органы тщательно анализируют как безналичные расчеты между субъектами, так и устанавливают факты снятия наличных средств, использования банковских векселей для перераспределения средств в группе:

Часть выручки подконтрольного ИП (внимание!) на ОСН снималась в банкоматах сотрудниками налогоплательщика - ООО (ОСН). Другая часть была израсходована предпринимателем на покупку банковских векселей, в тот же день проданных единственному участнику ООО якобы за наличные средства. Далее участник внес векселя в чистые активы общества, и оно уже предъявило их к погашению. Так налоговый орган доказал перераспределение средств от субъекта с более низкой налоговой ставкой и, как следствие, его подконтрольность налогоплательщику, доначислив оставшиеся 7% по налогу на прибыль. Дополнительным доказательством искусственности отношений служил факт оформления поставки в адрес ИП уже после реальной продажи товара конечному покупателю.Постановление АС Уральского округа от 18 марта 2019 по делу №А76-4195/2018

3. Проведение необычных форм расчетов и необоснованных платежей в группе компаний
Использование при взаиморасчетах векселей, особенно собственных да еще и на регулярной основе - гарантировано привлечет внимание налоговых органов. Основная цель бизнеса, как правило, исключить движение денег по счетам, чтобы уместиться в лимиты по выручке для УСН. Расчеты векселями или взаимозачеты в этом варианте не видны. Но только до момента проверки.

ИП для сохранения УСН оформлял часть выручки от аренды недвижимости путем продажи подконтрольным арендаторам собственных векселей, которые в дальнейшем передавались по цепочке взаимозависимым компаниям группы.Постановление АС Московского округа от 23.07.2018 по делу № А40-169185/2016

Другим распространенным вариантом минимизации выручки остается оформление платежей от подконтрольных субъектов с назначением «предоставление займа» или «возврат займа».Постановление АС Западно-Сибирского округа от 03.07.2017 по делу № А27-2411/2016

Также, как правило, несвойственные независимым контрагентам взаимозачеты привлекают внимание проверяющих:

«ООО с алкогольной лицензией - налогоплательщик, часть площади для обслуживания гостей ресторана сдало в субаренду взаимозависимой компании. При этом арендная плата зачитывалась в счет предоставляемых субарендатором в адрес налогоплательщика займов.Постановление АС Поволжского округа от 17.05.2019 по делу №№А65-27699/2018

4. Несение расходов участниками схемы друг за друга
Если цель любого дробления - сэкономить, то и при имитации группы компаний налогоплательщик свои затраты старается минимизировать. По этой причине и появляется несение расходов одним лицом в интересах другого: закуп спец. одежды на всех, оплата используемого программного обеспечения, взаимодействие с коммунальными службами. Так дешевле.

По всем торговым точкам, якобы принадлежащим другим шести индивидуальным предпринимателям, применяющим ЕНВД, все расходы нес один ИП-налогоплательщик. Только с его счета шла оплата за коммунальные услуги, охрану, телефону связь и т.п.Постановление АС Западно-Сибирского округа от

21.05.2018 по делу №А27-10485/2017

или Мебель, кухонное и торговое оборудование сети ресторанов приобретались одними компаниями, а использовали их другие.Постановление АС Северо-Кавказского округа от 06.03.2019г по делу № А32-44581/2017

5. Зависшая кредиторская задолженность внутри группы компаний
Наличие продолжительно непогашаемых долгов между контрагентами - один из ярких признаков согласованности их действий. Вряд ли действительно независимый поставщик может позволить себе годами не взыскивать задолженность покупателя, не предъявляя претензий, да еще продолжая отгрузки. Такой альтруизм не свойственен нормальным хозяйственным отношениям. На практике причин этому несколько:

Деньги нужны в обороте. Поэтому контрагентам поступает ровно столько, сколько необходимо для покрытия своих расходов. В лучшем случае закладывается минимальная прибыльность;

Отсутствие механизма реинвестирования средств. Задолженность не погашается, так как нет понимания, куда дальше денежные средства будут переправлены. Выплата дивидендов? Это дополнительные расходы в виде НДФЛ 13%, да еще скорее всего участником псевдо-контрагента является номинальное лицо. Вернуть займом? Деловую цель отношений не усилит.

Опять же «предпринимательская жаба». Распространена в силу разных методов учета у субъектов на ОСН и упрощенцев. Первый (на ОСН), еще не заплатив, «бумажные» затраты поставит себе в расходы по налогу на прибыль. У второго (на УСН) до момента физического поступления денег на расчетный счет налоговых обязательств по такой сделке не возникает. Дополнительно - можно контролировать соблюдение лимитов по выручке для спец. режима.

Заказчик на ОСН оформлял привлечение пяти подконтрольных подрядчиков на УСН. За три года зависшая задолженность налогоплательщика перед ними достигла 1 млрд. руб. Даже величина не уплаченного УСН внушительна, что не могло не привлечь внимания.Постановление АС Дальневосточного округа от 4 июля 2018 по делу №А59-2443/2017

6. Беспроцентные и иные нерыночные условия займов
Займы и начисляемые по ним проценты регулярно становятся объектом пристального внимания в рамках налоговых проверок. Однако не только право-

мерность самого учета процентов при уменьшении налоговой базы волнует налогового инспектора.

Ситуации, когда прибыль, полученная отдельными компаниями, претендующими на самостоятельность, стекается в виде беспроцентных займов в единый центр, рассматривается как доказательство «искусственного дробления бизнеса».

Выручка подконтрольных юридических лиц сразу передавалась бенефициару (ИП) в форме беспроцентных займов, которые не возвращались. Суды приравняли эти суммы к выручке ИП, в связи с чем ИП утратил право на применение УСН.

Конечно, любая проводимая нами систематизация условна. Как во всем, что связано с искусственным дроблением, итоговое решение о правомерности или неправомерности действий налогоплательщика за совокупностью факторов имевших место в конкретном случае. Вернее за тем, как эту совокупность оценит конкретный судья. Наша задача - проводимой систематизацией обозначить правильные ориентиры для бизнеса. Пока время есть.

Управляющая компания в делах об искусственном дроблении бизнеса

При построении группы компаний всегда возникает вопрос - что делать с общими, управленческими функциями: бухгалтерскими, финансовыми, юридическими и т.п. Как правило, все они сосредоточены в руках части ключевых сотрудников, разделить которых по нескольким субъектам невозможно. Если весь учет ведет один бухгалтер, клонировать его по разным компаниям не удастся. В 21% дел об искусственном дроблении бизнеса вставал вопрос наличия единого управленческого центра. При этом в 72% из них этот факт положен в основу негативного для бизнеса решения судаПостановление Арбитражного суда Уральского округа от 24 октября 2017 г. по делу № А71-7587/2016 (на основе нашего анализа 330 арбитражных дел 2017-2019 гг. «Гид по обвинениям в дроблении бизнеса»®).

На практике в таких случаях бизнес идет несколькими путями:

устраивает сотрудника во все компании по совместительству;

создает управляющую компанию (УК), которая оказывает весь комплекс управленческих/ бухгалтерских и т.п. услуг, и уже туда устраивает общий для бизнеса управленческий персонал.

Есть еще третий вариант, когда весь персонал остается в одной (как правило, основной операционной) организации и оказывает все те же управленческие услуги другим компаниям и ИП без юридического оформления.Постановление АС Цо от 29.05.2019 по делу №А09-2406/2018

Здесь и появляются печати всех субъектов, их отчетные документы на столе одного главного бухгалтера, а также оформленные на одних лиц доверенности и единое управление расчетными счетамиПостановление АС Волго-Вятского округа от 03.06.2019 по делу №А29-1657/2018 без объяснения и возможности логического обоснования причин для этого. Если субъекты на разных режимах налогообложения, фактическое единое управление расценивается в качестве одного из доказательств искусственного дробления бизнеса.

Налоговые органы всегда анализируют реальную управленческую структуру бизнеса, и любое отклонение здесь от обычных отношений независимых субъектов будет обозначено ими в качестве признаков недобросовестности налогоплательщика.

Ключевой вывод по итогу анализа практики:

юридическое оформление отношений по использованию услуг управленческого персонала обязательно. Когда есть договор с управляющей компанией, все сразу становится понятнее. Отношения между всеми субъектами в группе компаний должны носить рыночный характер. Невозможно объяснить, почему бухгалтер одной компании безвозмездно ведет учет еще у нескольких, указывает свой телефон для доступа к интернет-банку, либо почему у контрагентов одни представители в судах. Это в целом не соответствует обычаям делового оборота и противоречит целям предпринимательской деятельности;

наличие управляющей компании, как и взаимозависимость, - это не хорошо и не плохо. Итоговое решение зависит от доказательств самостоятельности и самодостаточности как управляющей компании, так управляемых ею субъектов группы (См. «Как отбиться от искусственного дробления бизнеса»). Поэтому общие представители и централизованное управление банковскими счетами в разных делах могут иметь противоположную оценку.

На что необходимо обращать внимание, включая в юридическую модель бизнеса управляющую компанию
А) первостепенная задача: выбор варианта оформления отношений с УК. Это либо договор на оказание соответствующего вида услуг (бухгалтерское, юридическое и т.п. обслуживание), либо договор о передаче управляющей компании функций единоличного исполнительного органа (ЕИО). Определяющее значение при выборе: реальный объем управленческих функций. При этом очевидно, что передача функций ЕИО предполагает более тесную корпоративную связь между субъектами и их взаимозависимость. Если управляемых компаний несколько - вся группа компаний всем сразу видна. С другой стороны, если потребность в единоличном исполнительном органе объективна, то с необходимостью дополнительных услуг могут быть вопросы. И здесь налоговый орган может анализировать их обоснованность.

Б) оформляя отношения по любому из вариантов, внимательно нужно подойти к тому объёму вопросов, который передается «на аутсорсинг». Если управляющая компания определяет стратегию бизнеса, условия взаимодействия с контрагентами, формирует кадровый состав и финансовую политику «заказчика услуг», управляя еще и его расчетными счетами, возникает серьезный вопрос к самостоятельности управляемого лица. Следствие подобных перегибов - признание всех субъектов искусственным дроблением, прикрывающим деятельность одного налогоплательщика.
Суды оценивают самостоятельность и самодостаточность управляемых субъектов и реальность оказываемых услуг.

В) реальность отношений доказывается, в первую очередь, индивидуальной детализацией условий договора и должным подтверждением содержания и объема оказываемых услуг. Например, суд согласился с налоговым органом о фиктивности договора на передачу функций ЕИО, поскольку «Акты носят формальный характер, идентичны по содержанию и не раскрывают содержание хозяйственных операций… Отчеты исполнителя составлены на основании представленных корпоративными отделами налогоплательщика данных о финансово-хозяйственной деятельности общества».Постановление АС Северо-Кавказского округа от 25.12.2018 по делу №А32-7239/2017
Фактический объем функционала сотрудников должен находить свое отражение в соответствующем договоре. Даже неформальный документооборот, имеющийся в бизнесе, но нашедший свою формализацию в качестве приложения к договору, уже демонстрирует реальность отношений и добросовестность сторон. Потому что так в действительности и есть.

Г) при совместительстве недопустимы явные перегибы, когда, например, сотрудник сразу трудоустроен и главным бухгалтером в компании-налогоплательщике, и как ИП оказывает услуги его подрядчику.Постановление АС УрО от 08.02.2018 по делу №А71-17203/2016
Распространенные ситуации совместительств в нескольких компаниях на спец.режимах всегда негативно воспринимаются налоговыми органами. Перегибом будет и включение в модель сразу двух взаимозависимых налогоплательщику компаний, выполняющих функции ЕИО и применяющих УСН.Постановление АС Волго-Вятского округа от 20.03.2019 по делу №А43-41823/2017

Д) соблюдение финансовой дисциплины. Вознаграждение УК выплачивается частично или с большими задержками,Постановление АС УрО от 12.01.2018 по делу №А60-14635/2017 по «мере финансовой возможности налогоплательщика».Постановление АС Волго-Вятского округа от 20.03.2019 по делу №А43-41823/2017 Допускать авансирование управляемых компаний не следует. Это явно свидетельствует об отсутствии рыночных отношений между субъектами и, как следствие, их подконтрольности друг другу.

Е) стоимость услуг управляющей компании должна соответствовать рыночному уровню. Как показывает судебная практика, УК на УСН пытаются использовать как интрумент налоговой экономии, переводя в её адрес значительную часть прибыли операционных компаний в виде вознаграждений. Необоснованно высокий размер вознаграждения всегда привлекает внимание контролирующих органов и критически оценивается судом. Несмотря на то, что управленческие услуги, как правило, носят индивидуализированный характер, по отдельности каждый вид услуг имеет свою более менее понятную стоимость на рынке. Налоговый орган может даже провести экспертизу, подтверждающую завышение стоимости услуг управляющей компании.Постановление АС Волго-Вятского округа от 20.03.2019 по делу №А43-41823/2017 Поэтому отталкиваться в определении размера вознаграждения нужно от рыночных цен, опираясь, например, на прайсы сторонних профильных компаний.

Ж) важным моментом также является экономическая целесообразность договора с УК для компании. Особенно, если штат УК сформирован из бывших сотрудников налогоплательщика. При этом в ходе проверки установлено, что функционал сотрудников налогоплательщика не изменился.Постановление АС Волго-Вятского округа от 20.03.2019 по делу №А43-41823/2017 Довольно сложно обосновать, почему компания вместо заработной платы бухгалтера в 30 тыс руб. в месяц за аналогичный объем работы теперь платит 300 тысяч

рублей УК, в которую этот бухгалтер перешел работать.

Очевидно, что этому должно быть экономическое объяснение. Возможно, теперь УК оказывает комплекс услуг, а не только ведет бухгалтерию и в совокупности для компании такое сотрудничество оказывается выгоднее. Кроме того, УК аналогичные услуги оказывает и третьим лицам. Хоть и эпизодически, но по сопоставимым ценам.

«Рост расходов налогоплательщика на 80,4% после заключения договора с управляющими компаниями»Постановление АС Волго-Вятского округа от 20.03.2019 по делу №А43-41823/2017 вряд ли свидетельствует об экономической целесообразности такого сотрудничества.

3) определяющий момент, как и в целом при построении группы компаний, как мы уже неоднократно обозначали - наличие деловой цели работы с УК.

В этой части необходимо подтвердить, с одной стороны, реальную необходимость в привлечении УК к деятельности налогоплательщика, с другой - самостоятельность и самодостаточность самой управляющей компании как отдельной предпринимательской единицы.

Деловой целью привлечения УК могут стать любые изменения в бизнесе организационные (развитие франшизы и необходимость контроля за франчайзи, большое количество обособленных подразделений и т.д.);

развитие нового направления, в котором текущие сотрудники компании не совсем компетентны;

заключение сложного в управлении договора (например, договора простого товарищества), что требует более квалифицированного контроля и обслуживания.

Договор с УК не должен носить фиктивный характер (почти в 20% дел отношения с УК были просто «нарисованы»). Все ее услуги, несмотря на кажущуюся их невещественность, можно «пощупать и проверить».

Для УК весомым признаком самостоятельности является оказание услуг не только в рамках своего холдинга, но и третьим лицам, никак с ним не связанным. Это явно демонстрирует профессиональный характер её деятельности.

В целом анализ практики показывает, что само по себе наличие фактически единого управления или оформленной управляющей компании в бизнесе носит нейтральный характер. Нельзя, только опираясь на данный факт, говорить об отсутствии деловой цели и искусственном дроблении бизнеса. Во всех делах такой довод используется в совокупности с другими при доказывании фактов несамостоятельности субъектов, отсутствия деловой цели обособления каждого из них.

Так, налогоплательщик отстоял свою правоту, ссылаясь на экономическую эффективность параллельного существования нескольких компаний на УСН в сфере обслуживания жилого фонда. Как отметил суд: «принятие управленческих и бухгалтерских решений одними и теми же лицами налогоплательщика и его взаимозависимых лиц само по себе не может свидетельствовать об отсутствии экономической самостоятельности». И даже управление расчетными счетами и сдачу отчетности с одного IP-адреса счел несостоятельным доводом. А совместительство управленческого персонала оценил так: «наличие трудовой деятельности по совместительству вовсе не означает совпадения должностных обязанностей, т.к. сотрудники, трудоустроенные таким образом, разграничивают свои обязанности в различных организациях».Постановление АС Поволжского округа от 21.02.2018 по делу А12-14483/2017 и решение первой инстанции. Также см. Постановление АС Уральского округа от 27.10.2017 по делу №А71-7587/2016

Правила хорошего тона
Детальная формализация отношений и своевременное оформление первичных документов, подтверждающих объем оказанных услуг и их стоимость.

Соблюдение финансовой дисциплины: пунктуальность в оплате услуг, отсутствие авансирования и задолженностей.

Минимизация количества совместителей.

Экономическое обоснование целесообразности взаимоотношений.

Юридическое закрепление полномочий сотрудников в соответствии с реальным положением дел.

С чем встречаем повышение НДС в 2019 году. Взгляд taxCOACH®

Федеральный бюджет завязан на НДС. Налог косвенный. Законными средствами неоптимизируемый. Неплохо собирается даже в условиях экономического кризиса, по состоянию на август 2018 года рост на 15 %.
Оставим в стороне споры о том, на сколько в действительности повышается НДС - на два ли, на одиннадцать или еще сколько-то процентов, и взглянем, как подготовилась к повышению система налогового администрирования.

Технологии, законы, «лайфхаки»

АСК НДС-2

В нашей стране лишь ленивый или непричастный к теме не знают о мощнейшем оружии налоговой службы - роботе по имени «АСК НДС-2».

Первая версия программного комплекса появилась в 2013 году и позволила распределять налогоплательщиков, возмещающих НДС, по трём категориям риска: низкий, средний, высокий.К последней группе программа относит компании, не обладающие ресурсами для ведения деятельности. И уже на следующий год количество выездных налоговых проверок сократилось на 30%. При этом сумма доначислений принципиально не изменилась. Иными словами, налоговая служба и трудозатраты снизила, и результат сохранила. Ну чем не положительная динамика?

К 2015 году робота серьёзно доработали, что позволило закрепить «положительную» динамику. Программный комплекс научился контролировать вычеты по НДС, в том числе находить разрывы в уплате налога.

На текущий момент данные из декларации налогоплательщика сопоставляются с данными деклараций его контрагентов и, при обнаружении расхождений, налогоплательщик получает требование предоставить пояснения. Скорость и точность «реакции» робота увеличивается с каждым кварталом.

Важно, что обработкой информации из системы занимается специально созданное подразделение ФНС - «Межрегиональная инспекция по камеральному контролю». Именно этот орган анализирует и выявляет противоречия в декларациях, а затем сообщает территориальным налоговым органам о выявленных проблемах для дальнейшей проверки «на месте».

Статья 54.1 Налогового кодекса
Изменения налогового законодательства взбудоражили сообщество летом

2017 года. Норма пришла на место постановлению Пленума ВАС РФ № 53 от 12 октября 2006 г. и внесла ряд принципиально важных изменений. В частности, сформулирован новый подход, не допускающий формализма в процессе доказывания вины налогоплательщика. Например, для признания налоговой выгоды (вычета) необоснованной, недостаточно одного лишь довода о недостоверности первичного документа, в том числе в виду того, что руководитель контрагента отрицает факт его подписания.

Однако, не стоит относиться к появлению нормы как к некой либерализации законодательства, ведь вместе с отказом от формального подхода мы получили отказ от применения «расчётного метода» доначисления налогов. То есть раньше налогоплательщик, купивший реальный товар у «однодневки», лишался вычетов по НДС, но сохранял возможность учесть расходы по налогу на прибыль. Сейчас позиция ФНС кардинально изменилась. Если будет доказано, что контрагент не исполнял сделку, налогоплательщик лишается как вычетов, так и расходов.

Декларация не представлена

«Лайфхак» налоговой службы. Суть его заключается в том, что налогоплательщик, отвечающий признакам «однодневки» (о них чуть позже) может получить статус субъекта, непричастного к ведению реальной деятельности. По логике налоговых органов, в этом случае появляются основания полагать, что отчётность такого субъекта подписана неустановленным (третьим) лицом, а значит нарушены требования статьи 80 Налогового кодекса.

Факт несоответствия подлежит доказыванию в ходе камеральной проверки, в рамках которой инспекция проводит допросы и осмотры, запрашивает информацию и документы у удостоверяющих центров и банков и проводит их экспертизу.

Если камеральная проверка подтверждает «подозрения», декларацию аннулируют. Для контрагентов налогоплательщика это означает автоматическую утрату права на получение вычетов по операциям с ним. При этом инспекция избавляет себя от головной боли в виде доказывания реальности операций. Контрагентам откажут в вычетах по тому лишь основанию, что их поставщик/подрядчик не представил свою декларацию по НДС.

Кредитор - «всемогутор»

Выявить нарушителя и доначислить налог - только полдела. Бюджет ещё

должен получить реальные деньги. В этой части прогресс также не стоит на месте, в настоящий момент налоговый орган наделён сверхполномочиями для взыскания налогов.

Во-первых, у инспекций есть специальное право «трясти» компании-клоны, то есть организации, на которые переводится деятельность, если у налогоплательщика возникают проблемы. Статья 45 Налогового кодекса разрешает в судебном порядке взыскивать налоговую недоимку с зависимого лица. Заметьте, никакого банкротства и субсидиарный ответственности. Для удовлетворения требования инспекция должна доказать суду, что действия налогоплательщика и лиц, на которые переводится деятельность (выводится выручка и имущество), носят согласованный (зависимый друг от друга) характер и приводят к невозможности исполнения обязанности по уплате доначисленных налогов.

В качестве доказательств принимаются сведения о том, что: активы компании с началом проверки стремительно уменьшаются; новая компания создаётся в период проверки, а список контрагентов удивительным образом совпадает; сотрудники должника переводятся на работу в новую компанию и т.д.

Во-вторых, упрощённый порядок привлечения бенефициаров должника к субсидиарной ответственности в деле о банкротстве. Так, если более 50% требований кредиторов вытекают из налоговой задолженности, вина контролирующих лиц (директора, участников) презюмируется.Подпункт 3 пункта 2 статьи 61.11 Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)» Очевидно, что данная норма внесена в Закон о банкротстве с целью облегчить работу налоговой инспекции и упростить процедуру взыскания с контролирующих лиц долгов их компаний перед бюджетом.

В-третьих, очень вероятно, что в ближайшем будущем налоговая служба получит ещё одну «суперспособность». На рассмотрении в Государственной думе находится законопроект, приравнивающий налоговую инспекцию к залоговым кредиторам.Законопроект № 239932-7 «О внесении изменений в Федеральный закон «О несостоятельности (банкротстве)» и отдельные законодательные акты Российской Федерации в части процедуры реструктуризации долгов в делах о банкротстве юридических лиц» дополняет ст.138 закона пунктом 7

В случае принятия закона, налоговая инспекция встанет в один ряд с банками и другими «залоговыми» кредиторами, в том числе «контролируемыми», что повышает шансы на погашение хотя бы части налоговых долгов за счет прода-

жи предметов залога.

Это значит, что «защитить» ценные активы от ИФНС через оформление на них залога не получится.

Борьба за чистоту реестра

Ещё одна решённая проблема - количество «однодневок». Борьба с ними ведётся как на этапе создания, так и в процессе их жизнедеятельности.

Как выглядит типичная «однодневка»? Вероятнее всего, это компания с «массовым» юридическим адресом, её участник и директор владеет и руководит большим количеством других компаний, а количество сотрудников, как и размер платежей в бюджет, стремится к нулю.

Все эти признаки не говорят о том, что перед нами обязательно плохая компания, однако их наличие наталкивает на размышления по поводу реальности организации как предпринимательского субъекта.

В 2016 году у ИФНС появился официальный инструмент для проставления «чёрных меток» на потенциальных «однодневках» - запись о недостоверности сведений. По большей части инструмент нацелен на номинальные юридические адреса. Если инспектор не обнаружит компанию по адресу, указанному в ЕГРЮЛ, а письмо с требованием внести достоверную информацию в реестр проигнорируют, запись обязательно появится.

Сведения о массовых адресах регистрации юр. лиц собирают в специальном реестре довольно давно. Вместе с тем, до 2016 года «создать проблемы» для пользователей таких адресов налоговая могла лишь при регистрации компании или смене адреса. Да, на практике возникали трудности с банковским обслуживанием и при проведении налоговых проверок, но, в целом, если проскочили, работать было можно.

Новая редакция законапп. Ф п 1 ст 23 Федерального закона «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» изменила ситуацию. Директор общества с записью о недостоверности и участник с долей не менее 50% в её уставном капитале не смогут зарегистрировать новую компанию, а также стать участником или руководителем уже существующего юридического лица. Ограничение действует три года. В течение этого времени использовать номинала уже не удастся.

В 2017 году ситуация получила дальнейшее развитие. Теперь компанию исключают из реестра (ликвидируют по решению налоговой), если запись о недостоверности фигурирует в реестре шесть месяцев и более. Исключение, в свою очередь, вызывает дополнительные негативные последствия, благодаря которым такая ликвидация перестала быть желанным способом избавиться от компании.

Не остаются в стороне и Банки, которые не хотят видеть проблемные компании в числе своих клиентов. Требование по уплате налогов с расчетного счета, проверка реального места нахождения, право на отказ в обслуживании. Конечно, с этим можно спорить, но это долго, да и счёт всё равно в это время не работает.

Уход в теневую экономику - это классическая реакция налогоплательщиков на повышение налоговых ставок. Только вот НДС - не наш случай. Система администрирования на высоте, применение схем «чёрного цвета» выявляется быстро, а взыскание долгов перешло на качественно новый уровень.

Система стала прозрачной и само по себе это не так плохо, как об этом пишут. Бизнес, живущий исключительно за счёт оптимизации налогов, не имеющий внутри себя добавленной стоимости - это странное явление.

Слегка иронизируя, можно сказать словами популярных гуру: сложности делают нас сильнее. Но в каждой шутке есть только доля шутки, поэтому необходимо:

оптимизировать внутренние бизнес-процессы, выискивая ресурсы для повышения эффективности;

быть адекватными по отношению к текущему уровню налогового администрирования. Избыточно раздробленный, а потом искусственно сочлененный, со сращенным в мутной воде официальным и неоправданно агрессивным управленческим учетом, бизнес становится нежизнеспособным;

предпринимать конкретные шаги для повышения налоговой и имущественной безопасности - возводить редут обороны, что даст возможность выдержать еще один непростой этап и остаться на плаву. Возможно это только в рамках группы компаний и только в соответствии с организационной структурой бизнеса. Но это уже совсем другая история.

«Вкалывают роботы, а не человек»: «внутренняя кухня» предпроверочного анализа

За 9 месяцев 2017 года в России проведено 13 516 выездных налоговых проверок (ВНП) юридических лиц. Лишь 128 из них закончились «без выявленных нарушений». Несложно посчитать, что точность выхода инспекторов на проверку составляет 99 %.

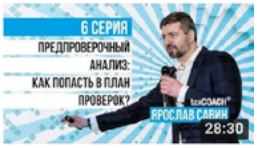
Данный показатель эффективности налогового контроля остаётся неизменным на протяжении нескольких лет, при этом количество ВНП постоянно сокращается. Например, в далёком 2012 году было проведено свыше 45 тыс. выездных проверки юридических лиц, то есть в 3 раза больше.

Что касается размера доначисленных налогов, то в в том же 2012 году средняя сумма на одну ВНП составляла 6,5 млн. рублей, а в 2017 - уже 12,5 млн. Эти факты свидетельствуют о том, что ФНС с каждым годом всё избирательнее подходит к проведению проверок.

Что же позволяет добиваться более высокой эффективности? 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 инспекторы смогли воспользоваться техническим потенциалом ФНС, заложенным еще несколько лет назад. Большая часть работы (70-80 %), необходимой для налогового контроля, проводится именно в процессе предпроверочного анализа и ложится в основу акта налоговой проверки.
Предпроверочный анализ - это своего рода негласное исследование информации о налогоплательщике, посредством которого налоговая определяет для себя целесообразность выхода на ВНП. Налоговый аналитик с помощью специальных технологий и инструментов собирает и обобщает информацию которая позволяет ещё до назначения проверки составить представление о деятельности налогоплательщика и обнаружить «проблемные места». При этом предпроверочный анализ направлен не только на выявление нарушений законодательства. Важно понять, не является ли потенциальный проверяемый анонимной структурой и есть ли перспектива реального взыскания доначисленных налогов и штрафов.

1. Заключение по результатам предпроверочного анализа

Видео по теме



Предпроверочный анализ: как попасть в план проверок?

Начнем с конца. Предпроверочный анализ, не смотря на негласность, имеет и формализованную часть - письменный документ, заключение.
Такой документ состоит из 6 разделов:

- Основные сведения о налогоплательщике (кроме формальных данных типа даты и адреса регистрации, здесь приводятся сведения об учредителях и их участии в других юр.лицах, их доходах и источниках таких доходов, круга выявленных взаимозависимых лиц, составе имущества как руководителей и учредителей, так и самой компании);
- Общая оценка финансово-хозяйственной деятельности (анализ и оценка данных бухгалтерской и налоговой отчетности, их положительная или отрицательная динамика, анализ состава кредиторской задолженности, правильность формирования затрат, сопоставляются налоговые базы по прямым и косвенным налогам, отдельно анализируются имущественный и транспортный налог);
- Оценка по критериям риска (табличная форма, основана на 12-ти критериях риска в соответствии с приказом ФНС России от 30.05.07г. №ММ-3-06/333, эти критерии вы можете найти на сайте www.nalog.ru);
- Сведения из информационных ресурсов и прочих источников (почти два десятка ПИК - поисково-информационных комплексов, специальные инструменты анализа информации и открытые источники...но об этом ниже);
- Сведения о проведенных мероприятиях налогового контроля (на самом деле в этом разделе не только данные о результативности камеральных и выездных проверках налогоплательщика в предыдущие периоды, но и данные из банков. Именно информация по движению денежных средств по счетам ложится в основу построения блок-схемы участников группы компаний, выявления источников изъятия наличных денежных средств. Кроме того компании из блок-схемы анализируются на предмет анонимности и транзитности деятельности с приведением данных их налоговой отчётности. Здесь же приводится информация о встречных проверках контрагентов и контрагентов контрагентов);

Выводы (разумеется речь идет о выводах целесообразности проведения ВНП, составе проверяющих, мероприятиях, которые необходимо провести в рамках ВНП, сумме потенциальных доначислений, реальности их взыскания, а также о необходимости включения в состав проверяющих оперативных сотрудников органов внутренних дел).

Теперь разберём процесс предпроверочного анализа на примере некой организации, попавшей под прицел налогового органа. Назовём её - ООО «А».

2. Первичный отбор

То, о чём мечтали герои фильма «Приключения электроника», давно входит в нашу жизнь. Автоматизация, роботы, снижение человеческого фактора не остались в стороне и от системы налоговых органов.

Первичный отбор кандидатов для ВНП проводят программы.

ВНП-отбор. Основной фильтр. Работает с данными налоговой и бухгалтерской отчётности. Её задача - проанализировать компанию по ряду критериев. Интересно, что компании сравниваются с другими налогоплательщиками, имеющими такой же ОКВЭД. Таким образом, если в качестве основного вида деятельности указана оптовая торговля, а в реальности организация занимается производством, её показатели всё равно будут сопоставляться с другими оптовиками, по сравнению с которыми налоговая нагрузка производственников выгодно отличается. Но, зачастую, бывает всё с точностью до наоборот.
ВНП-Отбор проставляет баллы. Своего рода чёрные камушки в мешочке добрых дел налогоплательщика. При определенном количестве набранных баллов система рекомендует налогоплательщика к проверке.

Среди других программных комплексов назовём:
СУР АСК НДС-2 и АСК НДС-2. Аббревиатура СУР означает: система управления рисками (налоговыми).
Суть работы программ сводится к выявлению налогоплательщиков, которые не платят НДС (потенциальные фирмы-однодневки), и анализу связей других организаций с таковыми.
Первая программа автоматически делит всех налогоплательщиков на три категории:

а) низкий налоговый риск (платят НДС, не взаимодействуют с потенциальными однодневками, имеют средства/ресурсы для ведения деятельности);

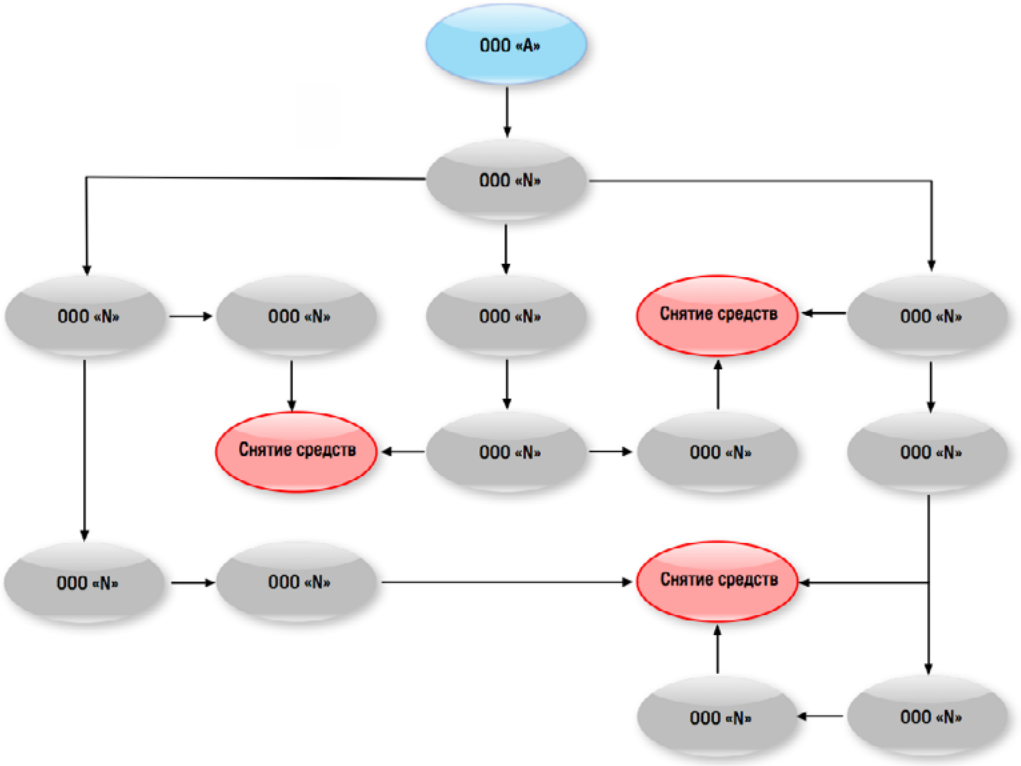
б) высокий налоговый риск (не платят НДС либо платят его в минимальном размере, в составе контрагентов имеются потенциальные однодневки, отсутствуют ресурсы для реальной деятельности);

в) средний налоговый риск (не попали в вышеуказанные категории).

Знаменитая АСК НДС-2 ищет разрывы в цепочках уплаты НДС. Сведения из отчётности налогоплательщика автоматически сопоставляются с данными его контрагентов. Если в цепочке есть расхождение, программа сигнализирует об этом компании (направляет требование дать пояснения). Иными словами, АСК НДС-2 ищет так называемые «чёрные дыры» - некие структуры (связанные меж-

ду собой организаций), внутри которых отсутствует источник возмещения НДС, и определяет, насколько близок потенциальный проверяемый к такой «чёрной дыре».

По результатам работы этих двух программ вырисовывается примерно следующая картина:



Из неё видно, что ООО «А» имеет связь с цепочкой «проблемных» контрагентов. Произошло это случайно или же компания реально использует их для целей агрессивной оптимизации НДС - неважно. СУР в любом случае подсветит ООО «А» жёлтым или красным цветом (средний или высокий уровень налогового риска). Представим, что так и произошло. АСК определил средний уровень риска, а ВНП-отбор предложила проверить ООО «А».

Что происходит дальше?
Налоговые инспекторы анализируют досье компании, которое содержится в АИС «Налог 3»2. В том числе рассматривают движение средств по счетам, на-

личие имущества у компании, состав руководителей и учредителей (участников) их доходы, а также личное имущество и имущество членов их семей.

В данном случае задача понять, есть ли смысл выходить на проверку, ведь доначислить налог - это пол дела, его ещё нужно взыскать за счёт чего-то. В рассматриваемой ситуации, поскольку компания реально ведёт деятельность, потенциал для взыскания есть.

Отдельно упомянем ПК «ВАИ» (визуальный анализ информации) - роботизированный помощник, позволяющий наглядно отследить данные по взаимозависимости, участию учредителей в других юр.лицах, источникам доходов и т.д.

Однако «сито» программных комплексов остается слишком широким, чтобы довериться только ему. Получив заключение о наличии перспективы для проведения выездной налоговой проверки конкретного налогоплательщика, сотрудники отдела предпроверочного анализа переходят к «ручной» его части.

3. «Ручной» анализ

На этом этапе налоговый орган должен выявить операции, направленные на получение необоснованной налоговой выгоды. Основные направления:

- поиск связей с «проблемными» контрагентами (в целях агрессивной оптимизации НДС и получения наличных);
- выявление подконтрольных субъектов на УСН и признаков искусственного дробления (в целях минимизации налога на прибыль и получения наличных).

И здесь на помощь опять приходят информационные базы, например, ПИК «Однодневка» - специальный реестр организаций, имеющих признаки анонимных структур. С их помощью инспектор с пристрастием анализирует конкретных контрагентов ООО «А» и сделки с ними, разыскивая потенциальные «компании-однодневки». Предположим, что инспектор такого нашёл. После он принимается за контрагентов «проблемного» поставщика, а затем контрагентов контрагента и так далее. Размотав цепочку до конца, перед налоговой откроется вся разветвлённая сеть «проблемных» контрагентов с которой связан проверяемый. А после анализа сделок с такими «партнёрами» инспектор подсчитает минимальную сумму налога к доначислению.

Имея на руках такие сведения, очевидными становятся два момента: основания для доначисления налогов ООО «А» точно есть; двигаться налоговой во время ВНП нужно в направлении выявленных «однодневок» и сделок с ними.

Специальные системы

Системы Fira.Pro и СПАРК. С их помощью устанавливаются связи субъектов через учредителей, руководителей,3 адреса, интернет сайты и номера телефонов. Используя данные из этих систем, налоговый орган выстраивает схему группы взаимосвязанных лиц. Так становится понятно, в какую сторону двигаться.

Открытые источники

Выявив связи, инспектор принимается за анализ открытых источников информации: сайт компании, социальные сети, статьи и публикации в интернет-изданиях. Здесь проверяющий хочет найти фразы «Группа компаний …», «Президент группы компаний …», «Холдинг …» и другую информацию, которая прямо или косвенно указывает на взаимозависимость субъектов и/или их подконтрольность одному лицу.

Собственники бизнеса в большинстве своем люди амбициозные, поэтому большие развернутые статьи в ключе «я вложил последние 10 тыс. долларов, а теперь это группа компаний с оборотом в 1 млрд.» не редкость. Опасной может стать информация, например, о размере выручки удачливого бизнесмена, о статусе «официального представителя в РФ такого-то бренда» при отсутствии прямого импорта, а также перечне сотрудников компании, крупных контрактах и т.п.. Фотографии с корпоративов тоже смотрят. Поэтому есть смысл сопоставить для себя ваш официальный статус в бизнесе и позирование на фоне шумной компании сотрудников.

Отдельного упоминания заслуживает сайт www.arbitr.ru. Редко кто из налогоплательщиков правильно отвечает на вопрос, что именно ищет инспектор в картотеке арбитражных дел. А ответ на поверхности. Задайте себе вопрос: участвовали ли компании вашего бизнеса хоть раз в арбитражном процессе (неважно в каком статусе)? Лишь 5% никогда не бывали в арбитражном суде. Таким образом, если контрагенты проверяемого налогоплательщика отсутствуют в базе данных арбитража, вывод напрашивается сам собой. Скорее всего это анонимная структура.

Запрос информации

Определив потенциальных взаимозависимых лиц, проверяющий запросит у банка информацию по расчётным счетам ООО «А» (как действующим, так и закрытым) и посмотрит, проходили ли какие-либо платежи между такими субъектами.

Предположим, что в данном плане к ООО «А» не подкопаться. Однако, после внимательного изучения выписки по счёту, налоговый инспектор обнаружил периодические платежи в адрес некого ИП. Запросив вписку с расчётного счёта предпринимателя, инспектор видит, что полученные от ООО «А» средства тот сразу же переводит на свой счёт физ лица в полном объёме. Такое поведение свидетельствует о транзитном характере операций между ООО «А» и ИП. Инспектор не останавливается на достигнутом и направляет новый запрос в банк с просьбой предоставить информацию по IP и MAC адресам4 ООО «А» и ИП, которые фиксируются кредитной организацией при каждом входе клиента в интернет-банк. Банк запрашиваемую информацию предоставляет и тут открывается новый любопытный факт: IP и MAC адреса ООО «А» и ИП совпадают, а значит управление расчётными счетами этих субъектов осуществляется с одного компьютера (из одного места).

Подобные совпадения свидетельствуют о том, что ИП контролируется компанией, следовательно, есть возможность исключить платежи в адрес ИП из расходов ООО «А» и доначислить налог на прибыль.

Обращаем ваше внимание и на то, что такие данные запрашиваются не только по действующим, но и уже закрытым счетам. Поэтому если вдруг пришло озарение, что несколько счетов управляются с одного IP-адреса, то закрывать их и открывать новые бессмысленно в большинстве случаев. Лучше найти этому логичное объяснение. Либо перейти к более кардинальным действиям.

Помимо запросов в банк, проверяющий обратится в другие органы: Росреестр и ГИБДД. Делается это для того, чтобы выявить конкретный состав имущества компании, а также имущества её руководителей, учредителей и их супругов. В данном случае преследуются две цели. О первой мы говорили ранее - нужно окончательно установить за счёт чего будут взысканы доначисленные налоги.

Вторая направлена на соотнесение доходов руководства и их уровня жизни. Если инспектор выявит, что руководитель компании имеет в собственности Rolls-Royce и особняк в 500 м2, при этом его доходы составляют 150 000 рублей, вывод будет однозначным: деньги из компании «А» выводятся. Остается понять как именно.

Встречаются и вовсе нетривиальные запросы. Есть практика предпроверочных анализов производственных компаний, где инспектор соотнёс данные заявленных объемов производства в бухгалтерской и налоговой отчётности с аналогичными данными, поданными налогоплательщиком при согласовании зоны отчуж-

дения с природоохранными органами.

Архив
Дополнительно, в рамках предпроверочного анализа, будут подняты все пояснения и ответы на требования налогоплательщика. Напомним, что порядок работы с архивной документацией в ФНС также изменился. Ранее пояснения налогоплательщиков складывали в большую пыльную коробку и отправляли в архив, откуда поднять их было практически нереально. Сейчас же они хранятся в электронном виде в АИС «Налог-3», так что достать их не составит большого труда.

Проделав вышеописанную работу, отдел предпроверочного анализа резюмирует:
- рекомендуем провести выездную налоговую проверку;
- по результатам ВНП минимальное доначисление налога на добавленную стоимость составит X рублей; минимальное доначисление налога на прибыль составит Y рублей;
- в рамках подготовки к ВНП провести следующие мероприятия: …
- в рамках ВНП запросить документы по сделкам с контрагентами … ; провести следующие мероприятия: …

4. Особенности выхода на ВНП

Критерий «Три года»
Многие до сих пор всерьёз думают, что налоговая выходит на ВНП раз в три года, поэтому придерживаются принципа: «Мы три года поработаем, а потом компанию поменяем».

Такая «политика» обречена на провал. Во-первых, налоговая служба не будет выжидать три года, чтобы выйти на проверку. НДС сдаётся поквартально, если есть основания провести ВНП, придут, проверят, доначислят. Во-вторых, на сегодняшний день судебная практика имеет достаточно прецедентов привлечения к ответственности компаний-клонов проверенных налогоплательщиков. Соответственно, меняя компанию на новую, в том числе переводя сотрудников, передавая активы и перезаключая контракты с покупателями и поставщиками, мы даём налоговому органу железобетонное основание привлечь её по долгам старой как взаимозависимую структуру.

Показатели эффективности
Налоговые инспекторы, проводящие ВНП, имеют свой KPI, что на первый

взгляд может показаться странным. Более того, любой причастный к проверкам сотрудник налоговой будет отрицать существование каких-либо показателей эффективности. Однако мы с вами понимаем, что проведение проверки чего-то стоит бюджету и, как минимум, должно окупаться.

KPI налогового инспектора при ВНП определяется как сумма доначисленного и, внимание, взысканного налога. Для городов-миллионников минимальный показатель составляет 5 млн. руб. (для Москвы 11 млн.). Таким образом, если по результатам предпроверочного анализа сумма к доначислению составит менее 5 млн., проведение ВНП скорее всего отложат «до лучших времён».

«Портрет» проверяемого
Пожалуй, основным критерием, по которому налоговый орган отбирает проверяемых - это размер бизнеса (для ФНС - это размер выручки). Малый бизнес (с выручкой до 100 млн.) менее интересен с точки зрения проверяющих. В этой связи для среднего бизнеса есть оптимальная стратегия - стать малым (в глазах ИФНС). Хотя и из этого правила встречаются исключения.

Нечего взять
Нет смысла доначислять налог, если взыскать его не получится. Для этого на этапе предпроверочного анализа анализируется имущественное положение компании, её учредителей и руководителей, а также членов их семей, включая наличие долей в иных компаниях, недвижимого имущества и автомобилей. Если по результатам предпроверочного анализа инспекторы придут к выводу, что перспективы взыскать доначисленный налог нет, вероятность назначения ВНП существенно снижается.

Ну, и напоследок. Выводы, так сказать.
Первое, что надо уяснить для себя. Если вы получили решение о назначении ВНП, то вопроса о том, найдут ли у вас нарушения, не стоит. Их уже нашли.
Второе. Размер потенциальных доначислений в 99% случаев выше минимального порога привлечения к уголовной ответственности за неуплату налогов по ст.ст. 198, 199 УК РФ, чтобы там СМИ не писали про либерализацию в сфере предпринимательской деятельности.
Третье. У налоговых органов в арсенале есть специальные средства взыскания выявленной недоимки не только с налогоплательщика, но и с иных взаимозависимых лиц. А также в процедуре банкротства. Сами доначисления никого не интересуют, главное - реальность взыскания. Этот постулат должен лежать в основе проектирования имущественной безопасности вашего бизнеса (группы компаний).

И последнее. Проверка раз в три года - просто миф. Причем очень старый. Весь комплекс камеральных мероприятий (и предпроверочного анализа и камеральных проверок) направлен на скорость. На скорость реакции ФНС относительно возможных налоговых нарушений со стороны налогоплательщиков.

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 будем 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 Уральского 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 аффилирован-

ности 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»

При проведении налоговых проверок инспекторы, как правило, больше внимания уделяют обоснованности заявленных налогоплательщиками затрат, нежели полноте отражения ими выручки. В этой связи предприниматели уже давно запасаются доказательствами проявления ими «должной осмотрительности» при выборе поставщиков, сведениями об обладании контрагентом ресурсами, необходимыми для сделки и, в принципе, доказательствами реальности самой сделки. В противном случае и при наличии у поставщика признаков «фирмы-однодневки» в правомерности вычетов по НДС и, возможно, расходов по налогу на прибыль будет отказано.Постановление Арбитражного суда Московского округа от 15 марта 2018 г. N Ф05-2212/18 по делу № А40-8712/2017

Однако, на сегодняшний день претензии налоговых органов могут быть связаны с «проблемностью» любого контрагента налогоплательщика, в том числе и покупателя. Оформление продаж через подконтрольных покупателей, оставляющих на себе большую часть наценки налогоплательщика и тем самым занижающих его налоговые обязательства - давно и хорошо известный инспекторам способ агрессивной налоговой оптимизации.

Чем это грозит?

Если речь идет о применении налоговой ставки по НДС в 0% при экспорте, или когда товар продается взаимозависимым организациям по заведомо заниженным ценам, для которых нет никаких разумных объяснений, то ответ очевиден: соответственно, цены пересчитают, доначислят НДС и налоги с доходов.

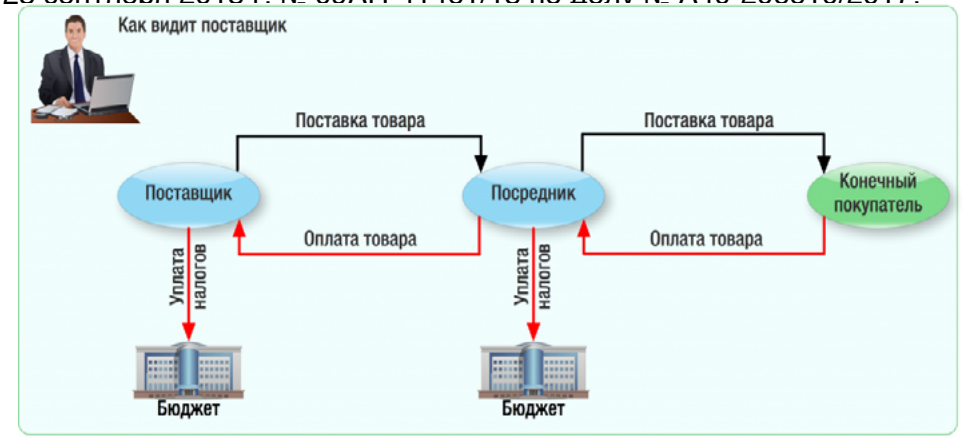
Иногда ФНС использует несколько «креативных» методов, которые без пересчета цен и признания сделок недействительными позволяют доначислить налог на прибыль, а в некоторых случаях и НДС.

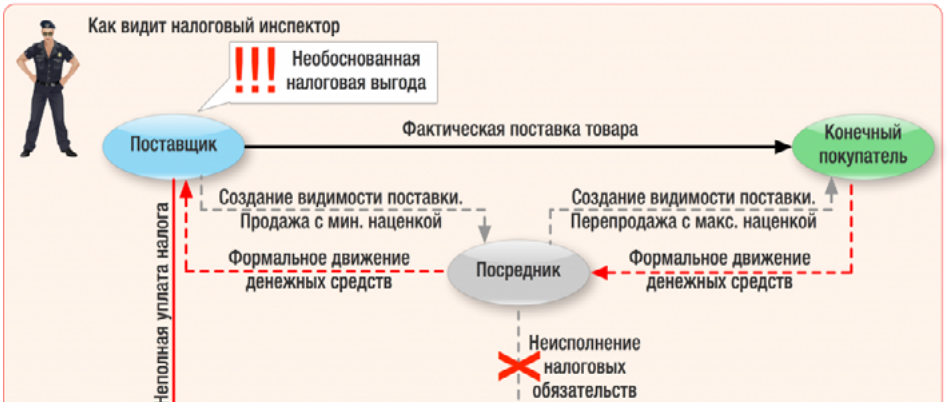
Как правило, возможных вариантов развития событий три:

Первый. Признание «схемы», созданной в целях занизить выручку у налогоплательщика-поставщика.
Это наиболее распространенный вариант действий налоговых органов.

В этом случае деятельность и отношения с «однодневкой» признаются притворными, прикрывающими взаимоотношения продавца с конечным покупателем.

Например, продавец использует посредников, в том числе применяющих «спецрежимы» (УСН и ЕНВД), которые и реализуют товар конечному покупателю. Если в этом случае ФНС установит и сможет доказать, что посредник - это фиктивная организация, а поставщик осуществлял все взаимоотношения непосредственно с конечным покупателем, то рисковый контрагент будет исключен из цепочки реализации товара. В итоге налогоплательщику доначислят НДС и налог на прибыль со всей суммы продажи конечному покупателю.См., например: Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 28 сентября 2018 г. № 09АП-41461/18 по делу № А40-206610/2017:





Второй вариант. Доначисление налога на прибыль в связи с исключением расходов по спорной сделке.
В данном случае налоговые органы исходят из того, что раз покупатель - фиктивное лицо, то и поставки не было. В результате этого налоговая инспекция отказывает в признании расходов, связанных с приобретением товара, проданного «дефектному» контрагенту. Дело в том, что согласно п. 1 ст. 272 и ст. 318 и 320 НК РФ данные затраты можно будет учесть только при реализации товара. Нет реализации - нет расходов.

Например: товар закуплен, покупатель на него найден, деньги получены. Налогоплательщик-поставщик товар отгрузил и смело учел затраты на его приобретение. Но вдруг оказалось, что покупатель - «пустышка». Соответственно поставка была «в никуда» и реализацией не является. А значит, нет оснований для принятия к учету расходов на товар при налогообложении прибыли.

Так в деле №А51-24827/2017 суд установил, что фактически поставки от налогоплательщика фирмам-«однодневкам» не было: нефтепродукты физически никуда не перемещались.Постановление Пятого арбитражного апелляционного суда от 27.04.2018 №05АП-2188/2018 по делу №А51-24827/2017 Налогоплательщик не смог документально подтвердить факт передачи товара покупателю. В результате ему было отказано в принятии сумм расходов на закупку товара, что привело к доначислению налога на прибыль, пеней и штрафа почти на 10 млн. рублей.

Вариант третий. Самый креативный. Доначисление налога на внереализационный доход.
На сегодня ФНС все реже и реже прибегает к подобному обоснованию, однако упомянем его.

В некоторых ситуациях, не оспаривая факта реализации в целом, ФНС заявляет о том, что в рамках сделки с «однодневкой» поставки не было - товар получил кто-то другой. Соответственно, деньги являются безвозмездно полученными и к договору поставки отношения не имеют. Они, по мнению налогового органа, должны быть учтены как внереализационный доход, с которого необходимо дополнительно начислить налог на прибыль.См., например, Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 26 июня 2013 г. № 09АП-17254/13 по делу № А40-10616/13, Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 27 сентября 2012 г. № 09АП-25911/12 по делу № А40-38402/12 (Оставлено в силу Постановлением ФАС Московского округа от

22.01.2013 г.) и др.

Любой из вариантов крайне нежелателен. Чтобы избежать таких последствий рекомендуем обращать внимание на следующие обстоятельства:

1) Реальность поставки товара.
Договор поставки должен быть исполнен в реальности и в интересах именно того контрагента, который указан в договоре. То есть имущество должно фактически выбыть из собственности продавца и перейти в собственность покупателя. Как правило, это сопровождается перемещением товара, но иногда встречаются исключения. Так в деле №А14-13965/2014 суд указал, что «практика купли-продажи нефтепродуктов в месте хранения без ее фактического перемещения является общепринятой».
Тем не менее поставщик всегда должен иметь документальное подтверждение реальности поставки (транспортные накладные, путевые листы, акты приема-передачи и т.д.).

2) Реальность коммерческих отношений как между поставщиком и посредником, так и между посредником и конечным покупателем.
Конечные покупатели должны подтвердить, что общались только с представителями посредника. Если же конечный покупатель укажет, что контактировал с первоначальным поставщиком-налогоплательщиком, то для последнего шансов избежать доначислений налога станет намного меньше.
Например, в одном из делПостановление Арбитражного суда Московского округа от 10.02.2016 № Ф05-938/2015 по делу № А40-46670/14 против налогоплательщика сыграли следующие обстоятельства, свидетельствующие об отсутствии реальности хозяйственных операций:

конечный грузополучатель сотрудничал непосредственно с самим налогоплательщиком, а не с посредниками;

ненадлежащее оформление части первичной документации: нет подписи руководителей контрагентов , заявок на отгрузку, неправильное оформление доверенностей на получение товара и пр.

3) Взаимозависимость поставщика и покупателя.

В случаях, когда ФНС удается доказать факт аффилированности с недобросовестным покупателем-посредником, суды встают на сторону налоговых органов.См., например, Постановление Пятого арбитражного суда от 27.04.2018

№05-АП-2188/2018 по делу №А51-24827/2017 В таких условиях вся неуплата налога контрагентами, которые признаны недобросовестными субъектами хозяйственных отношений («однодневками»), становится необоснованной налоговой выгодой поставщика.

Если же налоговая инспекция не может доказать взаимозависимость (подконтрольность) продавца и покупателя, то суды, как правило, признают решения налоговых органов недействительными даже при наличии у контрагента всех признаков «фирмы-однодневки».См., например, Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 08.07.2015 № Ф01-2415/2015 по делу №А11-4673/2014

4) Полнота исполнения покупателем налоговых обязательств

В деле № А40-151286/2015 суды установили зависимость и подконтрольность покупателя, а также то, что «организации-«однодневки», которые реализуя приобретенный у налогоплательщика товар со значительной наценкой, не несут соответствующее налоговое бремя, что свидетельствует о получении заявителем необоснованной налоговой выгоды».Постановление Арбитражного суда Московского округа от 05.10.2016 N Ф05-14755/2016 по делу № А40-151286/2015 В результате, с продавца взыскали более 29 млн. налога на прибыль и 56 млн. рублей НДС.

Зачастую действия ФНС носят неоднозначный характер. В сентябре 2018 года при рассмотрении дела в Верховном Суде была обнаружена интересная ситуация: по результатам двух налоговых проверок проведенных разными инспекциями, налоги были начислены как поставщику «фирмы-однодневки», так и конечному покупателю. Определение ВС РФ № 305-КГ18-7133 от 27.09.2018 по делу №А40-32793/2017.

В итоге за использование «дефектного» контрагента налоги доначислили обеим сторонам сделки. Верховный суд решения судов отменил, велев разобраться, кто в действительности виновен в появлении недобросовестного посредника.

5) Надлежащее оформление всех первичных документов.

Необходимо тщательно следить за тем, чтобы в транспортно-сопроводительной и приемо-передаточной документаций заполнялись все реквизиты, содержались достоверные сведения и были подписи уполномоченных и установленных лиц.

Во многих делахСм. например, Постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 10 сентября 2017 г. № 15АП-7378/17 по делу № А53-28264/2016, Постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 7 июля 2016 г. № 19АП-3195/16 по делу № А14-13965/2014 и др. правильное оформление «первички»

стало одним из аргументов в пользу реальности отношений с посредником, что позволило судам вынести решение в пользу налогоплательщика.

6) Выбор контрагента.

Необходимо избегать взаимодействий с фиктивными контрагентами («фирмами-однодневками»). То есть надо проявлять осмотрительность не только в отношении своих поставщиков, но и покупателей с учетом указанных выше обстоятельств. Безусловно, мы не можем советовать отказаться от выгодной сделки из-за возможного риска. Однако, при взаимодействии с подобными организациями всегда нужно учитывать вероятность возникновения претензий со стороны ФНС. Тем не менее, минимизировать риски возможно. Для этого потребуется:

тщательно контролировать и сохранять переписку с покупателями;

следить за надлежащим оформлением всех документов: договоров, актов, накладных и т.д. На всех документах должны быть подписи уполномоченных лиц.

не допускать прямых контактов с контрагентами (конечным потребителем) такого покупателя. И тем более не оформлять с ними каких-либо совместных документов.

избегать даже намека на аффилированность.

Также обращаем ваше внимание и на предпринимательский нюанс. Первым, кто пострадает от фирм-«однодневок» будет конечный потребитель. Именно к нему, в первую очередь, будут предъявлены претензии, 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 связываться довольно хлопотно, то, проверяя конечного покупателя, в рамках выездной проверки ему могут отказать в вычетах по НДС со всей стоимости реализации. Напомним, что современный подход, закрепленный в ст.54.1 НК РФ, позволяет доначислить НДС и налог на прибыль на том лишь основании, что в действительности поставщиком являлось иное лицо, нежели указано в договоре.

В итоге это может привести к тому, что за реальным продавцом закрепится репутация ненадежного поставщика, что, в свою очередь, может привести к потери покупателей.

Пожалуй, в данной ситуации меньше всего пострадает сама «однодневка» - ее просто исключат из реестра.

ГЛАВА 4.
ПРОЕКТИРОВАНИЕ ГРУППЫ КОМПАНИЙ:
ЧТО ЗА ЧЕМ?

Приступая к проектированию: понятие организации и ее окружения. А причем 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 выго-

Видео по теме



Организационная структура бизнеса и налоговая безопасность. Какая связь?

рания 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 зарегулированная 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.

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.

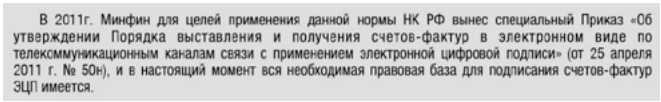
Кроме того, не всегда есть возможность проводить такую работу в отношении каждого контрагента из-за их большого количества. А порой возникают ситуации, когда нет возможности заключения сделки при личном присутствии уполномоченного лица контрагента из-за его территориальной удаленности. Например, это 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.

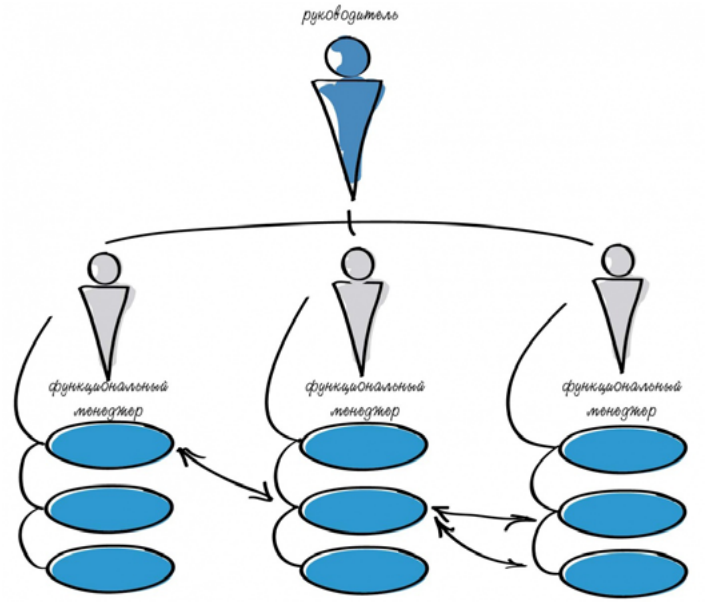
На первый взгляд кажется сложно, но:
во-первых, нет необходимости переводить всех поставщиков и подрядчиков, достаточно охватить только высокорисковых, а также менее рисковых, но самых крупных (по принципу шахматной доски);
а во-вторых, не забываем, что с 2014 г. плательщиков НДС законодательно обязали 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...
такому внедрению соотносятся с их реальными техническими возможностями?).

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.

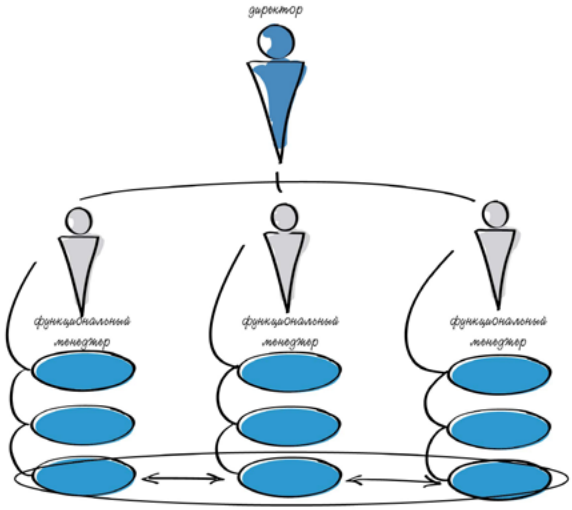
Ведя речь об организации как системе, важно также поговорить о видах структур: функциональная, проектная, матричная.

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.

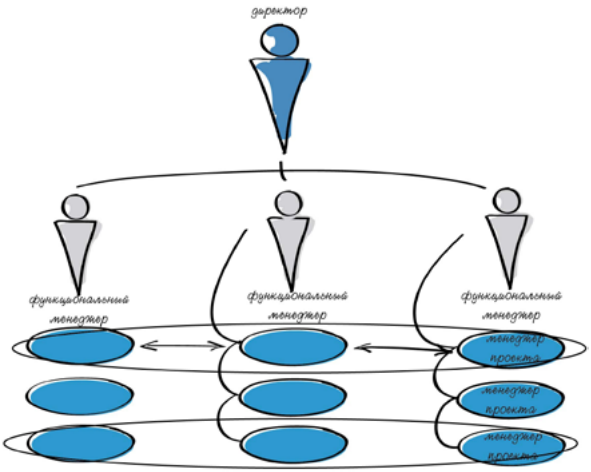
Если же имеют место быть очень частые изменения внешней среды, нестабиль-

Видео по теме



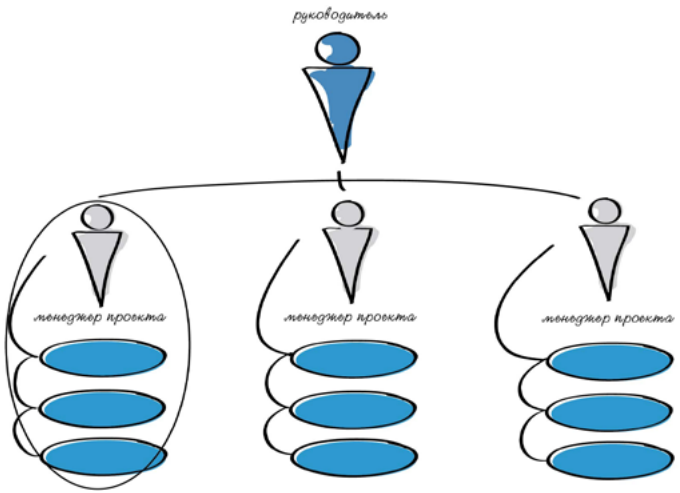
Система мотивации, владельческий контроль и налоговая оптимизация

ность 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.



Люди в организации: как система мотивации влияет на структурирование бизнеса и его налоговую оптимизацию.

Сначала метафора. Представьте перед собой атомы кислорода и водорода. В первом случае соединим попарно атомы кислорода и атомы водорода. В итоге получим газы - кислород и водород, обладающие совершенно конкретными качествами. Но те же самые атомы в другой пропорции можно соединить и в формулу воды H2O - жидкости, обладающей совершенно другими свойствами. При понижении температуры мы можем ее и вовсе превратить в твердое вещество. Таким образом, не только от самих элементов, но и от типа связей между ними зависят свойства любой системы.

Любые организации, включая и бизнес-организации - это системы. Социальные системы, роль элементов в которых играют люди. А люди, в силу сложности своего поведения и реакций, привносят такое свойство системы, как 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 много нового о себе узнает... Кроме того, бухгалтер привнесет этот же негатив и в орга-

низацию, и кое-что незримо в организации на полдня изменится... При том, что с точки зрения внешней среды ничего экстраординарного 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 ее ощущениях практически ничего не поменяется, а привнесенный ей в организацию элемент счастья тоже на полдня кое-что поменяет. Поэтому, даже если формально внешняя среда не давит на вашу компанию, требуя изменений, нужно понимать, что она все равно будет постоянно подвержена внутренним изменениям в силу особенностей мотивации поведения людей, составляющих систему.

Итак, о мотивации. Прежде всего договоримся о понятиях. То, что принято ею называть, это вовсе и не мотивация, а лишь способ поощрения или наказания. Или, как мы называем, ППЗ - пинок под зад. С той лишь разницей, что наказание - это в прямом смысле пинок. А денежное и моральное поощрение (корпоратив, грамота и «путевка в Сибирь») - это ошейник с поводком, за который вы тянете сотрудника в его светлое будущее. Давайте все это называть по тексту «система мотивации» (СМ).

Мотивация же истинная - это опредмеченная потребность. Это «те самые туфли», мимо которых проходит женщина, вглядываясь в застекленную витрину дорогого бутика. Мотивация - это человек, бегущий за морковкой, которую держит в собственной руке, и успевающий на ходу перепрыгивать через препятствия.

Второе. Для целей структурирования нас не интересует СМ всех ваших сотрудников. Нас интересуют ключевые персонажи, включая топов. А также формула расчета и ключевые показатели для определения бюджета вознаграждения (ФОТ + бонусы) для основных функциональных подразделений.

Немного экономической лирики для общего понимания. Напомните сами себе, откуда вообще берется проблема мотивации сотрудника? Вот вы написали объявление на работу: расписали обязанности и вознаграждение, условия труда. Кандидат согласился, вы ударили по рукам. Ну и поехали! Но не едет. По какой-то загадочной причине у вас, как работодателя, нет уверенности в том, что сотрудник прилагает максимум усилий в точке максимальной производительности. И вот вы оцифровываете показатели его деятельности с разной степенью детализации (7-10 лет назад все изучали систему сбалансированных показателей, но после череды кризисов метнулись к более лайтовому варианту оцифровки - KPI), разрабатываете сложные формулы расчета вознаграждения и

изучаете самые действенные средства нематериального стимулирования.

Причина проста. Наемный менеджмент и организацию связывают лишь краткосрочные интересы. Проводимые нами опросы во время семинаров лишь в 1% случаев выявляют тех наемных финансовых сотрудников, которые задаются вопросом «А кем я буду в этой компании через 5-7-10 лет?». Как следствие, что будет с компанией через указанный промежуток времени им глубоко наплевать. Ну и конечно, организация в лице своих собственников и топ-менеджмента также индифферентна по отношению к долгосрочной перспективе жизни своих сотрудников. Да, да. Конечно. Вы возразите, мол, мы и сами не знаем, что будет с компанией через 5 лет. Ну так чьи это трудности? Уж точно не наемных людей. А между тем, сотрудники в компанию приходят не ради вас, а ради себя любимых. Больше того, в целом их интересует не только ежемесячное получение заработной платы. Они хотят строить дома, растить детей, сажать насаждения и переводить бабушек в соседнем городе через дорогу. Да мало ли еще что.

Мотивированный сотрудник - лояльный сотрудник. Лояльность ключевых сотрудников напрямую влияет на выбор количества самостоятельных субъектов в группе компаний, на выбор договорных инструментов (которые могут нести и оптимизационный потенциал в налоговом смысле), на применимость инструментов скрытого владения и, как следствие, на структуру собственности бизнеса целиком.

А лояльность = взаимное доверие + взаимный долгосрочный интерес.

С учетом сказанного выше, когда нам предъявляют оплату труда в % - мы не верим в лояльность сотрудников на этой системе, если (а) нет понимания как эта система увязана с долгосрочными целями организации и (б) это также не работает ввиду растущих предельных издержек на труд внутри самого сотрудника - каждое последующее усилие, направленное на заработок нового рубля, дается всем нам труднее предыдущего, а значит и дороже. Таким образом, наступает момент, когда новое усилие ради следующего рубля сотруднику нет смысла прилагать, поскольку внутренние субъективные издержки (по ощущениям) составят 1 рубль и 1 копейку.

Далее. СМ, как гарант лояльности, не может быть ситуационной. Пример. Большинство руководителей, заполучи на рынке труда «талантище» всеми силами стараются его приложить к самому трудному участку, что само по себе может оказаться не лучшим решением - талант по идее должен «пахать» на самом перспективном, а не на трудном участке, ему достижения нужны. Так или иначе,

отправляя на решение прежде невыполнимых задач, обещается и вознаграждение, прежде небывалое. «Давай, брат, ты же сильный и смелый. Четыре раза пытались в Москве открыть филиал. Никто не смог, а ты сможешь. Ты же супер. Даю 30% от прибыли направления, если справишься» Логика собственника понятна. Лучше иметь 70%, чем 0%. А он возьми и сделай. А как финансовый директор приносит расчет бонусов в конце года, так собственник дар речи теряет: ничего себе, «наемыш» зарабатывает на моем бизнесе не меньше, чем я! И ну давай резать ранее обещанные проценты. Из того, что нам встречалось попутно структурированию в подобном ключе - ничем хорошим не закончилось. В одном из случаев «герой» не просто ушел, а увел как раз таки филиал к конкуренту.

И еще. Правило Макиавелли: «Армия не может состоять из одних только наемников. В мирное время они обходятся слишком дорого, а в критической ситуации они предадут тебя первыми». Так, близко к тексту, гений управления Николо Макиавелли в своей работе «Государь» наставляет государственного ТОПа. Этому же нас учит и история. Как мировая (вспомним эпос про 300 спартанцев), так и отечественная.
В равной степени это касается и ваших ключевых сотрудников. При структурировании бизнеса нам понадобятся ключевые сотрудники, которые «за советскую власть», а не только за деньги. Аналогично подвиги профессиональные за деньги тоже не совершаются. Так что и ради предпринимательских побед компании в широком смысле также есть смысл прислушаться к голосу Николо.

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 автомобилей 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 последующей 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 подразделе-

ния, 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

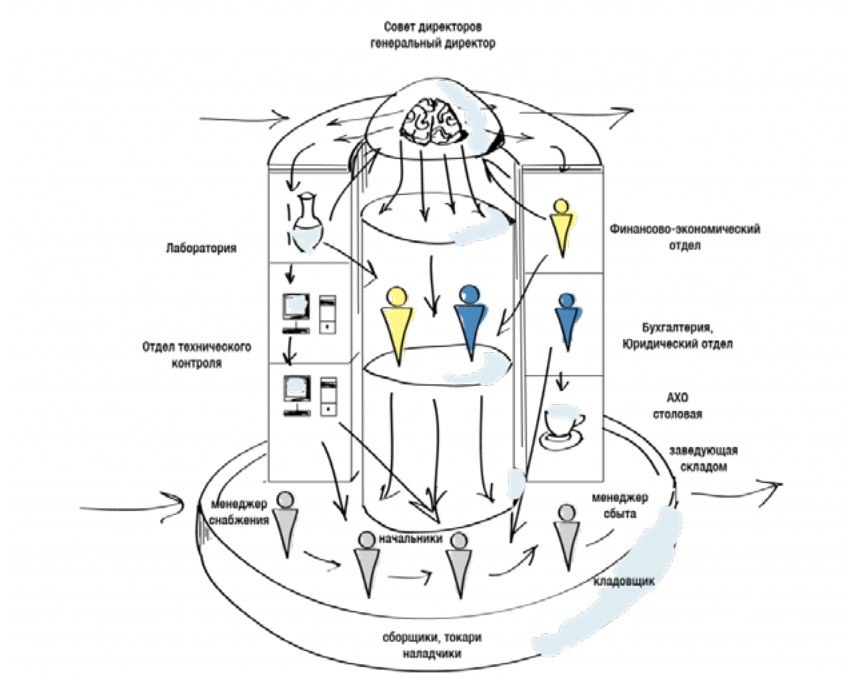
система контроля над текущей деятельностью компании, которая требует от сотрудников соблюдения набора правил и процедур, но не эффективного труда. Этап девятый. Смерть. Смерть предприятия, ориентированного на клиента, происходит сразу же после того, как клиенты массово перестают пользоваться услугами данного предприятия. Если же этого не происходит по причине того, что организация предоставляет монопольный продукт или поддерживается государством, 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.



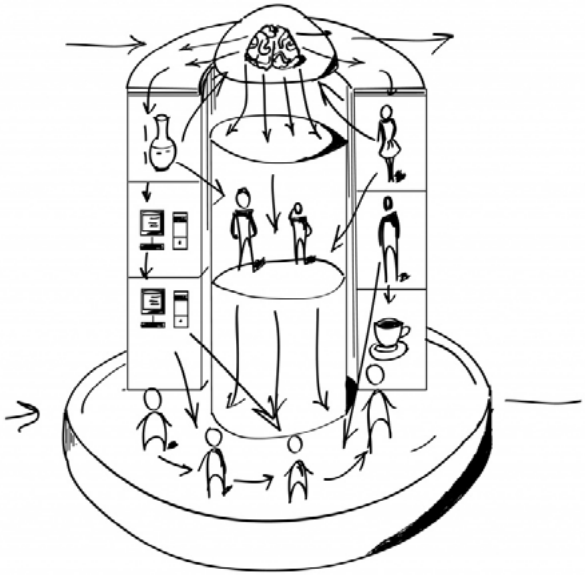
Именно операционное ядро создает тот продукт, ради которого организация существует (ключевая компетенция бизнеса). Безусловно, операционное ядро не может существовать без административного персонала, однако отсутствие операционного ядра лишает смысла само существование организации. Это необходимо учитывать 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), стандар-

тизирующие 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:

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 стратегических 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.

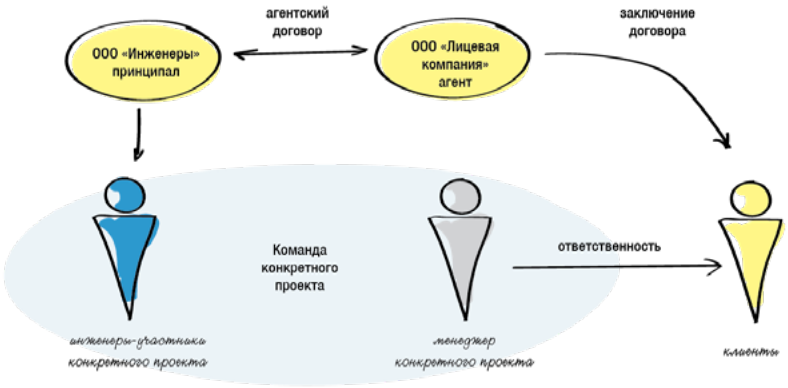
Выстраиваем Группу компаний: взаимосвязь организационной структуры с юридической

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 юридической 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

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.

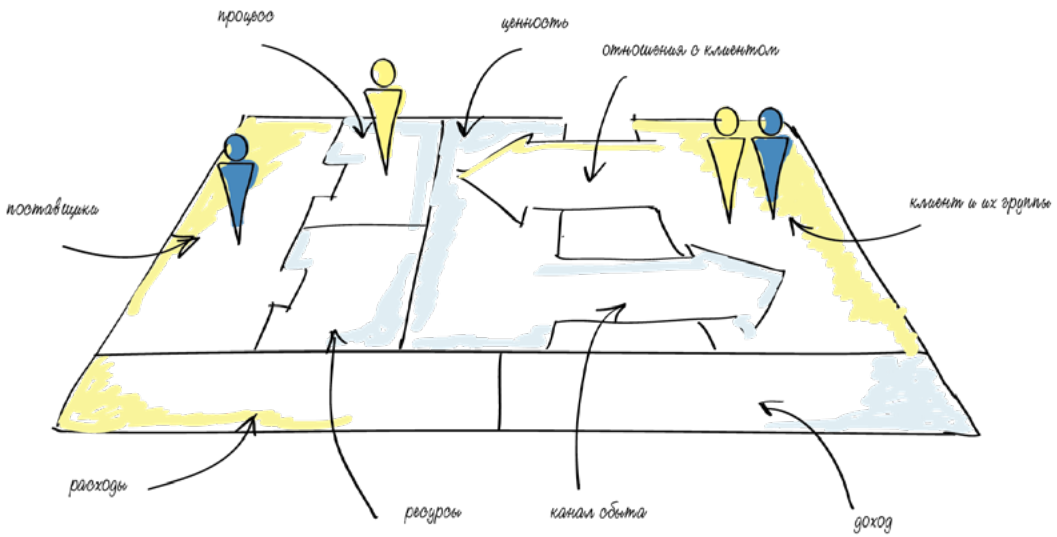
Разработка шаблона группы компаний

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 та-

кому 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 боль-

шое 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 деятельности 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. Совместные 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 потребностей, 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).

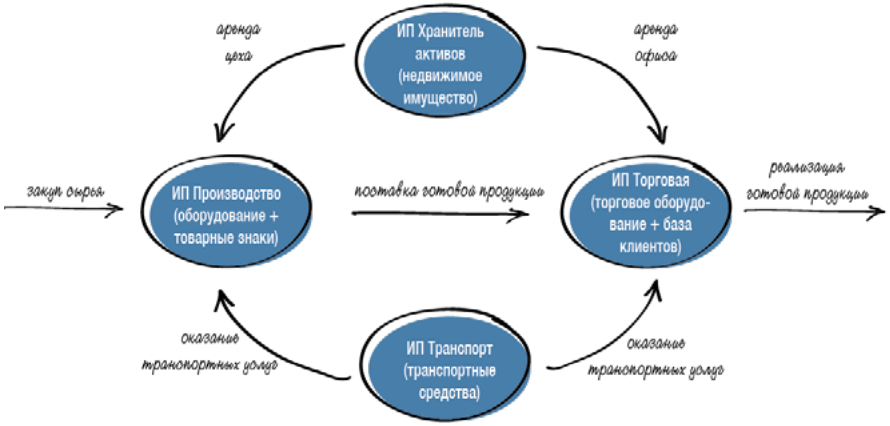
Вместе с тем, нередки случаи, когда, начав бизнес как индивидуальный предприниматель, собственник бизнеса концентрирует на себе и активную операционную деятельность, и функцию хранения активов. А это уже свидетельствует о крайне низком уровне имущественной и налоговой безопасности бизнеса, поскольку 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.

Видео по теме



Построение группы компаний. Цели и базовые элементы: ИП, ООО, АО



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 краников 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.

Несмотря 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 за-

рабатывание 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 партнеров (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) оспаривать 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.

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 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 безопасно-

сти «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 осуществляет 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 об-

стоятельствах 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 поэтому 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, См., например, Постановление Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 07.04.2009 по делу N А62-5617/2008 налоговые органы продолжают предъявлять претензии к налогоплательщикам по поводу создания ими схемы «дробления бизнеса».

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 налогоплательщика;
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 за-

казчиком-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. Решение Арбитражного суда г. Москвы по делу № А40-82039/13 от 17.12.2013 г. 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).

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, поскольку 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 этом разделе 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 Законопроект 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.

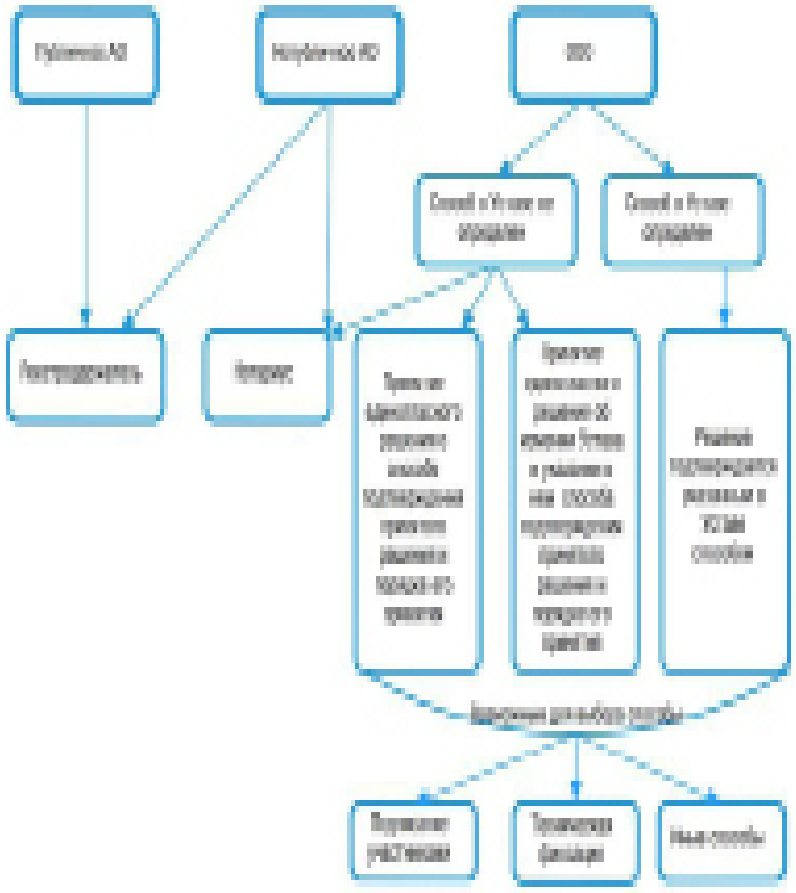
При таком раскладе налоговые органы не смогут квалифицировать нарушение как ведение деятельности без постановки на учет, а лишь как несвоевременное предоставление документов.
Тут есть приятный нюанс: за несвоевременное предоставление сообщения о создании обособленного подразделения, не являющегося филиалом 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.

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 присутствующих 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? Выстраиваем Группу компаний: взаимосвязь организационной структуры с юридической

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 1.9.2014 № 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. От теории к практике: описание договорных инструментов налоговой оптимизации и построения Группы компаний

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 подтвержде-

ния 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

Каждое Общество с ограниченной ответственностью ежегодно в период с 1 марта по 30 апреляСтатья 34 Федерального закона от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ

«Об обществах с ограниченной ответственностью» обязано провести очередное общее собрание своих участников, на котором утверждаются отчет и бухгалтерский баланс за предыдущий год. В случае нарушения этой обязанности возникает риск привлечения к административной ответственности как для самого Общества (практически для каждого), так и его руководителя. При этом чем больше участников и чем сложнее отношения между ними - тем этот риск выше.

Речь идет о нарушении установленного ЗакономСтатьи 34 - 38 Федерального закона от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» и/или Уставом Общества порядка созыва и проведения общих собраний участников. Размер штрафа для общества - от 500 до 700 тысяч рублей, для руководителя ООО - от 20 000 до 30 000 руб. 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 ответственностью, а равно нарушение требований федеральных законов к порядку созыва, подготовки и проведения общих собраний участников обществ с ограниченной 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. Пункт 11 ст. 15.23.1 КоАП РФ

Первое основание. 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 (директором) общества и инициировать их могут:

директор (исполнительный орган) Общества;

совет директоров (наблюдательный совет) Общества;

ревизионная комиссия (ревизора) Общества;

аудитор;

участники Общества, обладающие в совокупности не менее чем 10 % от общего числа голосов.

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 и / или его руководителя к ответственности.

На практике часть ООО вообще не проводит общее собрание участников в даты, указанные в Законе и 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 (даже обладающий 1% доли в уставном капитале) может ссылаться на нарушение порядка проведения собраний. Чем не повод начать корпоративный спор?

Второе основание. 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.

Порядок созыва общего собрания состоит из следующих этапов:Статья 36 Федерального закона от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»

принятие решения о проведении общего собрания;

уведомление участников Общества о проведении собрания;

получение предложений о дополнительных вопросах повестки дня, их рассмотрение и включение в повестку дня, уведомление участников об изменении

повестки дня;

предоставление участникам информации и материалов по вопросам повестки дня для ознакомления.

Для всех этапов в Законе предусмотрены конкретные сроки, которые должны соблюдаться, иначе грозит административная ответственность.

По сути же общества сами загоняют себя в ловушку, не корректируя положения своих Уставов или локальных актов (например, Положение о порядке созыва и проведения общего собрания участников), копируя нормы Закона.

Бизнес-действительность же такова, что иногда не позволяет ждать месяц (требование Закона, которое можно 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.

Однако отметим, что если в общем собрании, которое созвано с нарушением порядка, установленного Законом, участвовали все участники Общества, то такое собрание признается правомочным, то есть может принимать решенияпункт 5 ст. 36 Федерального закона от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» Хотя это не освободит от административной ответственности, если собрание проведено с другими нарушениями, например срока его проведения. Как в деле компании «Горскинъ и партнеры»,Постановление от 16 февраля 2017 г. по делу № 5-9/2017 мирового судьи судебного участка №12 г.Калуга в котором директор в нарушение 5-ти дневного срока с даты получения требования от одного из участников, не направил всем участниками уведомления о проведении общего собрания, за что компанию оштрафовали на 250 000 рублей, несмотря на то, что само общее собрание было проведено несколько позднее.

Приведем ещё несколько реальных примеров из судебной практики:

Общество оштрафовано на 250 000 руб. (за извещение участника о проведении собраний по телефону и не проведении общего собрания в установленный Законом срок).Постановление от 5 апреля 2017 г. по делу № 5-105/2017 мирового судьи 3 судебного участка Первомайского района г. Новосибирска Штраф в

размере 250 000 руб. назначен с учетом возможности снижения его судом ниже низшего предела. По общему правилу штраф выше.

Другая компания привлечена к ответственности (штраф 500 000 руб.) за перенос даты очередного годового общего собрания участников на ноябрь, хотя по Закону оно должно быть проведено не позднее 30 апреля следующего за отчётным года.Постановление от 28.11.2014 по делу № 5-239/2014 мирового судьи судебного участка № 10 Ленинского района г. Екатеринбурга

Торговая компания из г. Москвы оштрафована на 500 000 руб. за ненаправление копии протокола общего собрания всем участникам ООО.Постановление от 28 марта 2017 г. по делу № 05-0096/295/2017 мирового судьи судебного участка № 295 района «Восточный» г.Москвы Вспомните, когда ваша компания в последний раз направляла копии протоколов своим участникам?

Привлекают к ответственности не только сами ООО, но и их руководителей, так, например:
Директору ООО назначен штраф в 20 000 руб. за уклонение от проведения ежегодного годового собрания участников в срок, установленный Законом.Постановление от 2 марта 2017 г. по делу № 5-104/2017 мирового судьи судебного участка № 6 Ленинского района г.Ижевска

Генеральному директору Общества назначен штрафа в 20 000 руб. за проведение очередного общего собрания участников позже установленного в Законе срока.Постановление от 9 февраля 2017 г. по делу № 5-34/2017 мирового судьи судебного участка № 47 г.Братска

Но есть и положительные примеры, когда директор представил в суд доказательства соблюдения всех формальностей (сроков и процедур по порядку проведения общего собрания участников) и был освобождён от ответственности, а в суд такое дело попало только из-за не получения жалобщиком (миноритарным участником ООО) уведомлений, которые ему направлялись по почте и затем возвращались в Общество.Постановление от 2 февраля 2017 г. по делу № 7-18/2017 мирового судьи Судебного участка № 5 г. Костромы

Как видим, вопрос соблюдения формальных требований к проведению собраний - не праздный, а нарушение порядка потенциально грозит серьезными штрафами как Обществу, так и его руководителю.

Однако отдельный вопрос - это порядок и срок привлечения к ответственности. Административное производство возбуждается по жалобе одного из участников Общества, что, учитывая размеры штрафа и формальный состав правонарушения, является отличным инструментом для корпоративного шантажа.

Компетенцией по возбуждению дел и составлению протоколов об этих правонарушениях обладают должностные лица Банка России,пункт 81 ст. 28.3 КоАП РФ которые на основании жалобы (заявления) одного из участников ООО составляют протоколы и направляют их на рассмотрение в суд.

Несмотря на то, что это явно споры из предпринимательской деятельности, рассматривают их мировые судьи, а не арбитражные суды!пункт 1 ст. 23.1 КоАП РФ

Срок привлечения к административной ответственности истекает через один год с момента нарушенияпункт 1 ст. 4.5. КоАП РФ, то есть если в ООО не проведено ежегодное общее собрание участников до 30 апреля, как положено по Закону,Статья 34 Федерального закона от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» то оно может быть привлечено к ответственности до 30 апреля следующего года, и так по каждому нарушению.

Несоответствие отраженного в Уставе ООО порядка созыва и проведения общих собраний участников действительному положению дел в компании является основанием для наложения значительного штрафа!

Важно заранее проработать в Уставе все моменты: порядок уведомления участников, порядок предоставления документов и информации, необходимых для собрания, порядок направления копии протоколов собрания и т.п.

Нерешение этого вопроса заранее является инструментом борьбы в корпоративных конфликтах. Недовольный чем-то участник может «затерроризировать» общество многочисленными жалобами в Центробанк, что в подобных ситуациях встречается достаточно часто.

Действующее законодательство позволяет компании и её участникам избежать возможных споров и заранее, самостоятельно определить порядок созыва и проведения общих собраний (сократить процедурные сроки, например).

Поэтому в силах каждого ООО оградить себя от подобных нарушений и уплаты больших штрафов.

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:

- 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);
- угроза целостности бизнеса в случае смерти предпринимателя, наследники которого могут иметь противоположные мнения по направлениям его будущего развития;
- 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. 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 они в установленном законодательством порядке ведут учет доходов/доходов и расходов и (или) иных объектов налогообложения.

Налоговый 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, то есть по мере получения доходов и подтверждения расходов первичными документами. Это существенно проще, чем ведение полноценного бухгалтерского учета.

В частности, эта особенность ведения учета у ИП может иметь большое значение для производственного сектора, поскольку именно бухгалтерский учет производственного процесса позволяет налоговым инспекторам проверить себестоимость выпущенной продукции.

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 - 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 поддержан Высшим Арбитражным судом 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).

2. 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 органов управления, как у ООО или АО - общего собрания участников (акционеров), совета директоров. Благодаря этой особенности, у ИП нет обязанности выплачивать дивиденды и удерживать с них налог на доходы, в то время как 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 13 % (п. 4 ст. 224 НК РФ). ИП сразу после уплаты НДФЛ или единого налога по УСН, патента, 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 их фиксированном размере будет меньше, чем при уплате страховых взносов по ставке 30 %. В 2017 году фиксированный размер страховых взносов - 23 400 руб., но это только при условии, что доходы ИП за год не превысят 300 тыс.руб. В случае превышения, кроме 23 400 руб. ИП нужно будет уплатить дополнительную сумму в размере 1% от разницы между предельной суммой и полученным доходом, но не более 187 200 руб. Также исходя из тарифа 5,1 % ИП уплачивает за себя 4590 руб. взноса в ФФОМС.

При этом существует возможность зачета фиксированных страховых взносов целиком (!) в счет уплаты единого налога на УСН или ЕНВД. Прошли смутные времена, когда Минфин направлял кардинально противоположные разъяснения относительно возможности уменьшить налог на часть страховых взносов, которая исчислена как 1 % с суммы дохода, превышающей 300 тыс.руб.

Только оцените: в сентябре 2015 - включаем, в октябре - не включаем, в декабре 2015 - отозвали октябрьские разъяснения и еще январь-февраль 2016 г. выпускались письма о том, что обе части фиксированных взносов будут уменьшать сумму единого налога. Более того, Федеральная налоговая служба уже продемонстрировала готовность отменять решения нижестоящих Инспекций, отказывающих в уменьшении суммы единого налога на сумму страховых взносов.

3. Банковский контроль не обходит ИП вниманием

Заманчивая перспектива применения описанных возможностей оптимизации омрачается предписаниями Федерального закона от 07.08.2001г. № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» (далее - 115-ФЗ) и связанных с ним указаний мегарегулятора ЦБ РФ.3 Например, сомнительным признается снятие клиентом-ИП денежных средств со счета/вклада в наличной форме, за исключением снятия наличных на оплату труда, выплату пенсий, стипендий и других обязательных социальных выплат, а также на оплату канцелярских и других хозяйственных расходов (расходы на ГСМ и сельхоз продукты не будут относиться к хозяйственным расходам). Отказ клиента предоставить запрошенные банком документы и информацию, которые необходимы для выполнения требований законодательства - тоже признак сомнительной операции. К слову, сомнительной может быть признана и операция по снятию ИП наличных со счета раньше трех дней с даты зачисления. Вообще любая спешка при проведении банков-

ских операций может вызвать подозрения.

Итогом может стать, в том числе, приостановление операций по счетам, блокировка денежных средств или расторжение договоров банковского счета и проблемы с открытием счета для ИП в другом банке. Со второй половины 2016 года коммерческие банки получили право удерживать денежные средства на счетах физических лиц до выяснения источника их получения, что может иметь весьма широкое применение.

Также разные банки устанавливают различные лимиты по снятию наличных денежных средств. По «премиальным» картам они ожидаемо выше, что уже повлекло указание ЦБ РФ банкам контролировать снятие наличных по таким картам.

4. Экономия налога на имущество.

Использование ИП на УСН или патенте в качестве хранителя активов позволит достичь экономии налога на имущество. Применение упрощенной или патентной системы налогообложения освобождает ИП от уплаты налога на имущество физических лиц, но он обязан будет заплатить налог на объекты соответствующие одновременно трем условиям:
у объекта определена кадастровая стоимость;
объект расположен на территории субъекта, где введено налогообложение имущества по кадастровой стоимости (должен быть издан Закон субъекта);
объект внесен в специальный перечень, утвержденный правительством субъекта.

В этот перечень включаются:
- административно-деловые и торговые центры/комплексы и помещения в них;
- нежилые помещения, в которых возможно размещение офисов, торговых объектов, объектов общественного питания и бытового обслуживания либо фактически используемые под размещаемые объекты.
- Иные активы, переведенные на ИП, вообще не будут облагаться налогом на имущество.

Продолжая тему применения упрощенной системы ИП-хранителем активов, обратим внимание на тот факт, что организации, у которых остаточная стоимость основных средств превышает 150 млн.рублей (подп.16 п.3 ст.346.12 НК РФ с 01.01.2017г.) не вправе применять УСН. Теперь Вас не должно смущать, что в указанном подпункте НК РФ названы лишь организации. ИП также не вправе

применять специальные налоговые режимы при достижении такой величины стоимости имущества. Этот факт, к сожалению, подтвержден судебной практикой,6 а не только расчетливым мнением Минфина РФ, изложенном в письме от 20.01.2016 г. № 03-11-11/1656.

5. Передача полномочий единоличного исполнительного органа ИП-Управляющему.

Включение ИП в структуру бизнеса может быть обусловлено желанием организации передать по договору осуществление полномочий 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.

Ложку дегтя в бочку преимуществ ИП-управляющего пытаются добавить налоговые органы, 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 особой зоне риска находятся 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.

Анализируя отношения сторон, у инспекторов должны отпасть любые основания полагать, что при замене обществом трудового договора на гражданско-правовой договор, трудовая функция по руководству текущей деятельностью общества не претерпела существенных изменений, объем занятости и подотчетности остался прежним (дело № А66-14670/2012).

6. Вместо резюме...

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 тяжким преступлением, сроки давности привлечения по которым составят 2 и 10 лет соответственно. Уклонение же от уплаты 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).

Почти в любом бизнесе можно найти человека, чьи уникальные способности в сочетании с характером осуществляемой им деятельностью дают основания для перевода его в статус ИП - «на аутсорсинг». Например, такие лица 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.

Таким образом, при включении ИП в структуру бизнеса с целью использования вышеуказанных преимуществ нельзя забывать о необходимости обоснования деловой цели такого включения. Перевод отношений с такими сотрудниками из рамок трудовых в гражданско-правовые должен соответствовать уровню их самостоятельности и позволяет перестроить работу с ними по более удобной и эффективной модели.

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 внереализационные 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 иностран-

ных 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.

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 вдносов (вкладов) в уставный (складочный) капитал (фонд) организации (включая доход в виде превышения цены размещения акции (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 103 800 800 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 оце-

ночной 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

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.

Стоит ли «бросать» компанию, а также риски указания в ЕГРЮЛ недостоверных сведений о ней

«Бросить» компанию в нашей стране - старая добрая традиция. Тем более, в

этом случае законодатель любезно обеспечил простым (как кажется) способом избавления от неё. Закрыли счета, перестали сдавать отчётность и ждём, когда инспекция самостоятельно вычеркнет организацию из реестра. Такой сценарий остаётся популярным по сей день. Однако всё меняется, в том числе и эта ситуация. За последнее время исключение брошенной компании из возможности «слиться по-лёгкому» превратилось в дополнительную возможность для налогового органа (и иных кредиторов) дотянуться до собственников бизнеса.

1. Текущий порядок Налоговый орган уполномочен исключать из ЕГРЮЛ компании, не подающие признаков жизни в течение 12 месяцев. Под признаками жизни подразумевается предоставление отчётности и движение денег по расчётному счёту. Выявляя компанию, отвечающую указанным признакам, ИФНС выносит решение о предстоящем исключении её из реестра. Решение публикуется в Вестнике гос. регистрации и, если в течение трёх месяцев с момента опубликования не поступило возражений от самой компании или её кредиторов, организацию исключают из ЕГРЮЛ.
Положение не ново и всё активнее применяется. Так, в 2015 году по решениям налоговых органов из реестра исключили 160 184 Обществ с ограниченной ответственностью, а в 2016 уже 585 733.

2. Правила меняются
С 1 сентября 2017 года порядок исключения компании из ЕГРЮЛ изменится, появятся два новых основания (см. ст. 21.1 ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц...» в редакции, действующей с 01.09.2017):
у компании и участников нет денег на ликвидацию;
в ЕГРЮЛ в течение более чем шести месяцев есть информация о недостоверности сведений по организации.
Может показаться, что первое основание упростит жизнь желающим самостоятельно инициировать свое исключение из реестра. Речь о тех лицах, которые тайно надеялись на исключение их заброшенных компании силами инспекции. Однако порядок и сроки самой процедуры пока не ясны. Вероятно, компании и её участникам придётся подтверждать отсутствие денег банковскими выписками и справками о доходах.

Второе же основание по сути является новой косвенной санкцией за наличие недостоверных сведений в ЕГРЮЛ. Напомним, что ещё в 2016 году законодатель закрепил право налоговых органов проверять сведения о компании, как при её регистрации, так и последующую информацию, содержащуюся в реестре.
Если при создании организации или регистрации изменений будут выявлены

недостоверные сведения, в той самой регистрации откажут. Однако, налоговый орган наделен полномочиями проверять достоверность уже имеющейся информации в ЕГРЮЛ и без какого-либо повода со стороны организации.
Для этого инспекции нужны основания:
заявление заинтересованного лица;
иная информация о недостоверности сведений в ЕГРЮЛ, полученная ИФНС.
Фактически, налоговая вправе провести проверку по своему усмотрению, основания найдутся, «было бы желание». При этом участие самого проверяемого совсем не обязательно. Например, осмотр помещения, в котором зарегистрирована компания, может быть проведён в присутствии двух понятых или с применением видеозаписи (пункт 14 Приказа ФНС от 11.02.2016 г. № ММВ-7-14/72@).
Если проверка пройдёт неудовлетворительно (компании по указанном в реестре адресу не окажется), ИФНС направит письмо с требованием внести изменения в реестр. Такое письмо получит сама компания, её участники и руководитель. Отреагировать на него необходимо в течение 30 дней, в противном случае в ЕГРЮЛ появится запись, что информация, например, об адресе вашей компании, недостоверна (пункт 6 статьи 11 Закона «О госрегистрации юридических лиц ...»). Проживёте с такой записью полгода - исключат из реестра. Произойдёт это не вдруг, и на процесс можно повлиять, но с 1 сентября сделать это будет сложнее. Сейчас для приостановки исключения достаточно возражения самой организации или её кредитора. После того, как изменения в закон вступят в силу, простого «я не согласен» будет недостаточно, заявление должно быть мотивированным.
Избежать описанных последствий можно. Для этого:
с осторожностью подходим к выбору адреса компании. По возможности, избегаем массовых номинальных адресов;
ВСЕГДА получаем почту по юридическому адресу;
СВОЕВРЕМЕННО отвечаем на письма налогового органа;
обеспечиваем наличие на месте вменяемого сотрудника и «следы» вашей организации (стол, папка с документами, вывеска на двери).
Помимо исключения компании из реестра, есть и другие, порой более негативные последствия отражения в ЕГРЮЛ недостоверных сведений об организации.

3. Об ответственности за недостоверные сведения

Во-первых, статья 14.25 КоАП РФ. Обратить внимание стоит на часть 5 этой статьи, грозящую дисквалификацией за предоставление на регистрацию документов, содержащих заведомо ложную информацию. Данной санкцией налоговая так же активно пользуется. По состоянию на 07 августа 2017 года реестр дисквалифицированных лиц содержит 6 064 записи, из них 5 047 лиц попали туда из-за части 5 статьи 14.25 КоАП РФ. Получить дисквалификацию относительно

просто, достаточно предоставить на регистрацию документы с номинальным адресом. Использование фиктивного адреса - самое распространённое основание для привлечения к ответственности.
Дисквалификация подразумевает под собой ограничение права лица занимать должности в исполнительном органе компании, входить в совет директоров, осуществлять иное управление юридическим лицом, что может быть недопустимым для реального собственника/руководителя бизнеса. Ограничение может длиться до трёх лет.
Дополнительными последствиями дисквалификации являются штрафы (для управленца, продолжающего руководить, - 5 000 руб., для компании, заключившей или не расторгнувшего договор с таким управленцем, - до 100 000 руб.) и невозможность зарегистрировать новую компанию с дисквалифицированным лицом в качестве руководителя.
Проверить наличие дисквалификации можно здесь - https://service.nalog.ru/disqualified.do и вот здесь - https://service.nalog.ru/disfind.do Чтобы не попадать в эти списки, следуем вышеназванному совету - выбираем адрес для компании с осторожностью.

Во-вторых, абз. 4 и 5 подпункта «Ф» пункта 1 статьи 23 Закона «О госрегистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» предусматривает отказ в государственной регистрации каких-либо изменений, если в отношении компании (её адреса или директора) в реестре указаны недостоверные сведения.
Но главное, о чем не стоит забывать - «бросание» компании не спасет от необходимости погашения её долгов.

4. Ответственность за «брошенку»
Во-первых, 28 июня 2017 года вступила в силу часть 3.1. статьи 3 Закона «Об ООО». С этого момента исключение общества из реестра рассматривается как отказ основного должника от исполнения обязательств. В этом случае, если у исключённой компании есть долги, которые появились благодаря недобросовестным или неразумным действиям контролирующих лиц, такие лица мог быть привлечены к субсидиарной ответственности. Таким образом, после исключения компании из реестра, кредиторы (в том числе ИФНС) получат право требовать исполнения обязательств компании перед ними от контролирующих эту компанию лиц.
3.1. Исключение общества из единого государственного реестра юридических лиц в порядке, установленном федеральным законом о государственной регистрации юридических лиц для недействующих юридических лиц, влечет последствия, предусмотренные Гражданским кодексом Российской Федерации

для отказа основного должника от исполнения обязательства. В данном случае, если неисполнение обязательств общества (в том числе вследствие причинения вреда) обусловлено тем, что лица, указанные в пунктах 1 - 3 статьи 53.1 Гражданского кодекса Российской Федерации, действовали недобросовестно или неразумно, по заявлению кредитора на таких лиц может быть возложена субсидиарная ответственность по обязательствам этого общества.
ст. 3 ФЗ «Об ООО»

Для взыскания кредитору придётся обратиться в суд, которому нужно будет доказать, что А) некое лицо является контролирующим и Б) оно действовало недобросовестно или неразумно.
Теперь налоговый орган может не инициировать дорогостоящую и бесперспективную процедуру банкротства брошенной компании, а исключить её из реестра, получив возможность дотянуться напрямую до её учредителя и директора. Процесс может развиваться параллельно с привлечением компании - «двойника» к ответственности по правилам ст. 45 НК РФ.

Во-вторых, Закон «О несостоятельности (банкротстве)» предусматривает упрощённую процедуру банкротства отсутствующего должника (§ 2, главы XI Закона). Суть её заключается в том, что й кредитор может обратиться с заявлением о признании должника банкротом, независимо от размера задолженности. Суд рассматривает такое заявление в течение одного месяца и, в случае признания должника банкротом, сразу же открывает конкурсное производство. Эти положения применяются в том числе к ситуациям, когда в течение 12 месяцев по счёту юр. лица не проводилось каких-либо операций.
Вполне вероятно, что кредитор брошенной компании, не дожидаясь её исключения из реестра, пойдёт в суд с заявлением о признании должника банкротом. Суд такое заявление удовлетворит, и кредитор в рамках банкротства займётся привлечением контролирующих лиц к субсидиарной ответственности по долгам их брошенной компании. Напомним, что в этом случае их вина в банкротстве организации презюмируется.
Так же мало кто знает об еще одном неприятном последствии «бросания» организации, предусмотренном Законом «О госрегистрации юридических лиц ...». Так, директор исключённой компании либо участник, имевший на момент её исключения долю 50%, не смогут зарегистрировать новую организацию, если их старое (брошенное) юридическое лицо имело задолженность перед бюджетом на момент исключения. Запрет длится три года. Причём размер задолженности неважен. Проглядели копеечный долг по такой компании - получили запрет на регистрацию новой. «Купить» компанию и войти в состав участников или стать директором тоже не получится, законодатель это предусмотрел (см. абз. 2 и 3

пп. ф п. 1. ст. 23 указанного Закона).

Проверить свою неактивную организацию можно вот здесь http://www.vestnik-gosreg.ru/publ/fz83/.
Нашли себя и исключение вам на руку, сделайте сверку с налоговой инспекцией и фондами.
Если вдруг увидели, что ваш должник попал в список на исключение, спешим завить о нарушении своих прав. В сообщении, которое вы найдёте, будет указан нужный адрес. Заявление нужно подать в течение трех месяцев с момента, как ИФНС разместила сообщение о предстоящем исключении, иначе придётся доказывать недобросовестность (или неразумность) контролирующих лиц в суде.
Выводы очевидны:
Сокращение возможностей «бросить» организацию без каких-либо последствий - закономерное продолжение действий по усилению налогового администрирования и создания условий по возложению фактической ответственности за бизнес на его собственников и руководителей.
Борьба с «однодневками» непременно требует усиления контроля при регистрационных действиях. Уже сейчас создать новую компанию или сменить адрес текущей - порой очень нелегкая задача. А потому у бизнеса практически нет шансов начать «с чистого листа» в случае предпринимательской неудачи. Скорее всего шлейф предыдущего опыта останется. Задача здесь - минимизация рисков такой взаимосвязи.

Недостоверные сведения в ЕГРЮЛ. Как появляются и что с ними делать

Не так давно мы писали о том, что налоговым органам предоставили дополнительные основания для чистки ЕГРЮЛ от брошенных компаний. Одним из них стало внесение записи о недостоверности сведений о месте нахождения или единоличном исполнительном органе.

Вносить подобные записи налоговая вправе с 1 января 2016 г., именно тогда в силу вступили изменения в ФЗ «О госрегистрации юридических лиц ...». Кажется, что законодатель создал эффективный инструмент, который, если и не сведёт на нет использование массовых адресов и номинальных руководителей юридических лиц, то затруднит определённо. В первую очередь, эти меры направлены на исключение из реестра компаний-однодневок и, как следствие, снижение возможностей их использования в налоговой оптимизации. Однако и добросовестным организациям они могут создать сложности. Разбираем как

появляются такие записи, в чём их опасность и что с этим делать.

1. Начнем с последствий
Во-первых, пока запись о недостоверности не будет удалена, провести регистрацию, касающуюся других данных, будет невозможно.

Во-вторых, если запись о недостоверности сведений фигурирует в реестре более шести месяцев, налоговым органом может быть принято решение об исключении такой компании из ЕГРЮЛ. Напомним, что в этом случае появляется возможность привлечь контролирующее лицо к субсидиарной ответственности в упрощённом порядке (то есть без банкротства).

В-третьих, запись о недостоверности несёт существенные репутационные риски. Навряд ли кто-то захочет работать с компанией, имеющей признаки однодневки.

2. Проверки
Записи о недостоверности появляются в рамках проведения ИФНС проверок информации о юридических лицах. Делятся они на два вида:

проверка сведений при подаче документов на госрегистрацию;

проверка сведений, которые уже содержаться в ЕГРЮЛ.
Первый вид проводится в течение срока, отведённого на госрегистрацию (создания компании, внесения изменений в сведения о ней). При этом его течение могут приостановить (продлить) на 1 месяц.

Оснований для проведения такой проверки масса, в том числе, если:

а) поступили возражения заинтересованного лица, по поводу регистрации;

б) что-то не так с адресом (адрес более 5 юр. лиц, объект недвижимости разрушен и т.д.);

в) есть признаки того, что от компании «избавляются» через реорганизацию (присоединение и т.п.).

Перечисленное выше считается основанием для проведения проверки, формально. На практике же наличие указанных признаков почти всегда означает отказ в регистрации.

Если проверка пройдёт «неудачно», в лучшем случае в регистрации откажут, в худшем -руководителя еще и привлекут к административной ответственности в виде штрафа от 5 000 до 10 000 руб. (ч. 4 ст. 14.25 КоАП РФ). Если проверку не удастся пройти повторно, есть риск получить дисквалификацию. (ч. 5 ст. 14.25 КоАП РФ).

Второй вид проверок интересней, поскольку именно в результате их проведения в ЕГРЮЛ и появляются записи о недостоверности сведений. Законодатель предусмотрел всего два основания для проверки (зато какие!):

а) в инспекцию поступило заявление заинтересованного лица о недостоверности сведений в ЕГРЮЛ;

б) ИФНС имеет иную информацию о недостоверности сведений в ЕГРЮЛ.

Напомним:
состав правонарушения в данном случае заключается в предоставлении в налоговую документов, содержащих недостоверные сведения. Таким образом, если по результатам проверки будет вынесен отказ в регистрации, у налоговой есть все основания привлечь руководителя к ответственности.
дисквалификация подразумевает под собой ограничение права лица занимать должности в исполнительном органе компании, входить в совет директоров, осуществлять иное управление юридическим лицом. Часто, такие последствия недопустимы для реального собственника/руководителя бизнеса. Ограничение могут установить на три года.
Проверить наличие дисквалификации можно здесь - https://service.nalog.ru/disqualified.do и вот здесь - https://service.nalog.ru/disfind.do
Чтобы не попадать в эти списки - выбираем адрес для компании с осторожностью и избегаем использования явно номинальных лиц.

Другими словами, налоговая проводит проверки по своему усмотрению, найти основание при таких формулировках - не проблема.
3. Как выбирают кого проверять?
ФНС России 3 августа 2016 г. выпустила два письма № ГД-4-14/14127 и № ГД-4-14/14126, в которых поручила территориальным налоговым органам вести работу по выявлению юридических лиц, сведения о которых недостоверны. В письмах ФНС указала на признаки, свидетельствующие о недостоверности данных. Признаки различаются, в зависимости от даты регистрации юр лица:

Получить указанные сведения не составит особого труда. Первые четыре категории берём из ЕГРЮЛ. По дисквалифицированным есть отдельный реестр. Что касается смерти, то не зря же ведение единой системы ЗАГС с 1 января 2018 года передают ФНС.

-	до 1 августа 2016 г.	после 1 августа 2016 г.
Одинаковый руководитель	более чем у 50 юр лиц	более чем у 5 юр лиц
Одинаковая управляющая компания	более чем у 50 юр лиц	более чем у 20 юр лиц
Одинаковый участник	более чем у 50 юр лиц	более чем у 10 юр лиц
Одинаковый адрес	более чем у 50 юр лиц	более чем у 10 юр лиц
Дисквалифицированный руководитель	+	+
Руководитель числится мёртвым	+	+

4. Мероприятия проверки
В рамках проверки, ИФНС вправе проводить следующие мероприятия:

изучать имеющиеся документы и сведения, получать объяснения от лиц, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для проверки;
получать справки и сведения по вопросам, возникающим при проведении проверки;
проводить осмотр объектов недвижимости;
привлекать специалистов или экспертов.
Первое мероприятие не имеет какой-то специфики, заключается оно в изучении документов регистрационного дела компании, а также заявлений заинтересованных лиц. Повлиять на это проверяемый вряд ли сможет.

Второе мероприятие, по сути, представляет опрос. Для этих целей ИФНС может вызвать любое лицо, потенциально владеющее информацией. Рекомендуем не игнорировать подобные вызовы и по возможности являться (направлять адекватных представителей).

В рамках третьего мероприятия ИФНС по межведомственным канал связи

запрашивает любую необходимую информацию (например из Росреестра или ЗАГСа). Так что, указывать «неживое» лицо или несуществующее здание не стоит. Кроме этого, информация может быть запрошена у нотариуса и других юридических лиц.

Осмотр объекта недвижимости, пожалуй, самое интересное мероприятие проверки. Дело в том, что для его проведения даже не требуется присутствие представителей проверяемого лица. Достаточно привлечь двух понятых или записывать осмотр на видео. Подписи понятых ставятся в протоколе осмотра, а если велась видеозапись, в акте осмотра делается соответствующая отметка.

Формы акта и протокола официально не утверждены, однако в письме ФНС, о котором мы говорили ранее, имеется рекомендуемая форма протокола осмотра объекта недвижимости, который заменяет собой и акт.

Эксперта или специалиста привлекают в тех случаях, когда инспектору, в рамках проверки, требуются познания в науке, технике и т.п. Привлечённый эксперт должен быть незаинтересован в исходе дела. О привлечении такого лица делается специальная отметка в протоколе, фиксирующем результат мероприятия. В действительности, о фактах привлечения специалистов в рассматриваемых видах проверок нам пока не известно.

5. Итоги проверки. Действия проверяемого
Если по окончанию проверочных мероприятий ИФНС придёт к выводу, что сведения в ЕГРЮЛ недостоверны, в адрес юридического лица, а также руководителю и участникам, будет направлено письмо с предложением внести достоверные сведения или представить документы, свидетельствующие, что налоговый орган ошибается. Срок для этого - 30 дней. В противном случае в ЕГРЮЛ как раз и будет внесена запись о недостоверности сведений.

Получив письмо по поводу недостоверности адреса, необходимо направить в налоговый орган доказательства, опровергающие вывод инспекции:

копии документов, подтверждающих право находиться по указанному в ЕГРЮЛ адресу, например, копии договора аренды, свидетельства о праве собственности и т.п.;
копии документов, подтверждающих получение почтовой корреспонденции. Это могут быть письма из ФСС и ПФР (их, как правило, направляют почтой), письма от контрагентов. Желательно, кроме самих вложений предоставить копии почтовых конвертов.

Если претензии касаются недостоверных данных о руководителе и/или участнике, необходимо понять, что послужило основанием для проведения проверки и какие мероприятия выполнил налоговый орган. Рекомендуем связаться с инспекцией и уточнить эту информацию. В зависимости от полученных данных предпринимаем конкретные меры.

В случае ошибки, например, полный тёзка собственника вдруг стал массовым руководителем или участником, или у ИФНС появилась информация что он умер, посетите инспекцию и дайте соответствующие пояснения. Если руководителя компании дисквалифицировали без его ведома или он вдруг написал заявление о том, что директором не является, в первую очередь нужно разобраться с этими вопросами. Например, понять из-за чего произошла дисквалификация можно, заглянув в реестр https://service.nalog.ru/disqualified.do. В нём указаны: статья КоАП, из-за которой произошла дисквалификация; наименование органа, составившего протокол; ФИО судьи, вынесшего постановление.

6. Внесли запись о недостоверности в ЕГРЮЛ. Как исключить?
Независимо от того, получилось ли в тридцатидневный срок направить ответ на уведомление ИФНС, в ЕГРЮЛ может появиться запись о недостоверности. Для того, чтобы её исключить, существует два способа: первый - внести достоверные данные, второй - обжаловать решение налоговой.

Для внесения достоверных данных, например, по поводу нового руководителя, принимаем решение о его назначении, готовим заявление по форме Р14001, заверяем его у нотариуса и направляем пакет документов в налоговую. Если недостоверным признали адрес, переезжаем на новое место. При наличии возможности оперативно заменить директора или найти адрес в пределах того же муниципального образования, процедура займёт 5 дней.

Обжалование - процесс более длительный. В общей сложности займёт примерно 3-4 месяца. Применим, когда вопрос является принципиальным. Обжаловать решение ИФНС нужно последовательно. Первоначально обращаемся в вышестоящий налоговый орган, если не помогло, идём в суд.

Порядок административного обжалования, требования к жалобе, сроки её подачи и рассмотрения, установлены в главе VIII.1 ФЗ «О гос регистрации юридических лиц ...».

Жалоба может быть подана в течение трёх месяцев со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своих прав. Тянуть не советуем, жалуй-

тесь как можно раньше.

Срок рассмотрения жалобы составляет 15 рабочих дней. Его могут продлить еще на 10 дней, для того, чтобы регистрирующий орган предоставил документы, необходимые для рассмотрения жалобы.

Если вышестоящий орган отказал в удовлетворении требований или не уложился в отведённый на рассмотрение жалобы срок, мы вправе обратиться в арбитражный суд в течение трёх месяцев.

Основания для обжалования условно можно поделить на две группы:

налоговым органом нарушен порядок проведения проверки;
сведения на самом деле достоверны.
В первом случае в вышестоящий налоговый орган или суд необходимо направить доказательства того, что проверка была проведена с нарушением. Например, видеозапись осмотра не производилась или уведомление с требованием представить достоверные данные не направили директору, участнику или в адрес самой компании.

Вместе с тем, процедурные ошибки совершались ИФНС в самом начале работы механизма (См. дело А27-27001/2016), сейчас подобное - редкость (См. дело А71-5563/2017; А17-3118/2017).
Во втором случае проверяемый должен доказать факт достоверности сведений, содержащихся в ЕГРЮЛ. Как мы указывали выше, для подтверждения адреса необходимо предоставить документы, указывающие легитимность его использования (договор аренды, например) и получение почтовой корреспонденции.
В настоящее время судебная практика складывается таким образом, что при наличии указанных доказательств (в особенности писем от госорганов, полученных почтой), запись о недостоверности сведений исключают из ЕГРЮЛ (См. дело: А73-5679/2017, А17-3405/2017).
Фактически, налоговый орган сделал покупку юридических адресов или номиналов бесполезным действием. Борьба с однодневками идёт полным ходом. Количество компаний, в отношении которых внесена запись о недостоверности, постоянно растёт.
Однако инспекторы на местах в своём рвении не щадят и добросовестных предпринимателей, указывая подобные сведения в отношении вполне рабочих организаций, например, только на том основании, что на контрольно-пропускном пункте сотрудник компании-арендодателя устно не подтвердил нахождение в одном из множества офисов организации-арендатора.

Рекомендуем провести ревизию данных о своей, а также о «родственных» компаниях, чтобы в самый неподходящий момент не оказалось, что в отношении одной из них внесены сведения о недостоверности, что наложит «табу» на регистрацию любых изменений и в отношении нормальных, действующих юридических лиц, имеющих того же учредителя или директора. Тем более, что для этого имеются все необходимые инструменты:
https://egrul.nalog.ru/ - здесь можно получить выписку из ЕГРЮЛ и увидеть, нет ли в отношении организации записи о недостоверности сведений;
https://service.nalog.ru/disqualified.do. и https://service.nalog.ru/disfind.do - вот здесь можно проверить наличие дисквалифицированных лиц;
https://service.nalog.ru/addrfind.do и https://service.nalog.ru/mru.do - здесь проверяется «массовость» адреса компании и её руководителей/собственников.

Лайфхак taxCOACH®: как провести регистрацию в ИФНС с лицом (участником или руководителем) из «черного списка»?

Ни для кого не секрет, что все существенные данные об Обществе с ограниченной ответственностью, как самой распространённой формой коммерческой организации, (об учредителях, их долях, о руководителе, действующем от имени компании, и тому подобное) необходимо фиксировать в Едином государственном реестре юридических лиц.1 Сведения о себе компания, как правило, подает в ЕГРЮЛ сама, но вот обратная связь от налоговых органов может быть не всегда приятной. [1 - обратим внимание, что в отношении некоторых организационно-правовых форм организаций предусмотрены отличные требования к обязательным сведениям о них в ЕГРЮЛ.]
С января 2016 года действует подпункт «Ф» п. 1 статьи 23 ФЗ «О госрегистрации юридических лиц ...», позволяющий налоговым органам отказывать в регистрации новых компаний или во внесении изменений в сведения о действующих юр.лицах, если один из учредителей или руководитель компании имеет «запятнанную» репутацию (внесены данные о недостоверности сведений).
О кандидатах.

Во внесении сведений в ЕГРЮЛ, как об учредителе (участнике) компании или её руководителе, будет отказано в отношении лица, если оно:
было участником ООО с долей в его уставном капитале более 50%, которое исключено налоговым органом из ЕГРЮЛ как недействующее и с задолженностью перед бюджетом;
было руководителем организации ЛЮБОЙ организационно-правовой формы, которая исключена из ЕГРЮЛ как недействующая и, опять же, с задолженно-

стью перед бюджетом;
является руководителем компании ЛЮБОЙ формы, в отношении которой в ЕГРЮЛ имеется запись о недостоверности сведений в части её адреса или руководителя, или в отношении которой есть неисполненное судебное решение о её принудительной ликвидации;
является участником ООО с долей в его уставном капитале более 50%, в отношении которого в реестре также имеется запись о недостоверности сведений об адресе общества или его руководителе, либо также не исполнено решение суда о ликвидации этого ООО.
Подчеркнем, что норма закона касается как физических лиц - участников и/или руководителей компаний, так и юридических. А потому, к информации в ЕГРЮЛ в отношении управляющих компаний или материнских организаций, нужно относиться более трепетно. Неожиданный запрет использования таких юр.лиц в качестве руководителей/участников других организаций может существенно усложнить жизнь единого холдинга.
О сроках.

Запрет на внесение сведений о лице, как учредителе (участнике) организации или её руководителе, длится три года с момента внесения в «чёрный список».
О рисках.

Если вы «бросили» ООО (имея в нём долю более 50% и/или выполняя роль руководителя), которое в последующем исключено из ЕГРЮЛ, то на ближайшие три года вы оказываетесь в «черном списке» регистрирующего органа. И ни директором не стать, ни новую компанию на себя не зарегистрировать. Условие о наличии задолженности перед бюджетом легко соблюдается, ведь перед исключением компания не сдавала отчетность, а значит, как минимум имеет несколько тысяч неуплаченного штрафа. Вы не ликвидировали компанию в установленном порядке, не обеспечили исполнение ею своих обязательстве перед бюджетом. Регистрирующий орган на ближайшие три года «не доверяет» вам. Соответственно, если вы владели более 50% акций в недействующем акционерном обществе, исключенном из ЕГРЮЛ, то можете смело становиться новым участником какой-либо компании. Если же это было общество с ограниченной ответственностью - то, скорее всего, вы уже в «черном списке» налоговой.
Практика исключения недействующих компаний из ЕГРЮЛ получила широкое распространение с 2014 года и продолжается до сих пор. Ежегодно ФНС России рапортует о сотнях тысяч компаний, в отношении которых внесены записи о недостоверности сведений о них или исключении их из ЕГРЮЛ как недействующих.
Несмотря на то, что отказ в регистрации новых компаний или во внесении

изменений в сведения о действующих юр.лицах, если один из учредителей или руководитель компании имеет «запятнанную» репутацию действует только с января 2016 оказалось что..
Закон обратной силы... имеет.

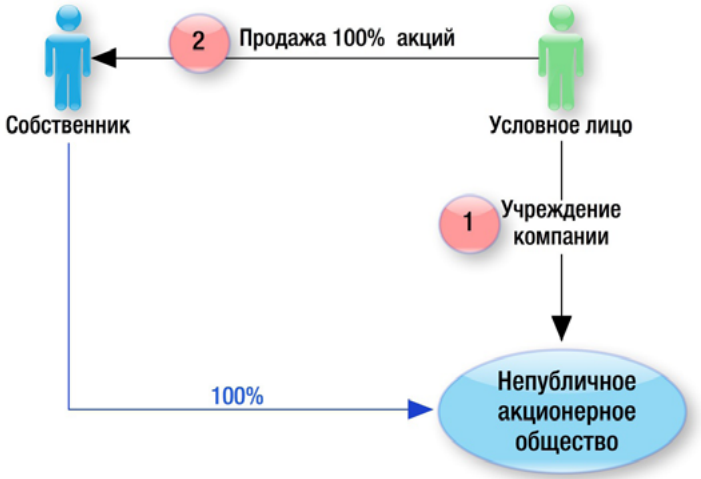
Схожие друг с другом ситуации сложились у граждан из разных регионов России (Москва, Самара, Алтайский край), недавно обратившихся в Конституционный суд РФ с просьбой признать необоснованными отказы в регистрации сведений в ЕГРЮЛ за их «грехи», совершённые до 1 января 2016 года (до даты вступления в силу указанных изменений) и связанные с исключением их компаний из ЕГРЮЛ в 2014, 2015 годах. Бизнесмены полагали, что на них, как на бывших участников или руководителей организации, исключенных из ЕГРЮЛ как недействующих с долгами перед бюджетом, правила об отказе по основаниям пункта «Ф» не распространяются, поскольку тогда (до января 2016 года) их ещё не было, а закон обратной силы иметь не должен.
На это Конституционный суд им ответил2, что запрет на создание или руководство новыми или существующими компаниями для тех граждан, которые ранее проявили недобросовестность, уклонившись от необходимых действий по прекращению деятельности юридического лица в обязательных законом процедурах ликвидации или банкротства, что также может означать уклонение от исполнения обязательств перед кредиторами, является одним из инструментов актуальности и достоверности сведений в ЕГРЮЛ. Этот запрет направлен только против недобросовестных лиц, является временным (три года с момента исключения юрлица из ЕГРЮЛ) и способствует защите интересов добропорядочных граждан, доверяющих достоверности сведений в ЕГРЮЛ в целях ведения предпринимательской деятельности. [2 - определения Конституционного суда РФ от 13.03.2018 по делам №№ 580-О, 581-О, 582-О]

Дополнительно отметим, что по всей России в разных регионах арбитражные суды поддерживают налоговые органы в отказах предпринимателям в регистрации изменений по основаниям подпункта «Ф» п. 1 статьи 23 ФЗ «О госрегистрации юридических лиц ...».

Справедливости ради отметим, что ограничения для некоторых лиц, по дальнейшему ведению бизнеса направлены, в первую очередь, на борьбу государства с фирмами-однодневками, регистрируемыми на номиналов или по адресам массовой регистрации, «брошенными» (недействующими) компаниями и, соответственно, на полное, своевременное пополнение бюджета налоговыми платежами. Однако они также затронули и добропорядочных бизнесменов, которые по невнимательности или легкомыслию упустили важные юридические

моменты в своей прошлой деятельности, действуя как тогда было «принято». Однако, если нельзя, но очень хочется, то можно. Лицо, которое попало в «черные списки» налогового органа, может воспользоваться инструментами прикрытого владения и/или управления компаниями. Рассмотрим некоторые из них:

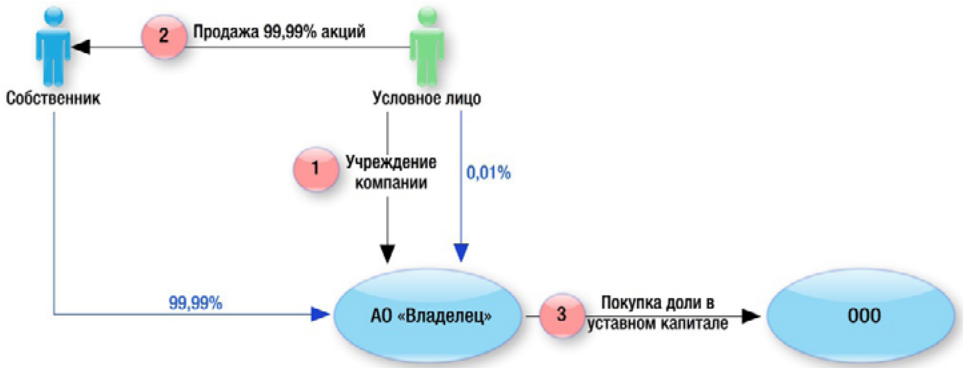
Возможность № 1
Если есть необходимость в создании новой компании, то её учреждение стоит оформить не в форме ООО, а в форме АО. Дело в том, что все изменения участников (размеры их долей) в ООО должны вносится в ЕГРЮЛ, а в отношении Акционерного общества в ЕГРЮЛ фиксируются только акционеры-учредители. Все последующие изменения состава акционеров отражаются только в реестре акционеров, который ведет Реестродержатель (коммерческое юридическое лицо). Следовательно, невозможно получить отказ в регистрации сведений в ЕГРЮЛ, если их там не регистрируешь.



Учреждение и регистрацию компании в ЕГРЮЛ проводит лицо, не включённое в «чёрный список», а затем через регистратора АО оформляется купля-продажа всех 100% или части акций. Заинтересованный в такой структуре собственник может быть как единственным, так и одним из акционеров.

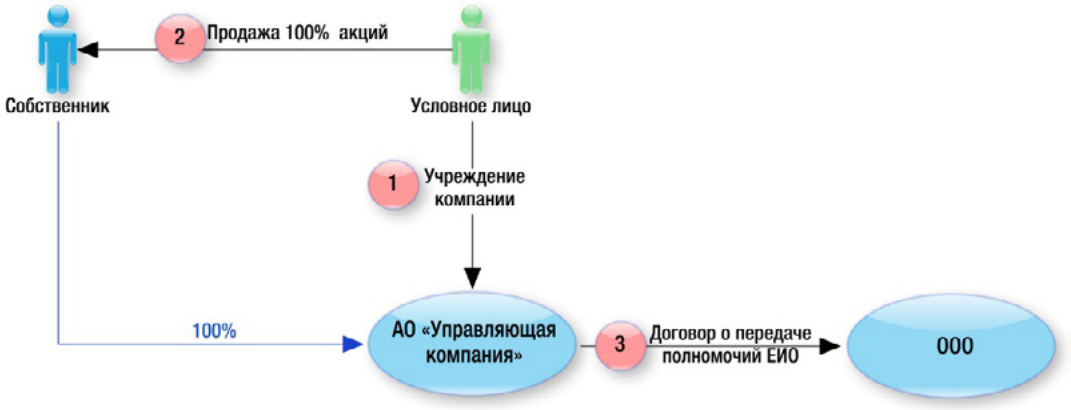
Возможность № 2
Если есть заинтересованность участия в уже действующем бизнесе, который существует в форме ООО, то участником ООО может стать не физическое, а подконтрольное ему юридическое лицо, опять же в форме Акционерного общества.

Механизм создания и передачи владения такой же как в первом варианте, но с некоторыми нюансами:



Доля участия юридического лица влияет на возможность применения компанией УСН (не более 25%). Если это актуально, важно соблюсти ограничение;
Учредителем АО «Владелец» должно быть иное лицо, нежели сам собственник с «запятнанной» репутацией, так как сведения об учредителях АО отражаются в реестре. Соответственно, если речь идет о вновь учрежденном АО, то собственник приобретает акции в нем после завершения его создания;
АО «Владелец» с единственным акционером не сможет быть единственным участником ООО.3 Если наш Собственник хочет стать единственным участником бизнеса, то использовать предлагаемый вариант придется с ограничением - сохранение минимальной доли первоначального учредителя в АО либо введение второго участника в ООО. В бизнесе с несколькими партнерами такого ограничения нет. [3 - ст. 7 ФЗ «Об ООО» и ст. 10 ФЗ «Об АО»]

Возможность № 3
Когда нет необходимости (возможности) входить в состав участников ООО, но есть желание стать руководителем компании, следует заменить всем привычный единоличный исполнительный орган - директора на Управляющую компанию. Федеральные законы «Об обществах с ограниченной ответственностью» и «Об акционерных обществах» это позволяют.4 [4 - ст. 42 ФЗ «Об ООО» и ст. 69 ФЗ «Об АО»]



В этом случае также создается непубличное акционерное общество, которому по договору передаются функции единоличного исполнительного органа - Управляющей компании. При этом директор Акционерного общества «Управляющая компания» может быть исключительно проводником и «рупором» решений, принимаемых собственником - 100% акционером в АО «Управляющая компания», главное при написании Устава АО предусмотреть для него максимальную компетенцию.
Из приведённых примеров мы с вами видим, что из непростой ситуации с включением лица в «чёрный список» ИФНС и связанных с этим сложностей, можно найти решение, позволяющие и дальше заниматься предпринимательской деятельностью без указания сведений о таком лице в ЕГРЮЛ.

Внутренние офшоры для упрощенцев или как получить максимальную выгоду от спецрежима

В предыдущих выпусках рассылки мы обрадовали Вас подарком от наших законодателей: с 1 января 2017 года «упрощенцы» смогут зарабатывать в два раз больше и иметь ценного имущества в полтора раза больше: 120 млн. вместо 60 млн. и 150 млн. вместо 100 млн. В результате УСН станет еще более привлекательным.

Сегодня мы хотим обратить ваше внимание на еще одну особенность УСН.

А именно - где уплачивает единый налог по УСН налогоплательщик, имеющий

адреса своей регистрации и фактического места осуществления основной деятельности в разных регионах нашей страны, и как это может положительно повлиять на налоговую экономию.

Для сравнения и наглядности напомним особенность уплаты налога при применении общей системы налогообложения. Ставка налога на прибыль зависит от территории, где осуществляется деятельность. Уплата налога в федеральный бюджет происходит по месту нахождения головного офиса (юридический адрес), а в региональный – по месту нахождения обособленного подразделения, исходя из доли прибыли, приходящейся на данное подразделение. п. 1 и 2 ст. 288 НК РФ При этом в региональный бюджет уплачивается до 18% налога на прибыль (регионы вправе уменьшать эту часть ставки).

На «упрощенке» несколько иначе. Единый налог уплачивается только по месту регистрации головного офиса организации или по месту жительства ИП.

Уплата налога и авансовых платежей по налогу производится по месту нахождения организации (месту жительства индивидуального предпринимателя). п. 6 ст. 346.21 НК РФ. Место нахождения юридического лица определяется местом его государственной регистрации на территории Российской Федерации путем указания наименования населенного пункта (муниципального образования). Государственная регистрация юридического лица осуществляется по месту нахождения его постоянно действующего исполнительного органа... п. 2 ст. 54 ГК РФ

При этом организации-«упрощенцы» также вправе иметь обособленные подразделения.

Обособленное подразделение организации - любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места. п. 2 ст. 11 НК РФ
Единственное условие - обособленное подразделение не должно отвечать признакам филиала:
подразделение не должно выполнять все или часть функций общества;
подразделение не должно быть зарегистрировано в качестве филиала.
ФНС также не оспаривает право «упрощенцев» иметь обособленные подразделения, не относящиеся к филиалам Письма Минфина России от 14.10.2015 N 03-11-06/2/58685; от 12 мая 2014 г. N 03-11-06/2/22075, от 24 июля 2013 г. N 03-11-06/2/29196

Таким образом, компания вполне может быть зарегистрирована в одном регионе со льготной ставкой УСН, а основную часть деятельности вести в другом.

Итак, представьте. Головной офис (отдел продаж, бухгалтерия, собственник бизнеса) находятся в Свердловской области, при этом производственный цех находится в Челябинской. По месту нахождения цеха зарегистрировано обособленное подразделение (не филиал и не представительство). Это вполне нормальная практика. Изначально производство находилось в обоих регионах, впоследствии одно из них было закрыто. При этом у ООО нет обязанности перемещать свой офис в субъект, где ведется производство на текущий момент. Также нет обязанности у ИП проживать по месту нахождения своего производства.

В итоге ООО, применяющее УСН с объектом «Доходы минус расходы», получая фактически доход от деятельности обособленного подразделения в Челябинской области, платит налоги по ставкам и пользуется льготами, установленными в Свердловской. То есть уплачивает налог по УСН по ставке 7% или даже 5 % при осуществлении льготных видов деятельности, а не 10-15% (ставка в Челябинской области). То же самое у индивидуальных предпринимателей.

Практически каждый субъект РФ находится рядом с регионом, где установлена более низкая ставка. Например, Псковская, Новгородская и Вологодская области со ставкой 15% соседствуют с Ленинградской областью, где ставка УСН с объектом «Доходы минус расходы» - всего лишь 5 %.

Рядом с Новосибирской областью (15%) расположены Томская область с вполне приемлемой ставкой 10%, а немного дальше - Тюменская с 5%.

Также во многих регионах установлены льготные ставки для определенных видов деятельности или категорий налогоплательщиков. Так, в Свердловской области установлена ставка 5% для «упрощенцев» с объектом «доходы минус расходы», занимающихся производством продуктов питания, одежды и т.д. Таким образом, заранее подумав над адресом места регистрации компании-упрощенца или проанализировав и скорректировав действующую структуру своего бизнеса, можно получить дополнительный налоговый эффект.

При этом мы вовсе не призываем к искусственному созданию неких «головных» организаций на льготных территориях всем упрощенцам, которым не повезло со ставкой налога в своем регионе. Приведенный вариант построения юридической структуры группы компаний может быть реализован если:

для создания «Головной» организации есть «живое наполнение»: сотрудники, как раз проживающие на «льготной территории», самостоятельная функция (организация продаж, оказание управленческих услуг и т.п.) и др.;
есть разумное обоснование переноса части компании в другой субъект - смена места жительства собственника, появление в бизнесе партнера, как раз проживающего здесь, покупка офиса в этом регионе и т.п.
Ситуация решается проще для ИП - ему нужно только сменить адрес своей «прописки» и какое-либо обоснование здесь вряд ли потребуется. Однако это, конечно, не универсальный вариант.

Данная возможность прекрасно подойдет организациям, которые имеют магазины, производственные цеха или иные подобные обособленные подразделения, не являющиеся филиалами, в нескольких регионах.

При этом возникает ожидаемый вопрос: а не признает ли ИФНС такое излишне самостоятельное обособленное подразделение филиалом с последующим доначислением налогов по ОСН?

Как правило, попытки налоговиков признать налогоплательщика утратившим право применять УСН из-за наличия филиала, пресекаются судами.

Так, например, в деле № А05-9537/2010 обособленное подразделение в документах именовалось филиалом и даже имело печать. При этом сотрудники подразделения находили заказчиков и поставщиков, оказывали услуги. ФНС посчитала, что ООО потеряло право применять УСН. Однако в организации не было положения о филиале, у обособленного подразделения не было директора, самостоятельного баланса и расчетного счета, ему не передавалось никакого имущества, оно не вело ни бухгалтерский, ни налоговый учет. В результате суды всех инстанций поддержали налогоплательщика (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 11.04.2011 по делу № А05-9537/2010).

Наиболее низкие общие ставки по УСН, не зависящие от вида деятельности налогоплательщика, установлены в следующих регионах:

1. Объект «Доходы минус расходы»:

1) Налоговая ставка 5%

Ленинградская область;

Липецкая область;

Тюменская область;

Чеченская республика;

Ямало-Ненецкий АО;

2) Налоговая ставка 7%

Республика Крым;

Свердловская область;

Санкт-Петербург;

Севастополь

3) Налоговая ставка 10%

Калмыкия

Саха (Якутия)

Татарстан

Удмуртия

Камчатский край

Оренбургская область

Томская область

Чукотский АО

2. Объекты «Доходы»:

1) Налоговая ставка 3%

Севастополь

Республика Крым.

2) Налоговая ставка 4%
Чукотский АО
3) Налоговая ставка 5%
Оренбургская область.
Отметим, что в Крыму и Севастополе льготы предусмотрены только на 2015 и 2016 годы. Будут ли они продлены - неизвестно.

Таким образом, создание филиала предполагает совершение ряда действий: утверждение создавшим его юридическим лицом положения о филиале; наделение филиала имуществом; назначение руководителя филиала; указание филиала в учредительных документах данного юридического лица. При сопоставлении понятия «обособленное подразделение организации», приведенного в статье 11 НК РФ, и понятия «филиал», раскрытого в статье 55 ГК РФ, видно, что понятие «обособленное подразделение организации» является более широким и включает любые виды подразделений организаций, в том числе филиалы. Следовательно, при решении вопроса о наличии у организации филиала необходимо учитывать как общие признаки, установленные в пункте 2 статьи 11 НК РФ для признания обособленного подразделения созданным, так и специальные нормы, предусмотренные в статье 55 ГК РФ для признания обособленного подразделения филиалом. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 11.04.2011 по делу № А05-9537/2010
В другом деле № А71-1573/2014 организация открыла обособленные подразделения, которые оказывали услуги, в другом регионе. ФНС также посчитала, что ООО утратило право применять УСН. Однако суды посчитали иначе.

Понятие «филиал» и «представительство» приведено в ст. 55 Гражданского кодекса Российской Федерации. Согласно положениям названной нормы представительством является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения, которое представляет интересы юридического лица и осуществляет их защиту. Филиалом является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и осуществляющее все его функции или их часть, в том числе функции представительства. Представительства и филиалы не являются юридическими лицами. Они наделяются имуществом создавшим их юридическим лицом и действуют на основании утвержденных им положений. Руководители представительств и

филиалов назначаются юридическим лицом и действуют на основании его доверенности. Представительства и филиалы должны быть указаны в учредительных документах создавшего их юридического лица. Судами установлено, что достаточных доказательств, подтверждающих создание и наличие у общества филиалов, отвечающих признакам, перечисленным в ст. 55 Гражданского кодекса Российской Федерации, инспекцией не представлено.

В материалах дела отсутствуют доказательства представления соответствующей налоговой отчетности, наличия данных об открытии для филиалов расчетных счетов, отражения деятельности подразделений в налоговых декларациях, представления сведений в органы Пенсионного фонда Российской Федерации, Фонда социального страхования Российской Федерации о работниках филиала, о назначении налогоплательщиком директора филиала и представления доверенности, подтверждающей его полномочия. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 29.12.2014 № Ф09-8604/

Обособленными подразделениями, не являющимися филиалами, могут быть также и магазины. ЗАО из Московской области, занимающаяся торговлей, открыло магазин в г. Москве. ФНС посчитала, что магазин, занимаясь розничной продажей, осуществляет часть функций юридического лица, а значит является филиалом. Таким образом, ЗАО не вправе применять УСН. Однако суды опять же встали на сторону акционерного общества, сохранив за ним статус «упрощенца».

Согласно ст. 55 ГК РФ можно сделать вывод, что подразделение юридического лица признается филиалом, если оно: обособлено и расположено вне места нахождения юридического лица; осуществляет все функции юридического лица или их часть, в том числе функции представительства; наделено имуществом создавшего его юридического лица; действует на основании утвержденного юридическим лицом положения; указано в учредительных документах создавшего его юридического лица в качестве филиала.

При этом руководитель данного подразделения назначен юридическим лицом и действует на основании доверенности.

Причем обязательно единовременное соблюдение всех вышеперечисленных условий. Отсутствие хотя бы одного из указанных в ГК РФ признаков означает, что структурное подразделение юридического лица не может быть признано филиалом. Постановление ФАС Московского округа от 03.07.2007, 04.07.2007 № КА-А41/5937-07-П по делу № А41-К2-16637/05

Суды отказывались признавать наличие филиалов в других аналогичных делах: Постановление ФАС Уральского округа от 23.03.2010 № Ф09-1712/10-С2 по делу № А76-23062/2009-33-458; Постановление ФАС Дальневосточного округа от 22.08.2012 № Ф03-3203/2012 по делу № А51-18831/2011 и др.

Таким образом, использование таких внутренних «офшоров» для упрощенцев может позволить легально уменьшить налоговую нагрузку.

Патентная система налогообложения: повторяем особенности и разбираем новшества

Патентная система налогообложения (далее - ПСН) 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%), сумма потенциального дохода заранее определена, при этом никаких тебе деклараций и финансовой отчетности. Единственное, что предписывает вести законодатель - книгу учета доходов индивидуального предпринимателя, чтобы была возможность проверить факт соблюдения лимита выручки, позволяющего применять ПСН.

ПСН по ст. 346.43 НК РФ можно применять в отношении 63-х видов предпринимательской деятельности, в том числе:

- техническое обслуживание и ремонт автотранспортных и мототранспортных средств, машин и оборудования;
- сдача в аренду (наем) жилых и нежилых помещений, дач, земельных участков, принадлежащих индивидуальному предпринимателю на праве собственности;
- оказание автотранспортных услуг по перевозке грузов/пассажиров автомобильным транспортом, сбор, обработка и утилизация отходов, а также обработка вторичного сырья;
- оказание услуг (выполнение работ) по разработке программ для ЭВМ и баз

данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), их адаптации и модификации;
- розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, а также через объекты нестационарный торговой сети и другие. При этом перечни, установленные субъектами, очень схожи между собой и с положениями ст. 346.43;
- бытовые услуги (ремонт, чистка, окраска и пошив обуви; химическая чистка, крашение и услуги прачечных; ремонт мебели, услуги фотоателье, фото- и кинолабораторий) и прочие.

Однако, окончательное решение о введении и особенностях патентной системы принимает конкретный субъект РФ, законом которого определяется:
перечень видов деятельности, в отношении которых возможно применение этой системы налогообложения.
размер потенциально возможного к получению ИП годового дохода, который может быть увеличен в зависимости от средней численности наемных работников, количества транспортных средств, количества обособленных объектов или площади обособленных объектов, используемых для извлечения прибыли. НК РФ устанавливает только ориентиры по величине такого дохода, который не может превышать 1 млн. рублей. Этот максимальный размер подлежит индексации на коэффициент-дефлятор, установленный на соответствующий календарный год Приказом Минэкономразвития РФ (самый свежий от 03.11.2016г. № 698). Итого на 2017г. максимальный размер потенциально возможного к получению дохода на всей территории РФ составит:
1,425 (коэффицент-дефлятор на 2017г.)*1 000 000 руб.= 1 425 000 руб.
Но и эта цифра на уровне регионального законодательства может быть скорректирована и увеличена в 3, 5 или 10 раз в соответствии с пп.4, п.8, ст. 346.43 НК РФ.
Также региональному законодателю предоставлено право вводить «налоговые каникулы» в виде нулевой налоговой ставки для налогоплательщиков - ИП, впервые зарегистрированных после вступления в силу соответствующих законов субъектов РФ. При этом «налоговые каникулы» могут быть введены не для всех, а только для некоторых видов деятельности.
Предположим, что ИП, имеющий в собственности 2 офисных помещения класса «В» в Екатеринбурге общей площадью 230 кв.м., принимает решение о переходе с УСН на ПСН. В Свердловской области размер потенциального годового дохода по виду деятельности «Услуги по сдаче в аренду (наем) собственного нежилого недвижимого имущества, оказываемые налогоплательщиками с использованием недвижимого имущества, площадь которого составляет свыше 150 квадратных метров до 250 квадратных метров включительно» установлен

в размере 3 000 000 рублей для городов с численностью населения более 1 миллиона человек.

Стоимость патента на год в таких условиях обойдется в 180 000 рублей (= 3 000 000 х 6%).
ИП сдает помещения в аренду по цене 670 руб./кв.м., получая доход за год 1 849 200 рублей (670*230*12). Таким образом, сумма «потенциального годового дохода» выше реального, а значит применение ПСН экономически нецелесообразно.
Если же у ИП будет в собственности аналогичное по площади помещение, но классом повыше, и сдаваемое в аренду по ставке 1 500 руб./кв.м, то реальный годовой доход составит 4 140 000 рублей (1500*230*12), значит применение УСН с объектом «доходы» повлечет уплату налога в размере 248 400 рублей, а в такой ситуации отказываться от применения ПСН - глупо.

Но! ИП, применяющий УСН и не производящий выплат и иных вознаграждений физическим лицам, вправе уменьшить сумму налога на величину страховых взносов «за себя» без ограничений. При патентной системе, к сожалению, у ИП такой возможности не будет.
Вернемся к нашему примеру. ИП должен будет заплатить в 2017г. фиксированные страховые взносы в размере 66 390 рублей (фиксированный взнос в ПФР 23 400 рублей+38 400 (1% от суммы годового дохода ИП, уменьшенного на 300 000 руб.) + в ФФОМС - 4 590 рублей), а затем имеет право уменьшить на эту сумму налог по УСН и заплатить в бюджет только 182 010 рублей (4 140 000*6%-66 390). Итого, совокупная нагрузка по уплате налогов и страховых взносов составит:
на УСН: 248 400 руб. (из них: 66390 - страховые взносы, остальное - налог по УСН);
на ПСН: патент 180 000 руб. и страховые взносы 66 390 руб. Итого: 246 390 - уже незначительно выгоднее, чем УСН.
Из примера очевидно, что выбор ПСН целесообразен только в случае, если реальный доход будет значительно выше потенциального, установленного региональным законодателем.
Актуальную версию закона субъекта, на территории которого вы планируете применять ПСН, можно найти на сайте https://www.nalog.ru или обратиться за разъяснениями в финансовые органы субъектов РФ и муниципальных образований.
Заманчиво? Увы, есть у этого спецрежима свои «острые камни» - условия, 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 ПСН применяется ещё и УСН, то доходы от видов деятельности, облагаемых по УСН, тоже учитываются для определения соответствия этому требованию, при этом увеличение лимитов по УСН не нашло своего отражения в данном пункте);
- если в течение срока, на который выдан патент, средняя (не среднесписочная) численность наемных работников превысила 15 человек.

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.

Судебная практика по налоговым спорам, связанным с утратой права на применение патентной системы, как таковая отсутствует, что вполне объяснимо: каждый предприниматель так или иначе заранее прикидывает показатели своей финансово-хозяйственной деятельности и старается соблюдать установленные налоговым кодексом требования. Кроме того, 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.

До 01.01.2017 г. п. 6 содержал еще одно основание утраты патента - несвоевременная оплата 2/3 стоимости патента, в сроки, установленные п.2, ст. 346.51 НК РФ

«Налогоплательщики производят уплату налога по месту постановки на учет в налоговом органе в следующие сроки (если иное не установлено пунктом 3 настоящей статьи):

1) если патент получен на срок до шести месяцев, - в размере полной суммы налога в срок не позднее срока окончания действия патента;

2) если патент получен на срок от шести месяцев до календарного года:

в размере одной трети суммы налога в срок не позднее девяноста календарных дней после начала действия патента;

в размере двух третей суммы налога в срок не позднее срока окончания действия патента».
п.2 ст.346.51 Налогового кодекса РФ
Об этот «камень» спотыкались больнее всего.Теперь это основание исключено, а статья 346.51 НК РФ дополнена п. 2.1., в соответствии с которым, в случае неоплаты или неполной оплаты патента в установленный срок, налоговый орган направляет ИП требование об уплате налога, пеней и штрафа.

К слову, если Вы «передумали» применять патент, то неоплата второй части платежа также не спасет Вас и не позволит пересчитать налоговые обязательства по ОСН. Такое желание возникает, например, когда выбор ПСН был сделан без полной оценки особенностей деятельности.
Однако вернемся к ситуации, когда утрата права на патент произошла из-за нарушения ограничений к этой системе налогообложения. Как пережить утрату патента с наименьшими потерями?
Первый вопрос, который возникает при утрате права на патент раньше окончания срока его действия: есть ли возможность перевести эту деятельность на иной, более льготный режим налогообложения, чем общая система? Если вид деятельности, в отношении которого вы применяли патент, 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.

Не менее драматично выглядит ситуация, когда налогоплательщик совмещал ПСН с УСН. Это связано с тем, что одновременное применение общего режима налогообложения и упрощенной системы налогообложения НК РФ не предусмотрено, отсюда 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? Нет, все пересчитывать не нужно. Налоговые обязательства по правилам общей системы налогообложения будут рассчитаны только для видов деятельности, по которым утрачено право на применение патентной системы. Поэтому придется начислить и уплатить НДС и НДФЛ. Сумму НДФЛ можно уменьшить на сумму патента. Виды деятельности, на которые утрачено право применения патента, можно будет перевести на УСН со следующего календарного года (письмо Минфина России от 14 января 2016 г.

N 03-11-11/704).

До наступления следующего календарного года возникает еще одна проблема: запрет совмещать УСН и общий режим налогообложения. Решение видится одно - подстраховаться и 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 можно будет отстаивать свое право на перевод всей деятельности не на общую систему налогообложения, а на УСН.

Какую информацию нельзя найти в ЕГРЮЛ, но иногда хотелось бы...

Государство всегда стремится знать как можно больше о своих гражданах и их объединениях. В последнее время все больше информации попадает в открытые реестры и становится публичной.
Однако не всегда желания соответствуют возможностям.

Так, долгожданный сервис ФНС по раскрытию некоторой налоговой и бухгалтерской информации должен был заработать с 25 июля 2017 года. Однако, не проработав и недели, его не стало. По техническим причинам. Перезапуск назначен на 1 июня 2018 года.

Существует также множество примеров, когда определенные сведения должны находиться в ЕГРЮЛ, но государственные органы в силу различных причин не могут этого обеспечить. Обычно причина банальна - отсутствие обновленных форм о внесении сведению в ЕГРЮЛ. Рассмотрим, какие еще сведения должны быть в открытом доступе, и насколько хорошо или плохо, что их там пока нет.

1. Информация о заключении корпоративного договора участниками/акционерами.
Мы неоднократно писали об этом полезном юридическом инструменте.

Если кратко, то корпоративный договор позволяет более гибко урегулировать отношения между участниками компании по сравнению с общими положениями закона.

Участники хозяйственного общества или некоторые из них вправе заключить

между собой корпоративный договор об осуществлении своих корпоративных прав (договор об осуществлении прав участников общества с ограниченной ответственностью, акционерное соглашение), в соответствии с которым они обязуются осуществлять эти права определенным образом или воздерживаться (отказаться) от их осуществления, в том числе голосовать определенным образом на общем собрании участников общества, согласованно осуществлять иные действия по управлению обществом, приобретать или отчуждать доли в его уставном капитале (акции) по определенной цене или при наступлении определенных обстоятельств либо воздерживаться от отчуждения долей (акций) до наступления определенных обстоятельств. п. 1 ст. 67.2 ГК РФ

Так, благодаря корпоративному договору реальное распределение голосов участников при принятии решений может принципиально отличаться от соотношения их долей в уставном капитале компании, указанных в ЕГРЮЛ.
Это может иметь существенное значение для третьих лиц - контрагентов общества, которые должны быть уверены в правомерности принятого на уровне компании решения (об одобрении сделки, например). Поэтому государство решило, что они должны знать хотя бы о наличии подобного соглашения.
Соответственно Федеральным законом пп. л1 и л2 п. 1 ст. 5 Федерального закона от 08.08.2001 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» (далее - ФЗ «О госрегистрации ЮЛ и ИП»). предусмотрено внесение сведений в ЕГРЮЛ:

о наличии корпоративного договора, определяющего объем правомочий участников непропорционально их долям (и, соответственно, о количестве голосов, приходящихся на долю каждого участника по такому корпоративному договору);

о корпоративном договоре, предусматривающем ограничения и условия отчуждения долей.

Однако Форма заявлений о внесении изменений в ЕГРЮЛ (№Р13001 и №Р14001) и правила их заполнения Приказ ФНС России от 25.01.2012 N ММВ-7-6/25@ «Об утверждении форм и требований к оформлению документов, представляемых в регистрирующий орган при государственной регистрации юридических лиц, индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств» не предоставляют возможности известить об этом посредством реестра государство и всех заинтересованных лиц. Проще говоря, в реестре нет пока строчки для этой информации.

О наличии корпоративного договора пока будут знать только его стороны и само

Общество.

Чем это грозит?
Сделка, заключенная стороной корпоративного договора в нарушение этого договора, может быть признана судом недействительной по иску участника корпоративного договора только в случае, если другая сторона сделки знала или должна была знать об ограничениях, предусмотренных корпоративным договором. абз. 3 п. 6 ст. 67.2 ГК РФ
Например, корпоративным договором предусмотрена необходимость обязательного согласия всех сторон на продажу доли. При этом такого условия в уставе нет. Недобросовестная сторона может реализовать свою долю третьему лицу. Пострадавшая сторона (то есть участник, которого не спросили) в таком случае может рассчитывать только на компенсации, которые предусмотрены за нарушение договора (если они вообще прописаны в соглашении). Признать сделку недействительной нельзя - другая сторона добросовестно не знала и не могла знать о наличии таких договоренностей.
Что можно сделать?
Сведения о существовании договора можно прямо прописать в Уставе. Конечно, не нужно в него помещать условия этого договора. Достаточно только указать те вопросы, которые урегулированы в корпоративном договоре. Например: «особенности принятия решений об одобрении сделок с недвижимостью Общества регулируются корпоративным договором его участников». Это позволит заявить, что третья сторона, ознакомившись с уставом, не могла не знать о наличии соглашения между участниками Общества. Уточнить у компании реальное существование такого договора она точно должна. Что, в свою очередь, позволит при необходимости оспорить сделку, заключенную в нарушение корпоративного договора.

2. Сведения о залоге части доли участника в ООО
В соответствии с ФЗ «О госрегистрации ЮЛ и ИП» сведения о залоге доли должны содержаться в ЕГРЮЛ. пп. «д» п. 1 ст. 5
При этом в залоге может находиться не вся доля, а только ее часть. Однако реестр не позволяет конкретизировать, что заложена только часть доли, указав ее размер.

Чем это грозит?
Иногда это даже удобно. Например, залогодателю или залогодержателю может быть выгодно, чтобы сторонние лица думали, что заложена вся доля: меньше желающих обратить на нее взыскание либо приобрести.
Но в некоторых случаях это может создать лишние трудности. Распоряжение

заложенной долей будет существенно ограниченно. Нотариусы требуют предъявления договора залога и наличие согласия залогодателя на любые действия с заложенной долей. Существует риск, что нотариус потребует согласие залогодержателя на распоряжение незаложенной частью доли.

Что можно сделать?
При заключении договора залога можно сразу взять у залогодателя согласие на свободное распоряжение незаложенной частью доли. В дальнейшем это избавит от обращений к залогодержателю, который может быть недоступен или отношения с которым ухудшились.

3. Наличие опциона на продажу доли в ООО
Опцион на заключение договора купли-продажи доли представляет собой безотзывную оферту на приобретение доли и позволяет практически в любой момент реализовать ее. Условием реализации опциона может быть что угодно: рост или падение прибыли компании, действия сторон или просто истечение определенного времени.
Однако информация об уже выданном опционе отсутсвует в публичном доступе. Добросовестный покупатель доли может не знать, что она фактически уже кому-то обещана.

Чем это грозит?
Тот факт, что доля «обещана» кому-то посредством выданного опциона, и информации об этом нет - хороший механизм прикрытого владения. Однако сторона, выдавшая опцион, может попытаться «обремененную» им долю продать. Держатель опциона в такой ситуации сможет лишь расчитывать на компенсации или возмещения убытков, в лучшем случае. Опцион теряет свою ценность как гарантия.

Что можно сделать?
Вариант первый. Опцион, как и любое обязательство, может быть обеспечен залогом. Предметом залога станет сама доля.
Все нотариусы видят сведения о залоге в ЕГРЮЛ. В самом соглашении о залоге также можно указать все необходимые ограничения по распоряжению долей.
При этом следует понимать, что платой за это станет раскрытие сведений о держателе опциона, что не всегда допустимо.
Второй вариант. В дополнение к опциону заключается корпоративный договор, предусматривающий существенные штрафные санкции за неисполнение его условий, в том числе в части отчуждения доли в компании. Комбинаторика инструментов должны минимизировать отдельные недостатки каждого из них.

4. Компетенция директоров
Гражданское законодательство предоставляет возможность одновременного назначения нескольких директоров, уполномоченных управлять обществом независимо друг от друга или совместно.

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. абз. 3 п. 1 ст. 53 ГК РФ

Такая возможность очень полезна. Например, можно детально регламентировать компетенцию каждого управленца в зависимости от реального круга его обязанностей или способностей. Разделение полномочий может касаться не только взаимоотношений внутри компании, но и третьих лиц. В частности, один из директоров может быть существенно ограничен в праве заключать сделки. Совместное руководство Обществом предполагает необходимость одобрения всех или наиболее важных решений несколькими лицами, что может стать дополнительной защитой от злоупотреблений, например, в компаниях с несколькими партнерами.

В связи с этим сразу возникает проблема - как об этом узнают контрагенты. В соответствии с ГК РФ сведения об этом должны быть в ЕГРЮЛ, но ФЗ «О госрегистрации ЮЛ и ИП», а также приказы ФНС не позволяют этого сделать. При этом Верховный суд в своем Постановлении указал, что при отсутствии в ЕГРЮЛ сведений о разделении полномочии директоров предполагается, что «они действуют независимо по всем вопросам компетенции». Пункт 24 Постановления Верховного суда № 25 от 23.06.2015 г. «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации»

Чем это грозит?
Несмотря на указанное Постановление ВС РФ, обычаем гражданского оборота уже давно принято за правило запрашивать Устав при совершении сколько-нибудь серьезных сделок. Суды также исходят из того, что контрагенты должны проявлять должную степень заботливости и осмотрительности и обязаны удостоверяться в полномочиях представителей контрагентов на совершение сделки. См., например, Определение Высшего Арбитражного Суда РФ от 28 февраля 2007 г. N 1693/07.

Таким образом, отсутствие сведений об особенностях полномочий нескольких директоров в ЕГРЮЛ не приводит к существенному риску для самого Общества.

Что можно сделать?
Тем не менее, для еще большей гарантии во всех договорах можно прописывать, что контрагенты ознакомлены с Уставом компании. Это однозначно лишит их возможности ссылаться на незнание ограничений полномочий.

5. Владение долями в рамках инвестиционного товарищества.
Сведения о том, что одним из участников ООО фактически является инвестиционное товарищество должны содержаться в ЕГРЮЛ.

В список участников общества с ограниченной ответственностью, доля в уставном капитале которого входит в состав общего имущества товарищей, включаются сведения об уполномоченном управляющем товарище и индивидуальные признаки договора инвестиционного товарищества. Имена (наименования) других участников договора инвестиционного товарищества при этом не указываются. п. 6 ст. 10 Федерального закона от 28.11.2011 N 335-ФЗ «Об инвестиционном товариществе»

Но законом не предусмотрена возможность внесения сведений о договоре в ЕГРЮЛ. В ЕГРЮЛ единственным участником будет значится юридическая лицо, выполняющее функции управляющего товарища.

Безусловно, когда нужно скрыть сам факт договора и его участников, фактически контролирующих данное ООО- это только плюс. Однако открытость сведений о договоре может быть необходимой для защиты интересов товарищей. Данная информация в реестре четко указывает на режим общей собственности на соответствующую долю. Публикация таких сведений является гарантией от недобросовестных действий управляющего товарища. Например, управляющий товарищ может заявить, что доля приобретена не в рамках договора инвестиционного товарищества и является его личной собственностью.

Также это позволяет контрагентам, инвесторам и иным заинтересованным лицам сразу видеть особенности во владении обществом, что не может не отразится на управлении и иных вопросах.

Если факт неотражения в ЕГРЮЛ сведений о договоре напрягает товарищей, то следует обратить большее внимание на регламентацию деятельности управля-

ющего товарища и ответственности за его недобросовестные действия.

Как видим, публичность не всегда является негативным моментом для бизнеса. Более того, ее отсутствие в некоторых случаях может привести к возникновению рисков и нивелированию ценности используемых юридических инструментов. Но при тщательной и грамотной проработке механизмов их применения в юридической структуре бизнеса можно обеспечить надлежащее функционирование всех ее элементов.

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 компании 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 сем 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.

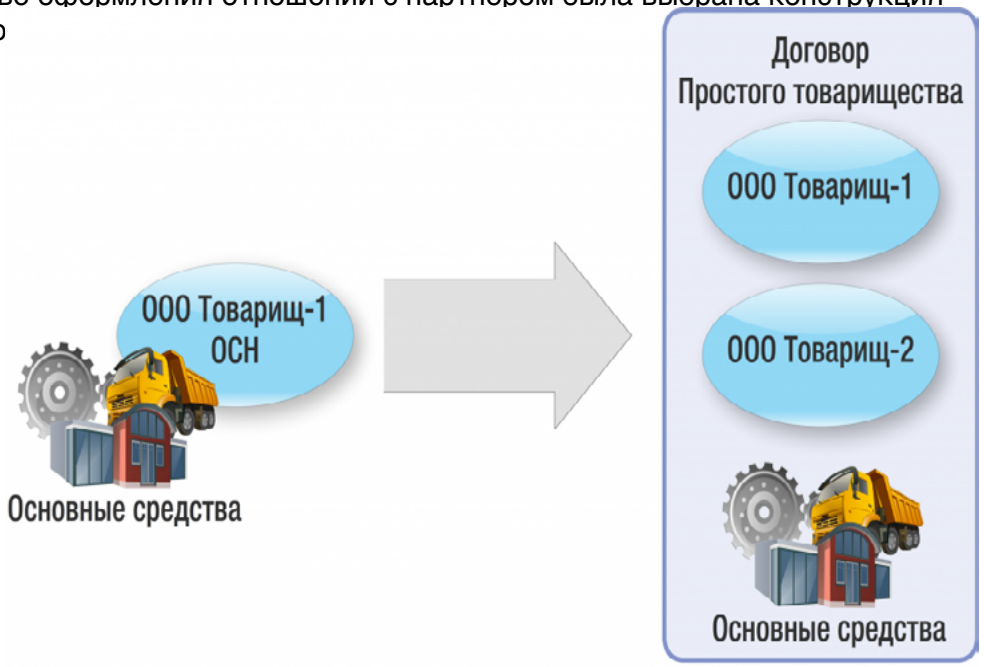
Восстановлению не подлежит: НДС при переходе на УСН в рамках Простого товарищества

Мы неоднократно писали о договоре Простого товарищества (ПрТ). Это крайне полезный инструмент, однако его внедрение имеет нюансы, которые необходимо учитывать. В противном случае возможны негативные последствия.

Представим ситуацию.

Компания на ОСН производит электрооборудование. Появился новый пар-

тнер, который может предоставить собственные и/или арендованные дополнительные производственные мощности, которые позволят существенно расширить объем и ассортимент продукции. Рассчитав все «за» и «против», в качестве оформления отношений с партнером была выбрана конструкция Простого



При соблюдении ряда условий (выручка за 9 месяцев текущего года не более 112,5 млн.руб., отсутствие деятельности за рамками простого товарищества, остаточная стоимость ОС, приходящаяся на долю потенциального упрощенца не превышает 150 млн.руб.) организация, являющаяся членом товарищества, может перейти на УСН.

Переход на УСН позволит компании платить налог с дохода по пониженной ставке. В некоторых регионах ставка УСН при объекте «доходы минус расходы» составляет по умолчанию 7% (Свердловская область) или даже 5 % (Тюменская область, Ленинградская область). Это позволит существенно снизить налоговую нагрузку, сохранив при этом возможность выставлять и принимать к вычету НДС.

Но у компании есть основные средства, при приобретении которых в соответствии с законом принят к вычету НДС. Суммы значительные.

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 (См также - Обеспечение безопасности бизнеса: о необходимости комплексного подхода). 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.

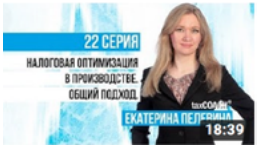
Например, всем субъектам группы компаний необходимы услуги по ведению бухгалтерского, налогового учета, правовому сопровождению, IT-обслуживанию, охране и т.п. На практике в подобных случаях встречаются договор возмездного оказания услуг, договор на оказание услуг управления, а также договор аутсорсинга.

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

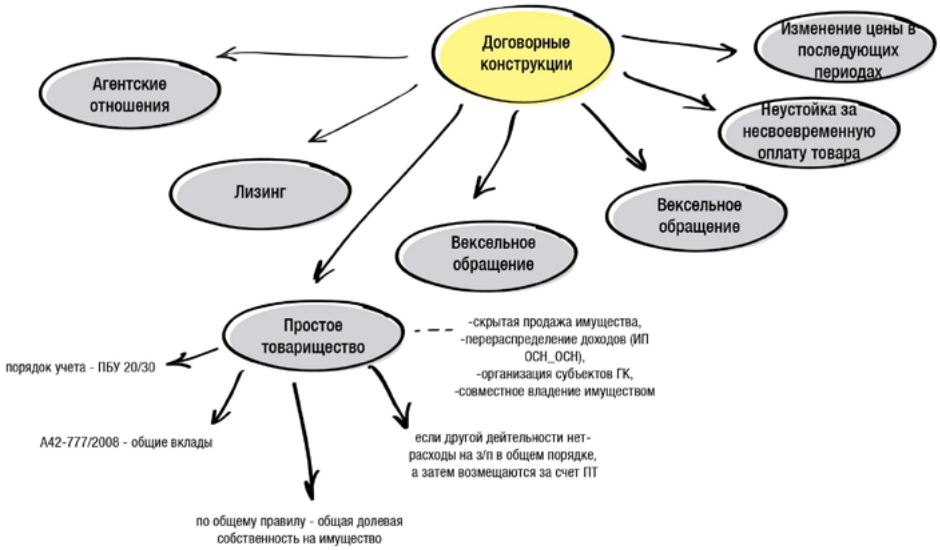
Видео по теме



Производство: оптимизация налогов. Предпосылки для обособления производства

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.

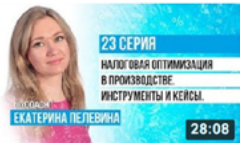


Любой договор должен опосредовать реальные отношения в бизнесе, а не наоборот. Обрамляя отношения сторон условиями договора, всегда необходимо анализировать и учитывать возможные правовые последствия таких условий в свете правоприменительной практики, с учетом мнения государственых органов и позиции 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 (Деловая цель, необоснованная

Видео по теме



Производство: оптимизация налогов. Инструменты и кейсы из практики taxCOACH

налоговая выгода, признаки неблагонадежности) 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 (Управляющая компания: сила притяжения), 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 два 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 управление 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 области 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 мо-

жет выступить давальцем, поскольку утратится разумный экономический смысл и деловая цель.
Выход из этой ситуации - заключение договора простого товарищества (Разбираем особо Простое товарищество: дополнительные возможности) 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 готовой 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 собственника и финансового директора при решении этого, в общем-то, стратегического вопроса, велика. Именно им 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 (Структура организации: операционной ядро, центр принятия решений, вспомогательный персонал, планово-контролирующий персонал). 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 ком-

пании (сменить директора можно в любой момент, а исключить лицо из состава участников компании достаточно проблематично - Фиксируем договоренности собственников бизнеса: какие вопросы прежде всего требуют ответа?).

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 (подробнее - Деловая цель, необоснованная налоговая выгода, признаки неблагонадежности). 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 России, 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 (см - Экономия на страховых взносах: современный способ, поддерживаемый судом).

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:

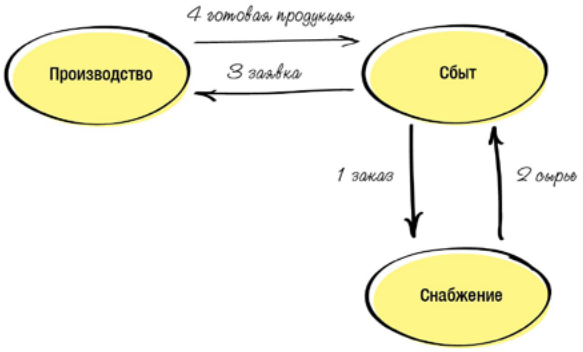


. Уникальность технологи производства (в частности, возможность размещения заказов «на стороне»). Существуют производства, где размещение заказов на стороне невозможно по причине сложности производственного процесса, уникальности технологий, использования «ноу-хау» (Обособление интеллектуальной составляющей бизнеса в Группе компаний). 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 сторонними, по тем же ценам либо с незначительными изменениями.

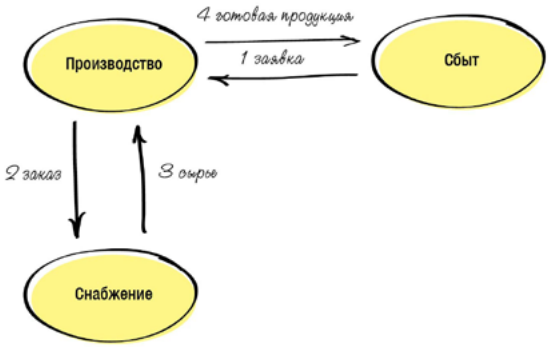
3. Особенности «корпоративной религии». Это связано с разными функциональными подразделениями и людьми, которые там работают. Зачастую бывает, что производство и сбыт ощущают себя частью единого целого, одной команды.

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.

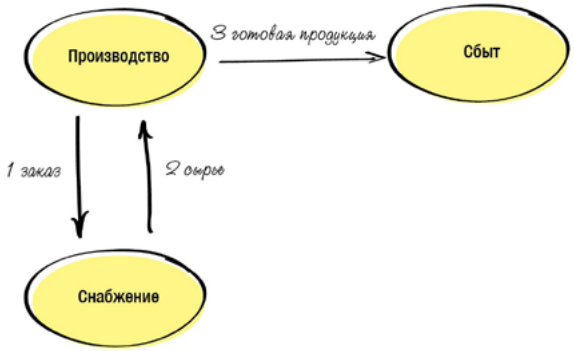
В зависимости от распределения функции закупа сырья, составления производственного плана и допустимости его корректировки, возможны следующие общие структуры взаимодействия производства и сбыта. Обращаем внимание, что это еще не отдельные юридические лица, а варианты распределения функций, в зависимости 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».

Выстраиваем отношения с Производством на основе договора подряда

Решая задачу по структурированию производственного бизнеса, одна из первоочередных задач связана с возможностью и целесообразностью обособления производственной составляющей в рамках отдельного юридического субъекта.
В числе основных предпосылок для обособления производства можно назвать следующие:
Делегирование полномочий;
Закрепление зон ответственности;
Дополнительная мотивация руководителя Производства;

Снятие рисков внешних угроз, всегда сопровождающих операционную деятельность;
Приятным бонусом может стать оптимизация налогов с доходов и страховых взносов.
Не вдаваясь подробно в описание этих предпосылок, а также факторов, которые следует учесть (подробнее мы писали об этом здесь) и которые не позволяют относиться к этой задаче как к тривиальной, напомним, что отношения между условным Производством и Операционной компанией могут быть опосредованы лишь 4 юридическими инструментами:
прямая купля-продажа (поставка);
совместная деятельность (договор простого товарищества);
договор подряда иждивением заказчика (=переработки давальческого сырья);
договор подряда иждивением подрядчика.
И если про специфику совместной деятельности сказано уже немало, а договор поставки хоть и является распространенным, но не дает особых «плюшек», то про договор подряда во всех его разновидностях стоит поговорить подробнее.
Договор подряда может строиться по двум моделям: иждивением подрядчика и иждивением заказчика. Зависит от того, на кого возлагаются обязанности по обеспечению «Производства» сырьем (материалами) для изготовления продукции.

Схематично договор подряда иждивением заказчика (=переработки давальческого сырья) выглядит следующим образом:



Заказчик закупает сырье (материалы) и передает его Исполнителю («Производству») по мере необходимости, исходя из особенностей технологического процесса. При этом составляется накладная № М-15 на передачу сырья на сторону или самостоятельно разработанный акт приема-передачи. Исполнитель изготавливает продукцию из полученного сырья, следуя техническому заданию

Заказчика. В установленный в заявке срок Исполнитель передает готовую продукцию Заказчику по акту приема-передачи готовой продукции. Также Заказчику предоставляется ежемесячный отчет об использовании сырья. В нем указывается количество израсходованного сырья, произведенной продукции и отходов. Формы отчета и акта можно разработать самостоятельно.

Передача материалов Исполнителю и обратная передача готовой продукции не является реализацией. Право собственности на материалы не переходит к «Производству». Именно эта особенность позволяет говорить о потенциале налоговой оптимизации - доходом «Производства» будет только его вознаграждение за сделанную работу.

Фактически Вознаграждение должно покрывать затраты на:

выплату заработной платы, страховых взносов и НДФЛ производственных сотрудников;

расходы на содержание (амортизацию/ремонт/аренду) оборудования;

арендную плату за производственное помещение.

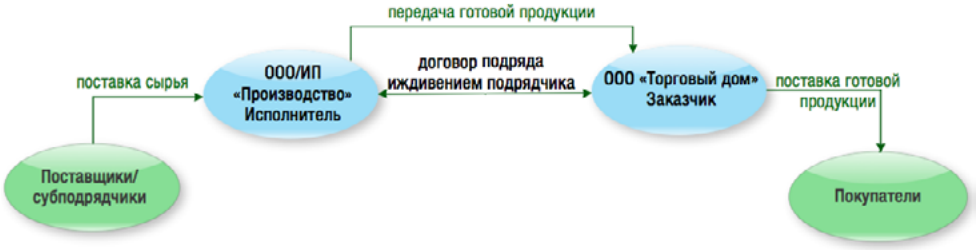
Если размер вознаграждения не превышает за год 150 млн.руб., то «Производство» имеет шанс применять упрощенный режим налогообложения, для которого ставка по объекту «доходы минус расходы» в некоторых регионах снижена до 10, 7 и даже 5 %.

Если же вознаграждение не превышает 79 млн.руб., то будет доступен еще один «бонус» - возможность применять пониженные тарифы страховых взносов 20 % вместо традиционных 30 % (бонус доступен не для всех, но многих видов производственной деятельности).

Важно, чтобы закладываемая в вознаграждение наценка соответствовала рыночной норме рентабельности, характерной для данной отрасли производства.

Договор подряда иждивением подрядчика схематично выглядит иначе:

Исполнитель самостоятельно закупает сырье (материалы) у поставщиков,



определяя объемы, периодичность закупа и неся ответственность за качество купленного сырья. Заказчик только подает заявки «Производству» и получает от него к назначенному сроку продукцию, готовую для отгрузки в адрес покупате-

лей.
При такой модели договора стоимость сырья учитывается в расценках на выполнение подрядных работ, а значит вознаграждение «Производства» пропорционально увеличивается. По сути размер вознаграждения по договору подряда иждивением подрядчика должен быть соизмерим с ценой обычной перепродажи товаров по договорам поставки.
При таком варианте построения взаимоотношений «Производство», скорей всего, не получит возможности применять специальные налоговые режимы.
Заключение того или иного договора подряда зависит от результата (эффекта), который хотят достичь собственники при разделении операционного и производственного бизнес-процессов.
Если нужно обезопасить «Производство» от рисков операционной деятельности, то на помощь приходит договор переработки давальческого сырья. «Производство» становится безрисковым субъектом с единственным контрагентом - «Торговым домом». Риски, связанные с предъявлением претензий покупателями по несвоевременной оплате, налоговыми органами - в связи с взаимоотношениями с поставщиками, не коснутся «Производство».
При желании защитить операционную компанию от претензий поставщиков, рисков выявления среди них недобросовестных контрагентов заключается договор подряда иждивением подрядчика. Ведь тогда с поставщиками взаимодействует непосредственно «Производство», и на него падают все связанные с ними риски.
Так, в зависимости от выбранного вида подряда обеспечивается независимость и стабильность производственной или операционной составляющей бизнеса.
Кроме того, на выбор модели договора накладывает ограничение организационная структура бизнеса.
Предположим, в бизнесе несколько направлений производства, находящихся на разных производственных площадках, и один отдел продаж. Договор переработки давальческого сырья поможет связать между собой обособленные в отдельные субъекты производственные направления и торговую компанию, не разрушая организационную структуру бизнеса.
Возможна и другая ситуация - отдел закупа неотделим от производства. В таком случае отношения между «Торговым домом» и «Производством» целесообразно урегулировать договором подряда иждивением подрядчика.
Характерной особенностью договор подряда независимо от его вида (иждивением подрядчика или заказчика) является то, что в целях сертификации продукции Заказчик - «Торговый дом» сохраняет за собой статус производителя продукции. Ведь именно он является инициатором производства и приобретает первичное право собственности на продукцию. Поэтому Заказчик самостоятельно получает на нее все необходимые сертификаты. В этикетках на товарах при этом стоит

указывать: изготовлено «Производством» по заказу «Торгового дома».
Не стоит упускать из внимания и структуру затрат производственного подразделения, которая должна учитываться при выборе системы налогообложения. И, конечно, в первую очередь встает вопрос о соотношении потенциальной экономии на страховых взносах при УСН и НДС, право на вычет которого будет утрачено (как минимум, с величины коммунальных затрат). Попытаемся сформировать алгоритм для расчета:

Статьи затрат	Учитываем на УСН, тыс.руб./год	Учитываем на ОСН, тыс.р
ФОТ. Всегда без НДС	22800	22800
Страховые взносы	5016	7296
Коммунальные платежи	4800	4076 вычет НДС 724
Прочие затраты (без НДС): клининг, охрана, мелкие ремонты и пр.	10000	10000
Амортизация	150	150

Итак, Производство действительно утратит возможность принимать к вычету НДС в составе коммунальных услуг. Полная сумма услуг будет включена в затраты. Поэтому действительные «потери» составят (100 - ставка УСН) % от величины «входящего» НДС. Допустим, в нашем регионе ставка УСН для объекта «доходы минус расходы» составляет 10 %.
НДС в составе коммунальных услуг = 724 тыс.руб./год.
90 % от этой величины = 651,6 тыс.руб./год.
При этом экономия на страховых взносах составит 2280 тыс.руб./год.
Сравнивая потенциальную экономию на страховых взносах и «потери» на НДС, получаем положительную разницу: (2280-651,6) = 1628,4 тыс.руб./год.
Конечно, в каждом разделении бизнес-процессов налоговики пытаются выявить схему искусственного дробления бизнеса.
О таких намерениях свидетельствует, в частности, выпущенное ФНС России письмо от 11.08.2017 г. № СА-4-7/15895@, посвященное установлению фактов получения необоснованной налоговой выгоды путем формального разделения бизнеса. Ни в коем случае, как бы ни хотелось обособить производственную деятельность и перевести ее на упрощенную систему налогообложения, нельзя: 1 дробить единый производственный процесс между несколькими субъектами с формальным перераспределением персонал. Тем более, когда явно численность производственного персонала и размер выручки производства близки или

превышают предельные значения, установленные для упрощенной системы налогообложения;
создавать две и более производственные компании, осуществляющие одинаковые виды производственной деятельности. Особенно, если все производственные сотрудники трудоустроены в одной компании, а у другой отсутствуют необходимые кадровые ресурсы либо те же лица работают по совместительству. Также следует учитывать, что обособление или создание второй производственной компании сразу перед расширением производственных мощностей и/или увеличением численности персонала может вызвать у налоговых органов подозрения.
делить производство между двумя производственными компаниями, использующими единое производственное помещение, оборудование и транспортные средства.
Дополнительными доказательствами фиктивного заключения договора переработки давальческого сырья могут стать следующие обстоятельства:2
осуществлении производственной компанией самостоятельной реализации аналогичной продукции наряду с операционной компанией при отсутствии раздельного учета сырья и продукции;
отсутствие самостоятельности производственного субъекта, полная его подконтрольность операционной компании при принятии управленческих решений, использование номинальных лиц в качестве учредителей и/или руководителя «Производства», которые не могут пояснить важнейшие особенности деятельности.
Стоит напомнить, что сама по себе взаимозависимость не является признаком, прямо свидетельствующим о наличии схемы «дробления бизнеса». Более того, многократно подтверждено высшими судебными инстанциями, что разграничение производственной и сбытовой деятельности соответствует хозяйственной практике.3
единые службы, осуществляющие ведение бухгалтерского учета, кадрового делопроизводства, подбор персонала, юридическое сопровождение, сотрудники которых воспринимают и Торговый дом, и Производство как единый бизнес;
отсутствие документального оформления процесса исполнения договора (заявок, актов передачи сырья и/или готовой продукции, отчетов Исполнителя).
Как видим, выбор той или иной модели договора подряда осуществляется в каждом конкретном случае исходя из особенностей организационной структуры бизнеса, бизнес-процессов и желаемых собственниками результатов. Благодаря выбранному типу договора подряда мы можем отвести риски либо от «Производства», либо от операционной компании. И в качестве бонуса при договоре переработки давальческого сырья получить налоговый эффект. Однако не нужно забывать при этом, что налоговая выгода не может быть самоцелью.

Агентский договор: просто о сложном

Агентский договор - один из базовых инструментов при моделировании группы компаний. Это отличный помощник в оформлении отношений с территориально удаленными торговыми представителями.

Или наоборот, с единым закупщиком, аккумулирующим заявки независимых субъектов и получающим в итоге более низкую цену поставки для всех.

Да, этот договор имеет примеры недобросовестного использования, когда заключается исключительно в целях налоговой экономии. Однако вдумчивое его применение может быть весьма полезно бизнесу.

На практике возникают следующие вопросы:

распределение прав и обязанностей сторон по договору;

определение размера вознаграждения;

деловая цель выбора агентской модели взаимоотношений;

а также что делать с особым вниманием налоговых органов к агентской модели.

Именно в них мы и разберемся.

Суть договора

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.

То есть данная конструкция может быть использована как по модели комиссии, так и поручения:

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, т.е. в интересах другого лица. Все расчёты осуществляются через расчётный счёт Агента, который перечисляет принципалу деньги за проданный товар (агент на сбыте) либо оплачивает со своего счёта покупку заказанной продук-

Видео по теме



Агентский договор как способ оптимизации налогов

ции (агент на закупе).

Из денежных средств, поступивших на счет агента, он удерживает своё вознаграждение (и облагает его по своей ставке налога), компенсирует иные расходы, если возможность для этого предусмотрена в договоре. Либо все перечисляет принципалу, который рассчитывается с ним отдельно.



Если же агент действует от имени принципала, то к отношениям применяются правила о договоре поручения. В этом случае договор заключается от имени принципала Агентом, действующим по доверенности. И все расчёты производятся через расчётный счёт Принципала, а Агенту перечисляется только агентское вознаграждение (которое он также облагает по своей ставке налога) и, возможно, компенсируются дополнительные расходы, предусмотренные агентским договором.



Выбор итогового варианта конструкции договора зависит от особенностей фактической ситуации. К примеру, агент на закупе, представляющий интересы нескольких принципалов-покупателей, конечно, должен действовать от своего имени. В этом и весь смысл: с поставщиком заключается один договор на большой объем поставки.

Обратная история с продажами товара известного производителя, уникального поставщика. Здесь, скорее всего, договор с никому неизвестным агентом заключать никто не захочет. Его задача - организовать сделку, отгрузку, получив свое вознаграждение.

Однако следует иметь в виду, что есть ограничения на использование агентского договора в некоторых сферах деятельности. Например, в целях защиты интересов производителей/поставщиков продуктов торговым сетям запрещено брать товар «на реализацию», то есть без перехода к ним права собственности.П.1 ст.13 Федерального закона от 28 декабря 2009 г. № 381-ФЗ «Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации»

О компенсации расходов агента
Ключевая характеристика агентского договора в том, что агент действует «за счет принципала» (п.1 ст.1005 ГК РФ). Это значит:

(А) Агент на закупе может расплатиться с поставщиком только после того, как ему поступят денежные средства от принципалов, а не осуществлять закупки за свой счёт;

(Б) Агент на сбыте (реализации) может перечислить принципалу выручку от продажи товара только после того, как этот товар будет реализован конечному покупателю.

Иными словами, агент за свои услуги получает агентское вознаграждение и не может финансировать 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 конкретном случае.

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.

Сравним агентский договор и поставку
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 оставляет себе только вознаграждение.

Это является 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 собственных товаров. В этом случае на имущество 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 принципала.

2) Учитывая, что товарные остатки являются собственностью принципала, он может нарабатывать «кредитную историю», беря 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 (так называемый чек-лист).

Если Агенту в качестве вознаграждения достаточно выручки в 150 млн руб., то плюсом мы сохраняем возможность использовать специальные режимы налогообложения. В эту сумму также должны уложиться собственные расходы Агента (например, содержание офиса, зарплаты сотрудников агента и т.д.).

Агентский договор глазами налогового органа

Наряду с перечисленными выше преимуществами использования агентского договора в деловой практике, он также хорошо известен контролирующим органам как инструмент налоговой оптимизации, при котором разделение функций принципала (собственника товара) и агента носит искусственный характер, единственной целью которого является только экономия на налогах с доходов.

Как же различить между собой ситуации, когда использование агентского договора обоснованно и отвечает истинным намерениям сторон, а когда искусственно?

В ответе на этот вопрос можно опираться на мнение налоговых органов. Об искусственности агентского договора будут свидетельствовать такие обстоятельства:

факты перечисления комиссионером, принявшим товар на реализацию, денежных средств до фактической продажи товара. Мы уже говорили выше, что агент действует за счет принципала и не может финансировать его за свой счет;

включение в договор обязанности агента оплатить товар не позднее определенной даты. Аналогично, агент не может быть точно уверен, когда продаст товар, поэтому он не может брать на себя риски принципала и перечислять ему свои денежные средства. Такое условие характерно для договора поставки, но не агентского договора;

отсутствие отчетов агента или несоответствие их требованиям закона и/или условиям договора.

Вы спросите, а в чем «налоговая экономия», с которой борется налоговый орган в данном случае, ведь при реализации продукции агент транслирует систему налогообложения принципала. Соответственно, если тот применяет ОСН, то вся реализация облагается НДС и налогом на прибыль.

Однако, налоговые органы заинтересованы в том, чтобы налоги были исчислены и уплачены как можно раньше. Так, передача товара агенту по договору по договору комиссии не является реализацией и не влечет в этот момент обязанности принципала уплатить НДС и налог на прибыль. Основания для начисления налогов возникнут только при реализации товара конечному покупателю, а это может произойти в следующих налоговых периодах.

Кроме того, если агент облагает свое вознаграждение по УСН, переквалификация отношений в поставку позволит доначислить НДС и налог на прибыль самому Агенту как перепродавцу.

Другой пример - использование агентского договора для региональных продаж.

Планируя выход в новый регион, компания ищет человека, который бы занимался распространением продукции. Основные клиенты - розница формата «магазин у дома», которая еще сохранилась в маленьких городах и сельских поселениях. Такой человек самостоятельно определяет, будет ли он работать один или наймет подчиненных, как часто он будет объезжать магазины, каким образом будет выстраивать отношения с покупателями и даже то, будет ли у него офис или достаточно «мобильного пункта» в виде автомобиля.

Оформлять таких сотрудников в штат не очень разумно, потому что Трудовой кодекс описывает процесс, а не результат труда. Компанию же интересует исключительно результат - объемы сбыта, количество возвратов и жалоб от покупателей. За успешное выполнение возложенных обязанностей компания готовая платить вознаграждение, без какой-либо гарантированной части, что укладывается в агентский договор по модели договора поручения. Таких предпринимателей может быть несколько (за каждым закреплена некая территория).

Еще одна ситуация. Как говорится, почувствуйте разницу. В офисе производителя трудится пул из 40 продажников, которые одномоментно стали индивидуальными предпринимателями. Но они по-прежнему к 9 утра приходят в офис, в 18.00 уходят и согласуют график отпусков. В таком случае речь, скорее всего, идет о надуманности конструкции.

Агентский договор для закрепления зон ответственности

Бизнес ведется в рамках одного юр.лица на общей системе налогообложения.

50/50 в выручке занимают товары собственного производства и перепродажа. Это разные зоны ответственности: начальник производства отвечает за свой участок, коммерческий директор - за закуп товаров для перепродажи и сбыт всего.

Обороты компании растут, в связи с чем закономерно желание не становиться слишком заметными и не привлекать к себе внимания.

Одновременно у собственника, выполнявшего к этому времени функции генерального директора, есть желание четко закрепить зоны ответственности каждого топ-менеджера (в том числе, за последствия несоблюдения техники безопасности при производстве, складировании).

Неоднократно отмечали, что корректировки в организационной структуре являются удобным моментом для изменения юридической структуры и наоборот.

Итак, нам на помощь приходит агентский договор. И не один, а сразу два.

Создаем две компании - «Производство» и «Торговый дом».

Производство - это старая основная компания, так как с поставщиками сложно перезаключить договор. Такая специфика. Но может быть и другое решение.

Взаимоотношения двух компаний строятся на основе двух разнонаправленных агентских договоров:

1. «Производство» становится агентом на закупе для «Торгового дома» в части продукции, которая продается без промышленной переработки. Как мы уже отметили, выручка от реализации этой продукции составляет около 50 %;

2. «Торговый дом», в свою очередь, становится агентом на сбыте для «Производство» по продукции производства.

Также Торговый дом закупает часть товаров напрямую. Это тот сегмент, за ко торый полностью отвечает Коммерческий директор.



В целях налогообложения:

1) в выручке компании «Производство» отражается только:

выручка от реализации продукции собственного производства - по ценам продажи продукции конечным покупателям Агентом;

агентское вознаграждение за оказанные услуги по закупу товаров для перепродажи.

2) выручкой «Торгового дома» будет считаться:

выручка от реализации товаров, приобретенных для перепродажи;

и агентское вознаграждение за оказанные услуги по продаже продукции «Производства». Оно должно покрывать «бонусы» менеджерам по продажам, затраты по рекламе, часть арендных и прочих обязательных расходов компании.

Разделение оборотов между двумя компаниями не приводит к налоговым

рискам, поскольку:

обе компании находятся на ОСН, тем самым нет оптимизации налога на прибыль;

каждая компания самостоятельна - располагается на своей территории, имеет собственный штат сотрудников, самостоятельного руководителя.

кроме того, у них есть экономически обоснованная цель сотрудничества друг с другом: у «Производства» - в сокращении расходов по сбыту за счет передачи функции по поиску покупателей профессиональной команде менеджеров; «Торговый дом» - освобождает себя от взаимодействия с поставщиками, а также добивается снижения входящей цены за счет увеличения партии закупа.

Таким образом, агентский договор, встроенный в юридическую структуру бизнеса, может решить следующие задачи:

оформить взаимоотношения с территориально обособленными отделами продаж или отдельными «продажниками». При этом сам договор может быть заключен как по модели договора поручения (в этом случае договор с покупателем будет заключен от имени принципала), так и по модели договора комиссии (и здесь Агент действует от своего имени);

закрепить особенности организационной структуры;

исключить дублирование оборотов между компаниями в группе, что избавляет от дополнительной налоговой нагрузки;

делает компании менее заметными для конкурентов.

Однако, как и другие инструменты, одновременно дающие возможность получить и оптимизационный эффект, агентский договор находится в фокусе внимания налоговых органов. Это не должно останавливать в использовании полезных конструкций, но заставляет подходить к их внедрению вдумчиво и осторожно.

Управляющая компания для бизнеса: бонусы и риски

В ходе структурирования бизнеса и построения группы компаний всегда встает вопрос сохранения управляемости всей группы при том условии, что, как правило, управленческий персонал бизнеса един и поделить его между компаниями невозможно.

В итоге это всегда приводит к необходимости поиска такого варианта управления, когда у собственника остается возможность контроля и влияния на принятие решений как на весь бизнес в целом, так и на любой из его сегментов, несмотря на хозяйственную самостоятельность каждого субъекта группы.

В этом случае при проектировании бизнес-модели в качестве связующего звена между ее отдельными элементами может выступить управляющая компания.

Управляющая компания - это юридическое лицо любой организационно-правовой формы (по нашему опыту в качестве УК могут выступать не только ООО или АО, но и кооперативы, товарищества, партнерства и даже некоммерческие организации), аккумулирующее на себе 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 обусловлено следующими причинами экономического и управленческого характера:

1. Наличие потребности у всех субъектов группы компаний в общих для всех вспомогательных функциях:

бухгалтерских, юридических, маркетинговых и иных услугах, оказание которых сотрудниками специализированной организации является организационно и экономически более выгодным, чем создание аналогичных штатных служб в каждой отдельной компании.

Чаще всего у управляемых юридических лиц нет ни своего юриста, ни бухгалтера, ни системного администратора - всем этим занимается персонал управляющей компании. Объективно не каждый бизнес способен потянуть такой штат в каждой отдельной организации Группы. Но даже при таком варианте организационной структуры должно быть центральное звено, управляющее сотрудниками на местах.

Поэтому 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 руководство сосредоточено в руках реальных бенефициаров.

Но наступает момент, когда численность персонала и количество отдельных 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», ведь юридически имеет право принимать 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 путем применения УК упрощенной системы налогообложения.

Договорное регулирование взаимоотношений УК с управляемыми обществами может быть опосредованно двумя видами договоров:

договор на оказание услуг управления;

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:

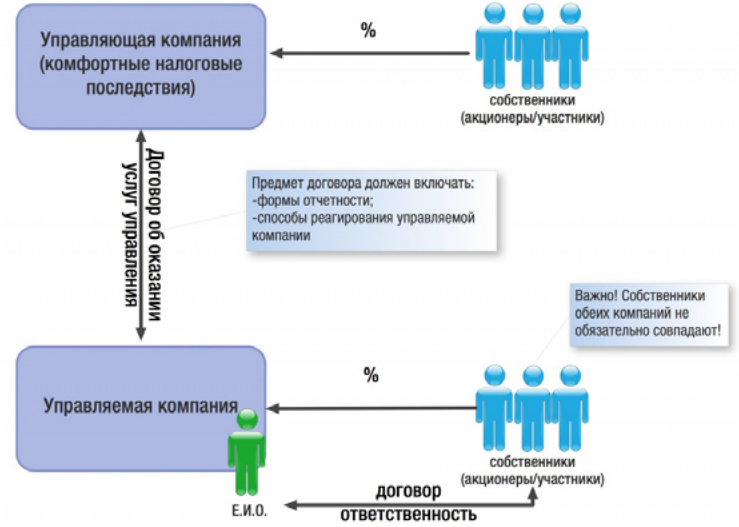
Договор на оказание услуг управления.

При заключении данного договора в УК передаются все или некоторые стратегические, а также вспомогательные по отношению к операционному ядру функции: юридическое, бухгалтерское и кадровое 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 единоличный исполнительный орган (директор, ИП-управляющий или другая Управляющая компания, но в роли единоличного исполнительного органа (ЕИО)), который осуществляет оперативное руководство компанией, принимает все текущие решения и отвечает за финансовый результат. Именно он значится в ЕГРЮЛ как субъект, имеющий право без доверенности действовать от имени компании.

При таком взаимодействии ЕИО и управляющей компании, первый ограничен лишь стратегическими рамками, заданными УК, и полностью самостоятелен в процессе управления текущей деятельностью своей компании. 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 ЕИО.



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.

Договор на выполнение функций единоличного исполнительного органа

Напомним, что возможность передачи полномочий по управлению организацией Управляющей компании предусмотрена рядом федеральных законов:
Например:
п. 1, ст. 42 ФЗ об ООО: Общество вправе передать по договору осуществление полномочий своего единоличного исполнительного органа управляющему. п. 1 ст. 69 ФЗ об АО: По решению общего собрания акционеров полномочия единоличного исполнительного органа общества могут быть переданы по договору коммерческой организации (управляющей организации) или индивидуальному предпринимателю (управляющему).

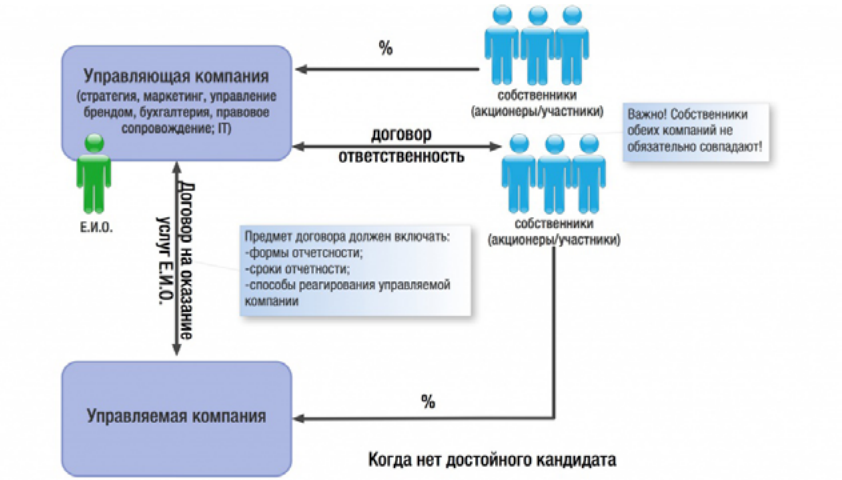
В этом случае с УК заключается договор на передачу функций единоличного исполнительного органа. Именно УК (в лице своего директора) получает полномочия без доверенности действовать от имени управляемого общества: представлять интересы управляемого общества во всех организациях и учреждениях, а также вступать в любые хозяйственные отношения. Ключевые управленцы бизнеса, его собственники в этом случае являются сотрудниками и/или участниками УК и уже на ее уровне и от имени УК выполняют все управленческие функции.

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.



Как видим, бесспорно включение в модель бизнеса Управляющей компании - помогает решить многие сложности при наличии разветвленной юридической структуры бизнеса.
Вместе с тем, учитывая реалии и тенденции налогового администрирования, нельзя обойти стороной и вопрос о том, как на управляющую компанию смотрят с этой стороны.
Ведь существование УК дает основания говорить об аффилированности управляемых ею субъектов между собой (даже если владельцы компаний не совпадают). Конечно, когда речь идет о, например, сугубо бухгалтерских и юридических услугах (не о статусе УК как ЕИО) и такие услуги оказываются не только связанным между собой договорными отношениями организациям, но и посторонним субъектам, признать аффилированность по данному признаку будет сложно. При варианте выполнения роли ЕИО - наличие единого управляющего субъекта для нескольких юридических лиц, которые тем более связаны и иными договорами между собой (что обычно случается, если бизнес строится в рамках группы компаний) будет связывать все организации в единую структуру.
Это не критично, если все субъекты применяют ОСН и нет возможности для описанной выше налоговой экономии путем применения той же УК УСН. Однако, такая аффилированность привлечет внимание, если речь пойдет о взаимодействии субъектов на разных спецрежимах, что само собой приводит к минимизации налогообложения с доходов бизнеса.
Учитывая, что на такие структуры налоговые органы обращают все более пристальное внимание, пытаясь обосновать искусственность их разделения на несколько субъектов либо необоснованность расходов на привлечение самой УК, в части обособления управляющей компании необходимо соблюдать следующие правила:

1) Виды оказываемых услуг должны быть конкретизированы. Чем более детально описан предмет деятельности УК, тем сложнее доказать искусственность ее выделения в группе компаний (см., например Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 30 октября 2012 г. №17АП-11284/12: налогоплательщику удалось выиграть спор путем максимальной детализации доказательств исполнения договора. В отчете об исполнении полномочий ЕИО объем выполненных работ по осуществлению руководства текущей деятельностью указан с расшифровкой выполненной работы сотрудниками конкретных отделов (служб) и даже указан объем потраченных часов на каждую услугу).
Учитывая, что в настоящий момент многие компании пользуются различными программными комплексами, позволяющими отслеживать время выполнения

тех или иных задач сотрудниками, решение задачи по сбору подобной информации может быть автоматизировано.
Вместе с тем, УК в роли единоличного исполнительного органа осуществляет текущее руководство компанией, полное детализированное описание которого в договоре невозможно. И корпоративное законодательство, и, как правило, уставы компаний обычно оставляют за ЕИО остаточную компетенцию: «и иное, не отнесенное к полномочиям других органов Общества». Поэтому если договор на управление с УК в роли ЕИО не содержит конкретный перечень полномочий УК, говорить об отсутствии детализации функций УК, а, следовательно, искусственного ее выделения, нельзя. Этот вывод поддерживается и судебной практикой:
В силу самого характера деятельности по текущему управлению невозможно исчерпывающим образом определить компетенцию и круг обязанностей ЕИО (Управляющей компании) не только на уровне закона, но и на уровне Устава общества, договора на передачу полномочий, локальных нормативных актов, поскольку невозможно предусмотреть все вопросы, ежедневно возникающие в деятельности управляемой организации и которые не отнесены к исключительной компетенции общего собрания и совета директоров.
Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 12 мая 2014 г. № Ф04-2761/14 по делу N А81-2271/2013

2) Внимательно нужно относится в описанию порядка расчета вознаграждения УК за свои услуги.
Так, если привязывать вознаграждение к достижению каких-либо показателей (рост выручки, прибыли, количества клиентов и т.д.) - необходимо каждый раз подтверждать их достижение или недостижение, оформлять всю необходимую документацию. В противном случае налоговый орган оспорит выплаты в сторону УК (Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 11 июля 2016 г. N Ф08-3871/16 по делу № А01-1790/2015, Постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 16 февраля 2016 г. № 15АП-22105/15).
Как правило, суды, вставая на сторону налогового органа, говорят о том, что налогоплательщик не смог подтвердить, какую конкретно работу выполнила УК и как была определена стоимость каждого вида ее услуг. Поэтому описание порядка формирования стоимости оказанных услуг в самом договоре и детализация итоговой стоимости за каждый период деятельности УК - обязательное условие работы с Управляющей компанией.
Советуем придерживаться следующих рекомендаций при установлении вознаграждения УК:
Безусловно вознаграждение должно включать все текущие расходы УК по поддержанию ее деятельности: аренда офиса, ФОТ сотрудников и т.д. Из данной суммы складывается базовый размер вознаграждения. Если на УК не аккумулируется часть прибыли бизнеса, то вознаграждение может предусматривать

твердую фиксированную сумму, покрывающую расходы управляющей компании с возможным небольшим увеличением, например, не более 1 раза в год (на случай увеличения ФОТ или других расходов);
Указанный выше расчет вознаграждения может быть усложнен, если, к примеру, ФОТ сотрудников зависит от показателей их деятельности и от месяца к месяцу меняется. Для этого в компаниях выработаны свои системы расчета вознаграждения каждого сотрудника, которые также могут быть положены в основу расчета вознаграждения УК. В этом случае как раз потребуется детализация каждого показателя для подтверждения обоснованности расходов на УК в заявленном размере.
Наряду с покрытием базовых расходов УК, вознаграждение также может предусматривать переменную часть, зависящую от финансового результата деятельности УК: например, в виде процента от выручки или прибыли управляемой компании. Это может быть как ежемесячная прибавка к базовому вознаграждению, так и «годовая премия» УК по итогам финансово года. В любом случае, вознаграждение в таком виде должно быть обосновано обязательным ростом выручки/прибыли управляемой компании и подтверждением того, что такой рост связан с деятельностью УК и ее сотрудников. При этом, безусловно, эта часть вознаграждения не должна приводить к тому, что вся прибыль операционной компании перетекает в УК, применяющую меньшую ставку налогообложения дохода.

3) Доказательством эффективности и реальности деятельности УК станут показатели роста выручки, прибыли, активов управляемой компании, что, в свою очередь, например, повлекло и рост уплачиваемых ей налогов (этот показатель будет особо ценен).

4) Свидетельством самостоятельности УК как хозяйствующего субъекта станет выполнение управленческих функций для нескольких компаний, желательно не связанных между собой (для одной, например в роли ЕИО, для другой оказание только бухгалтерских услуг и т.д.).

5) Высокий профессионализм штата сотрудников управляющей компании (в сравнении с управляемой), повышенные требования к их уровню образования, стажу работы и т.д. также позволят подтвердить профессиональную компетентность и самостоятельность УК (см., например, Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 26 января 2015 г. № Ф08-9808/14 по делу NA32-25133/2013).
Учитывая описанные нюансы необходимо тщательно подойти к юридической фиксации реальной деятельности Управляющей компании и порядка ее взаимодействия со своим заказчиком услуг. В дополнение к постоянному, систематическому сбору подтверждающих эту деятельность и ее полезность для управляемых компаний доказательств, проблем с налоговым органом возникнуть не

должно.

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.

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 - «Хранителю активов», на которого возлагаются обязанности по обеспечению сохранности имущества и содержания его в пригодном для эксплуатации состоянии. «Хранитель активов» 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 «Хранителю активов» и, как следствие, к принадлежащему ему имущественному комплексу.

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 использовать это имущество в качестве обеспечения по кредиту основной операционной компании, принадлежность права собствен-

ности на него другому лицу, как правило, этому не препятствует.

Практика показывает, что Группа компаний без каких-либо дополнительных усилий получает кредиты (и даже допуски СРО). Так как для банков очевидно, что совокупная стоимость имущества всей Группы значительно выше, чем стоимость активов компании-заемщика. Поэтому рейтинг потенциального заемщика существенно возрастает, что влечет за собой увеличение вероятности получить кредит и увеличивает его максимально возможную сумму.

При создании «Хранителя активов» необходимо решить три основных вопроса:
Выбор субъекта-собственника

Выбор режима налогообложения

Выбор способа пользования имуществом

«Хранителем активов», 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 пользователей имуществом и характер отношений с ними.

Так, владение всем имуществом физическим лицом в статусе ИП, без сомнения, наиболее удобно с точки зрения контроля за его использованием. Также это дает возможность использовать поступившие денежные средства с минимальными налоговыми последствиями, в отличие от юридического лица. Так, если имуществом владеет юридическое лицо, наиболее понятным и логичным вариантом изъятия средств от аренды будет выплата дивидендов физ лицу-учредителю, что влечёт обязанность начисления и уплаты НДФЛ в размере 13%.

Если же Вы захотите продать имущество, являясь ИП - «хранителем активов», то единственным легальным способом сделать это будет сделка купли-продажи с уплатой налога с доходов от продажной стоимости имущества в соответствии с применяемой системой налогообложенияСм. Письмо Минфин России от 8 февраля 2019 г. № 03-04-05/7685, а также НДС (если стоимость продажи превысит 150 млн.руб.).

Нужно отметить, что в 2019 году Законодатель распространил на индивидуальных предпринимателей льготу, освобождающую доход от продажи транспортных средств и жилья, срок владения которыми превышает 3 и 5 лет соответственно, от уплаты налога на доходы физических лиц.

Кроме льготы по сроку владения, НК РФ по аналогии с простыми физическими лицами, предоставил ИП право на получение имущественного вычета при продаже предпринимательского транспорта и жилья, в размере затрат на его приобретение. При этом если расходы на приобретение этих видов имущества ранее были учтены при налогообложении ИП, то имущественный вычет составит разницу между фактическими расходами и суммой, учтенной при налогообложении.

Ранее предприниматели, использующие такие активы в своей деятельности, не могли применить эти льготы. Однако, при продаже остальных видов активов (производственные базы, земли под застройку, офисные помещения и т.п.) налоги уплачиваются именно в качестве ИП.

Нередки случаи, когда владелец бизнеса оформляет имущество на супруга, детей, родителей, друзей... Мотивы 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 его использование в операционной деятельности становится невозможным, что зачастую приводит к гибели бизнеса.

Дополнительную «ложку дёгтя» добавляет особенность российского наследственного права, предусматривающая для некоторых категорий наследников 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.

Ещё один важный момент - это количество собственников. ГК РФ допускает нахождение имущества в собственности нескольких субъектов, в том числе, физических лиц в статусе ИП. Таким образом «Активом» может быть не один, а два и более индивидуальных предпринимателя, что удобно в случае необходимости закрепить активы за несколькими собственниками бизнеса. При этом важно помнить о необходимости заранее урегулировать вопросы управления общей собственностью.

Ситуация, когда «Хранителем активов» является юридическое лицо, позволяет использовать различные инструменты, направленные на обеспечение конфиденциальности личности реального владельца имущества. Это, в частности, различные модели прикрытого владения.

Компания «Хранитель активов» не отвечает по долгам своих учредителей, что препятствует прямому обращению взыскания на её имущество. Вместе с тем, взыскание может быть обращено на долю в других организациях, т.е. в конечном итоге на имущество этой организации («Хранителя активов») пропорционально размеру доли в уставном капитале. Но даже в этом неблагоприятном сюжете между моментом возникновения претензий к операционной компании и их удовлетворением за счет доли в «Хранителе активов» пройдет намного больше времени, нежели, если имущество не обособлено. За это время есть возможность урегулировать претензии (оспорить, заключить мировое соглашение с дисконтом и т.п.) или заработать средства на удовлетворение таких претензий, не доводя до банкротства физических лиц.

Кроме того, что участники юридического лица посредством понятных инструментов регулирования корпоративных отношений могут заранее договориться по вопросам дополнительного инвестирования, использования имущества в деятельности, залогам и поручительствам.

Получение наличных денежных средств легальным способом (через дивиденды учредителю) потребует дополнительного налогообложения в размере 13%. Долгосрочные беспроцентные займы решают проблему получения наличных лишь кратковременно и не служат решению задачи обеспечения безопасности имущества в целом.

Что касается режима налогообложения - наиболее популярна модель, при которой «Хранитель активов» 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 и Тюменской области - 5%. Санкт-Петербурге - 7%).

Кроме УСН, закон предусматривает возможность применения других специальных налоговых режимов. Так арендодатель-ИП вправе приобрести патент по виду деятельности «сдача в аренду нежилых помещений». Напомним, суть патента в том, что ИП заплатит фиксированную сумму налога в виде стоимости патента. Стоимость зависит от размера потенциально возможного годового дохода (ПВГД), установленного законом субъекта РФ и ставки налога (общая ставка = 6%).

Например, при сдаче в аренду помещения площадью 1 000 м2, расположенного в Екатеринбурге, стоимость патента составит 375 000 рублей, поскольку правительство области утвердило ПВГД при передаче в аренду такого помещения в размере 6 750 000 рублей. При пересчёте на месячную ставку выходит 562 рубля 50 коп за квадратный метр в месяц. Соответственно, применение патента выгодно с точки зрения налогообложения, лишь при условии, что арендная ставка выше указанной.

ФНС России любезно разместила на своём сайте сервис для расчёта патента - https://patent.nalog.ru/info/. С его помощью можно прикинуть налоговые обязательства и принять решение что выгодней - патент или УСН.

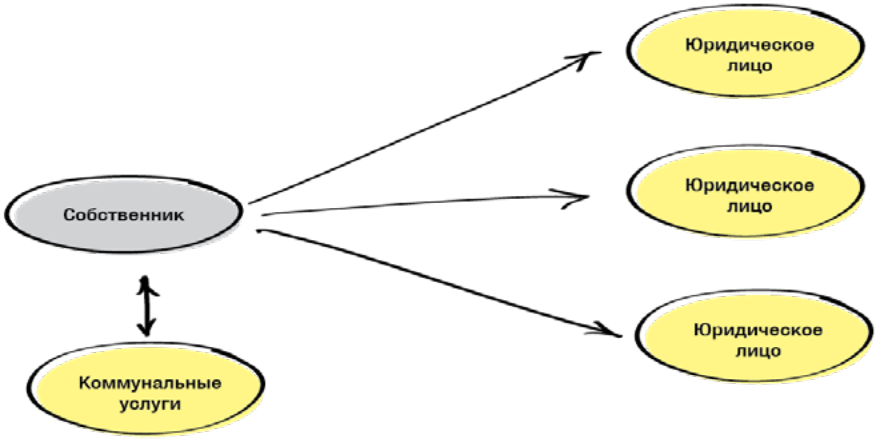
Что касается ЕНВД, то применение данного налогового режима возможно лишь при передаче в аренду торговых мест на рынках, нестационарных торговых палаток и киосков быстрого питания.См. пп. 13, п. 2, ст. 346.26 НК РФ

Важно, что применение любого спец режима имеет ограничения. Например, по

УСН, если стоимость имущества превышает 150 млн руб., налогоплательщик обязан применять общую систему налогообложения. Несмотря на «минус» в виде повышенной ставке налогообложения прибыли, только в этом случае возможно получение налогового вычета по НДС с потраченных на приобретение имущества сумм. ИП-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.

1. Собственник самостоятельно заключает все «эксплуатационные» договоры и заключает с третьими лицами договоры пользования имуществом
Самый простой вариант.

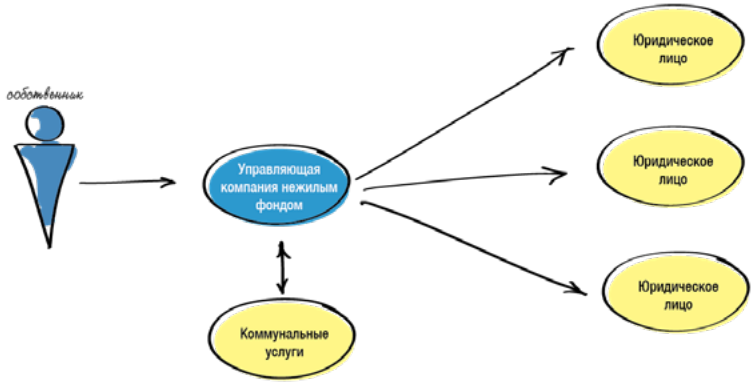


Альтернатива - расходы на текущее содержание имущества в соответствии с договором возлагают на арендатора на ОСН, например. В этом случае арендатор перезаключает «коммунальные договоры» на своё имя и учитывает расходы и НДС при налогообложении. При такой модели нельзя возложить на арендатора затраты на капитальный ремонт, их всегда несет собственник.

2. 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: «Хранитель активов» 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.

3. В случае множественности собственников
Включение эксплуатационной организации целесообразно и в случае множе-



ственности 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 кратковременного вложения денежных средств.



Договорные инструменты построения имущественной безопасности в группе компаний

Помимо непосредственно создания специального субъекта «Актив» Хранитель активов - имущественный базис бизнеса 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 инструмент 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.

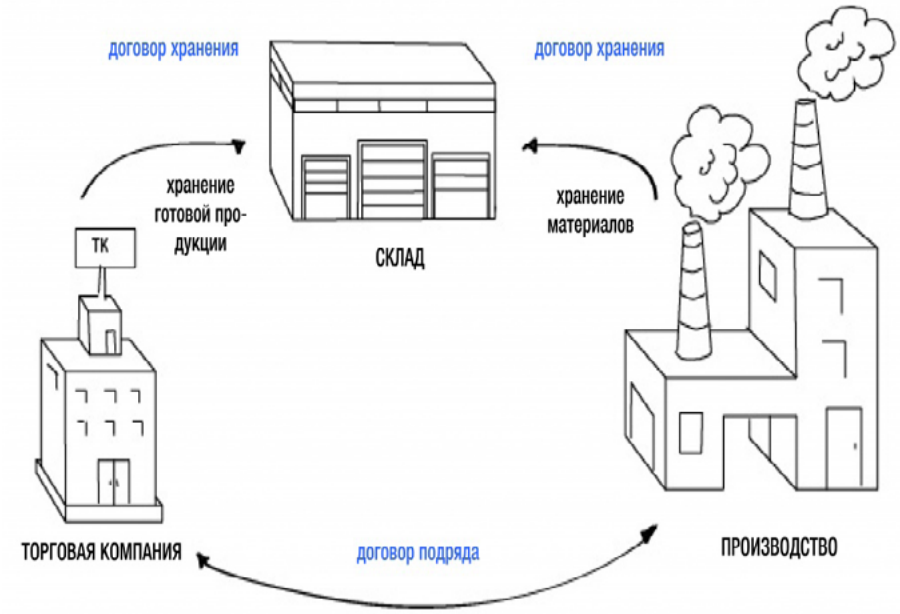
Кроме того, нельзя забывать и о чисто коммерческой составляющей: создание товарного запаса для розничного продавца может негативно отразиться на деятельности компании-оптовика, которая будет лишена возможности удовлетворить запросы сторонних оптовых покупателей в силу отсутствия необходимого количества 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 собственника-

ми 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 ознаграждения 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 Разбираем особо: Простое товарищество. Дополнительные возможности, о чем подробнее излагалось в главе, посвященной особенностям данного договора.

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, 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 дея-

тельности, 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

Видео по теме



Простое товарищество в кейсах. Примеры законной оптимизации

содержать дискриминирующие условия в части налогообложения по сравнению с другими договорными конструкциями.

Простое товарищество: базовые основы и дополнительные возможности для бизнеса

Простое товарищество, при всей кажущейся 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 и/или индивидуальных предпринимателей, имеющих целью достижение совместного экономического результата, но и достаточно гибко подходить к регулированию налоговых последствий деятельности каждого из товарищей.

Так, простое товарищество помогает связать между собой самостоятельные компании отдельных циклов единого процесса (закуп, производство, сборка, монтаж, сбыт и т.д.) без создания юридического лица. Заключение договора простого товарищества торговой и производственной компаниями для производства и реализации конкретного вида продукции уже становится стандартной практикой. Торговая компания владеет коммерческими связями, навыками по сбыту товара, денежными средствами, а производственная компания - навыками производства и производственным оборудованием. Объединив свои усилия, они совместно производят и продают продукцию, а прибыль от общей деятельности делят между собой в согласованных пропорциях.

Обратившись к нормам Гражданского кодекса РФ, можно выделить следующие характерные черты Простого товарищества:

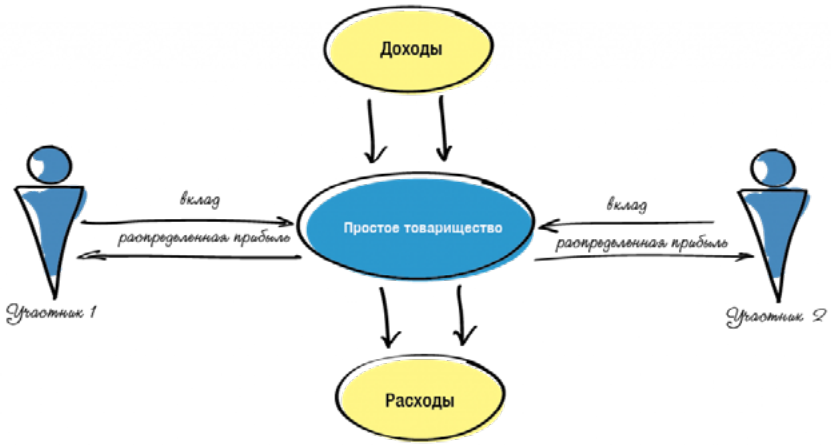
простое товарищество - это объединение двух и более лиц (товарищей). Субъектный состав простого товарищества зависит от целей совместной деятельности, для осуществления которой оно создается. Так, сторонами договора простого товарищества, заключаемого в целях осуществления предпринимательской деятельности (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. Т.е. юридическая конструкция (виртуальный субъект), существующая только на бумаге;

цель создания простого товарищества может быть любой: ведение производственной, торговой деятельности, строительство, разработка, ведение сельского хозяйства и т.д.;

в целях осуществления совместной деятельности товарищи вносят вклады в виде: имущества, имущественных прав, денежных средств, ценных бумаг; навыков, умений, знаний, опыта; деловых связей, деловой репутации, прав использования объектов интеллектуальной собственности и т.д. Размер, вид и стоимость вносимого каждым товарищем вклада определяется конкретными целями совместной деятельности, возможностями каждого из товарищей и их договоренностями между собой.

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 не в интересах товарищества. И даже участвовать в другом Договоре простого товарищества.

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. Также рекомендуем каждому товарищу открыть отдельный расчётный счёт для учёта доходов и расходов в рамках совместной деятельности. В договоре простого товарищества также возможно предусмотреть, что любые действия товарища по умолчанию являются действиями в интересах товарищества.

Вместе с тем, например Постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137 «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по НДС» закреплено: «В случае, если реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав осуществляет участник товарищества, исполняющий обязанности налогоплательщика налога на добавленную стоимость, при составлении этим участником товарищества счетов-фактур порядковый номер счета-фактуры через разделительный знак «/» (разделительная черта) дополняется утвержденным участником товарищества цифровым индексом, обозначающим совершение операции в соответствии с конкретным договором простого товарищества» (п.1 разд.II).

На практике совместная деятельность выглядит следующим образом:
Товарищи, каждый из которых обладает каким-либо активом, объединяют свои вклады по Договору простого товарищества. После этого каждый из товарищей реализует порученную ему функцию (закупает, производит, продает, монтирует). Доходы и расходы совместной деятельности учитываются в «общем котле», не реже 1 раза в квартал определяется финансовый результат - прибыль товарищества, который и распределяется между товарищами. Именно этот доход учитывается товарищами в целях налогообложения и с него необходимо уплатить налог на прибыль или единый налог по УСН.

Товарищ, ведущий общие дела

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» (=ТВОД).

Подробнее о порядке ведения бухгалтерского и налогового учета в рамках простого товарищества читать ТУТ

Особенности налогообложения договора простого товарищества:
1) Полученная товариществом прибыль облагается на уровне товарищей, согласно применяемой ими системе налогообложения.

В целях налогообложения доходов каждый товарищ будет учитывать у себя не выручку, а часть прибыли (финансовый результат деятельности), которую ТВОД распределит пропорционально (или не пропорционально, как стороны установят в договоре) размеру вкладов (п.4 ст. 278 и п.9 ст. 250 НК РФ). Соответственно, налогообложение доходов осуществляется у Товарищей по их ставкам в соответствии с применяемым режимом налогообложения - ОСН или УСН.

Важно! Упрощенец, участвуя в простом товариществе, может применять только объект «Доходы минус Расходы»!п.3 ст.346.14 НК РФ ЕНВД также запрещено.п.2.1 ст.346.26 НК РФ

2) Для товарищей доход от участия в простом товариществе считается внереализационным доходом.

Это обстоятельство может стать непреодолимым препятствием для работы в рамках товарищества в тех случаях, когда потенциальные заказчики Товарищества тщательно анализируют финансовые показатели своих контрагентов, определяя допустимость сотрудничества, в том числе, на основе величины выручки (дохода от реализации) контрагента.

3) Финансовый результат товарищества определяется поквартально.

4) Вся деятельность в рамках простого товарищества облагается налогом на добавленную стоимость (НДС)ст.174.1 НК РФ, независимо от того, какие режимы налогообложения применяют его участники. Иными словами: даже если все участники простого товарищества находятся на упрощенной системе налогообложения, вся выручка от совместной деятельности в рамках простого товарищества будет облагаться НДС. При этом также есть право на применение налоговых вычетов по НДС.

В связи с этим заключать договоры поставки товаров (оказания услуг, выполнения работ) от имени простого товарищества и выставлять по ним счета-фактуры может любой товарищ, а не только «товарищ, ведущий общие дела». А вот счета-фактуры по затратным договорам (приобретение материалов, товаров (услуг), арендная плата для целей ведения совместной деятельности) должны быть оформлены именно на товарища, ведущего общие дела.

Подробнее о порядке выставления счетов-фактур в рамках товарищества можно почитать ТУТ.

При этом простое товарищество начисляет НДС по общим правилам: может использовать льготные ставки 10% и 0%, пользоваться освобождением от НДС определенных операций в соответствии со ст.149 НК РФ.

5) Декларацию по НДС по результатам деятельности товарищества подает один из товарищей.

Учитывая, что простое товарищество не является самостоятельным юридическим лицом и, соответственно, налогоплательщиком, НК РФ ввел специальную роль - «лицо, исполняющее обязанности плательщика НДС». Им, как правило, является ТВОД. Причем в качестве такого товарища может выступать как организация, так и индивидуальный предприниматель, вне связи с их системой налогообложения.

Участник, ведущий учет операций, предоставляет одну декларацию - как по собственным, так и по операциям простого товарищества.Письмо Минфина РФ от 05.04.2012 г. N 03-07-15/34

Таким образом, с точки зрения налогообложения доходов Договор простого товарищества позволяет:

1) Существенно расширить резервы на применение УСН, так как при исчислении предельного размера доходов (с 2017 г. лимит - 150 млн./руб.) за основу берется не вся выручка, а распределенная в отношении Товарища чистая прибыль.

2) Выгода от легальной экономии налога с доходов особенно налицо, когда:

товарищ - «упрощенец» осуществляет вид деятельности, подпадающий под пониженные ставки единого налога, устанавливаемые на уровне субъектов РФ (например, в Свердловской области - 5% для производственных, строительных и иных видов деятельности, в других регионах есть аналогичные «плюшки»);

в совместной деятельности участвует товарищ - вновь зарегистрированный ИП, подпадающий под двухлетние налоговые каникулы по ставке 0% (для некоторых субъектов РФ).

3) Товарищам, применяющим УСН, в части операций в рамках договора простого товарищества учесть все расходы, предусмотренные гл. 25 НК РФ как расходы Товарищества, несмотря на то, что перечень расходов при применении УСН является закрытым;

4) Сохранить НДС независимо от применяемой товарищами системы налогообложения: в рамках товарищества есть обязанность начислять НДС и право воспользоваться налоговыми вычетами.

Преимущества договора простого товарищества по сравнению с договором переработки давальческого сырья рассмотрим на примере
Наша задача - связать между собой условные компании «Торговый дом» и «Производство». Производственные активы при этом находятся в собственности отдельного юридического лица - «Хранителя активов», которое применяет ОСН.

Условные исходные данные:

арендная плата, причитающаяся «Хранителю активов» за использование производственного помещения и оборудования, включая коммунальные расходы, - 1,2 млн.руб., в том числе НДС;

ФОТ производственных сотрудников, включая страховые взносы - 3 млн.руб. в месяц;

прочие расходы производства - 500 тыс.руб.

1 вариант:
Торговый дом и Производство связаны между собой договором простого товарищества. НДС в составе арендной платы полностью принимается к вычету. Общий доход от совместной деятельности распределяется между товарищами и облагается ими по своей системе налогообложения.

2 вариант:
Между Торговым домом и Производством заключен привычный договор переработки давальческого сырья. Производственная компания, также как в 1 варианте, применяет УСН с пониженной ставкой налога с доходов. Однако НДС, уплаченный арендодателю, не принимается к вычету, увеличивая себестоимость услуг по переработке.

3 вариант:
Не желая терять вычет по НДС, производственная компания переводится на общую систему налогообложения. Вместо УСН с пониженными ставками она уплачивает налог на прибыль.

	1 вариант: **Простое товарищество**	2 вариант: **Переработка давальческого сырья и Производство применяет УСН**	3 вариант: **Производство - это организация, применяющая ОСН**
Вычеты по НДС	Нет потерь	- 0,2 млн.руб./месяц (потери 2,4 млн. в год)	Нет потерь
Налог с доходов	Дополнительный источник экономии от 5 до 15% (в зависимости от региона)	Дополнительный источник экономии от 5 до 15% (в зависимости от региона)	---

Мы видим тенденцию, что во втором и третьем случае нам приходится выбирать - сделать выбор в пользу НДС или налога с доходов. Выбор зависит от конкретных показателей. Простое товарищество позволяет убить сразу двух зайцев: не потерять на НДС и оптимизировать налог с доходов.

Другие особенности налогового учета деятельности в рамках договора простого товарищества:

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;

имущество, имущественные и/или неимущественные права, полученные товарищем в пределах его вклада при расторжении договора и распределении общего имущества, не включаются в базу по налогу с доходов (подп.5 п.1 ст.251 НК РФ). Положительная разница соответственно облагается согласно применяемой им системе налогообложения, а отрицательная (то есть убыток) - не учитывается (п.6 ст.278 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), если, конечно, налог на имущество по этому объекту не исчисляется, исходя из его кадастровой стоимости (в этом случае налог платят все).

Говоря о налоговых последствия заключения договора простого товарищества, необходимо также упомянуть и о его недостатке - убытки простого товарищества не распределяются между товарищами и не учитываются ими при налогообложении (п. 4 ст. 278 НК РФ). Поэтому объединяться в простое товарищество для ведения деятельности, не приносящей прибыли, изначально экономически нецелесообразно.

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 от применения 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.

Все описанное доказывает, что не стоит упускать из внимания такой непростой инструмент как простое товарищество.

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 Простое товарищество: дополнительные возможности 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.

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 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 правил ведения бухучета в Простом товариществе:

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 участни-

ку 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 передающего 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 - 150 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 величина-

ми. 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 объектом 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. Подробнее об этом см. Письмо Минфина РФ от 28.08.2012 г. № 03-03-05-01/12

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.

Зарплата в Простом товариществе

При заключении договора о совместной деятельности (простого товарищества) товарищи должны согласовать между собой вклады, доли каждого в полученной прибыли, а также порядок распределения расходов - будут ли они относиться к затратам самого товарищества или должны покрываться за счет доли прибыли, распределенной конкретному товарищу.

И если с материальными расходами вопросов, как правило, не возникает - они учитываются на обособленном балансе товарищества, то с расходами на заработную плату работникам, непосредственно занятым в совместной деятельности, все не так однозначно.

Как можно и как лучше
Мы уже упомянули, что возможны два варианта распределения расходов.

Вариант 1: Расходы на оплату труда работников товарища, обеспечивающих формирование его вклада в совместную деятельность в виде трудовых навыков, остаются «личными» расходами товарища. То есть учитываются им при своем личном налогообложении.



В таком случае товарищ оплачивает такие затраты и учитывает их в расходах в собственном учете. Соответственно, потребуется компенсировать их за счет увеличения распределяемой в его адрес прибыли. В этом случае доля товарища в прибыли товарищества будет выше как раз за счет того, что из полученного дохода необходимо произвести оплату труда сотрудников.

Плюс: простота учета. Независимо от того, занят ли сотрудник в совместной деятельности или его рабочая функция связана с иной (за рамками товарищества) деятельностью компании, затраты на его заработную плату учитываются непосредственно компанией - работодателем.

Минус: увеличение размера выручки товарища и, соответственно, возникновение риска потерять право на применение специального режима, если товарищ не на ОСН.

Также увеличение размера выручки таит в себе еще одну неочевидную угрозу.

Представим ситуацию, когда договор ПрТ заключен товарищем на УСН и товарищем на ОСН. При этом расходы «упрощенца» на совместную деятельность выше, чем у другого товарища. Большую часть расходов составляет ФОТ. Расчетным методом товарищи определили, что для покрытия расходов доля товарища - «упрощенца» должна составлять 80 %, у второго, соответственно, - 20 %.

Но что в таком случае будет видеть ФНС? Товарищ на ОСН ведет совместную деятельность вместе с «упрощенцем». При этом большая часть прибыли, по мнению проверяющих, выводится под УСН. Это с большой долей вероятности привлечет внимание инспектора, несмотря на то, что подавляющая часть дохода такого товарища потрачена на ФОТ.

Вариант 2: Расходы на оплату труда сотрудников каждого товарища, которые непосредственно заняты в выполнении функций по совместной деятельности, отнесены к общим расходам товарищества.



В процедуре выплаты заработной платы ничего не меняется, ведь работники остаются сотрудниками своего работодателя - товарища, который и перечисляет им заработную плату.

Однако в своем учете товарищ такие затраты не отражает, «передавая» их на обособленный баланс товарищества.

Эти расходы уменьшают финансовый результат совместной деятельности. В итоге распределяемая прибыль, причитающаяся каждому товарищу, а значит и его выручка, становятся меньше.

Плюс: размер распределяемой прибыли уменьшается. Это может быть выгодно для товарища на УСН, так как его выручка - это уже очищенная прибыль. Следовательно, запас до ограничительных 150 млн. дохода для УСН у него больше.

Кроме того, само определение долей товарищей становится более прозрачным, ведь больше не надо «держать в уме», какая нагрузка по несению затрат на ФОТ ляжет на каждого товарища.

Минус: у бухгалтера могут возникнуть трудности при учете расходов. Например, один и тот же сотрудник может быть занят как выполнением функций в товариществе, так и в самостоятельной деятельности за рамками товарищества. В этом случае есть обязанность организовать раздельный учет.

Важные нюансы
Но насколько товарищи вообще свободны в определении «личных» и общих расходов, фактически осуществляемых в интересах совместной деятельности? Ведь от того, как по договору стороны отнесут отдельные виды затрат, их цель не меняется - они осуществляются в интересах совместной деятельности или в сугубо личных интересах товарища.

Здесь нужно понимать возможный риск: налоговый орган, установив, что товарищ в своем личном налогообложении учел расходы, которые фактически относятся к совместной деятельности, может доначислить налог с доходов, признав подобный учет неправомерным. То есть отказать в учете таких затрат, так как их необходимо было учитывать на уровне товарищества.

Возникает вопрос, обоснованно ли товарищу учитывать у себя зарплату работников, которые заняты исключительно в совместной деятельности.

Суды в целом лояльно относятся к условиям договора ПрТ в отношении расходов.

Так в деле № А40-213504/14Постановление Арбитражного суда Московского округа от 30.12.2015 № Ф05-18159/15 по делу № А40-213504/14 (Определением Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда России от 25.04.2016 № 305-КГ16-2853 оставлено в силе) ФНС исключила из расходов товарища затраты на оплату труда сотрудников, занятых в совместной деятельности, и отнесла их к расходам ПрТ. Это привело к тому, что в определенные периоды у данного товарища, по расчетам ФНС, была занижена прибыль, что послужило основанием для доначисления налога на прибыль.

Но суды не согласились с налоговым органом. Ключевыми обстоятельствами, которые отметили все три инстанции, стали:

отсутствие налоговой выгоды. Проведенный ФНС «анализ является искусственным, выборочным и нарушает закрепленный п. 3 ст. 3 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) принцип экономической обоснованности налогообложения».Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 20.07.2015 № 09АП-24516/15 по делу № А40-213504/14 Налоговый орган выборочно рассмотрел некоторые периоды и фактически не учел налогообложение у другого товарища. Суды установили, что в результате распределения расходов с экономической точки зрения в рамках группы компании ничего не меняется, поэтому бюджет не пострадал.

действия сторон имеют деловую цель. Суды отметили, что распределение расходов осуществлено в соответствии со ст. 1046 ГК РФ. При сохранении «личных» расходов Товарищи руководствовались задачей обеспечения эффективного управления ими и их регулирования. Суды признали такую мотивировку обоснованной.

При этом сам налоговый орган не имеет четкой позиции.

Так Минфин в письме от 19.07.2006 № 03-11-04/2/145 указал:

произведенные организациями - участниками договора простого товарищества, применяющими упрощенную систему налогообложения, расходы, связанные с совместной деятельностью, должны признаваться в целях налогообложения в обособленном учете операций по совместной деятельности.

Однако далее допустил следующий вариант налогового учета общих расходов:

документально подтвержденные и экономически обоснованные произведенные расходы на оплату труда учитываются в целях налогообложения организацией, применяющей упрощенную систему налогообложения, при условии, что данная организация также учитывает в целях налогообложения и суммы денежной компенсации, получаемой за произведенные затраты. Названные операции (произведение расходов и получение доходов) также должны быть отражены в книге учета доходов и расходов организации, применяющей УСН…
То есть принципиальной разницы между общими и «личными» расходами в налоговом учете для Минфина нет. Главное, чтобы учет расходов корреспондировал учету доходов.Мы, как правило, исходим из того, что если вкладом в совместную деятельность являются трудовые навыки, то это должно быть «личным» расходом товарища. То есть, он должен понести расходы, чтобы обеспечить свой вклад. При этом, конечно, все расходы, которые касаются совместной деятельности, должны учитываться на уровне товарищества. В балансе совместной деятельности.

Напомним также, что ПрТ, определяя финансовый результат по бухгалтерскому учету, фактически вправе учитывать все расходы, предусмотренные главой 25 НК РФ. Например, товарищ-ООО на УСН не может учесть расходы на кадровое обслуживание, так как они не поименованы в ст. 346.16 НК РФ. Поэтому эти расходы можно и нужно учитывать в рамках совместной деятельности. Но опять же при условии их отнесения к таковой.

Таким образом, фиксации порядка несения расходов в совместной деятельности требуется уделять особое внимание, чтобы заранее исключить возможные претензии контролирующих органов.

Непростые убытки в простом товариществе

Налоги, как известно, являются не причиной, но неизбежным следствием любой хозяйственной деятельности, поэтому, выбирая определенный договор для опосредования взаимоотношений, необходимо четко представлять налоговые последствия.

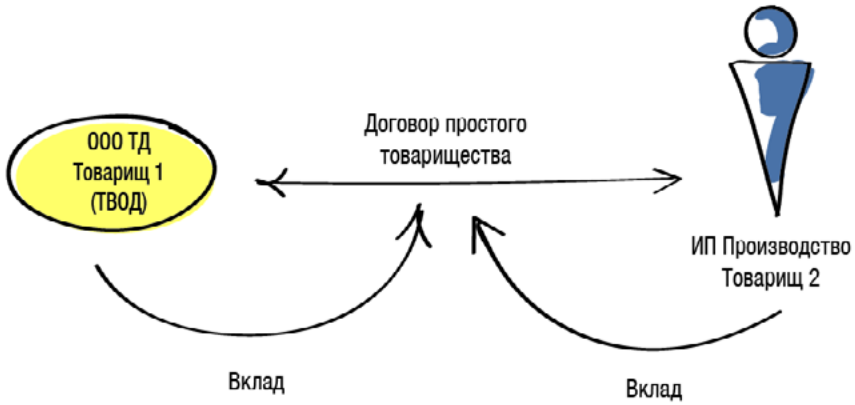
Например, говоря о договоре простого товарищества, мы среди прочего упоминаем о том, что убытки совместной деятельности не распределяются между

товарищами и не учитываются ими при налогообложении.

К сожалению, данное обстоятельство зачастую выпадает из внимания будущих товарищей. Многие считают, что убытки, по аналогии с доходами, можно будет учесть при расчете своих налогов. Но это серьезное заблуждение.

Доходы, полученные от участия в товариществе, включаются в состав внереализационных доходов налогоплательщиков - участников товарищества и подлежат налогообложению в порядке, установленном настоящей главой. Убытки товарищества не распределяются между его участниками и при налогообложении ими не учитываются.
п. 4 ст. 278 Налогового кодекса РФ
Что из этого следует?

1. Убытки от совместной деятельности в «личном» налогообложении не учесть
Представим ситуацию. Два товарища объединяют совместные вклады и предпринимательские усилия в рамках этого договора: один изготавливает продукцию, второй ее продает.



Однако, как это нередко бывает, деятельность оказалась убыточной и по итогу совместных усилий товарищи «ушли в минус». Так вот в соответствии с НК РФ свои личные налоговые обязательства на сумму убытка от совместной деятельности после ее завершения они уменьшить не могут. А первоначальные вклады, напомним, осуществляются из чистой прибыли (п.5 ст.270 НК РФ).

2. По этой причине в некоторых случаях Договор простого товарищества не



подойдет
«Непростой» характер убытков в простом товариществе необходимо учитывать, выбирая договор о совместной деятельности при создании и/или покупке основных средств, недвижимости и иных ценных объектов. Дело в том, что цель подобного приобретения может существенно повлиять на налоговые последствия.

Помимо неуспешности проекта «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.

Так, несколько организаций, являющихся собственниками земельных участков, расположенных в пределах одной производственной базы, договорились «скинуться» на строительство нового газопровода в предпринимательских целях. 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 его эксплуатацию, поскольку объективно требуется соблюсти множество условий и требований законодательства - от наличия лицензии до создания охранных зон и соответствующих систем пожаробезопасности, оповещения и т.д.

Именно поэтому подобные объекты (водопроводы, газопроводы) передаются на баланс области (города), которые в свою очередь передают их для эксплуатации ГУПам и МУПам.

В результате затраты в размере нескольких десятков миллионов рублей, обоснованно понесенные в целях обеспечения нормальной хозяйственной деятельности, осуществлены за счет чистой прибыли товарищей. Вклады в совместную деятельность в расходах не учитываются, а само простое товарищество доходов не получило (построенный объект был передан безвозмездно на баланс субъекта РФ). Соответственно, прибыль товарищи не получили, а убыток учесть они в силу нормы НК РФ не смогли.

Такая ситуация стала поводом для обращения конкретного налогоплательщика в арбитражные и Конституционный суд РФ, но безрезультатно.Определение Конституционного Суда РФ от 04.06.2013 N 873-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «ТНК-Уват» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 4 статьи 278 Налогового кодекса Российской Федерации»

3. Как учитываются убытки в учете самого простого товарищества
Еще одна ловушка кроется в положениях о ведении бухгалтерского учета операций совместной деятельности:

По окончании отчетного периода полученный финансовый результат - нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) распределяется между участниками договора о совместной деятельности в порядке, установленном договором. При этом в рамках отдельного баланса на дату принятия решения о распределении нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) отражается кредиторская задолженность перед товарищами в сумме причитающейся им доли нераспределенной прибыли, либо дебиторская задолженность за товарищами в сумме их доли непокрытого убытка, причитающегося к погашению.

п. 19 ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности»
По этой норме, каждый отчетный период товарищество должно начинать с условного «чистого листа». То есть, убыток предыдущего периода в рамках совместной деятельности (в учете самого товарищества) не переносится (не учитывается) при подсчете финансового результата последующих периодов. Это логично, поскольку финансовый результат определяется по итогам каждого квартала и, как мы ранее уже говорили, товарищи обязаны учесть его положительный показатель при личном налогообложении.

При формировании финансового результата каждая организация-товарищ включает в состав прочих доходов или расходов прибыль или убытки по совместной деятельности, подлежащие получению или распределенные между товарищами.
п. 14 ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности»
И именно следуя такой логике, контролирующие органы могут скорректировать налоговые обязательства товарищей.

Подобные попытки неоднократно предпринимались, когда при фиксации финансового результата товарищества товарищи, например, доходы 1 квартала уменьшали на неучтенные ранее расходы товарищества, осуществленные в IV квартале предыдущего года. Либо когда положительные итоги первых кварталов года товарищи уменьшали на убыток, полученный в последнем квартале года. Если довести спор до суда, то суд, включая высшую инстанцию, оценивая экономическую суть отношений, может встать на сторону налогоплательщиков,См. Определение ВАС РФ от 01.03.2012 и Решение первой инстанции от 05.05.2011 по делу №А73-6230/2010, Постановление ФАС УО от 28.09.2010 по делу №А60-7614/2010. отмечая следующее:

согласно ст. 41 НК РФ под доходом от совместной деятельности следует понимать фактическую прибыль (определенную с учетом понесенных расходов), которая распределяется как доход каждого участника товарищества;

расходы, понесенные в предыдущих периодах, нельзя приравнивать к убыткам, которые по п. 4 ст. 278 не распределяются. Создание и деятельность простого товарищества являются гражданско-правовой сделкой, а следовательно последующий учет ранее понесенных расходов правомерен. Прибыль определяется по результатам сделки в целом;

налоговый период при регулировании налога на прибыль равен году, а потому запрет на «перенос» убытка между кварталами в рамках года также неправоме-

рен;

не подлежат распределению убытки товарищества от его деятельности в целом, а не в отдельные отчетные периоды, являющиеся по существу его расходами.

Безусловно, даже положительная позиция судов не является гарантией отсутствия налоговых претензий. Поэтому в целях их минимизации изначально нужно тщательно подходить к вопросу распределения расходов между товарищами и Простым товариществом в целом. Ранее мы уже обращали внимание на нюансы распределения расходов на зарплату при совместной деятельности.

Базовые ориентиры следующие:

Большой объем расходов, учитываемых на уровне товарищества, позволяет распределять товарищам уже максимально «очищенную» прибыль, что может быть выгодно для товарищей на УСН. Однако погашение возможного здесь убытка будет осуществляться из их чистой прибыли, например, накопленной ранее или прибыли от личных направлений деятельности (дополнительные вклады товарищей на покрытие расходов в их затраты при личном налогообложении не учитываются);

Максимальный учет расходов, осуществленных товарищами при ведении ими совместной деятельности, в их «личном» налогообложении снижает вероятность возникновения убытка простого товарищества, но требует обеспечения им соответствующей доли прибыли, размеры которой могут быть критичны при применении УСН.

Как видим, учет конкретных финансовых показателей планируемой деятельности необходим на старте, чтобы избежать непредвиденных налоговых последствий.

Особенности уплаты НДС в Простом товариществе

Теме успешного использования при структурировании бизнеса Договора простого товарищества посвящены многие выпуски нашей рассылки. Разбираем особо: Простое товарищество. Дополнительные возможности 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 нечетко-

стью 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 (НДС) 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 товарищества 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 товарище-

ство 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. см. 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. см. 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:

Ст. 1054 ГК РФ:
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.

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.

В отношениях между товарищами обязательства, возникшие в процессе их совместной деятельности, считаются общими.

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.

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. Напомним, 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. 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.по аналогии абз. 5 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;
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,по аналогии пп. и) п. 1 раздела II Правил заполнения счета-фактуры при расчетах по НДС Приложения № 1 Постановления Правительства РФ № 1137; а не товарищ, заключивший сделку.

Даты счета-фактуры, заполненной участником, ведущим общие дела, и счета-фактуры, выставленной иным товарищем в адрес покупателя, должны совпадать. 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. 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 по аналогии абз. 2 п. 20 раздела II Правил ведения книги продаж, применяемых при расчетах по НДС, Приложения № 5 Постановления Правительства РФ № 1137; и журнале учета счетов-фактур, 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; поскольку ведение отдельных книги продаж и журнала учета счетов-фактур для деятельности в рамках договора простого товарищества не предусмотрено.

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; 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, по аналогии пп. м) п. 7 раздела II Правил ведения книги продаж, применяемых при расчетах по НДС, Приложения № 5 Постановления Правительства РФ № 1137; и реализовавшего товар (работу, услугу) в рамках договора простого товарищества, а в графе 10 - его ИНН и КПП. 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. 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 счетов-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.

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 Разбираем особо: Простое товарищество. Дополнительные возможности 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. статьи taxCOACH®:

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

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

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

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» Особенности уплаты НДС в Простом товариществе а часть - с фактами взаимодействия с проблемными контрагентами.

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 преступ-

ных 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 «индиви-

дуальных», 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

«Что нам стоит дом построить»: простое товарищество для строительства здания

Представим ситуацию: есть застройщик, владеющий земельным участком, и инвестор с желанием профинансировать проект, получив долю в имуществе или прибыли от реализации имущества.

Назовем несколько базовых способов, каждый из которых имеет свои особенности:

Вид договора	Порядок распределения прибыли
Договор займа: Инвестор передает деньги по договору займа, претендуя получить обратно сумму займа и проценты	Доходность инвестора можно выразить суммой процентов по займу. При этом сложно, а скорее невозможно, заранее просчитать величину ставки процента, которая отражала бы реальную долю прибыли в проекте.
Договор инвестирования или долевого участия в строительстве	Может предусматривать получение Инвестором конкретных помещений. Не подходит, если планируется продажа строящихся помещений третьим лицам, ведь одно помещение не может быть продано двум лицам
Договор совместной деятельности (простого товарищества)	Каждая сторона делает вклады в совместную деятельность (земельный участок, деньги, выполнение работ). Результат совместной деятельности подлежит распределению между товарищами, облагается налогами у каждого из них согласно применяемой системе налогообложения
Учреждение совместного юридического лица	В юридическом лице четко фиксируются доли в уставном капитале, а значит, и в прибыли. Однако получение дохода собственниками - физическими лицами сопряжено с необходимостью уплаты дивидендов по ставке 13 %, дополнительно к корпоративному налогу на прибыль

Таким образом, в ситуациях привлечения финансирования от частного инвестора, договор простого товарищества удобен тем, что позволяет поделить итоговую, реально полученную, а не предполагаемую прибыль без усложнения процесса реализации самого проекта.

Итак, рассмотрим подробнее ключевые особенности договора простого товарищества с целью строительства недвижимости.

Застройщик, владеющий земельным участком на праве аренды или собственности, и инвестор, обладающий денежными средствами, решили построить нежилой объект недвижимости, заключив договор простого товарищества.

В качестве вкладов в совместную деятельность стороны передают:
застройщик - принадлежащий ему на праве собственности (праве аренды) земельный участок;

инвестор - денежные средства для финансирования строительства.

В договоре простого товарищества стороны определяют, на кого из товарищей возлагается обязанность по контролю за осуществлением строительства и кто становится товарищем, ведущим общие дела, который:

заключает договоры с поставщиками, подрядчиками;

ведет общий учет доходов и расходов;

выполняет функции плательщика НДС.

Если организовывать строительство будет Инвестор, то он выполняет функции товарища, ведущего общие дела, если Застройщик, то он соответственно.

Конечные цели заключения договора простого товарищества могут быть различны:

только строительство объекта недвижимости с последующим разделом пропорционально вкладам по договору простого товарищества. В последующем каждый товарищ использует построенный объект в своей самостоятельной деятельности. Правда, если объект неделимый, имущество попадает в долевую собственность и используется по согласованию между сособственниками.

не только строительство объекта, но и последующее извлечение товарищами прибыли от совместной деятельности по сдаче в аренду построенного объекта недвижимости. Недвижимость также регистрируется в долевую собственность товарищей, но используется в рамках договора совместной деятельности. В любое время после этого стороны могут принять решение о прекращении договора простого товарищества и выделе имущества в собственность товарищей.

Порядок налогообложения будет отличаться в каждой из рассмотренных моделей, в частности по вопросам:

уплаты и принятия к вычету НДС;

уплаты налога с доходов товарищами.

Рассмотрим порядок налогообложения и учета НДС и прибыли в каждой из рассмотренных моделей на этапе внесения вкладов по договору простого товарищества, ведения совместной деятельности и прекращения договора

Налогообложение и налоговый учет на этапе внесения вкладов в совместную деятельность
Передача вкладов в простое товарищество не признается реализацией для целей налогообложения прибыли и НДС: у передающей стороны не возникают расходы, уменьшающие налоговую базу, и обязанность уплатить НДС, у товарищества - нет дохода и права принять НДС к вычету.

Вклады в ПТ подлежат денежной оценке по соглашению между товарищами (ст. 1042 ГК РФ) и могут быть оценены товарищами в любой сумме, которая соответствует их договоренностям о долях в общем имуществе, без привязки к чему-либо. Однако в налоговом учете активы, внесенные в счет вклада в ПТ, включаются товарищем в состав финансовых вложений не по их денежной оценке товарищами, а по их балансовой (остаточной) стоимости, отраженной в бухгалтерском балансе на дату вступления договора ПТ в силу.п. 3 Приказа Минфина РФ от 10.12.2002 г. № 126н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02; абз. 2 п. 12, п. 13 Приказ Минфина РФ от 24.11.2003 г. № 105н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 20/03

Таким образом, земельный участок, внесенный в качестве вклада в совмест-

ную деятельность, будет учитываться в составе финансовых вложений товарища-застройщика, не по оценочной стоимости, указанной в договоре простого товарищества, а по цене приобретения земельного участка (сумме уплаченной арендной платы, если земельный участок находится в аренде), отраженной в налоговом учете товарища.
У инвестора размер финансовых вложений будет равен номинальной стоимости денежных средств, внесенных по договору простого товарищества.
Сразу отметим, что от балансовой стоимости вклада зависит в последующем налогообложение распределяемого оконченного строительством объекта недвижимости у товарищей, поскольку:
стоимость вклада, отраженная в налоговом учете, уменьшает доходы, полученные при прекращении договора (пп. 5 п. 1 ст. 251 НК РФ).

передача имущества товарищам при расторжении договора простого товарищества не облагается НДС в пределах стоимости первоначального вклада товарищей на основании пп. 6 п. 3 ст. 39 НК РФ и пп. 1 п. 2 ст. 146 НК РФ.

Налогообложение и налоговый учет на этапе ведения совместной деятельности
В рамках совместной строительной деятельности товарищ, ведущий общие дела, исполняет обязанности плательщика НДС, в связи с чем может принимать «входящий» НДС к вычету.
Однако если договор простого товарищества заключен исключительно в целях строительства (т.е. без намерений осуществлять дальнейшую совместную эксплуатацию), то принять уплаченный в составе цены НДС к вычету и возместить его из бюджета товарищ, ведущий общие дела, не сможет. Это обусловлено тем, что построенный объект недвижимости не будет использоваться в рамках совместной деятельности, облагаемой НДС, а распределяется между товарищами после получения разрешения на ввод объекта в эксплуатацию Подобная ситуация рассмотрена Высшим арбитражным судом в нашумевшем деле «Чебаркульской птицы» (постновление от 16.07.2013 № 1118/13)

Товарищи, в случае применения ими общей системы налогообложения, принимают НДС к вычету самостоятельно.

В случае, когда товарищи объединяются не только для целей строительства, но и для дальнейшей эксплуатации объекта недвижимости и извлечения дохода, облагаемого НДС, товарищ, ведущий общие дела:
ставит построенный объект на налоговый учет в обособленном балансе простого товарищества и начинает исчислять амортизацию в общеустановленном порядке абз. 4 п. 18 Приказа Минфина РФ от 24.11.2003 г. № 105н «Об утверж-

дении Положения по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 20/03;

принимает НДС, уплаченный поставщикам и подрядчикам, к вычету на основании п. 3 ст. 174.1 НК РФ Подтверждение можно найти в судебной практике, например, постановлением Арбитражного суда Уральского округа от 22.09.2016 г. по делу № АА76-32368/2014

Налогообложение на этапе прекращения договора простого товарищества
Если договор простого товарищества прекращается сразу после получения разрешения на ввод объекта в эксплуатацию, то товарищи ставят построенный объект (нежилые помещения) у себя на налоговый учет по стоимости, сформированной товарищем, ведущим общие дела, исходя из аккумулированных затрат на строительство, пропорционально долям участия в совместной деятельности.
По правилам налогообложения при распределении построенных объектов между товарищами у последних возникает внереализационный доход в натуральной форме (в форме полученных помещений), облагаемый налогом с доходов, но только в части превышения стоимости полученных помещений над размером первоначального взноса каждого товарища. (п. 9 ст. 250 НК РФ, ст. 278 НК РФ).
Что касается НДС, то возможность принятия к вычету НДС, уплаченного со стоимости подрядных работ, материалов, в рамках совместной строительной деятельности, зависит от используемой товарищем системы налогообложения.

Так, товарищ, находящийся на ОСН, вправе принять к вычету НДС пропорционально стоимости полученных помещений, а товарищу на УСН, соответственно, налоговый вычет не полагается.

Несколько иная ситуация с точки зрения налогообложения будет при прекращении договора простого товарищества, в рамках которого велась совместная деятельность по сдаче построенного объекта в аренду. Это связано с тем, что вычет по НДС со стоимости подрядных работ и материалов уже был принят товарищем, ведущим общие дела, в рамках совместной деятельности.
Таким образом, товарищи на налоговый вычет уже не претендуют.

Кроме того, товарищ, в случае применений УСН, должен восстановить НДС, принятый к вычету в рамках простого товарищества, пропорционально стоимости полученных нежилых помещений (доли в праве собственности на неделимый объект недвижимости), так как не является плательщиком НДС, на основании пп. 2 п. 3 и пп. 3 п. 2 ст. 170 НК РФ.

При этом принятый ранее НДС к вычету восстанавливается и подлежит уплате в бюджет не с первоначальной стоимости объекта недвижимости, равной сумме вложений товарищей, а с остаточной стоимости с учетом списанных во время простого товарищества амортизационных отчислений.
Таким образом, несмотря на специфику, налоговый учет в товариществе, созданном для строительства совместной недвижимости, не сложен, не предполагает невыгодных условий налогообложения или потери вычетов по НДС.

Простое товарищество как альтернатива агентской модели. Кейс из практики taxCOACH®

Простое товарищество - 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.

В этом выпуске рассылки поделимся примером из нашей практики, касающимся «упаковки» части операционной деятельности в наиболее подходящую ей юридическую конструкцию, обеспечивающую одновременно налоговую, управленческую и имущественную безопасность.

Исходная ситуация
Основной вид деятельности - розничная торговля дорогой китайской сувенирной продукцией. Примерный оборот в год превышает 500 млн. рублей. Мажоритарный собственник бизнеса (основатель и идейный вдохновитель) действует в качестве ИП (далее - ИП А. (УСН)). Непосредственной реализацией через собственные розничные точки занимаются три партнера (две компании и ИП на УСН).

Чтобы «не заморачиваться» с НДС и ВЭДом, импорт продукции осуществляется дружественной брокерской компанией.

В целях налоговой экономии отношения между звеньями всей этой цепочки были построены следующим образом:

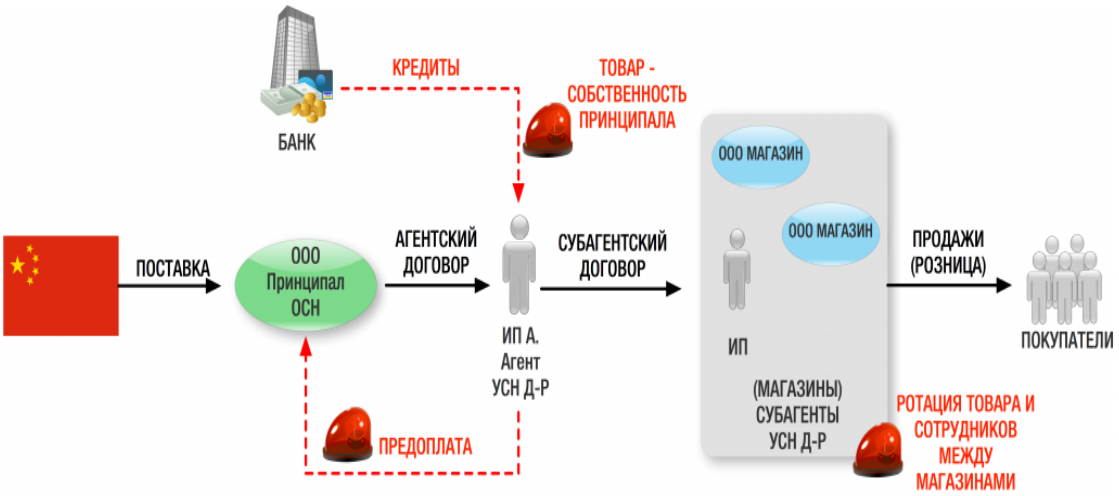
закуп импортного товара ведет Брокер (принципал) на ОСН. С ним заключен

агентский договор, по условиям которого ИП А. является его агентом, обязанным за вознаграждение организовать продажи товара на территории РФ;

в свою очередь, партнеры-магазины являются субагентами ИП А., обязанными также за свое вознаграждение осуществить уже конечную продажу товара розничным покупателям.

Выгода очевидна: на агентах остается основная часть прибыли всей торговли в виде их вознаграждения, облагаемая ими по ставкам УСН, не взирая на величину общей внешней выручки.

Здесь внимательный читатель спросит: а в чем выгода для ООО «Брокер-Принципал»? Не вдаваясь в подробности отметим, что за подобную конструкцию он также получает свое вознаграждение. Вся реализация облагалась им НДС.



Минусы этого варианта
в такой конструкции весь товар до момента его конечной реализации принадлежит ООО «Принципал», которое имеет свои собственные рисковые виды предпринимательской деятельности. Так, на этот товар может быть обращено взыскание по личным долгам Принципала либо он в любой момент может потребовать его у агента.

в условиях постоянного кредитования для пополнения оборотных средств, принадлежность товара псевдопринципалу еще более напрягала основного собственника бизнеса: кредитные обязательства у него, а товар, приобретенный на эти средства, принадлежит третьему лицу;

другим негативным моментом было само движение кредитных средств: они перечислялись принципалу «авансом», вне связи с фактом реализации агентами товара и даже с основанием платежа «предоплата»;

поскольку бизнес единый, а товар специфичный (поштучный), часто он перемещался между торговыми точками. Миграция была и между сотрудниками, подменявшими друг друга во всех магазинах, но трудоустроенными у разных розничных субъектов;

не укладывалась в логику демонстрируемой во вне модели и роль основателя бизнеса: именно он взаимодействовал с поставщиками продукции, ездил на китайские мануфактуры и отбирал конкретные экспонаты.

Последние три момента с высокой долей вероятности были бы расценены контролирующими органами как признак искусственности всей модели с сопутствующим доначислением собственнику бизнеса НДФЛ и НДС, исходя из величины размера конечных продаж.

Очевидно, что продолжать работу в подобном варианте было крайне рисковано, и нами были предложены корректировки.

Скорректированная модель
Проанализировав весь реально существующий бизнес-процесс от этапа закупа товара и до его конечной реализации покупателю, учитывая организационную структуру бизнеса без привязки к юридическим оболочкам, мы пришли к выводу, что оптимальной конструкцией для упаковки модели будет Договор простого товарищества. О его нюансах мы неоднократно писали здесь, здесь, здесь и здесь.

Напомним кратко его суть и принципиальные особенности:
это договор, по условиям которого несколько предпринимателей и/или коммерческих организаций объединяют свои усилия для ведения совместной деятельности в целях извлечения прибыли;

деятельность в рамках договора простого товарищества облагается НДС;

однако налогообложение доходов (прибыли) от совместной деятельности осуществляется на уровне товарищей по их личным налоговым ставкам (для УСН только с объектом доходы-расходы, ЕНВД в простом товариществе применять нельзя);

особенность конструкции позволяет гибко урегулировать отношения между самостоятельными субъектами, в том числе порядок взаимодействия их сотрудников друг с другом, осуществление иных совместных действий и т.п.

Таким образом, ИП А., розничные субъекты и ООО (бывшее) «Принципал» заключили между собой договор Простого товарищества по условиям которого:

ИП А. осуществлял общее управление всей деятельностью, разработкой концепции продаж и отбором уникальных товаров на мануфактурах;

ООО «Закуп» (бывшее ООО «Принципал») непосредственно организовывало закуп товара, его доставку и учет, и исполняло обязанности налогоплательщика НДС. Таким образом, нагрузка по этому налогу не меняется;

розничные субъекты, как и прежде, продавали товары в розницу.

Плюсы этого варианта
в конструкцию договора удалось «зашить» реально существующий процесс взаимодействия между самостоятельными партнерами бизнес-проекта. Появилось логичное объяснение, почему товар перемещается между разными магазинами, почему сотрудники одной торговой точки иногда выходят на замену к другому, якобы никак не связанному с ними работодателю (что никак не освобождает последних от соответствующей оплаты труда временных совместителей). Потому что все это происходит в рамках совместной деятельности. Таким образом существенно снижены риски в части вменения искусственного дробления бизнеса;

несмотря на размер внешней выручки прибыль от всей деятельности облагалась по «личным» налоговым ставкам товарищей. Здесь ничего не поменялось в сравнении с исходной ситуацией;

в соответствии с действующим законодательством весь товар, приобретенный ООО «Закуп» в интересах простого товарищества, является общей долевой собственностью всех товарищей. Учитывая, что в итоге по условиям договора

доля ИП А. в товариществе была более 50%, данная конструкция существенно повысила уровень его имущественной безопасности;

кредиты, как и прежде, получал ИП А. Но дальнейшее движение средств шло уже в соответствии с условиями договора и реальным положением дел. Банку, конечно, пришлось показать сам договор и объяснить весь товарно-денежный поток.



Таким образом, деятельность была обличена в оптимально подходящую ей юридическую конструкцию, обеспечивающую законную налоговую экономию и имущественную безопасность.

Нестандартные случаи использования договора совместной деятельности (простого товарищества) (кейсы из практики taxCOACH®)

В этой статьей мы познакомимся с вариантами использования конструкции договора совместной деятельности (простого товарищества) для решения точечных задач в бизнесе Договор Простого товарищества: дополнительные возможности

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 О порядке ведения учета при осуществлении деятельности в рамках договора Простого товарищества

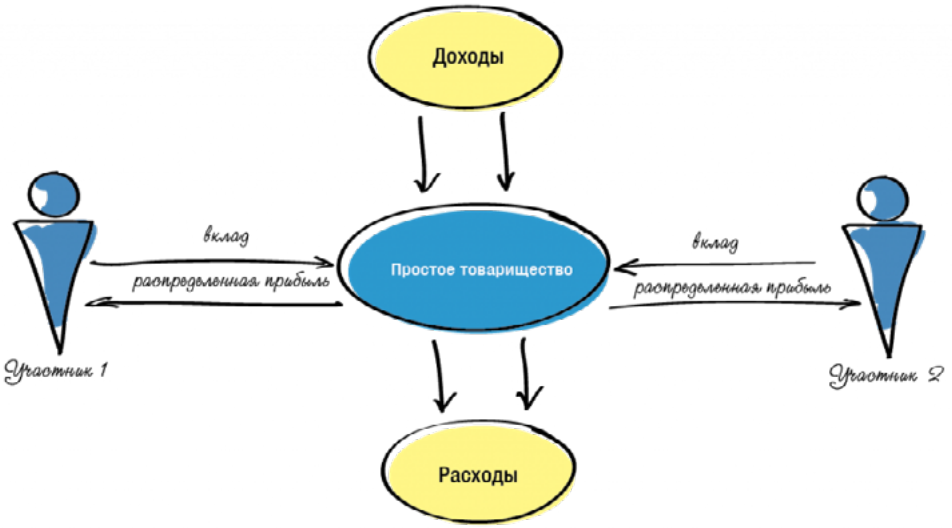
Кейс № 1. Объединение в рамках договора совместной деятельности (простого товарищества) логистической и транспортно-экспедиционной компании для оказания комплексных услуг торговым компаниям

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 работы над заказами. Иными словами, договор предоставляет возможность отразить уже имеющиеся бизнес-процессы и процедуры без какого-либо их изменения.

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 приозводится по соглашению
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, УСТНО)
Не были упущены из внимания и возможности налоговой оптимизации Особенности уплаты НДС в Простом товариществе 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.

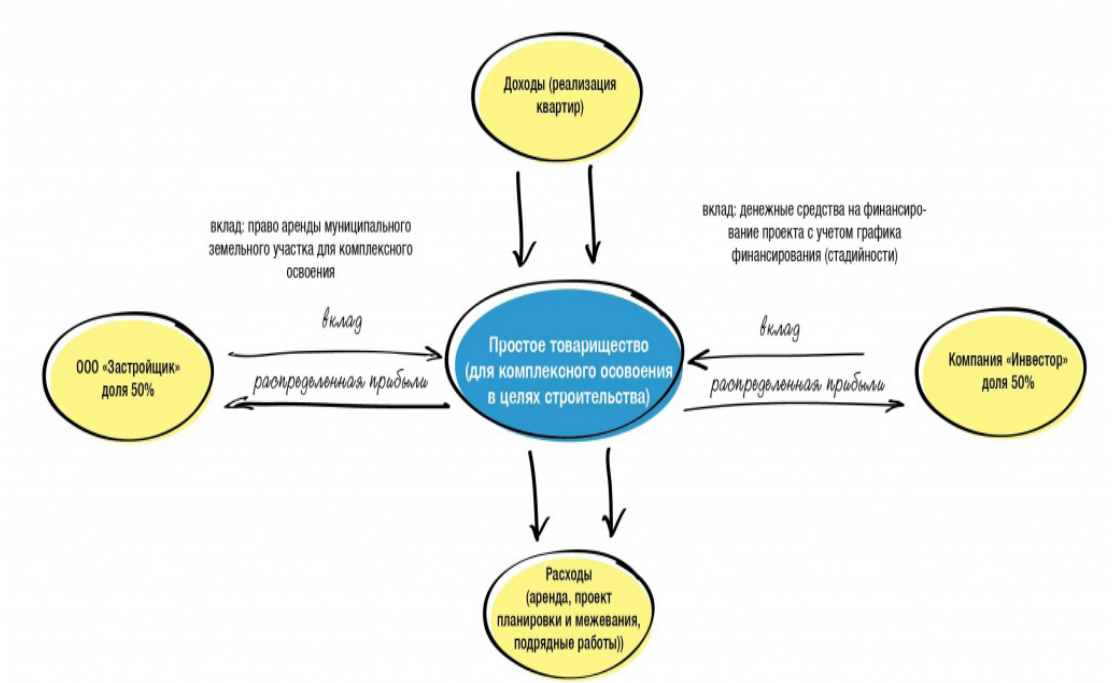
Кейс № 2. Договор совместной деятельности для инвестирования строительства

Использование договора совместной деятельности (простого товарищества) широко используется застройщиками для юридического оформления отношений 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

Видео по теме



Производственный кооператив для оптимизации бизнеса . Мифы и реальные кейсы

«Инвестор»). Эта возможность зависит от условий и срока конкретного договора аренды - в ряде случае возможно внесение в него изменений только с письменным 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 Фиксируем договоренности собственников бизнеса: какие вопросы прежде всего требуют ответа? А ни это ли самое важное для плодотворного сотрудничества в целях извлечения максимальной прибыли.

Инвестиционное товарищество: налоговая оптимизация, скрытое владение и рефинансирование в группе компаний

Если о Договоре простого товарищества многие уже слышали неоднократно, то о его младшем брате - инвестиционном товариществе (ИТ) - единицы. А принять этот инструмент на вооружение, однозначно, стоит. Это и законная налоговая экономия, и скрытое владение, и безналоговое рефинансирование.
Договор регулируется специальным закономи отдельными положениями НК РФ. Федеральный закон от 28 ноября 2011 г. №335-ФЗ «Об инвестиционном товариществе» далее - ФЗ об ИТ

1. Цели объединения и вклады.

Совместная инвестиционная деятельность предполагает объединение юридических лиц для вложения общего имущества в объекты инвестирования в целях извлечения прибыли.

Объектами инвестиционной деятельности в понимании все еще действующего закона РСФСР См. Закон РСФСР от 26.06.1991 г. № 1488-1 «Об инвестиционной деятельности в РСФСР» в действующей редакции. являются вновь создаваемые и модернизируемые основные фонды и оборотные средства, ценные бумаги, целевые денежные вклады, научно-техническая продукция, другие

объекты собственности, а также имущественные права и права на интеллектуальную собственность.

Вкладами в ИТ могут быть деньги, иное имущество, за исключением подакцизных товаров, имущественные права и иные права, имеющие денежную оценку, профессиональные и иные знания, навыки и умения, а также деловая репутация. Оценка вклада не в денежной форме, производится в порядке, предусмотренном в договоре, или оценщиком.

2. Субъектный состав. Права и обязанности сторон.

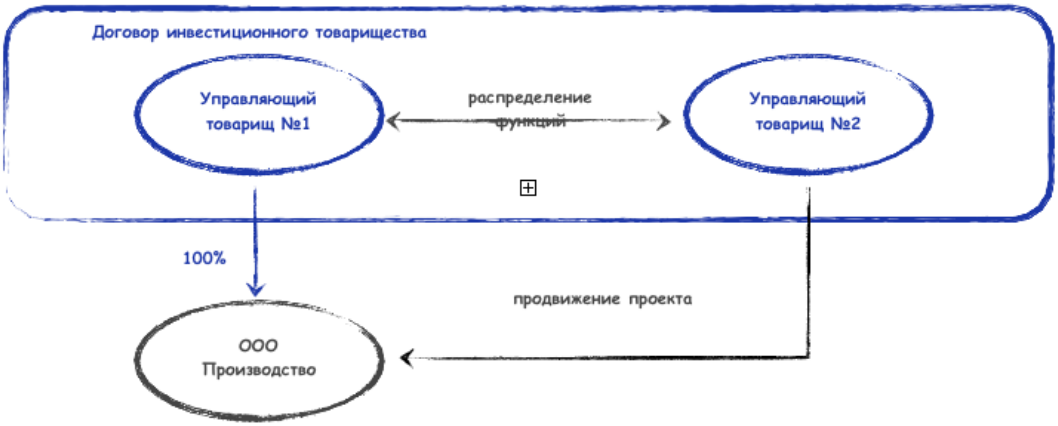
Участниками договора - Товарищами могут быть только юридические лица, в том числе иностранные, в том числе некоммерческие.
По своей роли в договоре участники ИТ бывают двух видов:
Управляющие товарищи - те, кто активно участвуют в деятельности, отвечают по обязательствам товарищества всем своим имуществом, и

Товарищи-вкладчики - как правило, участвуют в товариществе пассивно и по его обязательствам отвечают только в пределах своего вклада в совместную деятельность. Их вкладом являются деньги, если иного не предусмотрено договором. Участие Товарищей-вкладчиков не обязательно - вполне все могут иметь статус управляющих товарищей.

Управляющий товарищ правомочен на действия в интересах остальных участников в силу самого договора, доверенность от остальных товарищей ему не требуется. По закону ИТ не может быть негласным, а потому, действуя в интересах всех товарищей, Управляющий раскрывает, что представляет интересы конкретного товарищества, не обозначая участвующих в нем партнеров. Однако вполне возможна ситуация, при которой третьи лица захотят убедиться в широте правомочий лица, действующего от товарищества, на совершение той или иной сделки. В таком случае условия договора все же придется раскрыть, либо лучше заранее выдать соответствующую ему доверенность на управляющего товарища.

Учитывая, что управляющих товарищей может быть несколько, руководящие функции между ними возможно юридически разделить в зависимости от распределенных зон ответственности, например, один Товарищ отвечает за руководство и владение производственным направлением, являясь единственным участником ООО «Производство», второй - за продвижение проекта: его рекламу, поиск новых инвесторов и т.п.

Важный момент: за последствия своих действий в рамках ИТ все управляющие товарищи несут солидарную ответственность.



Самая главная особенность конструкции - это возможность очень гибкого регулирования отношений сторон, их прав и обязанностей.
Закон предусматривает широкие возможности для проработки вопросов:

управления инвестиционным товариществом (как принимаются решения, кто за что отвечает),

регулирования отношений товарищей (например, максимальная самостоятельность инициатора проекта или, наоборот, «старшинство» за Товарищем-вкладчиком),

распределения прибыли (например, частота, пропорционально/непропорционально вкладам и/или активному участию);

«входа/выхода» (например, каким критериям должен отвечать желающий присоединиться к договору, как происходят расчеты с выходящим участником и т.п.);

установления различных по объему прав и обязанностей, а также процедуры владения активами инвестиционного товарищества (например, у товарища-вкладчика есть право решающего голоса по вопросам, касающихся отчуждения недвижимого имущества) и т.п.

Договором может быть предусмотрен инвестиционный комитет (включающий в себя всех или часть товарищей), который будет решать самые 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 образом).

Подобно фигуре товарища, ведущего общие дела в простом товариществе, в ИТ выбирается Уполномоченный управляющий товарищ, который, помимо общих обязанностей управляющих товарищей, обязан:

осуществлять обособленный учет доходов и расходов ИТ;

открывать банковские счета в интересах ИТ;

вести налоговый учет в связи с участием в договоре инвестиционного товарищества;

вести реестр участников договора инвестиционного товарищества (п. 3 ст. 4 ФЗ об ИТ).

Им может быть только российская организация, и именно он выступает «лицом» товарищества во всех реестрах, но о плюсах этого далее.
3. Заключение договора.
Договор подлежит обязательному нотариальному удостоверению и хранению. По сути, конкретный нотариус ведет соответствующее товарищество. На сайте Федеральной нотариальной палаты в обязательном порядке отражается информация о договоре, его названии, например, Договор Инвестиционного товарищества «Инвестиции будущего», и его уполномоченном управляющем товарище (УУТ). И только. Также один экземпляр договора (или копия) предоставляется в налоговый орган по месту регистрации УТТ. Иные лица информацию об условиях и составе участников договора в открытом доступе получить не могут. Реестр участников ведет только УТТ.

Любые изменения в договор также подлежат нотариальному удостоверению, однако в этом случае прямой обязанности на направление измененного договора в налоговый орган в НК РФ нет (Ст. 24.1 НК РФ). Вместе с тем, состав товарищей налоговый орган все равно узнает из обязательной формы расчета финансового результата товарищества, ежеквартально ему предоставляемой

(подробнее далее).

Договор может быть заключен путем присоединения к нему нового товарища. В этом случае управляющий товарищ заключает с таким лицом нотариальное соглашение о присоединении, определяющее условия, порядок и сроки внесения новым участником вклада в общее дело. При этом внесение изменений в договор инвестиционного товарищества не требуется.
Максимальный срок договора - 15 лет, при истечении которого нужно совершить ряд отдельных «ликвидационных процедур», предусмотренных законом.

4. Особенности налогообложения в ИТ.
НДС. Также как и в договоре Простого товарищества, вся деятельность ИТ облагается НДС. Но, если договор реализуется только для скрытого владения долями и акциями и совершения сделок с ними, - этот момент значения уже не имеет (такие сделки НДС не облагаются).

Налог на прибыль, УСН. Налоги и сборы, возникающие у конкретного товарища в связи с его участием в договоре, каждый участник уплачивает самостоятельно по своей системе налогообложения. п. 1 ст. 24.1 НК РФ На уровне товарищества налоги с дохода не уплачиваются. Как и в договоре Простого товарищества, упрощенцы могут применять в качестве объекта только «доходы, уменьшенные на величину расходов». Определение налоговых обязательств каждого товарища производится на основании расчета финансового результата ИТ, который осуществляет Уполномоченный управляющий товарищ.

Важный момент! В отличие от договора Простого товарищества в ИТ можно учесть убытки. Общие убытки инвестиционного товарищества можно распределить между товарищами, они учитываются при определении личного налогообложения каждого товарища. Исключение составляют случаи, когда:
участник выходит из инвестиционного товарищества с отрицательным результатом (оценка возвращаемого имущества или имущественного права меньше оценки, по которой оно было передано по договору инвестиционного товарищества). Тогда убыток не учитывается для целей налогообложения; подп. 12 ст. 278.2 НК РФ, подп. 12 ст. 214.5 НК РФ

убытки получены от участия в инвестиционном товариществе в налоговом периоде, в котором налогоплательщик присоединился к ранее заключенному другими участниками договору инвестиционного товарищества, в т. ч. в результате уступки прав и обязанностей по договору иным лицом. п. 1 ст. 283, подп. 11 ст. 214.5 НК РФ

Налог на имущество организаций. Если это будет предусмотрено договором, все товарищи могут вносить свой вклад в ИТ имуществом. В таком случае налогоплательщиками по налогу на имущество останутся сами товарищи. Каждый товарищ самостоятельно исчисляет и уплачивает налог на имущество, которое он внес по договору инвестиционного товарищества. В отношении имущества, приобретенного или созданного в процессе совместной деятельности, исчисление и уплата налога производятся участниками товарищества самостоятельно пропорционально стоимости их вклада в общее дело. п. 1 ст. 377 НК РФ

В отношении имущества, приобретенного и (или) созданного в процессе совместной деятельности, исчисление и уплата налога производятся участниками договора товарищества пропорционально стоимости их вклада в общее дело. п. 1 ст. 377 НК РФ «...исчисляют и уплачивают налог на имущество организаций самостоятельно с учетом условий договора на основании сведений, представляемых лицом, ведущим учет общего имущества товарищей. ...» Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 11 декабря 2014 г. №03-05-05-01/63720 Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 28 августа 2012 г. №03-05-05-01/52
5. Определение финансового результата в ИТ и отчетность
Ежеквартально уполномоченный управляющий товарищ обязан определить прибыль или убыток от деятельности в рамках ИТ нарастающим итогом, пропорционально установленной договором доле участия каждого товарища в прибыли.

Полученные от деятельности ИТ доходы уменьшаются на все произведенные расходы и убытки предыдущих периодов (при их наличии). Если полученная при расчете величина является отрицательной, она признается убытком, а налоговая база - равной нулю. Отдельным расходом ИТ является вознаграждение управляющих товарищей за ведение общих дел, если выплата вознаграждения предусмотрена договором.

Данные финансового результата товарищества по установленной форме Форма утверждена Приказом Минфина РФ от 13.06.2012 г. № 77н «Об утверждении формы расчета финансового результата инвестиционного товарищества» Уполномоченный управляющий товарищ поквартально направляет в налоговой орган в сроки, установленные для представления налоговой декларации (расчета) по налогу на прибыль организаций). Предварительно копию расчета и сведения о приходящейся на каждого из товарищей доле прибыли (убытка) инвестиционного товарищества УУТ направляет им , чтобы они могли рассчитать налог на

прибыль со своей части прибыли.

6. Реестр участников, прикрытое и скрытое владение.
В открытых источниках информация о членах ИТ не размещается. Ведение реестра участников договора и предоставление сведений из него по требованию имеющих на это право государственных органов, иных лиц, осуществляет Уполномоченный управляющий товарищ.

Таким образом, сведения о составе участников договора содержатся в самом договоре, хранящемся у нотариуса, в налоговой инспекции по месту нахождения уполномоченного управляющего товарища и у него самого. В ЕГРЮЛ, а также в иных реестрах госорганов видно только Уполномоченного управляющего товарища и реквизиты договора (см. ст. 10 ФЗ Об ИТ). Сведений о других товарищах там не содержится (читай, прикрытое владение).

Закон также предоставляет возможность участвовать в договоре через посредника,. В этом случае даже в самом договоре инвестиционного товарищества будет виден только посредник, реальный инвестор останется за кадром (читай, скрытое владение). Однако, возможные риски здесь очевидны: посредник может сказать, что он в договоре участвует исключительно в своем интересе и реальному собственнику нужно будет доказываь свои права, например, на имущество товарищества. Хотя и на этот случай в нашем арсенале есть возможность «постелить соломки»...

Именно эти особенности и позволяют нам использовать договор инвестиционного товарищества для сокрытия (прикрытия) факта владения бизнесом: Поскольку доли/акции компаний приобретаются инвестиционным товариществом в лице его уполномоченного управляющего товарища, формально (в ЕГРЮЛ, реестре акционеров) именно он и становится владельцем активов, а доли/акции приобретают статус общего имущества инвестиционного товарищества. При этом доля каждого из товарищей на данное имущество определяется пропорционально размеру его вклада, внесенного в инвестиционное товарищество. Для учета прав на ценные бумаги, составляющие общее имущество товарищей, уполномоченному управляющему товарищу депозитариями и держателями реестра открываются счета депо и лицевые счета инвестиционного товарищества. Имена (наименования) участников договора инвестиционного товарищества при этом не указываются (п. 2 ст. 10 ФЗ об ИТ).

Таким образом, сразу и явно установить владельца доли/акций нельзя. Опосредованно через уполномоченного управляющего товарища долей/акциями вла-

деют все товарищи. При этом, поскольку доли товарищей определяются договором, третьи лица информации о том, в каком размере каждый из товарищей владеет долей в общем имуществе, не обладают.

Доли и акции управляющих товарищей, которыми они владели до вступления в инвестиционное товарищество, могут быть их вкладом в совместную деятельность. В этом случае формально также поменяется владелец активов (долей) – на уполномоченного управляющего товарища, ведущего учет общего имущества. Таким образом, также можно скрыть фактическое владение бизнесом, при этом обязательно детально урегулировав полномочия управляющего товарища, ведущего учет общего имущества, по владению и распоряжению передаваемыми активами.

К тому же в случае, если юридических лиц в группе компаний больше, чем сособственников и затруднен вопрос с выбором участников/акционеров для всех компаний, то договор инвестиционного товарищества 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.

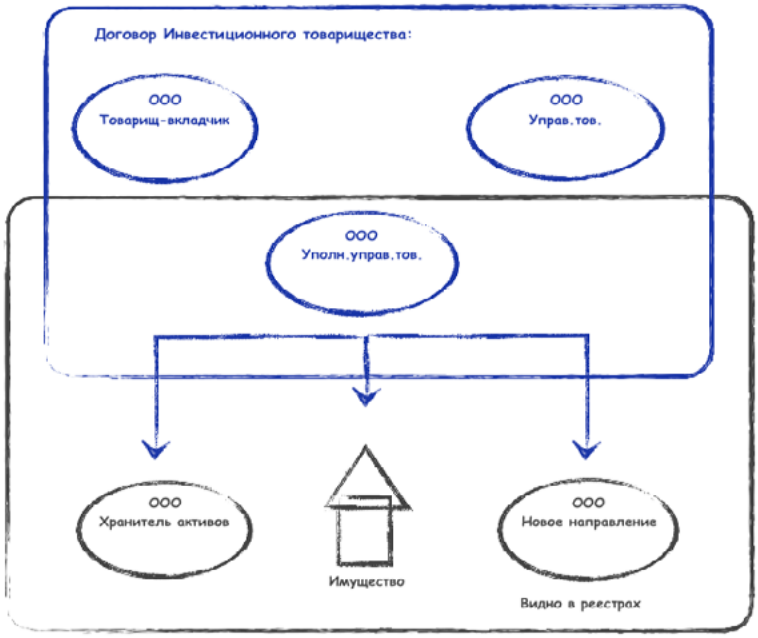
Кроме того, выстраивание такой цепочки владения усложняет обращение взыскания на имущество по обязательствам одного из товарищей. Так, например, если выдел доли должника в натуре, согласно условиям договора инвестиционного товарищества, невозможен, либо против выдела или перевода его прав и обязанностей по договору ИТ возражают остальные товарищи, кредитор вправе требовать продажи должником своей доли остальным участникам товарищества по рыночной стоимости. Независимая оценка может сильно варьироваться, а конфиденциальность договора инвестиционного товарищества делает получение сведений о действительном размере и стоимости доли товарища затруднительным.

Государственная регистрация прав на недвижимое имущество также осуществляется только на Уполномоченного управляющего товарища. Его партнеры в реестре не указываются. (п. 4 ст. 10 ФЗ об ИТ). Но отражено, что лицо действует в интересах договора ИТ, а потому третье лицо, например, не может приобрести имущество в обход условиям договора, якобы не зная о нем (не станет добросовестным приобретателем имущества).

В государственном реестре прав на недвижимое имущество в случае передачи его в общую собственность Инвестиционного товарищества указывается:
вид права: слова «общая долевая собственность»;

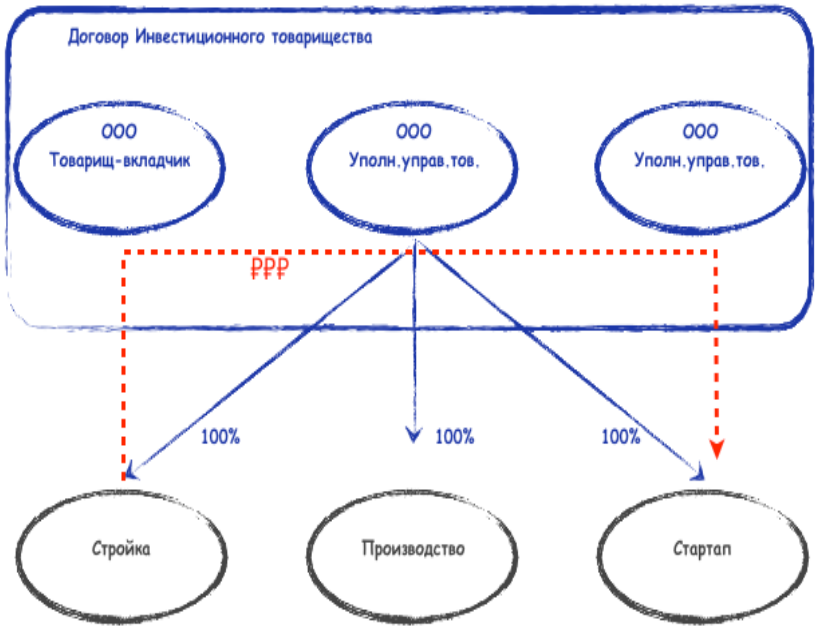
правообладатели: слова «Участники договора инвестиционного товарищества, управляющим товарищем (товарищами) является:_____», далее указываются сведения об управляющем товарище (наименование, адрес, ОГРН);

документы-основания: реквизиты договора инвестиционного товарищества (в том числе наименование (индивидуальное обозначение) данного договора, включающее в себя слова «инвестиционное товарищество», регистрационный номер данного договора в реестре нотариальных действий единой информационной системы нотариата, фамилия, имя и отчество нотариуса, у которого данный договор был удостоверен, дата нотариального удостоверения данного договора), акт приема-передачи недвижимого имущества и так далее. Сведения о размере доли в праве не указываются. То есть, указано, что товарищ действует в интересах товарищества, но остальные товарищи не указаны. Это следует из Приказа Минэкономразвития России от 23.12.2013 №765 (ред. от 26.03.2015) «Об утверждении правил ведения Единого государственного реестра прав на недвижимое имущество и сделок с ним...» Эта же информация отражается в выписке.



Даже в другом договоре Инвестиционного товарищества, в котором участвует первое Инвестиционное товарищество, указывается только Уполномоченный товарищ. п. 9 ст. 10 ФЗ Об ИТ

7. Безналоговое рефинансирование в группе компаний
В рамках товарищества можно свободно перераспределять денежные средства, заработанные, например, в одном направлении деятельности - в другое (другую компанию):



Например, доходы от строительного направления, полученные в виде дивидендов, перенаправляются в компанию «Стартап» безналоговым способом. например, вкладом в чистые активы Стартапа п.3.4 п.1 ст. 251 НК РФ

8. Резюме:
Таким образом, Инвестиционное товарищество:
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 (прикрытое) владение бизнесом или его частью, а также имуществом;

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).

Типовой Устав для ООО? Нет, спасибо!

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 юридическое лицо. Так думает большинство собственников. Также думает большинство юристов, копирующих шаблоны уставов из информационных баз. И, увы, схожая позиция у Минэкономразвития РФ, разместившего в конце июля 2016 года проект типового устава для ООО, во исполнение требований п. 1, ст. 12 ФЗ Об ООО.
Юридические лица могут выбирать, действовать на основании самостоятельно разработанного утвержденного учредителями (участниками) или на основании типового устава, утвержденного уполномоченным государственным органом. Сведения об этом указываются в ЕГРЮЛ. п.3 ст.52 Гражданского кодекса РФ, п.1 ст.12 ФЗ «Об ООО»

Для нас же важно, чтобы Вы относились к Уставу как к первостепенному документу, 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 неподходящий момент.

«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. Проекты типовых Уставов, размещенных Минэкономразвития - не многим лучше составленных под копирку, но есть преимущества и очевидные плюсы - нет необходимости разрабатывать и утверждать свой устав; контрагентам сразу понятны «правила игры» в компании без необходимости запрашивать копию устава. Тем более предпринимателям будет предоставлен выбор: после проведения публичного обсуждения проекта Приказа об утверждении Типового устава большая часть замечаний и предложений участников публичных обсуждений была учтена и в проект не просто внесли изменения, а разработали 4 варианта типовых уставов «для наиболее распространенных конфигураций ООО».

В качестве «наиболее распространенных конфигураций ООО» были выделены:
Общества с ограниченной ответственностью с количеством участников более 15 и для них предназначается Типовой устав № 1;

Общества, состоящие из единственного участника, осуществляющего одновременно функции единоличного исполнительного органа общества - Типовой устав № 2 (сокращенный вариант);

Общества с ограниченной ответственностью с количеством участников до 15, в котором участники заинтересованы в обеспечении максимальной стабильности состава участников ООО - Типовой устав № 3;

Вновь создаваемые общества с ограниченной ответственностью с количеством участников до 15, планирующими в дальнейшем широко развернуть деятельность и в силу этого заинтересованными в возможности выхода из проекта путем отчуждения своей доли обществу - Типовой устав № 4.

Надо сказать, что история с принятием Приказа об утверждении Типовых уставов для ООО остановилась в начале октября 2016г. и с тех пор дальше не двигалась, но обязательно должна завершиться.

Почему этих конфигураций четыре? Предположим, что Минэкономразвития пыталось учесть объективные различия между обществами с единственным участником и множественностью участников. Цели участников также являются отличительным признаком - либо долгосрочное сотрудничество и, как следствие, нацеленность на стабильность состава участников, либо инвестиционные - с сохранением возможности участников выходить из Общества.

Самым популярным может стать Типовой Устав № 2 - для обществ с единственным участником. Он не идеален, однако для начала работы вполне пригоден. Все предельно кратко и строго по ФЗ об ООО. Какие амбициозные замыслы были у Минэкономразвития по поводу остальных трех - непонятно. Тем не менее, несколько критичных вопросов, которые часто отдавались на откуп общих правил, установленных ФЗ об ООО, в этих Типовых Уставах разрешены.

Пойдем по порядку: какие стоят вопросы перед собственниками бизнеса и как они были разрешены/не разрешены в проектах Типовых Уставов.

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 обязанностью 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 ФЗ «Об ООО»

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.

Среди разработанных типовых уставов выход разрешается в обществах с количеством участников более 15 (Типовой устав № 1) и Типовым уставом № 4. В обоих случаях привлечение большого количества участников (до 15 или более 15) обусловленно преимущественно инвестиционными целями, а значит каждый из них должен иметь возможность относительно свободно выйти из Общества, получив действительную стоимость своей доли.

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.

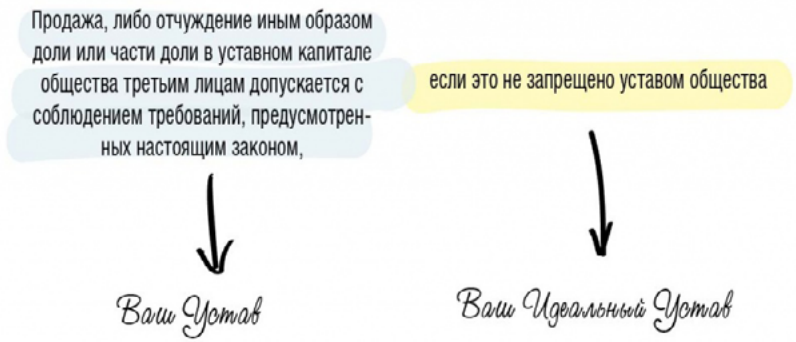
Как отмечалось, особого внимания требует порядок отчуждения доли третьему лицу. Варианты здесь могут быть следующие:

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 ее продаже. 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.

Обратимся 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 оставшимся 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 подарена. И ограничений на этот случай в уставе компаний не было.

Применяя Типовой Устав № 1, участники могут быть спокойны, что доли их партнеров в Обществе не будут переданы третьим лицам без их ведома. Типовые уставы №3 и №4 и вовсе запрещают отчуждение доли/части доли третьим лицам, однако не ограничивают оборот долей между участниками общества.

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. Если решите выбирать один из Типовых уставов имейте ввиду, что Устав № 1 не предполагает обязательное получение согласия остальных участников, № 3 и № 4 - лишь с согласия остальных участников.

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.). В Типовых уставах никаких подробностей на этот счет, а между тем большинство корпоративных споров касаются как раз 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. Возможность увеличения уставного капитала за счет вкладов третьих лиц, принимаемых в Общество предусмотрена Типовыми уставами № 1, 3 и 4, Типовой Устав № 2 вхождение новых участников не предусматривает.
2. Распределение компетенции.
Распределить компетенцию между органами управления в Обществе необходимо с учетом реального положения дел (например, фактическое верховенство совета директоров) и принятой системы контроля, например, за директором:

установить критерии сделок и платежей, требующих предварительного одобрения участниками общества или советом директоров (если он есть). Это обезопасит от излишнего самоуправства директора, способного повлечь возникновение убытков компании, ее банкротства, рейдерского захвата и т.п.;

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.

Состав компетенции органов управления и единоличного исполнительного органа, предложенный Минэкономразвития в Типовых уставах, не отличается от предусмотренного в Законе. Это скорее нужно принять как данность, а не упущение: в типовом уставе подобные нюансы предусмотреть невозможно, так как нет одинаковых бизнесов. И! В Типовом уставе № 1 есть одно не бесспорное положение о том, что Решение об использовании преимущественного права Общества на приобретение доли (части доли), продаваемой участником Общества третьим лицам, принимается единоличным исполнительным органом Общества. Такие решения целесообразно отнести к компетенции общего собрания участников.

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.

Право участников вносить вклады в имущество, в т.ч. непропорционально их долям в уставном капитале, предусмотрено в п. 10.2. Типовых Уставов № 1, 3 и 4. Не лишним было бы и право единственного участника (типовой устав №2) делать вклады не только деньгами, но и иным имуществом. Однако это уже не будет типовым правом типового устава.

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 о внесении изменений в повестку дня (за 10 дней) и т.п. В типовых уставах положения о порядке созыва общего собрания просто скопированы из Закона. Очевидно, что в современных темпах жизни эти сроки не исполнимы. Хорошо, когда в компании нет конфликтов среди участников: можно оформить решения любым днем и все поставят подписи. В ситуации же каких-либо конфронтаций придется соблюдать установленный порядок, который, как мы полагаем, в представленных проектах не изменят и оставят так, как это предусмотрено законом.

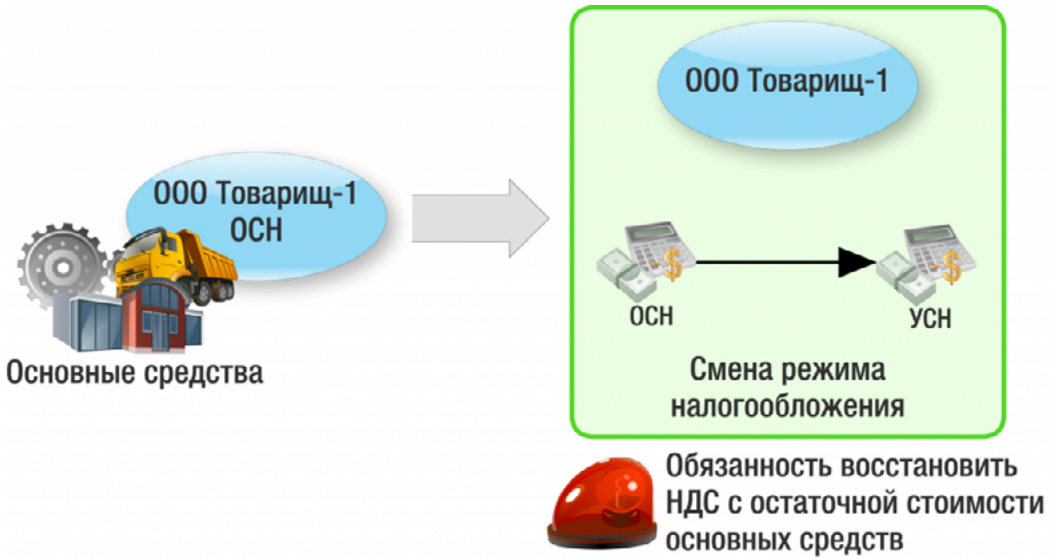
Закрепление же их в Уставе дает возможность недовольным чем-либо участникам заявлять о нарушении порядка созыва и проведения Общего собрания, жалуясь в Центральный банк РФ, налагающий в таком случае штраф в размере до 700 000 рублей, а также о незаконности принятого таким собранием решений в суде (если этот участник не присутствовал).

Но зато во всех Типовых Уставах есть положение о том, что принятие общим собранием участников Общества решения и состав участников общества (в соответствии со ст. 67.1 ГК РФ), присутствовавших при его принятии, подтверждаются подписанием протокола собрания всеми участниками Общества, либо подписание протокола избираемыми на собрании Председателем и Секретарем собрания участников (п.12.3). Это хорошо, так как отбрасывает необходимость удостоверения такого решения нотариусом.

Иными словами, похвально, что Минэкономразвития предприняло попытку учесть специфику деятельности Обществ с разным составом участников и их целями, однако жизнь в любом случае многообразнее четырех шаблонов.

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. Примечание. Член совета директоров (наблюдательного совета), ревизионной комиссии, счетной комиссии или ликвидационной комиссии акционерного общества (общества с ограниченной (дополнительной) ответственностью), голосовавший против решения, приведшего к нарушению требований федеральных законов и принятых в соответствии с ними иных нормативных правовых актов, к ответственности, предусмотренной настоящей статьей, не привлекается. п.11 ст. 15.23.1 КоАП РФ
Заранее проработав только указанные выше аспекты Устава, можно существенно защитить интересы собственников. Юридическое закрепление этих моментов займет не более двух страниц. Иные положения закона, которые не предполагается менять, в устав вообще можно не вносить, оставив их в законе и так закрепляющем общий порядок деятельности ООО.

В обычной ситуации переход налогоплательщика на УСН приводит к восстановлению сумм налога, пропорционально остаточной стоимости.



Однако смена режима налогообложения в случае заключения договора Простого товарищества имеет свои нюансы, которые позволяют на законных основаниях избежать восстановления НДС.

Это обусловлено следующими особенностями Простого товарищества: Деятельность в рамках простого товарищества облагается НДС (ст.174.1 НК РФ) независимо от режимов налогообложения, применяемых товарищами.

Система налогообложения участников товарищества влияет только на налогообложение доли прибыли от совместной деятельности, распределенной в пользу конкретного участника договора. При этом участники простого товарищества, применяющие УСН, могут выбрать в качестве объекта только «доходы минус расходы».п. 3 ст. 346.14 НК РФ

Передача имущества в качестве вклада в простое товарищество не признается реализацией ст.39 НК РФ и, соответственно, не является объектом налогообложения НДС.

В свою очередь, п. 3 ст. 170 НК РФ не содержит указаний на то, что при внесении имущества в качестве вклада по договору простого товарищества необходимо восстанавливать суммы НДС, принятые налогоплательщиком к вычету при его приобретении.

Этот вопрос рассматривался Президиумом Высшего Арбитражного суда РФ в 2010 году,Постановление Президиума ВАС РФ от 22 июня 2010 г. №2196/10 который подтвердил, что в ст.170 НК РФ нет такого основания восстановления НДС как передача имущества в качестве вклада в простое товарищество. Более того, деятельность в рамках простого товарищества облагается НДС, поэтому нельзя говорить, что после перехода конкретного товарища на УСН имущество перестает использоваться в деятельности, облагаемой НДС.

Налоговый спор состоялся в далеком 2006 году, однако формулировки НК РФ в этой части не изменились.

Рассматриваемое ВАС РФ дело касалось объекта незавершенного строительства. Но позиция в постановлении Президиума ВАС РФ сформулирована таким образом, что позволяет применять ее не только в случаях по внесению в качестве вклада объектов, незавершенных строительством, но и любого другого имущества.

Такого мнения придерживаются арбитражные суды округов и субъектов РФ: в своих решениях суды ссылаются на данную позицию ВАС РФ в делах, которые касаются передачи в совместную деятельность товаров и основных средств.См. например, Постановление АС Уральского округа от 28.04.18 № Ф09-168/18 по делу №А34-8280/2016; Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 24 августа 2016 г. №Ф08-5083/16 по делу №А63-13048/2015, Постановление Шестнадцатого арбитражного апелляционного суда от 6 октября 2016 г. №16АП-1277/16, Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 21 ноября 2013 г. №Ф06-10520/13 по делу №А65-6832/2013, Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 18 марта 2013 г. №Ф04-6947/12 по делу №А81-5518/2011 и др.

4. Товарищ сохраняет право смены режима налогообложения после заключения договора Простого товарищества.

Глава 26.2 НК РФ не содержит каких-либо ограничений для перехода на УСН, связанных с участием в Простом товариществе, кроме выбора объекта налого-

обложения «Доходы минус Расходы».

При этом оснований для восстановления НДС, принятого к вычету по имуществу, ранее внесенному в совместную деятельность, нет:

имущество уже является общим имуществом товарищей и выбыло из единоличной собственности налогоплательщика;

имущество используется в деятельности простого товарищества, которая облагается НДС.

НК РФ не предусматривает оснований для восстановления НДС в такой ситуации.

Данное рассуждение в 2018 году нашло поддержку в судах, в том числе в Верховном суде.Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 28 апреля 2018 г. №Ф09-1688/18 по делу №А34-8280/2016 (оставлено в силе Определением Верховного Суда РФ от 3 сентября 2018 г. №309-КГ18-12243 Об отказе в передаче жалобы в СК ВС РФ) ФНС в данном процессе не ставила под сомнение то, что переход товарища на УСН уже после начала осуществления совместной деятельности не приводит к обязанности восстанавливать НДС по ранее переданному в ПрТ имуществу. Основной довод налогового органа заключался в недействительности договора простого товарищества.

Существует и противоположная практика.Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 11 июля 2013 г. № Ф09-5738/13 по делу № А07-12032/2012 Однако ее анализ подтверждает обозначенные выше доводы. В подобных делах были признаки недобросовестности в действиях налогоплательщика.

Таким образом, основное условие - Договор простого товарищества не должен быть фиктивным, заключенным только «на бумаге». Он должен иметь деловую цель и направлен на повышение прибыли. Товарищи должны реально исполнять договор и вести совместную деятельность.
ФНС на сегодня обладает достаточным набором инструментов, чтобы обнаружить и обосновать фиктивные действия налогоплательщиков.

В нашем примере товарищи должны реально производить электрооборудование совместными усилиями. Их сотрудники должны участвовать в закупе материалов, производстве и реализации продукции.

Для того, чтобы избежать обвинений в фиктивности договора, необходимо соблюсти следующие условия:

1) Реально начать совместную деятельность, при которой суть бизнес-процессов не может остаться прежней. В зависимости от специфики деятельности и вкладов каждого товарища выстраиваются отношения между сотрудниками предприятий, меняются товарно-финансовые потоки и/или расширяется клиентская база и ассортимент товаров или услуг.

В рамках налоговых проверок практически всегда используются показания сотрудников - нынешних или бывших. Согласитесь, что показания подобного рода: «про договор не слышали, работали как работаем» - в ответ на вопрос о сотрудничестве с компанией-партнером делают выигрыш спора маловероятным.

2) Тщательно подготовить текст договора простого товарищества, отразив особенности совместной деятельности, вклада каждого товарища. Договор должен быть подписан в году, предшествующем переходу на УСН.

3) Если вкладом товарища является имущество, его необходимо передать в состав общего имущества товарищей. И если передача такого имущества требует регистрации - должна быть зарегистрирована долевая собственность.

Если товарищ впоследствии планирует переход на УСН, то передача имущества должна состояться до смены режима налогообложения.

При этом товарищи должны оформить акты приема-передачи имущества в качестве вклада по договору ПрТ.

В нашем примере компания должна до окончания года передать основные средства в Простое товарищество. Это оформляется актом, подписанным компанией-товарищем, с одной стороны, и товарищем, ведущим общие дела ПрТ (ТВОД) - с другой.

4) Имущество должно быть поставлено на бухгалтерский учет Простого товарищества, то есть на обособленный бухучет, который ведет ТВОД в отношении операций, осуществляемых в рамках ПрТ.

При этом в бухгалтерском учете самого товарища имущество должно быть списано с соответствующего счета в дебет счета 58 «Финансовые вложения».

субсчет 58-4 «Вклады по договору простого товарищества» Если речь идет об основных средствах, то их остаточная стоимость списывается со счета 01 «Основные средства» в дебет счета 58 (субсчет 58-4).

Если речь идет о недвижимости, то необходимо зарегистрировать переход права собственности в общую собственность товарищей.

5) Каждый товарищ должен открыть расчетный счет для ведения расчета по операциям в рамках ПрТ. Все расчеты в рамках ПрТ будут осуществляться только через них.

6) Все платежи между товарищами должны оформляться соответствующим образом. То есть в назначении должно быть обязательно указано «Перечисление денежных средств по договору Простого товарищества от …», «Распределение прибыли в рамках простого товарищества» либо «Оплата по договору Простого товарищества от …» (если банки будут против предыдущих формулировок).

Ни в коем случае не допускается перечислять «арендную плату», «оплату услуг» или др. товарищам за использование имущества. Это однозначно поставит под сомнение реальность совместной деятельности со всеми вытекающими из этого негативными последствиями.

7) Улучшение финансовых показателей после начала совместной деятельности, ведь ради этого партнерство и затевалось. Прибыль, распределенная в пользу каждого товарища, не должна быть меньше тех показателей, которые были до начала сотрудничества. Это не касается случаев крупномасштабных инвестиций, которые в моменте, безусловно, отрицательно скажутся на чистой прибыли.

Обращаем ваше внимание, что само по себе соблюдение указанных требований в отсутствии реальной совместной деятельности не позволит избежать риска доначисления налогов.

Крайне важна очередность действий :

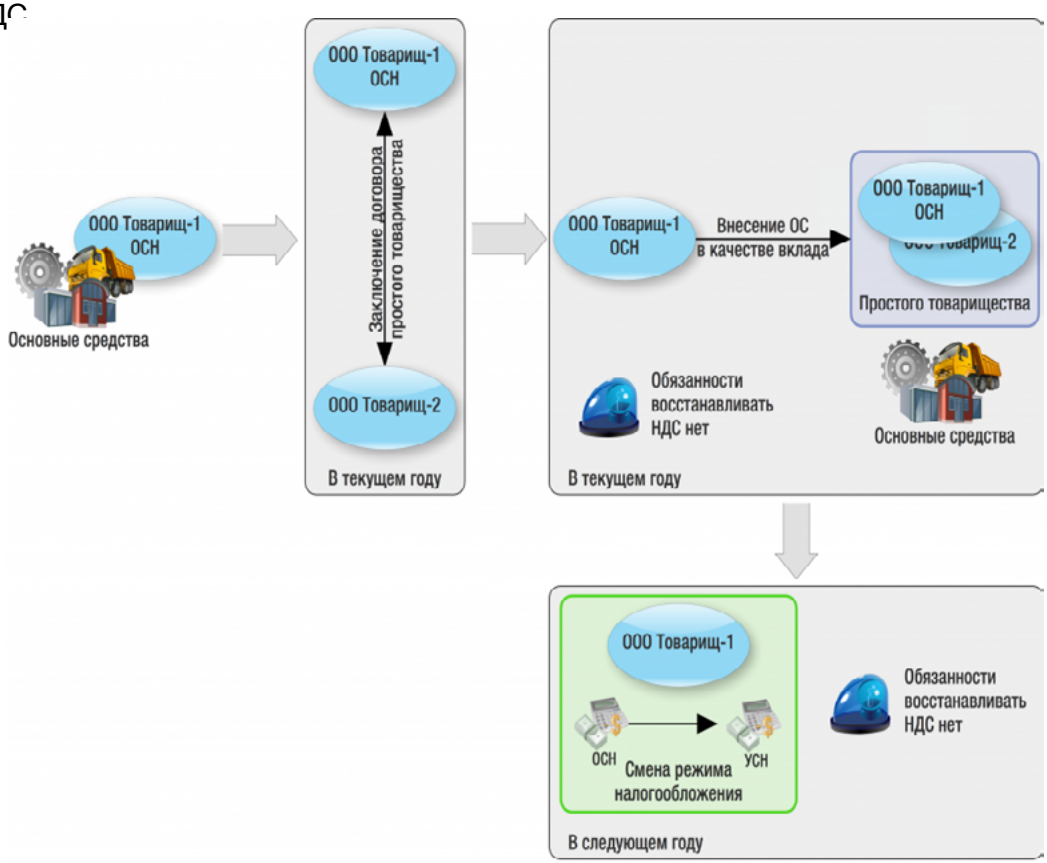
Заключение товарищами договора Простого товарищества и начало осуществления совместной деятельности;

Внесение основных средств в качестве вклада по договору Простого товари-

щества в текущем году;

Подача уведомления о применении УСН со следующего года.

Все действия должны быть совершены строго согласно выше указанному порядку. Нарушение очередности приведет к необходимости восстановить НДС



Таким образом, наличие основных средств у товарища не должно стать препятствием для использования предусмотренного законом инструмента - Простого товарищества, а также всех преимуществ, которые он предоставляет, в том числе возможность применять УСН, сохраняя возможность выставлять и применять к вычету НДС.

Обособление интеллектуальной составляющей бизнеса в Группе компаний

Почти любой бизнес имеет в своем запасе интеллектуальную составляющую, однако мало кто этим пользуется, например, в целях налоговой экономии или в качестве инструмента владельческого контроля. Тем более, мало кто эту часть своих активов защищает.
Разберемся в том, что и как можно использовать и нужно защищать в вашей деятельности из объектов интеллектуальной собственности.
В первую очередь обозначим, что составляет интеллектуальный актив бизнеса:
Как видим из примеров, практически в любом бизнесе присутствуют объекты интеллектуальной собственности. Оформление прав на эти объекты может быть одним из ключевых элементов обеспечения безопасности бизнеса, причем не только имущественной, но и налоговой, и управленческой.

Обозначим главные особенности, которые должны быть учтены:

1. Получение дохода и налоговая экономия.

Плата за использование объектов интеллектуальной собственности является общепринятым явлением.

Однако, контролирующие органы настороженно отнесутся к ситуации, когда компания отчуждает свой товарный знак, а спустя небольшой промежуток времени заключает лицензионный договор о праве пользования им за существенное лицензионное вознаграждение. Все сделки по переходу собственности на товарные знаки и иные регистрируемые объекты интеллектуальной собственности фиксируются в Роспатенте, включая ЦЕНУ договора. Отследить цепочку собственников не представляет труда.

Объекты	Примеры из бизнеса	Особенности
Объекты авторского права:	Сайт, дизайнерские работы, рекламные материалы, видеоролики и т.д.	Сами объекты и их отчуждение и использование не требуют регистрации в Роспатенте.
Объекты патентного права: изобретения, промышленные модели и образцы	Различные виды собственных разработок: упаковки, методов производства, конструктив оборудования и т.д.	Требуется регистрация объекта и прав на него в Роспатенте. Длительный срок регистрации объекта (до 2-х лет)
Средства индивидуализации	Наименование компании, ваша торговая марка (бренд) и т.д.	Требуется регистрация товарного знака и прав на него в Роспатенте. Длительный срок регистрации (до 1,5 лет)
Ноу-хау (секрет производства)	Примеры сходны с объектами патентного права. Кроме того это могут быть различные рецептуры и вообще индивидуальные элементы, делающие ваш бизнес таким особенным (как мы называем - фиолетовые элементы бизнеса)	Необходимо утверждение и соблюдение режима коммерческой тайны

Поэтому стоимость объекта интеллектуальной собственности, предусмотренная договором на его отчуждение, должна быть соразмерна его реальной ценности для бизнеса и размеру будущих лицензионных платежей. Нельзя передавать объект по условной стоимости в 100 000 рублей, перечисляя потом за его использование по лицензионному договору миллион в месяц.

Кроме того, если раньше роялти был одним из самых безопасных способов получения доходов и налоговой оптимизации, то сейчас к этому способу нужно подходить с должным обоснованием деловой цели таких выплат для компании:

объект ИС действительно должен использоваться компанией в своей деятельности, участвовать в получении ею прибыли;

размер роялти должен соответствовать полезности объекта и, конечно же, не перетягивать на себя всю зарабатываемую прибыль. Исходя из анализа судебной практики, можно сделать вывод, что размер роялти в рамках 5-7% от выручки компании у судов вопросов не вызывает.

если необходима передача объекта ИС от компании к ее собственнику, сто-

имость сделки должна быть приближена к рыночной. Это особенно касается объектов, регистрация отчуждения которых проходит в Роспатенте. В этом случае налоговый орган не затруднит выявить несоразмерность размера роялти и стоимости самого объекта, его оценки сторонами.

2. Аккумулирование денежных средств на Хранителе активов
Наряду с одним из возможных источников получения дохода собственником бизнеса лицензионные платежи, выплачиваемые Хранителю активов, позволяют осуществлять и 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.

3. Нюансы регистрации и договорных отношений

В части оформления отношений между собственником объекта ИС и другими субъектами группы компаний, учитывая особенности каждого объекта интеллектуальной собственности и договора по его использованию, всегда необходимо обращать внимание на следующие вопросы:
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 (ноу-хау) и сохранить в тайне от третьих лиц.

Учитывая, что использование патента также подлежит госрегистрации, а сам

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

патент редко гарантирует защиту от неразрешенного использования, выбор бизнеса зачастую останавливается на оформлении объектов в виде ноу-хау. Тем более, что не каждую уникальную технологию или методику, используемую в бизнесе, можно запатентовать, а вот оформить как ноу-хау возможно.

кто непосредственно использует объект интеллектуальной собственности 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: это может быть, например, лицензионный договор. При этом наличие исключительной лицензии (предусматривающей запрет для собственника ИС передавать объект в пользование еще кому-либо) может объяснить высокий размер роялти, ведь пользователь платит за эксклюзивность. Отдельно следует упомянуть и договор франчайзинга, речь в котором может идти не только о передаче в пользование товарного знака, но о целом комплексе методик, правил и требований к реализации продукта, что всегда позволяет обосновать стоимость франшизы и детально описать все условия пользования объектами ИС. как определить вознаграждение за использование объекта (в процентах от выручки, твердой сумме и др.). При

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	_____

этом следует исходить из решения вопросов о том, на какой компании будет

Объекты патентного права		
Изобретение	1. Договор об отчуждении права на получение патента, заключаемый автором 2. Договор об отчуждении патентообладателем исключительного права (патента) 3. Лицензионный договор 4. Залог	Обязательна
Полезная модель		
Промышленный образец		
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

оседать 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.

4. Нюансы владения объектами ИС
Вопрос о том, кто будет собственником ИС, является ключевым. Особенно остро он стоит в бизнесе с несколькими партнерами.

Порядку совместного владения результатами интеллектуальной деятельности посвящена отдельная норма ГК РФ. Так, п. 2 ст. 1229 кодекса допускает, что исключительное право на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации (кроме исключительного права на фирмен-

ное 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). По аналогии с общей долевой собственностью на имущество, определение порядка владения, использования и распоряжения объектами интеллектуальной собственности 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 использования ИС.

Вместе с тем, это правило действует не для всех объектов. 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, 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

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:

Зарегистрировать товарный знак на юридическое лицо, учредителями которого станут собственники. Это позволит закрепить права каждого из партнеров по бизнесу на товарный знак, но доход каждый из собственников сможет получать только в в виде дивидендов, что уже не даст ощутимой налоговой экономии, как если бы собственник владел товарным знаком в статусе ИП;

Товарный знак может быть передан в совместное пользование в рамках договора 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 интеллектуальной собственности с целью их более эффективного использования. В этом случае собственник товарного знака внесет право пользования товарным знаком в качестве своего вклада в простое товарищество, после чего оба товарища смогут пользоваться товарным знаком в общих целях. Второй товарищ сделает вклад в виде, например, навыков по развитию бренда, сотрудников-маркетологов и т.д. Направления использования товарного знака можно определить самим договором. При этом сам факт передачи права пользования товарным знаком требует регистрации в Роспатенте. Данный вариант не включает второго собственника в совладельцы знака, однако позволяет уравнять владельцев бизнеса в праве его использования и получения дохода от объекта ИС;

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.

5. Функциональное обособление интеллектуального звена сотрудников при формировании группы компаний

Наряду с нематериальными активами, которые можно учитывать на балансе, а иногда даже пощупать, нередко важнее не сам результат интеллектуальной деятельности, а интеллектуальное ядро бизнеса как совокупность навыков, сотрудников и т.д, которое занимается разработкой оборудования, различных технологических устройств, выполняет конструкторские работы. Его обособление от операционного звена бизнеса полезно и в целях защиты, поскольку именно эта часть компании составляет ее уникальность, и в целях оптимизации налога с доходов.
С помощью обособления Интеллектуального звена бизнеса (путем, например, создания компании разработчиков, проектировщиков, конструкторов) достигаются следующие цели:

функциональное разделение деятельности для создания оптимальных условий работы сотрудникам, занимающимся разработкой объектов интеллектуальной собственности;

обеспечение контроля и гарантий сохранности прав на интеллектуальную

собственность;

оптимизация налогов на доходы.

Однако при выделении такого интеллектуального центра актуальны все перечисленные выше вопросы, решаемые при обособлении объектов ИС. Кроме того, обособление на одном субъекте и сотрудников, и деятельности центра разработок, и результатов их труда в виде нематериального актива гарантируют отсутствие претензий налогового органа к тому, что именно данный субъект владеет объектом ИС и получает роялти за его использование, ведь именно он (его сотрудники) такой объект сотворили.

Как видим, вопросов, требующих решения при обособлении интеллектуального звена, довольно много, однако детальный подход к их решению позволяет не только обезопасить столь ценные активы от утраты, но и получить ощутимый налоговый эффект.

Выплата роялти в группе компаний - кому и сколько

Представим распространенную ситуацию: товарный знак зарегистрирован в собственности одной компании или ИП, а использует его другая. Иными словами, необходимо оформить использование товарного знака в операционной деятельности. Возникает вопрос - как это сделать и какие риски в решении этой задачи есть.
Кто и за что может платить, чтобы роялти правомерно были учтены в расходах
Плата за использование объектов интеллектуальной собственности (роялти) является общепринятым явлением.

Основной вопрос возникает в экономической обоснованности выплаты роялти, что приводит к необходимости подтверждать целесообразность использования товарного знака в хозяйственной деятельности компании. Это ключевой критерий, по которому суды оценивают правомерность учета лицензионных платежей в расходах налогоплательщика.См., например, Постановление АС Московского округа от 13.07.2016 N Ф05-9514/2016 по делу N А40-153860/2015

Напомним, что согласно нормам ГК РФ (ст. 1484) использование товарного знака подразумевает под собой одно или несколько следующих действий:

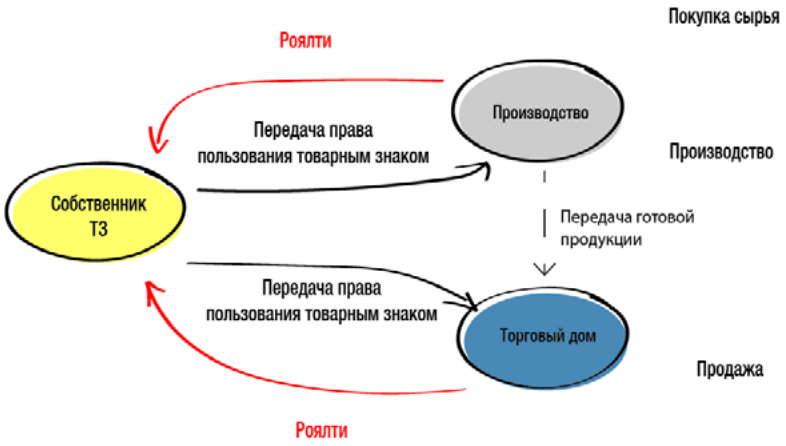
- размещение ТЗ на товарах, при выполнении работ и оказании услуг (на этикетках, упаковках товаров, которые производятся, предлагаются к продаже, продаются, демонстрируются на выставках и ярмарках и т.д.);
- на документации, связанной с введением товаров в гражданский оборот;
- в предложениях о продаже товаров, о выполнении работ, об оказании услуг, а также в объявлениях, на вывесках и в рекламе;
- в Интернете, в том числе в доменном имени и при других способах адресации.

Если речь идет о ситуации, когда группа компаний состоит из двух субъектов - Операционная компания (производит и реализует продукцию) и Хранитель активов, сложностей в целом нет. ХА передает по лицензионному договору знак, операционная компания использует его в маркировке производимых и реализуемых ей же товаров, подтверждает правомерность затрат.



Другое дело, когда бизнес структурирован сложнее - и операционное звено состоит из нескольких компаний, разделенных по функциональным признакам. Например, торговая компания с функцией реализации продукции и производство. И та, и другая используют товарный знак. С обеими заключены лицензионные договоры. Но поскольку деятельность компаний функционально разная, встает вопрос экономической целесообразности выплаты роялти каждой компанией.

Так, производственная компания уже маркирует продукцию товарным знаком на производстве, следовательно, торговая в размещении товарного знака на продукции не участвует. Может ли она платить за товарный знак и учитывать



такие затраты в расходах по налогу на прибыль?

Например, в деле А40-39231/2013 налоговый орган убрал из расходов выплачиваемые компанией роялти, поскольку компания являлась исключительно торговой, в маркировке товара на производстве не участвовала, а продавала уже промаркированную товарным знаком продукцию. Суд не поддержал налоговый орган, указав, что торговая компания также использовала товарный знак в продаже продукции путем:

«использования в фирменном наименовании организации;

на бланках организации;

в рекламных материалах: буклеты, макеты, брошюры, визитки, баннеры и прочее;

для индивидуализации при участии общества в выставках и при оформлении комнат-образцов;

при изготовлении стендов и экспозиций для демонстрации».

Как видим, предмет лицензионного договора с производственной и торговой компанией не может быть одинаковым. Каждая из них использует товарный знак исходя из основной функции - производство или продажа, что обязательно должно найти свое отражение в договоре.

Функция компании	Возможные виды использования ТЗ
Производство	- размещение ТЗ на товарах, при выполнении работ и оказании услуг (на этикетках, упаковках товаров); - размещение знака на сайте, в доменном имени; - использование в документации и фирменном наименовании
Торговая компания/Агент по продаже товара	- использование в предложениях о продаже товаров, о выполнении работ, об оказании услуг, а также в объявлениях, на вывесках и в рекламе, в рекламных буклетах, стендах; документации, связанной с реализацией товара (договоры, бланки, переписка с покупателями, визитки); - использование в фирменном наименовании; - размещение знака на сайте, в доменном имени
Торгово-производственная компания	все перечисленные виды использования

Последствия использования товарного знака без платы
Нередко встречаем группы компаний, где товарный знак используют все, но никто за это не платит. В концепции единого бизнеса это кажется удобным - нет потребности выводить деньги из операционной деятельности и копить их на субъекте с товарным знаком. При этом вроде бы не должно быть проблем с необоснованностью учета роялти в расходах, о чем упомянули выше. На вопрос, почему именно эта компания является собственником товарного знака, можно услышать распространенный ответ: «Так исторически сложилось».

А вот в концепции признаков искусственного дробления ситуация выглядит

иначе - налицо явная взаимосвязанность субъектов - никто в здравом уме не отдаст сторонней компании товарный знак в пользование без какой-либо платы.

Безвозмездное пользование чужим товарным знаком является косвенным признаком принадлежности к одной группе компаний.

Могут быть и налоговые последствия, которых, по первоначальному замыслу, хотелось избежать - это вменение внереализационного дохода в связи с безвозмездным использованием товарного знака.см. Постановление АС Волго-Вятского округа от 11.12.2014 г. по делу № А11-11656/2013; Письмо Минфина РФ от 20.01.2011 № 03-03-06/1/16

Поэтому роялти в группе компаний к выплате не только желательны, но и обязательны.

Возможности ведения бизнеса через производственный кооператив

Производственный кооператив (далее по тексту - ПК) достаточно часто упоминают как эффективную модель налоговой оптимизации, особенно в части уплаты страховых взносов. Производственный кооператив действительно дает в этом плане ряд возможностей, однако не так много, как об этом заявляют некоторые «налоговые Копперфильды». И, как это обычно бывает, для реализации этих возможностей на практике потребуется уделить много внимания специфике бизнеса и особенностям производственного кооператива как юридической конструкции.
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. п. 1 ст. 106.1 Гражданский кодекс РФ
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 производственного кооператива 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.

Ключевые особенности производственного кооператива
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% от 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 ним 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. пп. «з» п.80 Приказа Росстата от 26.10.2015 N 498 «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 обязательного 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.
О возможностях налоговой экономии в ПК: риски и меры их снижения
Прибыль кооператива распределяется между его членами в соответствии с их личным и (или) иным участием и размером паевого взноса. 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»

Именно в этом кроется одновременно потенциал и опасность эффекта оптимизации страховых взносов при выплатах членам производственного кооператива!

Разберем по-порядку. Законодательно предусмотрено два варианта оплаты труда членов кооператива:

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.

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»).

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 13% как для выплаты дивидендов.

Итого: налог на доходы у кооператива (20% налог на прибыль либо 5 (6, 10, 15) % по УСН) + 13 % НФДЛ.

б) в соответствии с личным трудовым участием члена кооператива.

Выплаты членам ПК в связи с их личным участием также по своей природе являются дивидендами и не должны облагается страховыми взносами. Но, увы, государственными органами, в том числе, к сожалению, и судами, эти выплаты рассматриваются как оплата труда.

Все началось с Определения Верховного суда РФ от 10.02.2015г. по делу № А65-23251/2013.

В том случае Производственный кооператив 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, который дошел до Верховного Суда. В итоге Суд постановил, 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.

Таким образом, только та часть прибыли, которая распределяется пропорционально паевому взносу, приравнивается к дивидендам и не облагается страховыми взносами.

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.

Однако в любом случае по сравнению с трудовым участием размер денежных средств, получаемых каждым членом кооператива на руки, может быть больше за счет уменьшения сумм поступлений в бюджет в виде страховых взносов.

В качестве деловой цели создания кооператива будет повышение заинтересованности работников в качественном результате для повышения уровня их дохода, 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 такой организационно-правовой формы как производственный кооператив, 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.

При этом мы категорически не рекомендуем следовать советам многих консалтеров и создавать из всех своих сотрудников производственные кооперативы, отказываясь от трудовых договоров с ними и экономя таким образом на зарплатных налогах. С огромной долей вероятности этот 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 Производственным кооперативом «Розничные продавцы». Очень сильно это напоминает «аутсорсинговые схемы» прошлых лет, на которых погорело не мало наших ритейлеров.

Пример использования ПК в практике taxCOACH®
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 заключалась 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 производственным 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 подчеркиваем - 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.

Таким образом, использование производственного кооператива в группе компаний требует сдержанного подхода, а некоторые его действительно уникальные и эффективные особенности открываются только продвинутым пользователям.

Рубрика «Вопрос-Ответ»: нюансы распределения прибыли в Производственном кооперативе.

На сегодня Производственный кооператив (ПК, включая сельскохозяйственный кооператив) - это третья по популярности организационно-правовая форма негосударственных юридических лиц (после ООО и АО). Так, всего в РФ на конец 2017 года зарегистрировано свыше 13 тысяч производственных кооперативов. При этом 10% из них созданы в последние три года.

Правовое регулирование деятельности ПК менее развито, чем у ООО и АО. Для сравнения: ФЗ «О производственных кооперативах» - это 16 страниц против ФЗ «Об ООО» с 56 страницами и ФЗ «Об АО» с 126 страницами.
В результате по мере все более широкого использования ПК все чаще возникают вопросы о нюансах его функционирования.
Сегодня осветим два из них, касающиеся распределения прибыли в ПК.

Вопрос № 1. Основания распределения прибыли членам кооператива - физическим лицам.
На основании закона в ПК можно распределить прибыль
пропорционально вкладу;

на основании трудового участия;

на основании иного участия.

Прибыль кооператива распределяется между его членами в соответствии с их личным трудовым и (или) иным участием, размером паевого взноса, а между членами кооператива, не принимающими личного трудового участия в деятельности кооператива, соответственно размеру их паевого взноса. По реше-

нию общего собрания членов кооператива часть прибыли кооператива может распределяться между его наемными работниками. п. 1 ст. 12 Федеральный закон от 08.05.1996 № 41-ФЗ «О производственных кооперативах»

Зачастую возникает необходимость распределить прибыль непропорционально паевому взносу в паевом фонде организации. Подобная возможность определенно есть для участников ООО и АО. Однако с кооперативом не все просто.
Во-первых, в ПК в соответствии с размерами паевых взносов можно распределить лишь 50% прибыли кооператива. И не более. Непропорционально паевому взносу прибыль можно распределять только на основании «трудового» и «иного» участия.

Однако, и это во-вторых, распределение прибыли на основании «трудового участия» стоит очень дорого, так как приводит к обязанности исчислить и уплатить страховые взносы. Размер таких «дивидендов» напрямую зависит от трудовой функции, соответственно контролирующие госорганы и суды считают, что в таком случае надо уплачивать страховые взносы. См. Определение Верховного суда РФ от 10.02.2015г. по делу № А65-23251/2013Подробно мы разбирали это здесь.

Остается только - «иное участие». Очевидно, возникает соблазн использовать фразу «иное участие» как основание для непропорционального распределения прибыли, но при этом без начисления страховых взносов. Возможно ли это?

Закон не раскрывает содержание иного участия членов ПК в деятельности кооператива.

Под иным участием, полагаем, можно понимать передачу имущества, предоставление в пользование оборудования и любые иные действия, которые не связаны с трудом.

Но, если буквально проанализировать положения п. 1 ст. 12 ФЗ «О ПК», становится ясно, что использовать «иное участие» как основание распределения прибыли без уплаты страховых взносов не удастся.

Как видим, «иное» участие стоит в одном ряду с трудовым участием. И распределяться на основании иного участия прибыль может только между членами, принимающими трудовое участие.

Таким образом, иное участие - это лишь форма трудового участия.

Также рассуждают и суды.

Таким образом, суд пришел к правомерному выводу, что в нарушение своих учредительных документов, а также статьи 12 Федерального закона от 08.05.1996 № 41-ФЗ (редакции от 30.11.2011) плательщиком распределение 1/2 части прибыли между членами кооператива производилось не пропорционально размерам их паевых взносов, тогда как превышение распределенной суммы чистой прибыли сверх норматива подпадает под понятие выплаты и подлежит обложению страховыми взносами.
Распределение средств по направлениям их расходования определяется общим собранием, однако распределение между членами кооператива части чистой прибыли от личного участия члена кооператива не в равных пропорциях, свидетельствует о зависимости размера выплат от исполнения сотрудником своих трудовых обязанностей и напрямую связано с системой оплаты труда, в связи с чем, выплаты являются стимулирующими и носят поощрительный характер. Распределение прибыли подпадает под понятие выплаты, и, учитывая вышеизложенное, на основании части 1 статьи 7 Федерального закона от 24.07.2009 № 212-ФЗ выплата члену кооператива части прибыли, произведенная в зависимости от его трудового участия, подлежит обложению страховыми взносами в общеустановленном порядке. Постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 27 апреля 2017 г. № 15АП-3643/17

В итоге: в Производственном кооперативе распределять прибыль можно только на основании:

размера паевого взноса - не более 50% прибыли кооператива. С полученного дохода пайщик обязан отдать в бюджет 13% (НДФЛ или налог на прибыль).

трудового или иного участия. Такая выплата возможна только члену кооператива - физическому лицу, принимающему личное трудовое участие в деятельности кооператива. С суммы распределенной прибыли, подлежащей выплате члену ПК, необходимо удержать 13 % НДФЛ, а также рассчитать и уплатить страховые взносы.

2. В какой момент рассчитываются и уплачиваются страховые взносы с сумм распределяемой прибыли, которая выплачивается члену ПК на основании трудового участия?

Это вопрос - отголосок неудачной практики использования ПК для оптимизации «зарплатных» налогов.

На первый взгляд простой вопрос. Однако на практике возникают трудности. Если страховые взносы рассчитываются с прибыли, образовавшейся в предыдущий период, то, возможно, и страховые взносы нужно учитывать в расходах этого периода. Но распределение прибыли производится уже после уплаты всех налогов и учета расходов. В том числе и тех сумм страховых взносов, которые должны быть начислены с распределяемой в этом периоде прибыли?

Если это так, то потребуется уже при расчете прибыли, подлежащей распределению, использовать некие формулы для одновременного учета страховых взносов, которые будут исчислены с выплат членам ПК.

Давайте разберемся.
База для исчисления страховых взносов на физических лиц определяется по истечении каждого календарного месяца как сумма выплат, осуществленных данным лицам (п. 1 ст. 421 НК РФ). При этом датой осуществления выплат будет считаться дата начисления «дивидендов» (распределения прибыли кооператива). пп. 1 ст. 424 НК РФ

Таким образом, нельзя заранее рассчитать страховые взносы. Их размер можно рассчитать только после определения чистой прибыли, принятия решения общим собранием членов кооператива о ее распределении и выплате дивидендов. До этого отсутствует база для страховых взносов. Соответственно никакие формулы для одновременного уменьшения прибыли на сумму страховых взносов с нее же в данном случае не применимы.

Страховые взносы принимаются к учету по налогу на прибыль в момент их начисления.

Расходы, принимаемые для целей налогообложения с учетом положений настоящей главы, признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты, если иное не предусмотрено пунктом 1.1 настоящей статьи, и определяются с учетом положений статей 318 - 320 настоящего Кодекса. п. 1 ст. 272 Налогового кодекса Российской Федерации

То есть в том периоде, когда принято решение о распределении прибыли. Это

происходит в периоде следующим за периодом, в котором была рассчитана прибыль.

Распределению между членами кооператива подлежит часть прибыли кооператива, остающаяся после уплаты налогов и иных обязательных платежей, а также после направления прибыли на иные цели, определяемые общим собранием членов кооператива. п. 2 ст. 12 Федеральный закон от 08.05.1996 № 41-ФЗ «О производственных кооперативах»

Для кооперативов - «упрощенцев» действует кассовый метод.Страховые взносы при применении УСН также относятся к расходам согласно пп. 7 п. 1 ст. 346.16 НК РФ. Как и любые другие расходы, «упрощенец» принимает к учету после их фактической оплаты (кассовый метод предусмотрен п. 2 ст. 346.17 НК РФ). То есть начисленные страховые взносы с сумм распределенной прибыли учитываются в том периоде, в котором они уплачены во внебюджетные фонды.

В итоге: страховые взносы, которые рассчитываются при распределении прибыли членам кооператива на основании трудового или иного участия, относятся к расходам, уменьшающим налог на прибыль в том периоде, в котором принято решение о распределении прибыли. В случае применения УСН - в том периоде, в котором были осуществлены выплаты. При этом само решение о распределении прибыли может быть принято после уплаты всех налогов, то есть в периоде, следующим за отчетным.

Иными словами страховые взносы уменьшают не распределяемую прибыль, а текущую прибыль того налогового периода, в котором были выплачены «дивиденды».

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. Соглашения акционеров и другие способы бесконфликтного сосуществования собственников бизнеса 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». Федеральный закон от 03.12.2011 N 380-ФЗ «О хозяйственных партнерствах»

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.

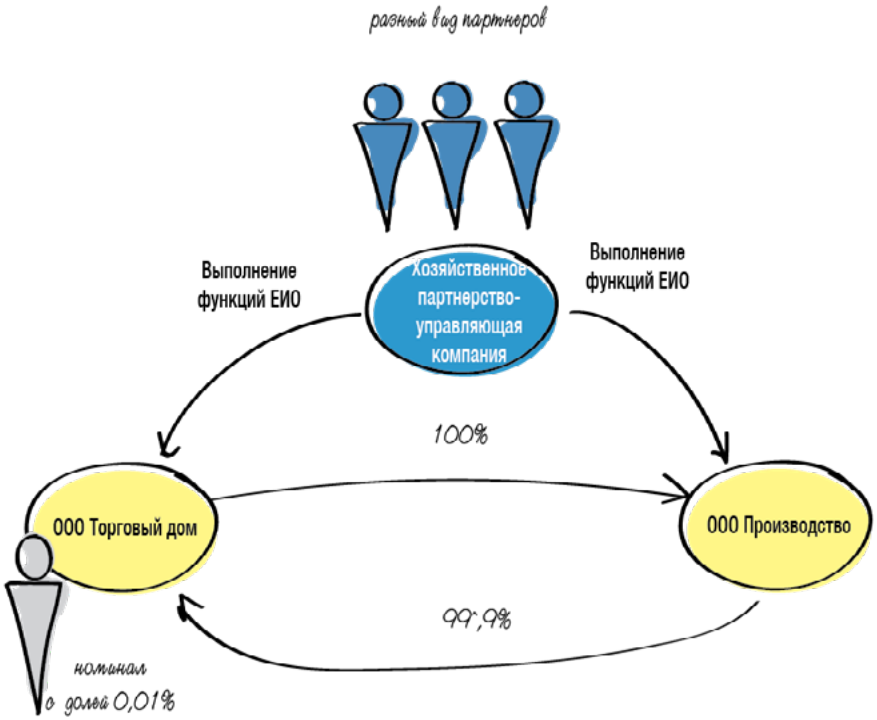
Есть, конечно, некоторые законодательно установленные минусы - например, хозяйственное партнерство не может быть участником (учредителем) других юридических лиц, что исключает возможность использования этой формы в качестве управляющей компании, владеющей организациями в группе:



Выходом здесь может стать использование хозяйственного партнерства в перекрестном владении Перекрестное владение в ООО - способ обеспечения владельческого контроля

Замкнутой структурой юридических лиц управляет хозяйственное партнерство, выполняя функции единоличного исполнительного органа Управляющая компания: сила притяжения Фактически Партнерство принимает решения за каждое юридическое лицо, будучи представителем его мажоритарного (а то и единственного) участника. Именно в рамках Хозяйственного партнерства 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 Хозяйственное партнерство 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 экспертами Центра taxCOACH 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 Хозяйственного партнерства. 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 Механизмы защиты собственности и их совместимость с налоговой оптимизацией в случае нарушения инвестором условий сотрудничества и стандартов сети есть возможность быстро прекратить существование конкретного бара, поскольку деньги и имущество предоставлено Хозяйственным партнерством. 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 Хозяйственного партнерства станут 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 нашей рассылки мы неоднократно писали об обособлении компании - Хранителя активов в целях защиты значимого имущества группы компаний; об обособлении производственной компании, 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 после того, как 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 до-

статочно много. Выбор каждого из них 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 и ЕНВД);

виды и величина расходов транспортной компании - интереснее оставить их на безНДСной или НДСной компании и т.п.;

в чьей собственности находится транспорт.

Пример 1
Транспорт зарегистрирован на хранителя активов. Это имущество (автотранспорт/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:

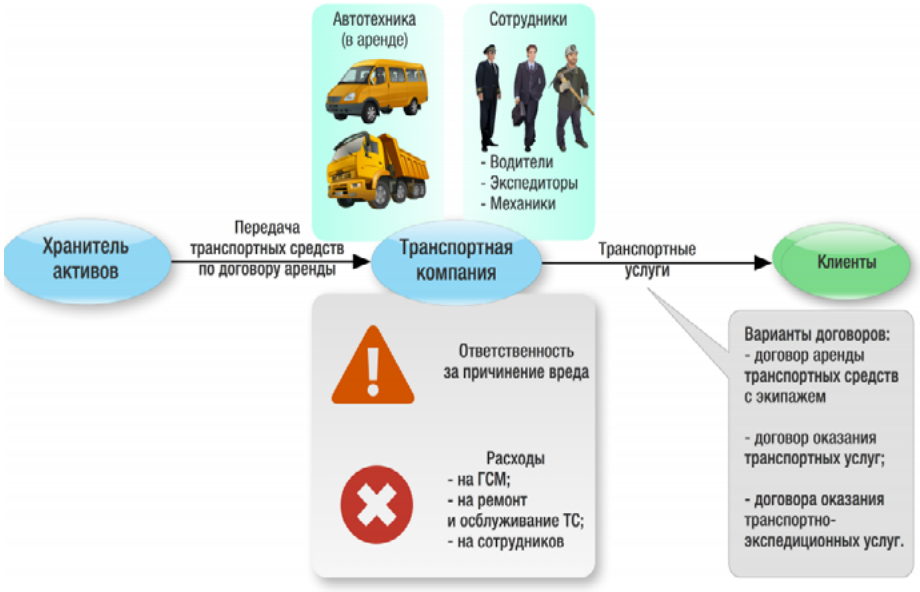
Транспорт передается по договору аренды родственному Обществу «Транспортная компания». В штате именно этой компании и должны находиться водители, экспедиторы, обслуживающие транспорт механики и иные лица.

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),

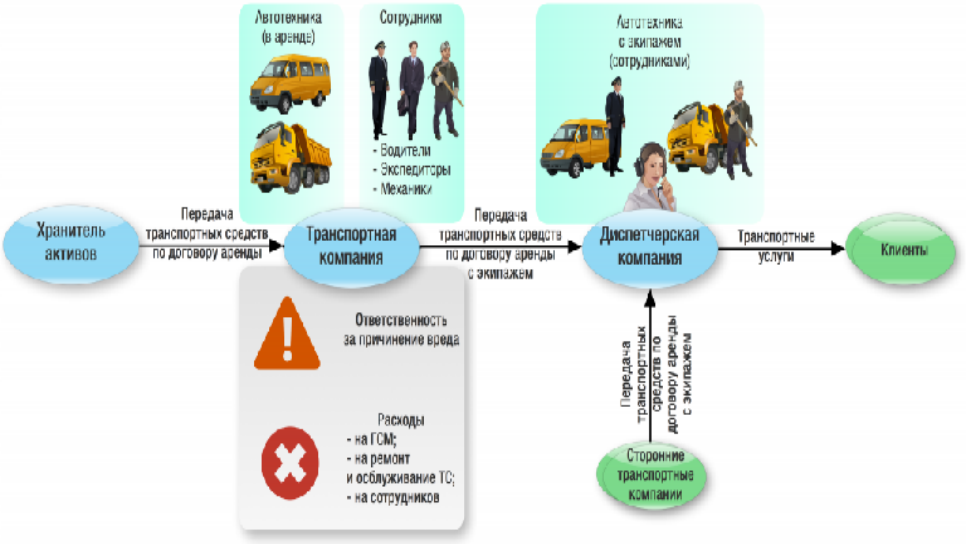
договор оказания транспортных услуг,

договор оказания транспортно-экспедиционных услуг.

Выбор конкретного вида договора должен исходить из реальных бизнес-процессов, происходящих в группе компаний. Определяющим условием является и необходимый объем документооборота в каждом договоре.

Пример 2
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» еще остаются, 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 транс-



портные 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 клиентам - 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 зданий», «Строительство инженерных сооружений»), либо передача в аренду автотранспортных средств с водителем (ОКВЭД «Деятельность сухопутного и трубопроводного транспорта»), 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%. При этом обращаем внимание, данная льгота действует до конца 2018 года. На сегодня неизвестно, будет ли она продлена.

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 (в этом случае надо будет забыть о преимуществах УСН).

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 договора 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 150 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 3
Этот вариант схож с предыдущим: Диспетчерская компания также является связующим звеном между клиентами и транспортными компаниями. Однако в

данном примере она выполняет агентские функции.

Так сегодня работают некоторые службы такси, оказывая «исключительно информационные услуги».
Диспетчерская служба «Такси» находит и связывается клиентами. При этом



«Такси» заключает с ними договор на оказание услуг по перевозке пассажиров от своего имени, но в интересах таксопарка.

Функции Диспетчерской службы:

поиск клиентов;

обеспечение связи с клиентами;

обеспечение работы CALL-центра;

обеспечение работы сайта, цифровых приложений;

маркетинг;

и так далее.

Непосредственно перевозку осуществляет Таксопарк. Он предоставляет

транспорт, который может быть как в собственности, так и в аренде;

водителя, с которым у Таксопарка заключен трудовой договор или договор аренды ТС.

Ответственность за причинение вреда в таком случае несут обе компании - и Таксопарк, и Диспетчерская служба. Несмотря на то, что она сама не осуществляла исполнение по договору и никак не причастно к происшествию, повлекшее вред, Диспетчерская служба как сторона заключившая договор отвечает перед клиентом.

По сделке, совершенной агентом с третьим лицом от своего имени и за счет принципала, приобретает права и становится обязанным агент, хотя бы принципал и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по исполнению сделки. абз. 2 п. 1 ст. 1005 Гражданского кодекса Российской Федерации

Это находит полное подтверждение в судебной практике (см. Определение Верховного суда Российской Федерации от 09.01.2018 г. по делу № 5-КГ17-220).
Ответственность агента перед клиентами необходимо учитывать при построении группы компаний.

Пример 4
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, содержащим элементы договоров хранения и оказания транспортных услуг. Услуги компании «Склад» будут включать:

Приемку товара;

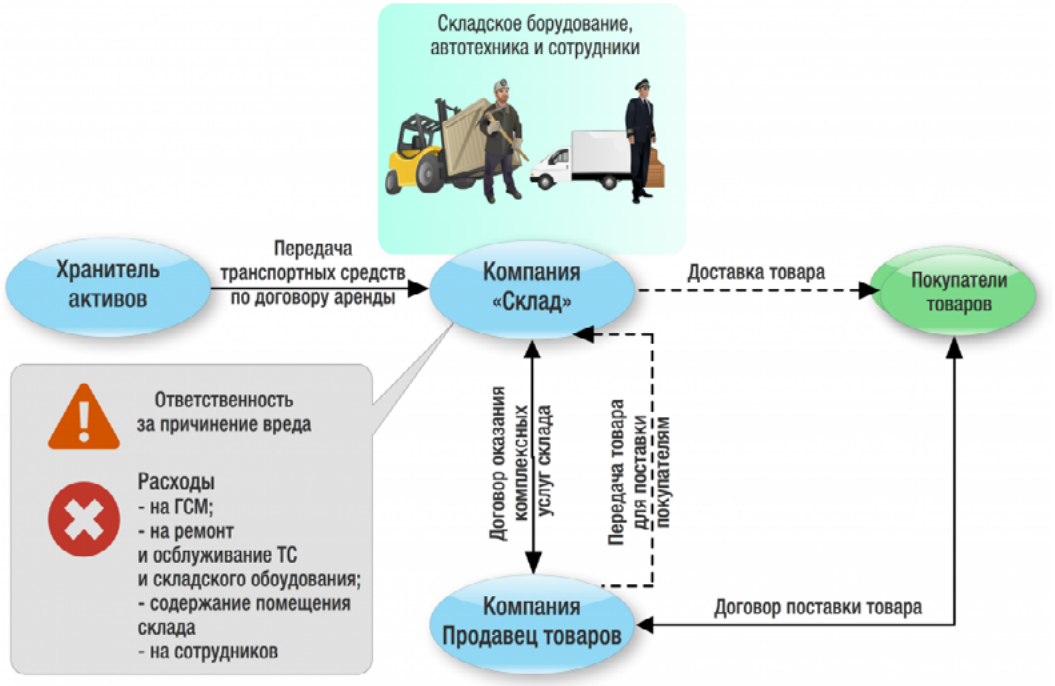
Погрузочно-разгрузочные работы

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.

Ответственность за причинение вреда транспортным средством несет компания «Склад».

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:

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;

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 реализации 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 13%. 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 отсрочить 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 векселе-

держателей.

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 узнавае-

мости 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 законной оптимизации 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 конкретной 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 - Хранитель активов - имущественный базис 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 (юридических лиц 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 между 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. Простое товарищество: дополнительные возможности при ведении бизнеса в Группе компаний 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 Вопросы владения бизнесом: чем полезен и уникален договор инвестиционного товарищества 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 Хозяйственное партнерство: примеры из практики taxCOACH 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 именно 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.

Об использовании льгот на обязательное пенсионное страхование

До 1 января 2019 года Налоговый кодекс предусматривал пониженный тариф по страховым взносам в размере 20% (вместо 30%) для компаний, применяющих упрощённую систему налогообложения, деятельность которых связана с производством, техническим обслуживанием, образованием, наукой и другими. Тариф, к сожалению, не был продлён.

Таким образом, способов законной экономии на страховых взносах стало ещё

меньше. Рассмотрим, чем располагает обычный налогоплательщик в текущей ситуации.

IT-сфера
До 2023 года действуют пониженный тариф для компаний, осуществляющих деятельность в области информационных технологий (IT-компании). Его размер - 14 % (из них 8 % в ПФР, 2 % в ФСС РФ, 4 % в ФФОМС РФ). При этом, для применения тарифов должны выполняться следующие условия:

(1) 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;

(2) Компания имеет государственную аккредитацию о том, что осуществляет деятельность в области информационных технологий. Аккредитация подтверждается документом, выданным Минкомсвязи России.

(3) 90% доходов получает от деятельности непосредственно в области информационных технологий.

Вновь созданная IT-компания должна выполнить условие об уровне доходов по итогам первого отчетного (расчетного) периода, в котором применяются пониженные тарифы.См. абз. 4 пункта 5 статьи 427 НК РФ
(4) Компания имеет среднюю численность (для действующих IT-компаний) и среднесписочную численность (для вновь созданных IT-компаний) сотрудников не менее 7 человек.

Важно подчеркнуть два момента:

-разница между среднесписочной и средней численностью заключается в том, что в первую величину включаются только штатные сотрудники, работающие по трудовым договорам по основному месту работы. Средняя же численность состоит из среднесписочной, внешних совместителей и физлиц-подрядчиков по договорам гражданско-правового характера.

-в зачёт любой из численностей идут сотрудники IT-компании, независимо от их должности и специальности.

Уплачивать взносы по льготному тарифу созданная IT-компания будет вправе

с 1-го числа месяца, в котором получит документ о госаккредитации.См. письма ПФР от 12.01.2011 N 30-22/52, Минздравсоцразвития России от 17.03.2011 N 826-19 и Минтруда России от 30.05.2016 N 17-З/В-212

Страховые взносы для ИП
Сумма страховых взносов ИП состоит из фиксированной и переменной части, при этом обязанность уплатить вторую и её размер зависит от величины дохода предпринимателя. Так, если величина дохода ИП за год не превышает 300 000 руб, то в бюджет ему нужно заплатить фиксированную сумму. Законодатель любезно посчитал сумму взносов до 2020 года и указал её прямо в Налоговом кодексе. В 2019 году величина фиксированных взносов составит - 29 354 рублей.

Предприниматели, заработавшие в 2019 году больше 300 000 руб., должны будут доплатить в ПФР еще 1 процент от полученной сверх лимита выручки, но не более 234 832 руб., рассчитанных из восьмикратного фиксированного размера взносов.

Кроме страховых ИП уплачивает взнос в ФФОМС. Его конкретный размер также содержится в НК РФ и в 2019 году составляет 6 884 руб.

При расчёте суммы дохода ИП есть особенность, вытекающая из системы налогообложения предпринимателя.

Ещё в 2016 году Конституционный Суд РФСм. постановление Конституционного Суда РФ от 30 ноября 2016 г. N 27-П высказался по поводу определения базы для расчёта страховых взносов. По его мнению, таковой являются доходы, уменьшенные на величину фактически произведенных и документально подтвержденных расходов ИП, непосредственно связанных с извлечением дохода.

Казалось бы, подход ясен, ИП, применяющий систему налогообложения, учитывающую расходы, уплачивает 1% страховых с разницы между доходами и расходами. Однако, Минфин и ФНС России придерживаются иного мнения. См. письма Минфина России от 12 февраля 2018 г. N 03-15-07/8369 и Федеральной налоговой службы от 21 января 2019 г. N БС-4-11/799@ Они считают, что позиция Конституционного суда применима лишь к предпринимателям на ОСН - тем, которые платят НДФЛ. А упрощенцев с объектом «доходы минус расходы» это не касается.

При этом с позицией гос. органов не согласен Верховный Суд РФ.См. пункт 27 «Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации N 3 (2017)» (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 12.07.2017) По его мнению, принцип определения объекта налогообложения плательщиками НДФЛ аналогичен принципу определения объекта налогообложения для плательщиков, применяющих УСН с объектом доходы минус расходы, а значит позиция КС РФ подлежит применению и в отношении упрощенцев.

Стоит отметить, что аргументы Минфина частично основаны на решенииСм. решение Верховного Суда РФ от 8 июня 2018 г. N АКПИ18-273 Об отказе в признании недействующим письма Министерства финансов РФ от 12 февраля 2018 г. N 03-15-07/8369 ВС РФ по делу об оспаривании предпринимателем-упрощенцем письма-разъяснения госоргана, в котором как раз-таки содержалась позиция по порядку определения базы для начисления страховых взносов. В решении суд действительно указывает, что в Конституционном Суде рассматривались иные законоположения, однако, эта фраза вырвана из контекста. Кроме того, Верховный суд в данном конкретном случае всего лишь проверял соответствие между письмом и положениями Налогового кодекса, и не давал оценку позиции по упрощенцам.

ФНС докладывает о неоднозначности судебной практики по вопросу. По их данным, на начало 2019 года счёт по рассмотренным арбитражным спорам 40:17 в пользу налогоплательщиков.

К сожалению, нам не удалось найти те 17 отказных дел. Однако практика в ситуации ИП на УСН с объектом доходы минус расходы выглядит вполне себе однозначной.См. дела №: А56-116747/2018; А26-8535/2018; А60-55635/2018; А50-29467/2018; А50П-596/2018; А60-52923/2018; А60-40792/2018; А65-41676/2017 Суды встают на сторону налогоплательщиков.

Руководствуясь данной позицией, рассчитывать страховые взносы можно в «льготном» порядке. При этом, имейте ввиду, что пока ФНС России не смирится и не сделает верные выводы из судебной практики, претензии со стороны районных инспекций очень и очень вероятны.

Также напомним, что в отношении ИП на УСН с объектом доходы, уплаченные страховые взносы уменьшают сумму налога по УСН.См. подпункт 1 пункта 3.1. статьи 346.21 НК РФ Важно, что налог уменьшается за тот период, в котором ИП заплатил страховые. А вот на стоимость патента уплаченные взносы не влияют.

При применении нового налогового режима для самозанятыхПрименяется в порядке эксперимента в Москве, Московской и Калужской областях, а также в Республике Татарстан, в соответствии с подпунктом 6 пункта 1 статьи 18 НК РФ и Федеральный закон от 27 ноября 2018 г. № 422-ФЗ «О проведении эксперимента…». В настоящий момент рассматривается возможность внедрения налога на профессиональный доход к 2020 году во всех регионах России. уплата страховых взносов становится их сугубо персональным делом.См. пункт 68 Правил подсчета и подтверждения страхового стажа, утверждённых постановлением Правительства РФ от 2 октября 2014 г. №1015 При добровольной уплате взносы не идут в зачет уплаченного налога (как имеет место при применении УСН с объектом «доходы»). Однако, при неуплате у самозанятого не формируется страховой стаж для начисления пенсии по старости, что в будущем может стать неприятным сюрпризом.

Выплаты совету директоров
В 2017 году Минфин подтвердил позицию по необходимости обложения страховыми взносами вознаграждения, выплачиваемого членам Совета директоров.См. пункт 1 письма Минфин РФ от 21 марта 2017 г. N 03-15-06/16239 Напомним, ранее существовала иная точка зрения, которая руководствовалась следующей логикой: раз вознаграждение членам СД платят из чистой прибыли, страховыми взносами такие выплаты не облагаются.

Социальные выплаты
Свои особенности начисления страховых взносов есть у выплат социального характера.

В настоящий момент существует два противоположных мнения на этот счет.

Минфин РФ считает, что перечень выплат, не попадающих под обложение страховыми взносами, закрыт и если выплата не поименована в 422 статье Налогового кодекса, работодателю необходимо заплатить в бюджет страховые взносы.См. пункт 2 письма Минфин РФ от 21 марта 2017 г. N 03-15-06/16239

Иная точка зрения у судов. Ещё в 2013 году Высший Арбитражный СудСм. постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 14 мая 2013 г. N 17744/12 подтвердил правомерность таких выплат работнику.

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 перечень выплат, освобожденных от обложения 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 (ст. 16 ТК РФ).

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 действовал Закон № 212-ФЗ в редакции, предусматривающей, что выплаты производятся «по трудовым договорам», а не «в рамках трудовых отношений».

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.

Ещё один нюанс в том, что с 1 января 2017 года, Закон 212-ФЗ утратил силу и администрирование страховых взносов было передано в руки налоговой инспекции. Однако, фактически положения из Закона, действующего на момент рассмотрения дела, перекочевали в Налоговый кодекс.

Кроме того, несмотря на то, что с момента постановления ВАС прошло много

времени, да и самого ВАС уже нет, позиция, сформулированная в том деле, используется на практике и сейчас.См., например, постановление Арбитражного суда Уральского округа от 9 августа 2018 г. № Ф09-4372/18 по делу N А50-38182/2017 или постановление Арбитражного суда Московского округа от 4 июля 2018 г. N Ф05-9357/18 по делу № А41-69235/2016.

Таким образом, работодатель может не начислять страховые взносы, 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.).

Важно! Социальные выплаты облагаются НДФЛ, а их учёт в расходах компании имеет специфику.См. письмо Минфина РФ от 16 февраля 2012 г. N 03-03-06/4/8 Например, единовременное пособие при выходе на пенсию, суммы материальной помощи работникам и оплата путёвок (если работник отдыхает не в Российском санатории) не включаются в состав расходов предприятия, а значит выплачиваются из чистой прибыли. Тем не менее, учитывая тарифы по страховым взносам, работодатели всё-таки получают выгоду.

Компенсационные выплаты
Помимо «социальных» выплат коллективным договором или трудовым договором можно предусмотреть размер и порядок возмещения расходов, связанных со служебными поездками работников, постоянная работа которых осуществляется в пути или имеет разъездной характер, а также с работой в полевых условиях, работами экспедиционного характера.См. статью 168.1 ТК РФ Такие выплаты тоже не будут облагаться страховыми взносами.

Важно отметить одну особенность. Сама по себе она не влияет на начисление страховых, однако вносит изменения в порядок выплаты одного из видов компенсаций.

В конце 2018 года в Налоговый кодекс внесены изменения в части ограничения размера полевого довольствия.Выплачивается работникам, работа которых выполняется в полевых условиях, связанных с необустроенностью труда и быта, размещением производственных объектов за пределами населенных пунктов городского типа и проживающим в местах производства работ. Теперь оно не облагается НДФЛ в пределах суммы в 700 рублей, аналогично суточным, выплачиваемым в связи с командировками по России. Вместе с тем, изменения не коснулись обложения полевого довольствия страховыми взносами, поскольку пункт 2 статьи 422 НК РФ остался неизменным и его текущая

редакция не предусматривает обложения полевого довольствия страховыми сверх установленного лимита.

Таким образом, работодатели могут выплачивать работникам данный вид компенсации в размере, превышающем 700 рублей, однако с суммы превышения придётся исчислить и уплатить в бюджет НДФЛ - 13%.

В части компенсационных выплат необходимо отдельно отметить надбавку, выплачиваемую в связи с организацией работ вахтовым методом.

Вахтовый метод - это форма организации труда, когда работники не могут каждый день возвращаться домой. Его применяют в тех случаях, когда место работ расположено далеко от работодателя и места жительства работников, для сокращения сроков строительства. Вахтовый метод предполагает, что работы выполняются в необжитых, отдаленных районах или районах с особыми природными условиями.

При организации работ таким методом работодатель взамен суточных (командировочных), выплачивает работникам надбавку.См. статью 302 ТК РФ Её размер для коммерческих организаций законодателем не регулируется и устанавливается в коллективном договоре. То есть фактически он определяется организацией самостоятельно.

Данная выплата имеет компенсационный характер и не облагается НДФЛ и страховыми взносами.См Письмо Минфина России от 24 ноября 2017 г. №03-04-06/78086 Что же касается учёта компенсационных выплат работникам в расходах предприятия, то они учитываются в целях уменьшения налога на прибыль.

Использование любого способа экономии на страховых взносах законно только в том случае, если его применение обусловлено реальными отношениями и бизнес-процессами. Так, например, не стоит завышать размер компенсационных выплат или доплачивать работникам суточные за разъездной характер, если по факту они не покидают город, в котором живут. Подобные действия жёстко пресекаются контролирующими органами и в результате будут стоить работодателю гораздо дороже, чем выплата заработной платы.

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.

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
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 однозначно 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 спо-

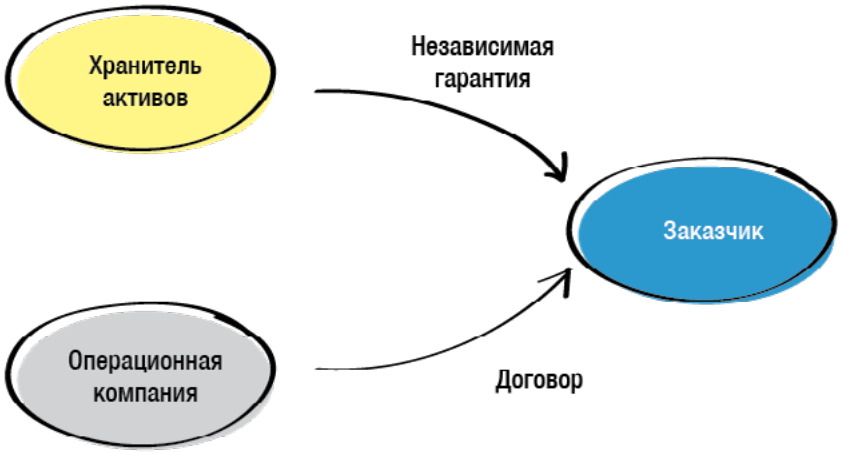
соб ее определения: долг плюс проценты на такую-то дату, ответственность Гаранта определеннее.

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.

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
Во-вторых, независимая гарантия коммерческой организации может быть очень интересна. Когда? В первую очередь, когда речь идет о группе компаний. От теории к практике: описание договорных инструментов налоговой оптимизации и построения Группы 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 Хранитель активов: имущественный базис бизнеса В таком случае эта компания и выдает независимую гарантию. 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.



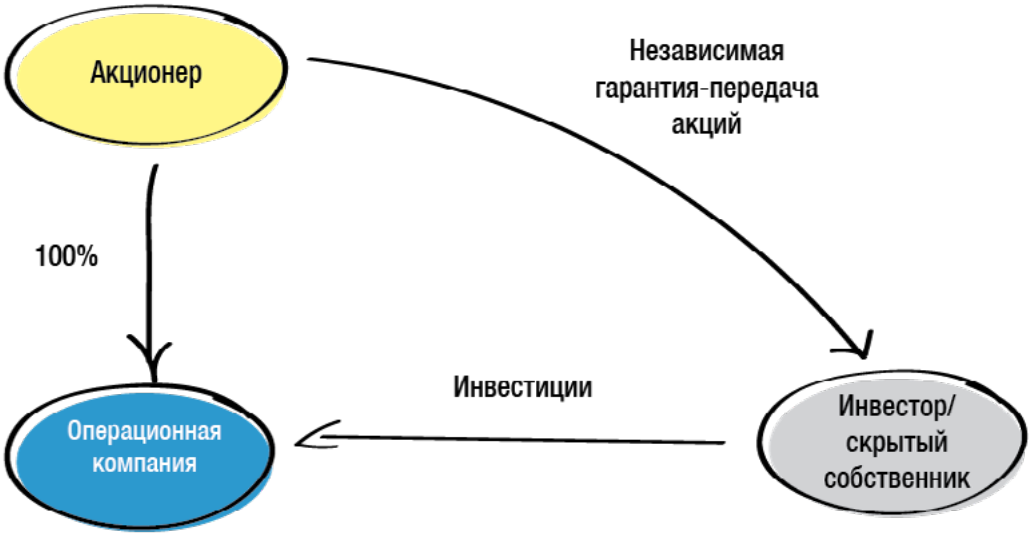
Конечно, независимая гарантия существенно проигрывает банковской по надежности. С этим не поспорить. Однако ее использование - отличный способ, например, обеспечить победу в тендере, когда активы в бизнесе обособлены от операционной компании, а ей крайне необходимо подтвердить наличие материально-технической базы для заключения контракта. Но тут мы должны понимать, что выдавая независимую гарантию по конкретному обязательству, Хранитель активов увеличивает риски имущественной безопасности. Договорные инструменты построения имущественной безопасности в Группе компаний

Но это еще не все. По условиям Независимой гарантии можно предусмотреть обязательство передать не только деньги, но и (внимание!) акции.

Правила настоящего параграфа применяется также в случаях, когда обязательство лица, предоставившего обеспечение, состоит в передаче акций, облигаций и 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 в 01.06.2015
В таком случае Независимая гарантия может быть использована для обеспечения, например, интересов Инвестора и/или владельческого контроля собственника, скрывающего свою причастность к бизнесу Юридическая упаковка нового бизнес-проекта с партнерами-инвесторами: новая практика taxCOACH Если что пойдет не так - Инвестор предъявляет требования к Гаранту и получает акции компании - Должника. Главное, чтобы основное обязательство не было исполнено надлежащим образом.

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.
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



Не забываем и про то, что выдача независимой гарантии является отдельной оплачиваемой услугой, что можно использовать для корректировки налоговых обязательств в Группе компаний. Разработка шаблона Группы компаний: инструменты taxCOACH

Приведенные примеры, конечно, умозрительны. Но то, что инструмент может быть успешно использован именно в Группе компаний, уже понятно.

Договор безвозмездного пользования имуществом 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 имуществом (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 Гражданский кодекс 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, договор безвозмездного пользования имуществом позволяет:

снизить постоянные издержки собственника имущества и возложить все расходы на содержание данного имущества на компанию - пользователя;

исключить необходимость перечисления денежных средств в счет исполнения договора «из кармана в карман», если собственнику бизнеса не нужны источники дополнительного дохода.

Например, на этапе активного инвестирования по договору безвозмездного пользования может быть передано имущество, содержание которого весьма 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 № 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.

Заключенный между сторонами договор аренды, предусматривающий небольшую выплату арендной платы арендодателю, которая представляет из себя только компенсацию коммунальных платежей, или непосредственно оплату арендатором 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», Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 11.07.2016 г. № 17АП-7180/16 по делу № А50-24058/2015

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 компании 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. Данная позиция была поддержана судами в апелляционной и кассационной инстанциях.

Подводя итог, отметим, что при оценке возможности использования договора безвозмездного пользования имуществом для урегулирования отношений по передаче имущества в группе компаний и сокращения денежных перечисле-

ний, 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

Большинство компаний 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 Хранитель активов: имущественный базис бизнеса 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 в 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 персонала 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 осуществле-

нии 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 в 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 товраществе 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.

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.

Более того, указывая на наличие полномочий управляющего издавать обязательные для сотрудников приказы, а также подконтрольность Общему собрания (или единственному участнику), суды сделали вывод, что «фактически управляющий подчинен правилам внутреннего распорядка Общества, работает в интересах юридического лица. Выполняемая им работа имеет систематический и длительный характер и предполагает непрерывный процесс работы». Решение Арбитражного суда Тверской области по делу № А66-14670/2012 от 08.05.2013
Можно сказать, что Пенсионный фонд РФ нашел золотую жилу! Ведь договор управления юридическим лицом не может принципиально отличаться от трудового договора с директором. Исходя из смысла передачи полномочий единоличного исполнительного органа следует, что договор управления не имеет целью достижение какого-либо результата. Работа управляющего как раз и представляет из себя процесс выполнения функций текущего управления обществом. Он также как и директор подконтролен общему собранию (единственному участнику), которое может установить в договоре любую форму контроля.

Управляющий в силу переданных ему полномочий по закону и уставу непосредственно включен в процесс хозяйственной деятельности организации:

вправе издавать приказы обязательные для работников;

действовать от имени организации без доверенности;

заключать договоры, выдавать доверенности

и так далее.

То есть, следуя логике фонда, практически любой договор о передаче полномочий ЕИО с ИП-управляющим можно признавать трудовым.
Однако не всегда суды соглашаются с этим.
Так, в Свердловской области ПФР доначислил в общей сложности 701 177,79 рублей. дело № А60-18768/2015 Первая инстанция тоже увидела трудовые правоотношения и поддержала ПФР. Однако апелляционная и кассационная инстанции разобрались в ситуации и отменили акты фонда о привлечении компании к ответственности. Постановление АС Уральского округа № Ф09-1054/16 от 04.03.2016

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.

По тонкому льду НДС: Разработка и передача ПО вызывает пристальный интерес налоговиков

Для стимулирования развития IT-сферы в России законодателем установлен ряд налоговых льгот и преференций.

Среди них:
пониженная до 14% ставка страховых взносов (для ее получения IT-компания должна выполнить три условия);

в некоторых регионах РФ снижен налог для IT-компаний, применяющих УСН (с объектом налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов). В частности, в Свердловской области для компаний, ведущих деятельность с использованием вычислительной техники и информационных технологий, ставка данного налога составляет 5%;

освобождение от уплаты НДС при реализации в России программ для ЭВМ, баз данных, топологии интегральных микросхем. пп. 26 п. 2 ст. 149 Налогового

кодекса

Однако с последней льготой не все так просто и однозначно: согласно НК РФ от уплаты НДС освобождена реализация исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для ЭВМ, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау), а также прав на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора.
Вопрос: действует ли эта налоговая льгота, если программное обеспечение (ПО) разработано по заданию заказчика и затем уже передано ему?

8 сентября инспекция ФНС выиграла в кассации спор у разработчика программы для ЭВМ, который требовал освободить его от уплаты НДС, ссылаясь, что передал заказчику исключительное право на созданное программное обеспечение. см. дело № А40-252272/2015 Кассационный суд указал, что налогоплательщик фактически обновил программу по техзаданию заказчика, а значит оказал услугу, на которую не распространяется льгота по НДС из пп.26 п.2 ст. 149 Налогового кодекса РФ.

Налогоплательщик настаивал, что по условиям п. 9.1 договора заказа на разработку программного обеспечения вместе с CD-диском с программным кодом он передал заказчику исключительное право на созданное ПО. «Учитывая, что пп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ освобождает от налогообложения НДС передачу исключительных прав на программы для ЭВМ, то и выполнение работ по разработке программного обеспечения также не должно облагаться НДС», - заявил налогоплательщик.

Однако суды указали, что этот договор предусматривал «выполнение определенного вида работ, то есть оказание услуги, а не передачу исполнителем заказчику исключительных прав на созданное программное обеспечение». Также суды сослались на письма Минфина о том, что услуги по техподдержке программ для ЭВМ не подпадают под данную льготу. см. Письма Минфина РФ от 11.10.2011 г. No 03-07-08/284, от 07.10.2010 г. No 03-07-07/66 и от 12.01.2009 г. No 03-07-05/01
Разработка и передача ПО по лицензии
Минфин неоднократно обращал внимание налогоплательщиков, что НДС-ом облагаются работы по созданию результатов интеллектуальной деятельности, выполняемые по договорам подряда. см. Письмо Минфина от 21 октября 2014 года № 03-07-03/52967

Однако в 2010-11 годах суды рассматривали другой спор, связанный с созданием и модификацией программы для ЭВМ и ее передачей заказчику, и его итог был обратным. дело № А40-121512/2010 Суд первой инстанции решил, что стороны заключили друг с другом договоры подряда, которые предусматривали создание ПО для заказчика. Подрядчик обязался подготовить техзадание на программный комплекс, создать и модифицировать ПО, и передать исключительные и неисключительные права на него заказчику.

Но высшие инстанции встали на сторону налогоплательщика. При этом они отклонили три ключевых довода налоговиков:

о том, что результаты интеллектуальной деятельности возникли непосредственно у заказчика;

что исполнитель выполнил для заказчика работы по созданию и модификации программ для ЭВМ, а такие операции не освобождаются от НДС;

и что лицензионный договор между сторонами заключен не был.

Суды указали, что воля сторон договоров была направлена именно на передачу заказчику исключительных прав. в договорах эта воля была выражена, что соответствует п. 1 ст. 1296 ГК При этом каждый из договоров (всего их было три) содержал раздел, описывающий порядок передачи исключительного права.

Стороны заключили смешанные договоры, включавшие в себя создание и модификацию ПО; передачу исключительных и неисключительных прав на ПО; и даже выполнение сопутствующих работ (однако данный пункт договоров не являлся предметом спора в судах). Оплата осуществлялась именно за передачу исключительных и неисключительных прав. Как указали суды, несмотря на то, что предметом договоров также являлось создание и модификация ПО, указанные работы в соответствии с условиями договоров отдельно не оплачивались.

Отклоняя довод инспекции о том, что стороны не заключили лицензионный договор, суды пояснили, что наименование договора не влияет на квалификацию отношений сторон, поскольку она определяется исходя из условий договора и его признаков. Договоры содержали условия и признаки нескольких договоров, в том числе все существенные условия договоров об отчуждении исключительных прав.

В чистом остатке

Налоговый орган периодически оспаривает применение компаниями льготы по уплате НДС на основании пп. 26 п.2 ст. 149 Налогового кодекса. Аналитическая служба taxCOACH на основе анализа судебной практики выделила ключевые условия, которые должны содержаться в договорах, для обеспечения возможности применения льготы:

льгота распространяется именно на передачу исключительного и/или неисключительного права на ПО на основании лицензионного договора. Договор (даже если он не поименован лицензионным, что нежелательно) должен включать все существенные условия лицензионного соглашения (ст. 1296 ГК), и оплата должна быть увязана исключительно с передачей права на ПО;

передача и особенности использования ПО должны быть детально описаны в договоре;

если вместе с передачей ПО осуществляется поставка оборудования (смешанный договор), то нужно четко разграничить в договоре условия поставки и условия передачи прав на ПО; дело № А19-12329/2012

если в дальнейшем планируется регулярное обновление ПО, то необходимо это зафиксировать в первоначальном договоре (дело № А40-130312/2012). При этом налоговики и суды расценивают обновление программы для ЭВМ по заданию заказчика (под его индивидуальное требование) как не освобождаемую от НДС услугу. Если же фактически предоставляются только результаты интеллектуальной деятельности, созданные без учета требований заказчика, то это соответствует правовой природе лицензионного договора.

Подводных камней при получении льготы по пп.26 п.2 ст. 149 НК много, и мы рекомендуем предпринимателям тщательно прорабатывать соглашения, связанные с разработкой и передачей прав на программное обеспечение.

Проценты по займу от учредителя: простить можно, но налог уплатить нужно

Участники, будь то физические или юридические лица, часто предоставляют

дочерним компаниям займы. Это довольно удобный инструмент финансирования. Но, как известно, займы нужно возвращать.

При этом в гражданском законодательстве есть уникальный инструмент, позволяющий сделать вклад в имущество хозяйственного общества без увеличения уставного капитала:

Вкладом участника хозяйственного товарищества или общества в его имущество могут быть денежные средства, вещи, доли (акции) в уставных (складочных) капиталах других хозяйственных товариществ и обществ, государственные и муниципальные облигации. п.1 ст.66.1 Гражданского кодекса РФ

Налоговый кодекс РФ при соблюдении определенных условий освобождает такой вклад от налогообложения у получающей стороны. Это знаменитые подп.3.4 и подп.11 п.1 ст.251 НК РФ. Например:
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.
На основании этих норм можно также «простить долг в целях увеличения чистых активов», то есть разрешить дочерней компании не возвращать долг, пополнив тем самым ее чистые активы. Тогда в балансе дочерней компании сумма кредиторской задолженности перед участниками перейдет в графу «Добавочный капитал», увеличив итоговую сумму по разделу III баланса «Капитал и резервы».

Однако, кроме возвратности, которую мы можем обойти посредством вклада в имущество, займ имеет еще один признак - это возмездность. Ведь при отсутствии условия о процентах налоговый орган может начислить заемщику внереализационный доход в размере экономии на процентах, да и желание уменьшить налоговую базу на сумму этих процентов никто не отменял. Если займодавец применяет общую систему налогообложения и определяет налоговые обязательства по методу начисления, то праву заемщика уменьшить налог на прибыль на сумму процентов корреспондирует обязанность займодавца ту же сумму включить в состав доходов. Если же займ предоставлен физическим лицом или компанией - «упрощенцем» с кассовым методом, то

налог с причитающихся процентов будет уплачен только после их фактической выплаты.

Какая судьба ждет начисленные, но не выплаченные займодавцу проценты при прощении долга в целях увеличения чистых активов?

Казалось бы, ответ очевиден. Проценты тоже «прощаем».

Однако не все так просто. Минфин беспощаден - сумма процентов, не выплаченных до момента прощения долга, облагается налогом на прибыль.

Не в пользу налогоплательщика и судебная практика. Основные доводы:

Задолженность в виде суммы процентов по займу, списываемой путем прощения долга, на основании пункта 18 статьи 250 НК РФ подлежит включению в состав внереализационных доходов организации-должника. Письмо Минфина России от 18 марта 2016 г. N 03-03-06/1/15079

задолженность в виде суммы процентов по займу, списанная путем прощения долга, не может рассматриваться в качестве полученного имущества по причине отсутствия факта передачи данных средств налогоплательщику (проценты начислялись налогоплательщиком, а не передавались учредителем); Судебные акты по делам №№ А27-12992/2015, А09-1634/2014, А32-21786/2011

в другом деле суд справедливо отметил, что прощение невыплаченных процентов, которые ранее уменьшили налог на прибыль заемщика, приведет к повторному освобождению этих сумм от налогообложения. Постановление 11ААС от 26.10.2016 по делу № А49-3121/2016 И действительно, если займодавец, будучи физическим лицом, «упрощенцем» или иностранной компанией, проценты не получил и налог не заплатил, то произошло бы искусственное увеличение расходной базы без корреспондирующего налогообложения доходов займодавца.

Иными словами, сумма начисленных и невыплаченных процентов должна быть либо исключена из расходов, либо включена в состав внереализационных доходов заемщика при прощении ему долга в целях увеличения чистых активов. Исключить сумму процентов из налогообложения и у заемщика, и у займодавца не получится.
В случае же, когда займодавец применял метод начисления для определения

своих налоговых обязательств, есть все шансы отстоять позицию налогоплательщика. Ведь налог на прибыль с суммы процентов в бюджет уплачен, и неважно, что денежные средства не были фактически выплачены. Это подтверждается судебными актами по делам, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа по делу № А67-2597/2013 от 11.03.2014; Постановление ФАС Западно-Сибирского округа по делу № А67-5830/2010 от 05.05.2011, в передаче которого в ВАС РФ для пересмотра отказано в которых включение суммы процентов в состав доходов займодавца не оспаривалось налоговым органом.

Глава 5

Внутренние связи в Группе компаний

Глава 5

Внутренние связи в Группе компаний

Глава 5

Внутренние связи в Группе компаний

ГЛАВА 6.
ФИНАНСИРОВАНИЕ В ГРУППЕ КОМПАНИЙ

Переток денег внутри группы компаний. Практические решения taxCOACH®

Финансирование внутри группы компаний - головная боль финансового руководителя и собственника. Средний бизнес юридически всегда представлен группой субъектов: компаний и индивидуальных предпринимателей. Исключения есть, но они крайне редки, как альбиносы: белые... слишком белые. Многосубъектность же зачастую сталкивается с задачей перенаправления денег, скопившихся в одном секторе бизнеса (обычно низконалоговом), в другой (там где они фактически нужны): на пополнение оборотных средств, на покупку имущества и т.п. Учитывая, что это фактическое перекладывание денег из одного кармана в другой, логично чтобы оно не влекло налоговых обязательств у внешне самостоятельных налогоплательщиков.

Финансовые руководители обычно идут по пути внутренних договоров займа, которые со временем образуют сложную цепочку перекрестных финансовых связей, что делает группу компаний видимой не только для банка, но и для налоговых органов. Кроме того, займы возвращаются нерегулярно, особенно если речь идет не о пополнении оборотных средств, а о длинных деньгах на приобретение недвижимости или оборудования. Здесь же встает вопрос о величине процентов - они должны соответствовать как требованиям ЦБ, так и ФНС...

И вообще в 80% клиентских компаний мы обнаруживаем, что деньги внутри бизнеса ходят плохо. Больше того, чем эффективнее бизнес оптимизирован, тем хуже ходят деньги. Не забывайте и о том, что накапливаемая «кредиторка» является сильным аргументом для назначения выездной налоговой проверки.

Между тем займы далеко не единственный способ внутреннего финансирования, для этого есть и другие инструменты, однако их использование требует учета отдельных нюансов. И мы с вами ими поделимся:

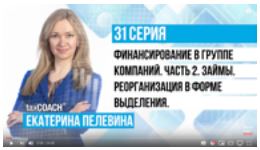
Для начала нужно определить исходные данные, влияющие на выбор конкретного инструмента безналогового движения денег или их комбинации. Предполагаемое финансирование осуществляется на возвратной или безвозвратной основе? Связаны ли инвестор и получатель средств «родственными» отношениями в разрезе корпоративного участия в уставном капитале друг друга? Возможно ли финансирование из чистой прибыли либо принципиально учесть переданные средства в расходах при налогообложении? Насколько допустима демонстрация во вне длительной дебиторской задолженности (если речь идет о займах), которая также может быть расценена контролирующими органами и банками как доказательство принадлежности субъектов к единой группе... Практические ситуации зачастую очень многогранны и многоаспектны и оказывают существенное влияние на выбор конкретного инструмента. Вот базовые из них.

1. Предоставление денег по договору займа
Если деньги могут быть относительно быстро возвращены - тут все просто - договор займа. Удобен этот инструмент и для финансирования корпоративно не связанных между собой субъектов, в первую очередь, если получатель - ИП. Вы относительно беспрепятственно можете пользоваться договором займа, если в группе компаний из низконалоговых центров прибыли (розница на ЕНВД, хранитель активов на УСН) требуется переместить деньги в компанию с высокой скоростью оборота (закуп, например), а значит у заемщика не будет проблем с их возвратом и займы не «зависнут».

Что требуется:	оформить договор займа, одобрить сделку (по критерию крупной или с заинтересованностью, если она подпадает под эти критерии).
Плюсы:	Простота в оформлении. Проценты по займу в большинстве случаев уменьшают налогооблагаемую прибыль (ст. 269 НК РФ). Идеален для возвратного финансирования.
Минусы:	Займы должны возвращаться. Если все же возврат денег не предвидится, зависшая кредиторская задолженность может вызывать вопросы контролирующих органов, кредитующих банков.



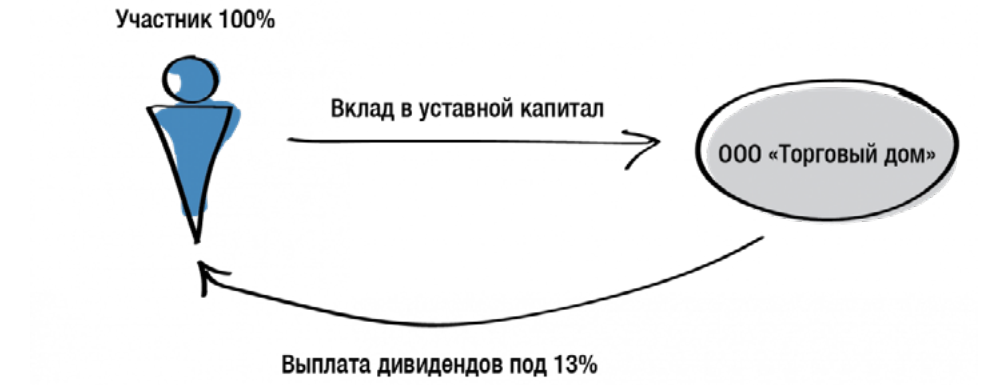
Видео по теме



Финансирование в группе компаний: займы и реорганизация в форме выделения

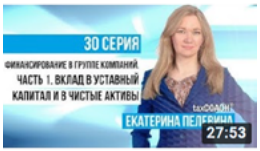
Если же возврат денег невозможен, то механизмы безналогового финансирования могут быть следующими:

2. Вклад в уставный капитал/паевой фонд/складочный капитал
Это наиболее известный способ предоставления компании ее участниками любого имущества. Участник коммерческой организации (АО, ООО, Производственного кооператива (ПК), Хозяйственного партнерства (ХП), Полного товарищества (ПлТ)) может внести вклад в Уставный (и аналогичный ему для других форм компаний) капитал (УК), причем как на стадии создания организации, так и в процессе ее деятельности.



Что требуется:	участие инвестора в уставном капитале получателя. Вклад в Уставный капитал ООО, ПК, ХП, ПлТ может сде[illegible]етье лицо при вступлении в состав уча[illegible]компании, если это предусмотрено в ее учр[illegible]ых документах. В акционерном обществе третье лицо может приобрести акции при допэмиссии, - это и будет являться взносом в УК.
Плюсы:	Вклад в уставный капитал коммерческой организации освобождается от налога на прибыль у получающей стороны (пп. 3 п. 1 ст. 251 НК).

Видео по теме



Финансирование в группе компаний. Вклад в уставный капитал, вклад в имущество, вклад в чистые активы

Для дотошных:
1. 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)...

ст. 251 НК РФ

Дополнительные нюансы
Уставный капитал - это гарантированный размер ответственности юридического лица по его обязательствам перед кредиторами. Также большой УК может сделать компанию привлекательной для недобросовестных третьих лиц (например, рейдеров).
Как нивелировать? Если хотите вложить в УК много, но большой его размер не хочется светить, помните - участник вправе делать вклад в УК в размере, превышающем номинальную стоимость его доли.
Например, для оплаты доли в уставном капитале в ООО в 10 тысяч рублей участник вполне может внести 15 млн рублей. При этом величина номинальной стоимости его доли составит 10 000 рублей. Именно так и будет указано в ЕГРЮЛ. И данный взнос (в том числе, в части превышения реального размера вклада над номинальной стоимостью доли) не включается в налогооблагаемую базу принимающей стороны (пп. 3 п. 1 ст. 251 НК). Это не мы придумали, так написано в налоговом кодексе и это подтвердил суд.

Для дотошных:
1. 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)...
ст. 251 НК 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.
Вклад в уставный капитал учитывается в составе расходов на приобретение

доли в случае выхода участника из компании, продажи своей доли и т.п. Если есть понимание, что доля в последующем может быть отчуждена, либо организация будет официально ликвидирована, то финансирование такой компании лучше строить по пути вкладов в уставный капитал.
Полученные доходы можно уменьшить на расходы, связанные с приобретением доли, в том числе на сумму вклада в уставный капитал (для юридических лиц - пп. 2.1 п. 1 ст. 268; пп. 4 п.1 ст. 251; п. 2 ст. 277 НК РФ; для физических лиц - пп. 2 п. 2 ст. 220 НК РФ).
В случае, если собственник внес в УК общества вклад, превышающий номинальную стоимость его доли, полученный при продаже (выходе, ликвидации) доход также можно будет уменьшить на всю сумму реально понесенных расходов по приобретению доли, то есть в полном объеме.
Минусы: Фактически безвозвратный способ финансирования.
В таком варианте возврат вложенных средств возможен либо в виде дивидендов с уплатой соответствующих налогов со всего размера полученной суммы, либо при продаже доли или ликвидации компании с уплатой налога по ставке участника с разницы между полученным доходом и расходами, связанными с приобретением доли. В случае, если вклады осуществляют не все участники и/или не пропорционально своим долям - изменяются доли, принадлежащие им.

участник физическое лицо - 13% НДФЛ,
участник юридическое лицо с долей более 50% и более 365 дней владения ею - 0% (п.п.1 п. 3 ст. 284 НК РФ),
остальные участники российские юридические лица - 13%

Компенсацией этого недостатка могут быть расходные договору у получателя средств в УК - вспомогательные функции (бухгалтерский учет, финансы, ОТК, услуги управления Управляющей компании или ИП Управляющего).
Также это способ требует внесения изменений в ЕГРЮЛ в отношении новой величины уставного капитала с уплатой соответствующей гос. пошлины и визитом к нотариусу.
3. Вклад в имущество без увеличения уставного капитала
Что требуется: участие в уставном капитале получающей/передающей стороны.
Плюсы: предполагает безвозмездную передачу участником (акционером) своей компании неких благ (денежные средства, доли (акции) в других юридических лицах, недвижимое имущество и т.п.). При этом уставный капитал не увеличивается, номинальный размер долей участников не меняется, вносить изменения в ЕГРЮЛ не надо.
Минусы: безвозвратный способ. Возможен не для всех организацион-

но-правовых форм. Перечисленные средства нельзя учесть в составе расходов на приобретение доли при получении последующего дохода (при ее продаже, при выходе из общества или его ликвидации).
Если устав принимающей стороны не содержит исключений из общего правила, то вклад в имущество возможен только деньгами и только пропорционально всеми участниками (акционерами).
В Налоговом кодексе предусмотрены два льготных механизма, которые позволяют освобождать безвозмездные по своей сути вклады от налогообложения:
взнос в имущество по пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ;
взнос в имущество в целях увеличения чистых активов по пп. 3.4 п. 1 ст. 251 НК РФ.
3.1. Взнос в имущество по пп. 11 п. 1 ст. 251 НК. Особенности:
доля участия передающей (принимающей) стороны в уставном капитале принимающей (передающей) стороны должна составлять более 50%;
имущество (за исключением денежных средств) не может никому быть передано в течение года с момента получения (в том числе, в аренду), иначе налоговая льгота (пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ) теряется. Раз уж мы говорим только о деньгах, данное ограничение нас не особо волнует.
не происходит увеличения уставного капитала общества.

Собственники компании должны оформить соответствующее решение о внесении вклада (вкладов) в имущество организации. Вклад в имущество могут осуществлять не все участники (или не пропорционально долям участия), если такая возможность закреплена в Уставе. Порядок принятия решения о внесении вкладов в имущество организации также может быть детально проработан в корпоративном договоре.
Плюсы и минусы данного способа очевидны:
Подобный вклад может внести только один участник с долей более 50% (минус).
Величина уставного капитала не меняется (плюс), при этом величина доли финансирующей стороны так же не меняется (и плюс, и минус в зависимости от ситуации), как и не увеличиваются его официальные расходы на приобретение доли (минус).

«Дочерний подарок»
При этом по пп. 11 п. 1 ст. 251 НК внести вклад в имущество может не только материнская компания. Возможна обратная ситуация - «дочка» передает деньги «маме» (так называемый «Дочерний подарок»). Это удобный инструмент, позволяющий передать из дочерней компании имущество в пользу материнской структуры. Налоговые органы по началу с подозрением относились к ситуации,

когда дочерняя компания осуществляет взнос в имущество своей материнской компании, и пытались переквалифицировать такой вклад либо под выплату дивидендов, либо утверждать, что это договор дарения, который между юридическими лицами запрещен. Однако судебная практика на стороне налогоплательщиков.



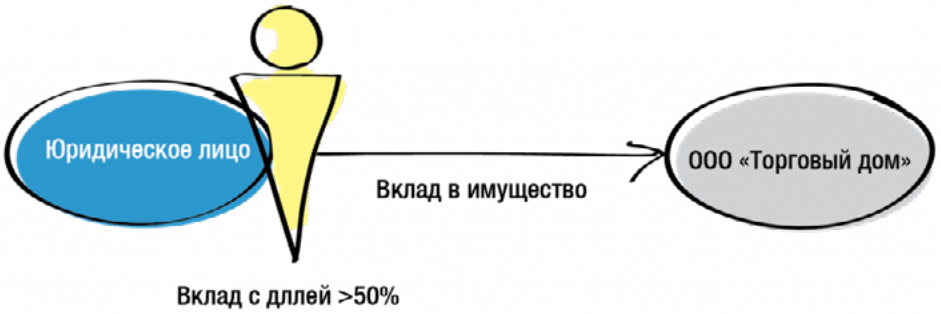
Для дотошных:
«Экономические отношения между основным и дочерним обществами могут предполагать не только вложения основного общества в имущество дочернего на стадии его учреждения, но и на любой стадии его деятельности. Кроме того, экономическая целесообразность в отношениях дочернего и основного обществ 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».

Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ

3.2. Вклад в имущество в целях увеличения чистых активов (ЧА) по пп. 3.4 п. 1 ст. 251 НК РФ.

Ключевой особенностью этого способа является отсутствие требования обязательной величины доли в уставном капитале, принадлежащей финансирующей стороне. При этом движение может быть только односторонним: в адрес компании. Принципиальное условие: осуществление вклада именно в целях увеличения чистых активов. Самое любопытное, что такой способ установлен только для хозяйственных товариществ и обществ, то есть невозможен в производственных кооперативах и хозяйственных партнерствах. Величина доли переда-

ющей стороны также не изменяется.
Взнос в имущество в целях увеличения ЧА является более удобным и универсальным, по сравнению с взносом в имущество по подп. 11 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса РФ.



Важный нюанс: вкладом в целях увеличения чистых активов может быть не только передача имущества (включая деньги), но и освобождение получателя от исполнения ранее возникших обязательств. Например этим инструментом можно прекратить обязательства компании по займу перед ее участником. Для этого достаточно принять решение о прощении долга в целях увеличения чистых активов Общества.



Для дотошных:
1. При определении налоговой базы не учитываются следующие доходы:
...
3.4 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. Данное правило распространяется также на случаи увеличения чистых активов хозяйственного общества или товарищества с одновременным уменьшением либо прекращением обязательства хозяйственного общества или товарищества перед соответствующими акционерами или участниками, если такое увеличение чистых активов происходит в соответствии с положениями, предусмотренными законодательством Российской Федерации или положениями учредительных документов хозяйственного общества или товарищества, либо явилось следствием волеизъявления акционера или участника хозяйственного общества, товарищества, и на случаи восстановления в составе нераспределенной прибыли хозяйственного общества или товарищества невостребованных акционерами или участниками хозяйственного общества, товарищества дивидендов либо части распределенной прибыли хозяйственного общества или товарищества;
ст. 251 НК РФ
4. Реорганизация
Реорганизация юридического лица, особенно в форме выделения, является отличным способом безналоговой передачи имущества, в том числе и денежных средств. Однако, как правило, в своей практике этот все же непростой инструмент мы используем именно для передачи недвижимого имущества без налоговых последствий, нежели сугубо денежных средств. Если цель оправдывает средства, то на реорганизацию можно и «заморочиться».
Плюсы: передача имущества без налоговых последствий. В том числе, с возможностью выделения имущества (денежных средств) в общество с «третьим» лицом в составе его участников.
Минусы: длительная процедура (минимум 3,5 - 4 месяца). При принятии решения о реорганизации у налогового органа появляется возможность назначить выездную налоговую проверку. Кредиторы получают право на досрочное исполнение обязательств перед ними.



Для любопытных:
Реорганизация в форме выделения (ст. 57 ГК; п. 8 ст. 50 НК РФ) - это единственная форма реорганизации юрлица, позволяющая передать имущество совсем без налоговых последствий. Выделение и самый универсальный способ передачи имущества, не имеющий организационно-правовых ограничений (применим как к АО, ООО, так и к товариществам и кооперативам).
При выделении образуется второе юридическое лицо, которое не является правопреемником реорганизованной организации в части ее налоговых обязательств, за исключением случаев, когда налоговый орган докажет, что единственной целью выделения было уклонение от погашения задолженности перед бюджетом (п. 8 ст. 50 НК).
Выделение подразумевает «отпочкование» от старой компании новой компании. Имущество передается по передаточному акту и его стоимость не является расходом у старого юридического лица и не является доходом у новой компании. То есть нет никаких последствий по налогу на прибыль.
Передача имущества в рамках выделения не является реализацией. У компании на ОСН нет обязанности начислить НДС или его восстановить (п. 8 ст. 162.1, п. 3 ст. 170 НК РФ). Новая компания не может принять НДС к вычету, но и НДС платить не обязана.
При этом выделяемая компания может применять сразу с момента своего создания любой режим налогообложения (прежде всего УСН): таким образом мы можем выделить имущество на «упрощенца».
При процедуре выделения из ООО участниками нового юрлица могут стать:
реорганизуемая компания;
участники реорганизуемой компании в том же составе и в тех же пропорциях;
часть участников реорганизуемой компании (в других пропорциях) или иные третьи лица. Главное условие, чтобы это третье лицо самостоятельно оплатило

уставный капитал в 10 тысяч рублей.
В случае с акционерным обществом при выделении возможны только первые два варианта. Либо новая компания становится 100% «дочкой» реорганизуемой, либо участниками выделенной компании становятся те же самые акционеры в тех же пропорциях.
Кроме того, разрешены смешанные реорганизации в форме выделения, когда можно из АО выделить ООО или наоборот.

Помимо займа рассмотренные безналоговые способы передачи денежных средств имеют существенное ограничение в использовании - обязательно наличие корпоративной связи между передающей и получающей сторонами. На практике демонстрация каких-либо «родственных» отношений между субъектами группы может быть крайне недопустимой, а потому способы, обеспечивающие переток денег, требуются иные.
5. «Оплата по договору».
В случае отсутствия корпоративного родства и желания предоставлять деньги по договору займа, напрашивающимся решением может стать осуществление платежа по договору поставки/подряда/возмездного оказания услуг и т.п. Конечно, если времени нет, пойти по этому пути можно. Но при условии, что в будущем у налогового органа передающей стороны реальность сделки не вызовет сомнений с непреодолимым в таком случае желанием исключить произведенные оплаты из расходов при налогообложении прибыли. Либо проведенную оплату вообще не учитывать в расходах.



Принципиальный момент: любые отношения должны иметь деловую цель. Не забывайте, что помимо ФНС назначением ваших платежей особо интересуются банки с Росфинмониторингом. По этой причине мы не поддерживаем идею «продать что-нибудь ненужное», либо оплатить маркетинговые и консультационные услуги в адрес никак не связанного с этой сферой деятельности лица.

Изначально построение любой юридической модели бизнеса должно происходить только на основе его организационной структуры и в связи с его реально существующими бизнес-процессами. Только так можно включить в модель законные способы налоговой экономии, не вызывающие вопросы контролирующих органов. И только так можно обеспечить регулярный возврат денежных средств в бизнес и/или возможность их перераспределения в группе. Создание Центра рефинансирования, о котором повествуем далее.

6. Оплата третьему лицу, переводы долга и т.п.
Скорейшая потребность в совершении платежа может быть разрешена прямым перечислением денег стороннему адресату. Благо действующее законодательство это прямо позволяет.

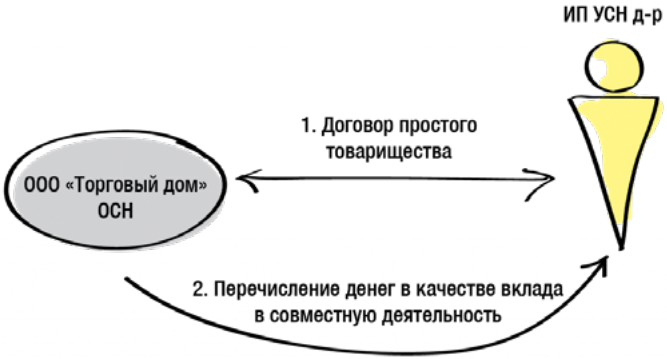
Для дотошных:
1. Кредитор обязан принять исполнение, предложенное за должника третьим лицом, если исполнение обязательства возложено должником на указанное третье лицо.
2. Если должник не возлагал исполнение обязательства на третье лицо, кредитор обязан принять исполнение, предложенное за должника таким третьим лицом, в следующих случаях:
должником допущена просрочка исполнения денежного обязательства...
ст. 313 ГК РФ

Плюсы: Скорость.
Минусы: Учесть перечисленное в составе расходов вряд ли удастся. Экономического обоснования совершения платежа у «инвестора» скорее всего не будет. В такой ситуации возникает кредиторская задолженность, судьбу которой нужно будет решать отдельно (погашение, прощение долга в целях увеличения чистых активов и т.п.).



Здесь же переводы уже имеющегося долга в группе компаний для перенаправления денежного потока в нужное русло. Как правило, подобные переуступки/займы/оплаты «за друга» превращаются в финансовую паутину, излишне демонстрирующую в действительности единство всей группы и регулярно вызывающую головные боли у фин.директоров.

7. Финансирование совместной деятельности
Возможным способом финансирования какого-либо проекта в группе компаний может стать использование договора Простого товарищества (договора о совместной деятельности). Об особенностях данной конструкции лучше узнать из наших отдельных материалов. Кратко же суть в следующем: два и более коммерческих субъекта (в том числе и ИП) объединяют свои вклады для совместного ведения предпринимательской деятельности. В этом варианте получатель средств и их источник могут заключить подобный договор, если, конечно же, в этом есть экономический смысл, например, открытие нового направления деятельности.



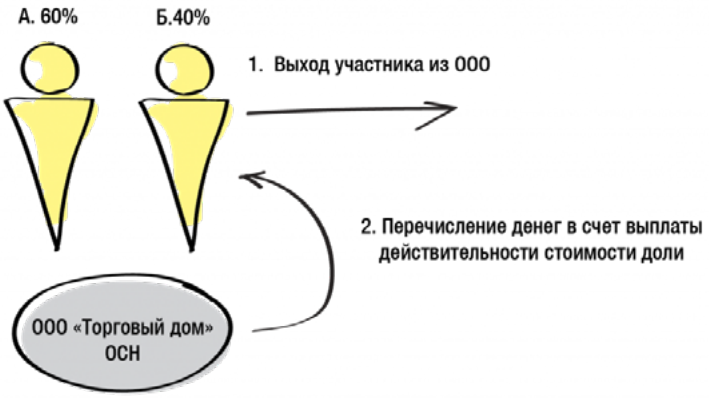
Плюсы: вклады в Простое товарищество не образуют налогов, а полученная прибыль от совместной деятельности облагается по соответствующей «своей» ставке налога у товарища.
Минусы: вся деятельность в простом товариществе облагается НДС. Хотя иной раз это не минус, а плюс, позволяющий и спец.режим применять, и НДС, так принципиально важный контрагентам, уплачивать.

Для любопытных:
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 и иной деятельности (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. Простое товарищество может действовать как открыто (когда участники позиционируют себя именно как товарищи, действующие в рамках совместной деятельности), так и негласно, не раскрывая третьим лицам наличие такого договора.
Отношения между товарищами регулируются договором простого товарищества, который устанавливает размеры вкладов, порядок ведения совместной деятельности и взаимодействия в ходе нее, а также принципы распределения полученной прибыли. Уникальность данной гражданско-правовой конструкции состоит в том, что она позволяет не только связать между собой несколько хозяйствующих субъектов, имеющих целью достижение совместного результата, но и достаточно гибко подходить к регулированию налоговых последствий деятельности каждого.
Вкладом в совместную деятельность могут быть не только деньги и иное имущество, имущественные права, но и нематериальные ресурсы - в частности, деловые связи, профессиональные знания, умения и навыки и т.д., в зависимости от возможностей каждого товарища.

Простое товарищество хоть и эффективный инструмент, но достаточно специфичный, а потому сугубо только для перетока денег из «одного кармана в другой» вряд ли может быть использован. Его максимальная эффективность там, где он закрывает фрагмент операционной деятельности (особенно при проектном управлении). В таких случаях дополнительных инструментов рефинансирования не потребуется - между участниками товарищества деньги ходят свободно и без дополнительного налогообложения.
8. Выход физического лица из ООО. Выплата дивидендов
Раз уж речь зашла о специфических инструментах, упомянем и выход физического лица из ООО.

Плюсы: Передача денежных средств физическому лицу на безвозвратной основе.
Минусы: Их скорее всего больше, чем плюсов. Но, опять же, если цель оправдывает средства, то переток денежных средств здесь можно оформить выходом участника из ООО. При выходе физическое лицо должно заплатить НДФЛ с разницы между полученной действительной стоимости доли и его расходами, связанными с приобретением доли (на вклад в уставный капитал, на покупку доли). В этом случае участник прекращает свое участие в компании.



Для любопытных:
Закон об Обществах с ограниченной ответственностью (ФЗ «Об ООО») позволяет участнику Общества выйти из него путем отчуждения своей доли Обществу независимо от согласия других его участников или самого Общества. Но только, если это предусмотрено уставом (ст. 26 Закона). При этом логично, что невозможна ситуация, когда из ООО выходит его единственный участник либо в результате выхода не остается ни одного (п. 2 ст. 26 ФЗ «Об ООО»).
Заявление участника о выходе из Общества должно быть нотариально удостоверено (п. 1 ст. 26 ФЗ «Об ООО») и подано на имя Общества. С даты получения заявления участник считается прекратившим участие в ООО и с этого же момента его доля переходит к Обществу, о чем руководитель компании должен уведомить налоговый орган в течение 30 дней для внесения соответствующих изменений в ЕГРЮЛ (см. ст. 23 ФЗ «Об ООО»). С момента получения Обществом такого заявления участника он автоматически лишается возможности участвовать в собраниях участников, требовать предоставления документов и иным образом принимать участие в жизни компании.
В течение трех месяцев со дня получения заявления о выходе Общество обязано выплатить вышедшему участнику действительную стоимость доли, Уставом (можно изменить срок выплаты, увеличив его максимум до 1 года, а также предусмотреть рассрочку платежа и т.п.) (п. 6.1., п. 8 ст. 23 ФЗ «Об ООО»).

Действительная стоимость доли, хотя и определяется в соответствии с законом на основании данных бухгалтерского баланса, на практике должна оцениваться с учетом рыночной стоимости имущества общества за вычетом его обязательств. На это неоднократно указывали высшие судебные инстанции (определение ВАС от 22 ноября 2007 года N 14448/07, постановление Президиума ВАС РФ от 29 сентября 2009 г. N 6560/09).

Здесь же возможным способом перечисления физическому лицу денежных средств является официальная выплата дивидендов. Минусы очевидны: выплата осуществляется из чистой прибыли с последующей уплатой НДФЛ 13%.

9. Вексель как проверенный инструмент для перетока денег в группе компаний
Несмотря на то, что слово «вексель» в умах налоговых органов вызывает стойкую ассоциативную связь со «схемами» и «необоснованной налоговой выгодой», точечное использование этого инструмента остается весьма успешным и по сей день. И ценность векселя в его множественной природе:
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).
вексель может опосредовать займы и тогда регулируется не только нормами вексельного законодательства (Положением о простом и переводном векселе), но и, дополнительно, нормами о договоре займа;
вексель - это имущество, выступающее предметом сделок - купли-продажи, дарения, мены.
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 и ИП, 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.
Для простоты понимания, как вексель может быть использован в перетоке денежных средств в группе компаний, приведем пример: ООО Торговый дом имеет непогашенный долг по договору поставки перед ООО Закуп, счета которого по каким-то причинам заблокированы. Отдельным соглашением они нови-

руют данное обязательство в вексельное с выдачей Торговым домом своих векселей. Полученные векселя ООО Закуп передает дочерней компании в качестве вклада в целях увеличения чистых активов. Далее ООО Закуп предъявляет векселя к погашению Торговому дому, получая требуемую ему сумму денежных средств. Все свои обязательства погасили, деньги получили. Достаточно примитивный пример, задача которого продемонстрировать уникальные особенности векселя, эффективно решающего точечные вопросы.



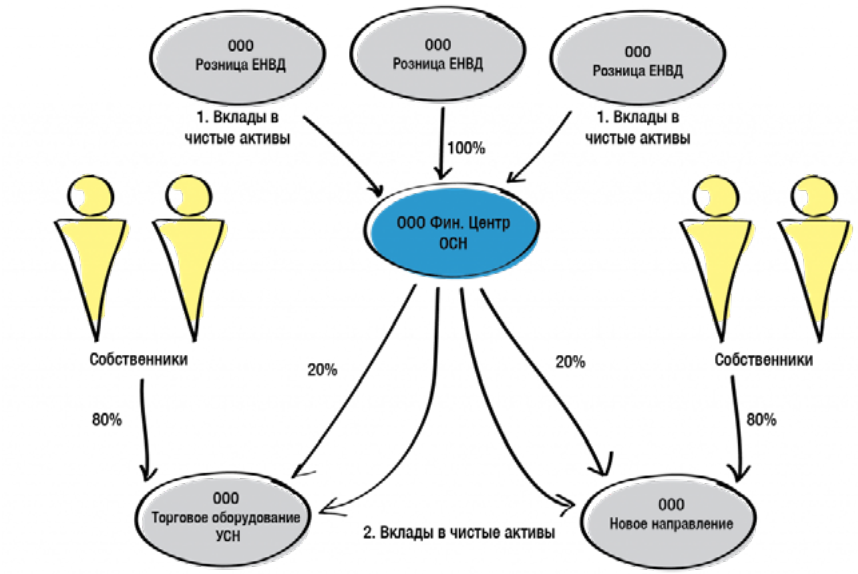
Другой пример, когда нужно перенаправить средства из одного бизнес-направления в другое с одинаковым составом участников:



ООО Ткани взамен погашения дебиторской задолженности получает от своего должника вексель. Этот вексель общество передает своему единственному участнику в виде выплаты дивидендов. При получении векселя физическим лицом облагаемый НДФЛ доход возникает у него только в момент фактического получения им денежных средств по векселю (См. Постановление Президиума ВАС РФ от 11.04.2000 г. №440/09). То есть, налога нет. Затем этот же единственный участник другой компании передает ей вексель в чистые активы без налоговых последствий. Далее ООО Стройка предъявляет вексель к погашению, получив требуемое ему финансирование.

10. Создание центра рефинансирования.
Как уже не раз нами обозначено, юридическая архитектура должна изначально позволять вывести часть прибыли под льготное налогообложение и обеспечить перераспределение этих средств в группе (на пополнение оборотных средств, приобретение имущества, в новые проекты и т.п.). Решение здесь - заблаговременное включение в юридическую структуру Центра рефинансирования.
Пример:
Компании из сектора розничная торговля, уплатив ЕНВД, воспользовались самым низким налогообложением из всех возможных. Если они будут передавать денежные средства далее по любому основанию в группе компаний, например, по «услуговому» договору, то у получателя средств возникнет налог. Для него это выручка. Здесь же розничные компании учреждают юридическое лицо, даже если оно на ОСН это не страшно, поскольку оно не ведет НДСной деятельности. Компания-Розница делает вклады в чистые активы, эти денежные средства безвозвратные. То есть компании из сектора розничной торговли не могут потребовать их обратно (но могут, теоретически, потребовать выплату дивидендов). А Финансовый центр далее вкладывается в какие-то новые направления, в приобретение оборудования и т.п., участвуя в уставных капитал получателей средств и осуществляя вклады в их чистые активы.

В реальной жизни вариативность решений в конкретной ситуации достаточно велика. Все зависит от исходных данных и целей, которые необходимо достичь. При этом все из изложенного мы успешно и не раз реализовывали на практике. Берите на вооружение. И напоследок, невозвратное финансирование имеет еще один положительный момент в текущих реалиях - к получателю средств нельзя предъявить требования в случае, например, банкротства инвестора. Если только, конечно, сделка не подлежит оспариванию по тем или иным правилам банкротного законодательства.



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 умму 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-любо 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:

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.

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.

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.

Вклад в имущество стал возвратным. Станет ли он альтернативой займу в группе компаний

Делая выбор в пользу того или иного основания для безналогового движения денежных средств в группе компаний, возможность их возврата также без налогов зачастую является ключевым критерием. Если добавить к этому оперативность оформления, получаем ожидаемый результат - займы самый популярный инструмент для перетока денег.

Ближайшая альтернатива займу - вклад в имущество без увеличения уставного капитала - долгое время являлся фактически безвозвратным. Возврат сделанных инвестиций был возможен только в форме дивидендов или при продаже

доли в бизнесе, с соответствующим налогообложением.

С начала 2019 года ситуация изменилась - у участника появилась возможность вернуть ранее сделанные вклады в имущество дочернего Общества без дополнительного налогообложения.

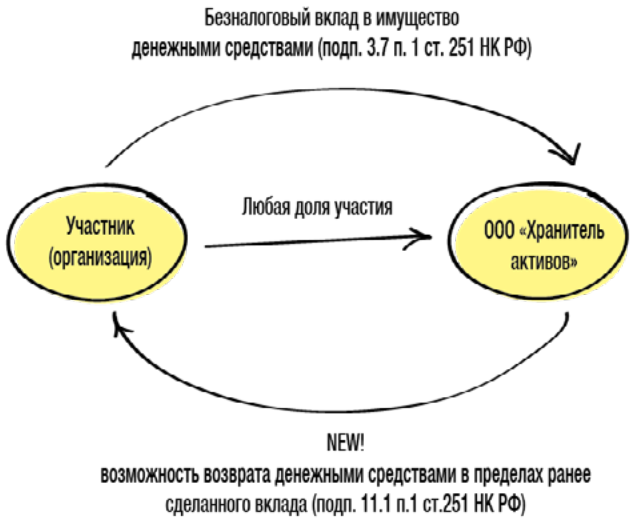
Ст.251 Налогового кодекса РФ
1. При определении налоговой базы не учитываются следующие доходы:
<…>
11.1) в виде денежных средств, полученных организацией безвозмездно от хозяйственного общества или товарищества, акционером (участником) которых такая организация является, в пределах суммы ее вклада (вкладов) в имущество в виде денежных средств, ранее полученных хозяйственным обществом или товариществом от такой организации.
Указанные в абзаце первом настоящего пункта хозяйственное общество или товарищество и организация (их правопреемники) обязаны хранить документы, подтверждающие сумму соответствующих вкладов в имущество и суммы полученных безвозмездно денежных средств.
Таким образом, это прекрасная возможность для ситуаций, когда:

денежные средства предоставляются на длительный срок, но на возвратной основе;

денежные средства предоставляются безвозмездно, то есть нет намерения получать проценты за пользование денежными средствами;

есть желание снизить налоговые риски, присущие договорам займа.

Для корректного применения новой опции вклада в имущество - его возвратности - разберем подробно условия, при которых будет действовать освобождение от налогообложения:



1) Льгота действует только для организаций, являющихся участниками других обществ

Только вклад, сделанный материнской организацией, может впоследствии быть возвращен без дополнительного налогообложения.

При этом норма пп. 11.1. п. 1 ст. 251 НК РФ говорит обо всех видах организаций, которые могут быть участниками иных обществ. Это:

все российские юридические лица, включая АО, ООО, кооперативы и товарищества;

иностранные юридические лица.

Таким образом, если денежные вклады в хозяйственные общества / товарищества были внесены любой организацией с любой долей участия, то они могут вернуть свой ранее внесенный денежный вклад обратно без уплаты налога на прибыль организаций/ налога на УСН.

Если же вклад в имущество был внесен участником - физическим лицом, то при

его возврате придется заплатить налог.

2) Вклад должен быть сделан и возвращен исключительно в денежной форме

Не все ранее внесенные вклады в имущество при их возврате освобождаются от налогообложения, а только те, которые внесены в виде денежных средств.

Это значит, если вклады в имущество Общества были осуществлены не деньгами, а иным имуществом (зданиями, земельными участками, оборудованием, долями (акциями) в уставном капитале Общества), то возвратить данные активы обратно внесшему их участнику без уплаты налога на основании положения пп. 11.1 п. 1 ст. 251 НК РФ не получится.

Возврат вклада также должен быть осуществлен в денежной форме.

Это исключает ситуации возможных злоупотреблений, связанных с несоразмерностью первоначального вклада и способа его безналогового возврата.

3) Освобождение от налогообложения действует в пределах ранее сделанного вклада

Сумма, в пределах которой действует освобождение по под.11.1 п.1 ст.251 НК РФ, ограничена величиной ранее сделанного вклада.

В связи с этим участнику важно хранить документы, которые бы подтверждали сумму сделанных ими вкладов. Это и решения (протоколы) общего собрания участников, и платежные поручения о перечислении денежных средств.

4) Не имеет значения, когда был сделан вклад. Безналоговый возврат возможен после 01.01.2019

Норма об освобождении от налогообложения возврата ранее сделанных вкладов в имущество вступила в силу с «01» января 2019 года. И распространяется она в отношении всех «старых» вкладов в имущество. Главное требование - их денежная форма.

Это подтвердил Минфин России.

5) Освобождением от налогообложения могут воспользоваться и правопреемники

Льгота распространяется и на правопреемников - как организации-участника, так и дочернего общества. Так, если дочерняя компания, получившая вклад в имущество, была присоединена к другому обществу, то это другое общество также сможет вернуть участнику денежные средства.

Все остальные условия действуют и в отношении правопреемников - наличие подтверждающих документов и денежная форма первоначального вклада.

6) Решение о возврате ранее сделанных вкладов в имущество принимает общее собрание участников дочерней организации

Решение о возврате ранее сделанных вкладов в имущество принимается в обычном порядке на общем собрании участников. Налоговый кодекс РФ не содержит каких-либо специальных ограничений - должен ли осуществляться возврат всем участникам одновременно, осуществляется ли он пропорционально и т.п. Эти вопросы отдаются на откуп самим участникам, поскольку на налогообложение не влияют.

Напомним, что первоначальные вклады в имущество могут осуществляться как всеми участниками, так и некоторыми из них, как пропорционально, так и непропорционально долям участия. Это должно быть отражено в уставе дочерней компании. При этом непропорциональные вклады не изменяют доли участников в уставном капитале.

В связи с этим участнику, делающему вклад в имущество и рассчитывающему на его возврат, необходимо заранее заручиться поддержкой остальных участников. Не исключена ситуация, при которой «за» предоставление вклада проголосуют все участники, а при появлении в повестке дня вопроса по возврату вклада - проголосуют «против». Такие неприятные сюрпризы вполне могут быть исключены в корпоративном договоре.

Итак, благодаря новой норме (пп. 11.1. п. 1 ст. 251) в НК РФ стал возможен безналоговый возврат ранее сделанного денежного вклада в имущество общества.

Вместо заключения мы составили сравнительную таблицу, которая позволит выбрать между вкладом в имущество и займом для оформления возвратного финансирования.

ГЛАВА 7.
ПАРТНЕРЫ В БИЗНЕСЕ. ВЛАДЕЛЬЧЕСКИЙ КОНТРОЛЬ

Отношения между соучредителями. Краткий гид по пресечению конфликтов в бизнесе.

Договоры нужны тогда, когда не работают договоренности. Как правило, именно на устных - «пацанских» договоренностях строятся отношения между собственниками бизнеса. Последствия - плачевны: число корпоративных споров стабильно прирастает на 20-25% в год.

Все чаще партнеры стали пытаться письменно фиксировать правила игры. Однако юридическая упаковка этих договоренностей выявила парадокс... очень часто соучредители не знают о чем договариваться и где это закрепить. 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.

Видео по теме



Как отрегулировать отношения между собственниками в бизнесе

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 возмож-

ные 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 участников

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.

АО как инструмент обеспечения прикрытого владения

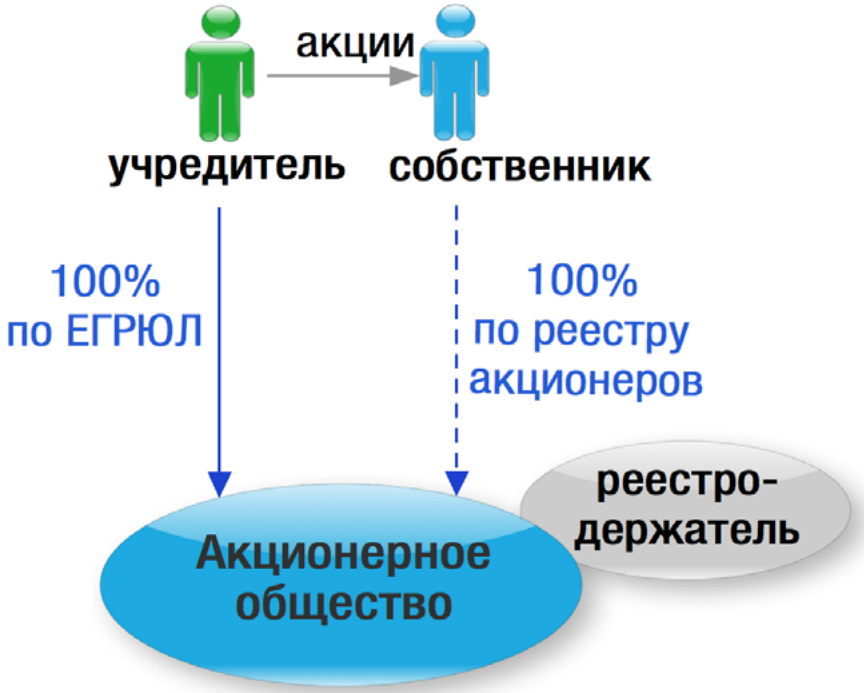
Не секрет, что бОльшую часть информации о юридических лицах может получить любой желающий, запросив выписку из ЕГРЮЛ.

Однако, по целому ряду причин может возникнуть необходимость обеспечения скрытого владения компанией: устранение видимой взаимозависимости в группе компаний, обеспечение несвязанности бизнеса с его собственником и др. (подробнее можно прочитать ТУТ).

В таких случаях может помочь использование организационно-правовой формы «акционерное общество».

Это возможно благодаря тому, что в АО смена акционеров не отражается в

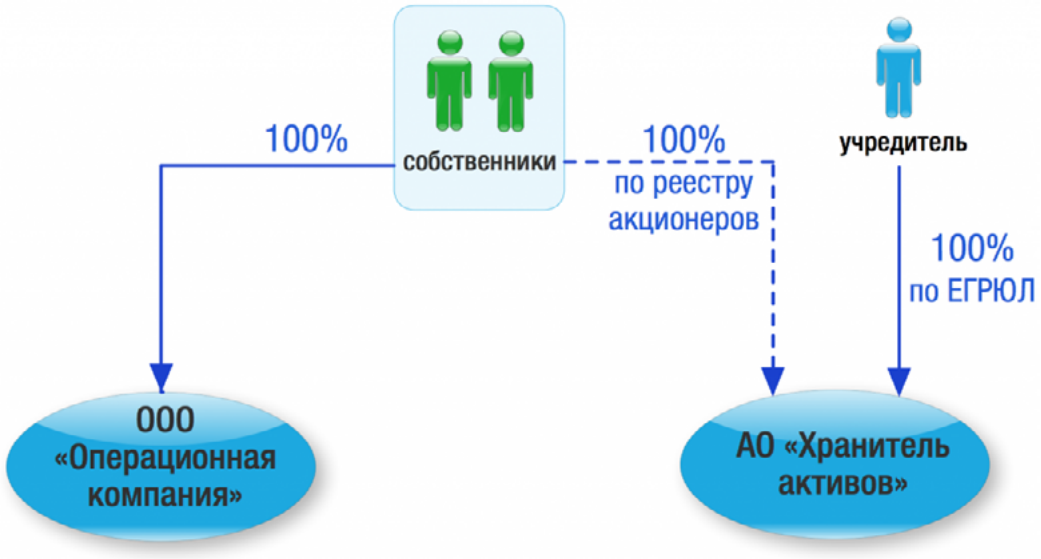
ЕГРЮЛ. В Единый реестр заносятся сведения только о первоначальном акционере АО (учредителе). Данные о последующем переходе права собственности на акции по любым основаниям (купля-продажа, дарение, мена и прочее) к другим лицам заносятся только в реестр акционеров, который ведет сторонний независимый регистратор.



Это позволяет не демонстрировать неограниченному кругу третьих лиц - поставщикам, заказчикам, конкурентам, иным любопытным лицам текущий состав акционеров компании.

Форма акционерного общества может быть полезна и для прикрытия владения не всем, а частью бизнеса. Очень часто бывает, что скрыть участие собственников бизнеса в операционной деятельности не получится в силу принятия ими активного участия в ней. Это, как правило, сопровождается позиционированием собственниками себя вовне во всех открытых информационных источниках как владельцев лицевой операционной компании, на которой завязаны все ключевые контракты с поставщиками и заказчиками. В этом случае с точки зрения

имущественной безопасности крайне важно прикрыть владение значимыми активами бизнеса для того, чтобы обезопасить их от рисков операционной деятельности. Модель владения бизнесом приобретает следующий вид: Собственники бизнеса открыто участвуют в операционной компании и прикрыто



владеют хранителем активов. Но внешне для третьих лиц по данным из ЕГРЮЛ компании выглядят независимыми за счет первичной регистрации АО доверенным лицом.

Следует отметить, что третьи лица не вправе получить информацию о текущих акционерах АО у регистратора. При этом на реестродержателе лежит обязанность обеспечивать защиту от несанкционированного доступа к информации, содержащейся в реестре акционеров, и передачи ее лицам, не имеющим право на ее получение. За нарушение такой обязанности регистратор и его должностные лица могут быть привлечены к административной ответственности в соответствии с п. 3 ст. 15.22 КоАП РФ. В таком случае, с должностных лиц будет взыскан штраф в размере 5 000 - 10 000 рублей, а с самого регистратора как юридического лица - 100 000 - 300 000 рублей.

Запрашивать информацию о составе акционеров могут:

само АО;

акционеры общества;

залогодержатели акций;

отдельная категория - контролирующие органы (ФНС, правоохранительные органы, ЦБ РФ...) и судебные органы, которые могут направить запрос регистратору.

Ответ на него должен поступить в пятидневный срок. При нежелательном раскрытии информации об акционерах даже этого срока достаточно для быстрой смены состава акционеров на время, необходимое для дачи пояснений соответствующим органам. При необходимости экстренно передать акции на третье лицо (регистраторы, как правило, предупреждают о поступившем из ИФНС запросе), такое третье лицо должно иметь действующий лицевой счёт у регистратора. На открытие такого счёта уходит 5 дней. Соответственно, для подстраховки необходимо заранее определить лицо, на которое будут перебрасываться акции в случае проверок, и заранее открыть ему лицевой счёт у регистратора.

Однако, важно! смена акционеров не спасет от раскрытия информации при направлении налоговым органом расширенного запроса, в рамках которого он потребует информацию об акционерах за последние три года.

Признаем, что инструмент АО - не скрывает реального акционера на 100%:

Во-первых, конечного бенефициара придётся раскрыть банку, например, при получении кредитных средств;

Во-вторых, при заключении сделок, требующих одобрения акционеров (в частности, если сделка крупная или обязательность её одобрения закреплена уставом), их состав будет раскрыт контрагентам;

В-третьих, при «целенаправленных» (пристрастных) действиях контролирующих органов, «личность» реального акционера всё же будет установлена.

Вместе с тем, по сравнению с ООО, установить реального владельца АО затруднительно. Кроме того, получив от регистратора сведения о проявленном со стороны контролирующих органов (или иных лиц) интересе, бенефициар компании будет заранее предупреждён о потенциальной угрозе, что позволит предпринять «защитные» действия.

Основные недостатки организационно-правовой формы АО состоят в увеличе-

нии затрат на содержание компании:

уплата гос. пошлины за регистрацию выпуска акций и отчета об итогах выпуска акций в размере 35 000 рублей (пп. 53 п. 1 ст. 333.33 НК РФ);

ежемесячная плата регистратору за ведение реестра акционеров, а также единовременные платежи за внесение изменений в сведения об акционерах;

обязательный аудит компании независимо от оборотов;

невозможно выбрать иной способ подтверждения решений общего собрания акционеров, кроме нотариуса или регистратора, за исключением случая, когда в АО - единственный акционер.

обязанность ежегодно сообщать в Единый федеральный реестр сведений о фактах деятельности юридических лиц4 (далее - ЕФРС) сведения о стоимости чистых активов акционерного общества.

Итак, организационно-правовая форма «акционерное общество» позволяет достаточно несложным образом прикрыть реальных владельцев бизнеса, сохранив за ними фактический контроль и возможность принятия всех важных решений.

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:

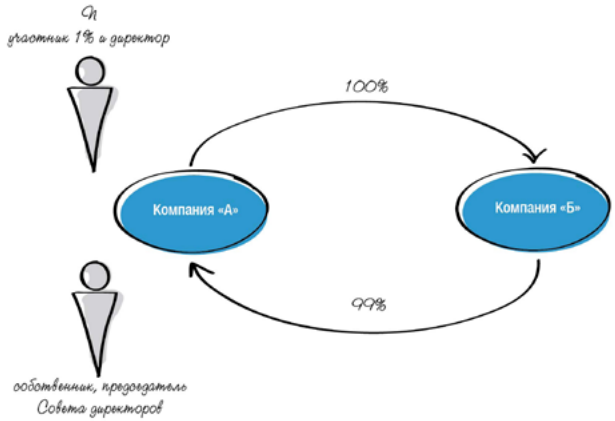
1. Гибкость законодательного регулирования.
В отличие от законодательства об акционерных обществах, тщательно регу-

лирующего 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.



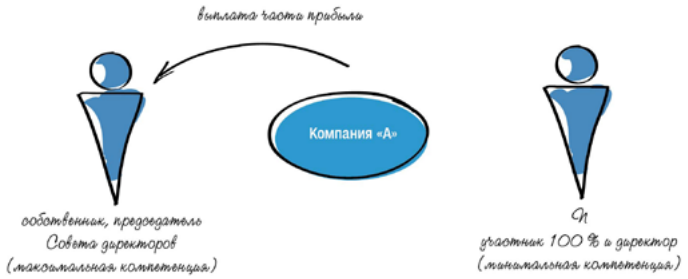
Здесь возникает логичный вопрос: а не сменит ли доверенное лицо, будучи участником компании, председателя Совета директоров. Существует несколько инструментов, исключающих это. Один из них - Перекрестное владение. Компания «А» будет владеть компанией «Б», которая в свою очередь владеет первой. Главный 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. Мотивация.

Совет директоров может быть альтернативой идее включения в состав участников ООО топ-менеджеров или иных «партнеров», так часто посещающей головы собственников. 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 мотивации и позволит решить следующие проблемы, предотвратить риски:
Во-первых, размер доли в прибыли часто 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, возложение 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. Исключить же ставшего неугодным члена совета директоров не составляет для собственника никакой сложности.



4. Особенности налогообложения при выплате вознаграждения членам Совета директоров

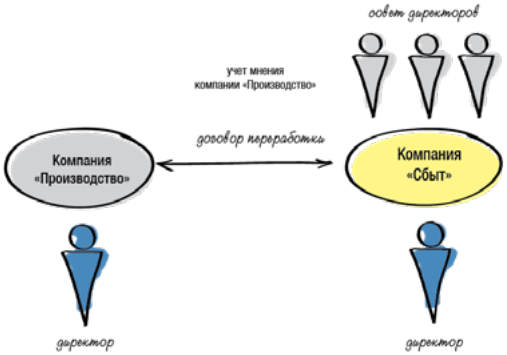
По решению общего собрания участников (ОСУ) членам совета директоров может выплачиваться вознаграждение и (или) компенсироваться расходы, связанные с исполнением указанных обязанностей, размеры которых устанавливаются решением ОСУ.

Важно!
Вознаграждение членам Совета директоров выплачивается из чистой прибыли, но облагается страховыми взносами в обычном порядке (ранее позиция контролирующих органов была противоположной). Таким образом, выплата вознаграждения членам СД даже менее выгодна, чем обычные выплаты в рамках трудовых отношений;
члены Совета директоров не могут выполнять свои функции в качестве индивидуального предпринимателя, в связи с чем обязанность начисления страховых взносов обойти невозможно.
Но даже при отсутствии возможности экономить на страховых взносах, юридическое закрепление собственника бизнеса в качестве члена Совета директоров позволит иметь ему официальный доход от прибыли компании в том случае, если он не желает участвовать в качестве ее участника (учредителя).

5. Контроль за менеджментом. Независимые члены совета директоров.
Нередко 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.

7. Ответственность членов Совета директоров

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.

Однако эта возможность работает не всегда. Например, когда речь идет о возмещении Обществу убытков, причиненных решениями Совета директоров (ст.44 ФЗ «Об ООО»). Такую ответственность не будут члены совета директоров общества, голосовавшие против решения, которое повлекло причинение обществу убытков, или не принимавшие участия в голосовании. С этой целью член Совета директоров может потребовать внести в протокол запись о несогласии с решением, вынесенным на голосование (ст.181.2 ГК РФ).

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,

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 обществах, 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.

Корпоративный договор между собственниками: возможности и ограничения

Бизнес, независимо от его размера, - дело хлопотное и всепоглощающее. А потому его собственниками, зачастую, являются несколько лиц, равномерно распределяющих между собой все тяготы и горести столь сложного детища. Но это, конечно, в идеале. На практике же, когда собственников больше одного, их отношения - это всегда уникальная система, пробелы в регулировании которой могут существенно этому бизнесу навредить.

Констатируем: российские предприниматели не привыкли юридически фиксировать правила игры между собой в отношении совместного бизнеса. Более того, эти правила иногда не формулируются даже устно. Опыт подсказывает, что, в отсутствие юридической проработки и фиксации «пацанских» договоренностей, проблем вряд ли удастся избежать. На нашей памяти есть и очень агрессив-

ные конфликты: с возбуждением уголовных дел, бесконечными жалобами и сутяжничеством. А есть и весьма интеллигентные сценарии, когда конфликтующие собственники, сидя в соседних кабинетах, общаются между собой исключительно по переписке. И в том, и в другом случае в итоге страдает сам бизнес.

Причинами недовольства партнеров могут стать:

убежденность каждого, что он делает для бизнеса больше другого, и разделение прибыли несправедливо;

противоположные мнения по вопросам управления. Если два равноправных партнера - возникновение «тупиковых ситуаций» становится практически неизбежным;

блокировка деятельности бизнеса, как следствие того, что каждый «тянет одеяло на себя», не желая искать компромисс;

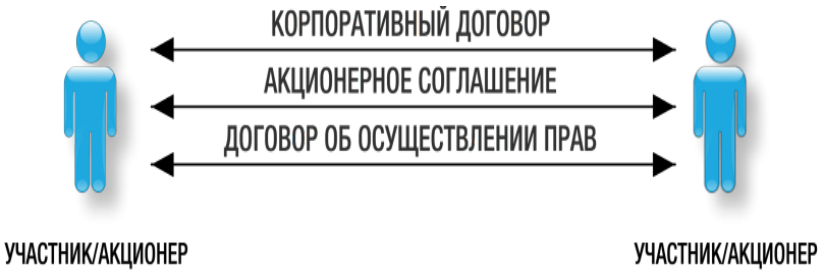
вхождение в бизнес нежелательных третьих лиц: когда партнер без ведома другого передает (продает, дарит, меняет и т.п.) свою долю третьему лицу, или, еще хуже, когда «номинальный» участник компании, а по совместительству друг, неожиданно умирает, при этом реальный собственник бизнеса в числе наследников не значится.

Первым юридическим инструментом, способным минимизировать риски корпоративных конфликтов, является, как это ни банально, Устав компании. О необходимости его внимательной индивидуальной проработки и невозможности использования шаблонов мы уже писали неоднократно. Можно установить особый порядок отчуждения долей и акций, в том числе в зависимости от вида сделок (например, запретив дарение доли третьим лицам без предварительного согласия участников). Определить обязательное квалифицированное большинство по ряду принципиальных решений в компании, запретить выход из Общества и т.п.

Однако, когда специфика договоренностей сособственников бизнеса не охватывается возможностями устава, на помощь приходит второй инструмент, о необходимости использования которого каждым бизнесом независимо от его масштабов мы сегодня и повествуем. Это Корпоративный договор.

1. Что такое корпоративный договор
Корпоративный договор - это соглашение между собственниками компании, в

котором они фиксируют свои договоренности относительно совместного управления организацией, входа/выхода из состава ее участников, особенностей имущественных отношений с ней и между собой.





Юридически это звучит так:

Участники хозяйственного общества или некоторые из них вправе заключить между собой корпоративный договор об осуществлении своих корпоративных прав (договор об осуществлении прав участников общества с ограниченной ответственностью, акционерное соглашение), в соответствии с которым они обязуются осуществлять эти права определенным образом или воздерживаться (отказаться) от их осуществления, в том числе

голосовать определенным образом на общем собрании участников общества,

согласованно осуществлять иные действия по управлению обществом,

приобретать или отчуждать доли в его уставном капитале (акции) по определенной цене или при наступлении определенных обстоятельств либо

воздерживаться от отчуждения долей (акций) до наступления определенных обстоятельств. п.1 ст. 67.2 Гражданского кодекса РФ

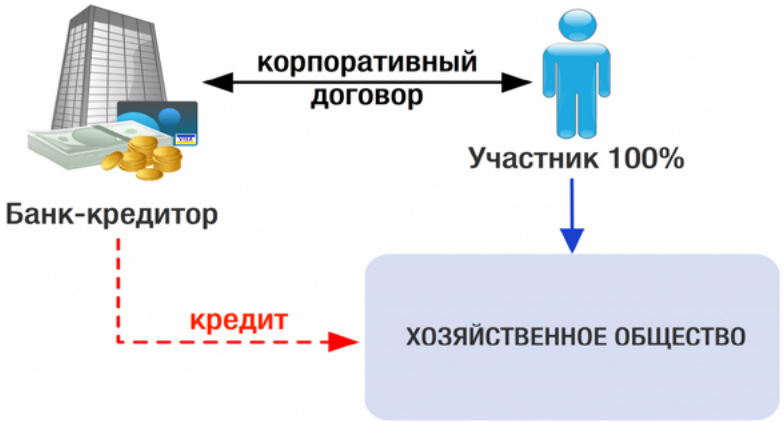
2. Немного истории

Корпоративный договор для российского правопорядка - институт достаточно новый. Долгое время отечественный бизнес смотрел с завистью в сторону заморских территорий и сетовал, что в России так не сделаешь. Или сделаешь, но толк от этого вряд ли будет. А иногда и вовсе переводили все вопросы управления бизнесом в те самые страны, где корпоративные договоры (акционерные соглашения) уже давно стали для бизнеса обязательным атрибутом. Первые 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») были предприняты в 2008г. Однако в полную силу инструмент заработал только в 2014 году с появлением в Гражданском кодексе ст. 67.2 «Корпоративный договор» (соответственно, акционерное соглашение и договор об осуществлении прав участников - его разновидности).

3. О форме и субъектах

Заключается договор в простой письменной форме, заверять у нотариуса его не нужно. О факте заключения договора Общество должно быть уведомлено в свободной форме.

Сторонами корпоративного договора могут быть как участники/акционеры общества, так и третьи лица. Соглашение может быть заключено, в частности, с кредиторами. В таком случае корпоративный договор выступает в качестве дополнительного обеспечения исполнения обязательств перед контрагентами участников или самого общества (п.9 ст. 67.2 Г РФ). Например, банк, предоставив кредит компании, заключает договор с участниками этого общества в целях учета мнения банка по некоторым сделкам компании-должника.



Внимательный читатель в этой иллюстрации может представить на месте банка - реального собственника бизнеса, а на месте участника - доверенное лицо, контролируемое собственником по условиям корпоративного договора. Но, во-первых, это уже материал другой статьи, а во-вторых, для скрытого владения одного корпоративного договора недостаточно.

4. Что можно решить с его помощью. О наполнении корпоративного договора
4.1. Многолетний опыт проработки индивидуальных уставов и корпоративных договоров привел нас к одному парадоксальному выводу: собственники, зачастую, не знают, о чем конкретно нужно договариваться. Так родилось небольшое подспорье для них в виде отдельного таксГИДА. В общем, план достаточно прост:

кто что вкладывает и сколько это стоит;

кто за что отвечает;

распределение прибыли и порядок реинвестирования;

вход/выход из бизнеса, порядок отчуждения долей/акций третьим лицам, наследникам;

порядок принятия решений, случаи обязательного учета мнения тех или иных лиц;

гарантии друг другу.

Принципиально важно! Ответы на эти вопросы должны быть устно друг другу проговорены. Потому что, как опять же показывает практика, часто собственники додумывают друг за друга или вообще неверно понимают те или иные, как им казалось, уже сформулированные правила.

Озвученные вслух ответы на все возникшие вопросы уже можно облекать в юридические формулировки корпоративного договора.

За фразой закона «осуществлять согласовано иные действия, связанные с управлением обществом» скрываются большие возможности корпоративного договора как инструмента, позволяющего с ювелирной точностью настроить механизмы управления и учесть все самые невероятные пожелания собствен-

ников бизнеса.

4.2. Однако есть несколько ограничений:

корпоративный договор не может обязывать участников/акционеров голосовать в соответствии с указаниями органов общества и определять структуру и компетенцию органов управления. Такие условия корпоративного договора будут признаны ничтожными. Но в договоре может быть установлена обязанность проголосовать на общем собрании за включение в устав положений, регулирующих деятельность органов общества по усмотрению собственников;

заключение корпоративного договора возможно только для Обществ, то есть, например, члены Производственного кооператива его заключить не могут;

положения корпоративного договора не могут противоречить уставу компании. Его условия должны идти в развитие норм учредительного документа.

4.3. Посредством заключения акционерного соглашения/договора об осуществлении прав участников можно, фактически, изменить объем власти, предоставленной тому или иному участнику, например:

защитить интересы миноритарных акционеров (участников с небольшой долей), предусмотрев обязательность учета их мнения при принятии решений по ряду конкретных вопросов или, напротив

фактически отстранить миноритарных акционеров от решения любых управленческих вопросов, либо наоборот

лишить крупного участника-инвестора возможности единоличного принятия решений по ряду управленческих вопросов и т.п.

Обязанность учета мнения всех участников компании можно обеспечить закреплением в уставе принятия решений единогласно. Но это не всегда может соответствовать интересам сторон, в том числе при последующем изменении состава участников, возникновении непредсказуемых ситуаций. В таком случае обязанность учесть мнение миноритарного участника по конкретным вопросам и следует закрепить в уставе: например, решение о продаже объекта недвижимости принимается только так, как за него проголосует минонитарный участник, в свою бытность этот объект обществу и передавший. Либо, наоборот, участник-инвестор с долей 51% по условиям договора при назначении директора обя-

зуется голосовать за кандидата, предложенного основателем компании с долей в 49%, идейным вдохновителем проекта и его основным управленцем.

4.4. Что еще можно зафиксировать в корпоративном договоре:

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 общества, например Совету директоров (но только по вопросу неисключительной компетенции общего собрания), либо назначение консультации с привлечением конкретного перечня лиц, либо урегулирование спорного вопроса посредством обращения к услугам независимого арбитра, медиатора, либо (крайняя ситуация) - выкуп одним доли другого по заранее установленной цене или принятие решения о ликвидации компании 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. В качестве такого обстоятельства может быть указано достижение определенных финансовых показателей обществом или наступление иных событий. В том числе, возможно предусмотреть запрет на продажу доли (пакета акций) третьим лицам.

Договориться не распределять прибыль на период запуска бизнеса, например в течение 3-х лет, а направлять ее только на развитие общества.

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 участники/акционеры обязуются не использовать свое преимущественное право покупки доли/акций и оформить нотариальный отказ.

Включить 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.

Установить обязанность участников/акционеров воздержаться от собственной аналогичной деятельности на определенной территории. На случай наруше-

ния условий предусмотреть штрафные санкции и обязанность компенсировать убытки. Право требовать выплаты неустойки будет возникать в случае формального нарушения условий договора, но заявить убытки, не доказывая причинно-следственной связи между нарушением условий о неконкуренции и потерями, получится вряд ли.

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, или же присоединиться к выкупу/продаже. При включении такого обязательства в корпоративный договор гарантировать его исполнение можно дополнительным оформлением опциона, воспользоваться которым один из собственников сможет при нарушении партнером договоренностей.

Пример. Собственники почти обанкротившегося предприятия получили по инвестиционному соглашению финансирование под условием вхождения инвестора (АО «РОСНАНО») в состав участников общества. Впоследствии стороны заключили договор об осуществлении прав участников. По договору, у любого из собственников Инвестор мог требовать выкупить его долю полностью или в части. Спасительные деньги Инвестор предоставлял при условии, что Общество будет достигать плановых согласованных показателей по выручке, себестоимости реализованной продукции и услуг, прибыли от продаж и др. Недостижение же согласованных показателей с отклонением более чем на 20% означало, что у Инвестора возникает право требовать выкупа по по цене, сформированной в соответсвии с условиями договора об осуществлении прав участников.

По итогу отчетного периода показатели предприятия отличались от согласованных в сторону уменьшения более чем на 20%, выручка в частности была на 92% меньше запланированного показателя. Собственники бизнеса хотели признать договор назаключенным, всячески пытаясь переложить ответственность за низкие показатели на мажоритарного участника-инвестора, который, по их мнению, заключал убыточные для общества сделки, однако суд не принял во внимание эти заявления, указав что

…ответчик знал, что доля истца в уставном капитале Общества является мажоритарной, и должен был понимать возможность мажоритарного участника общества влиять на управленческие решения при отсутствии иного соглашения между сторонами корпоративного соглашения. Вместе с тем, ответчик, действуя в интересах Общества, впоследствии не лишен возможности для взыскания

убытков с истца при установлении фактов управления истцом Обществом вразрез с его интересами. Постановление 9-ого ААС от 20.03.2018 г. по делу №А40-42442/2016

5. О конфиденциальности и исключениях из нее

5.1. По общему правилу, содержание договора раскрывать не требуется: ни обществу (при направлении ему уведомления о факте заключения такого договора), ни другим участникам, ни контрагентам общества.

Однако при сделке с долями/акциями нотариус/реестродержатель непременно поинтересуется у Общества о наличии между его участниками/акционерами корпоративного договора, с просьбой предоставить его или заверенную компанией справку об отсутствии подобных соглашений между собственниками компании.

Предоставлять весь текст договора нотариусу/реестродержателю нецелесообразно, достаточно обойтись выпиской из его положений, касающихся нюансов отчуждения долей/акций.

5.2. Еще одно важное исключение из правила:

Сделка, заключенная стороной корпоративного договора в нарушении его условий, может быть признана судом недействительной по иску другого участника этого договора, но только если другая сторона сделки знала или должна была знать об ограничениях, предусмотренных таким соглашением (п. 6 ст. 67.2 ГК РФ).

Соответственно, если третье лицо не знало и никак не могло знать ни о существовании корпоративного договора, ни уж тем более о его содержании, в котором стороны, например, установили особый порядок отчуждения какого-то имущества Общества, то это третье лицо-покупатель такого имущества будет его добросовестным приобретателем. И суд вряд ли признает сделку недействительной, если при ее осуществлении порядок, предусмотренный этим договором, не был соблюден. В таком случае выход только один: заранее обратить внимание третьих лиц на возможность или наличие корпоративного договора.

5.3. Информация о заключенном корпоративном договоре должна включаться в ЕГРЮЛ, но только в случаях, если участники:

договорились о непропорциональном долям распределении правомочий (тогда

нужно будет указать, какое конкретно количество голосов фактически приходится на долю участника) и/или

предусмотрели ограничения и условия отчуждения долей.

Однако на данный момент форма внесения таких сведений не утверждена. После появления в ЕГРЮЛ дополнительных строк третье лицо, планирующее оформить сделку с обществом или с его участником, который заключил корпоративный договор, должно будет озадачиться запросом его условий с целью выявить и исключить риски, связанные с признанием сделки недействительной.

Пока же обратить внимание третьего лица на наличие корпоративного договора можно только посредством включения в Устав положений, указывающих на регулирование порядка принятия решений по тем или иным вопросам (отчуждение долей, передача их в залог, наследование, совершение крупных сделок и др.) также корпоративным договором. Будучи на стороне третьего лица, узнать об отсутствии/наличии такого договора можно только путем соответствующего запроса контрагенту (обществу, участнику общества) с требованием предоставления выписки, содержащей положения договора, важные для планируемой сделки.

6. Об ответственности за нарушение условий договора, признании его недействительным
На сегодняшний день суды активно поддерживают условия корпоративных договоров. Если все же в нарушение такого соглашения совершена какая-либо сделка, либо принято решение, то пострадавшая сторона имеет возможность:

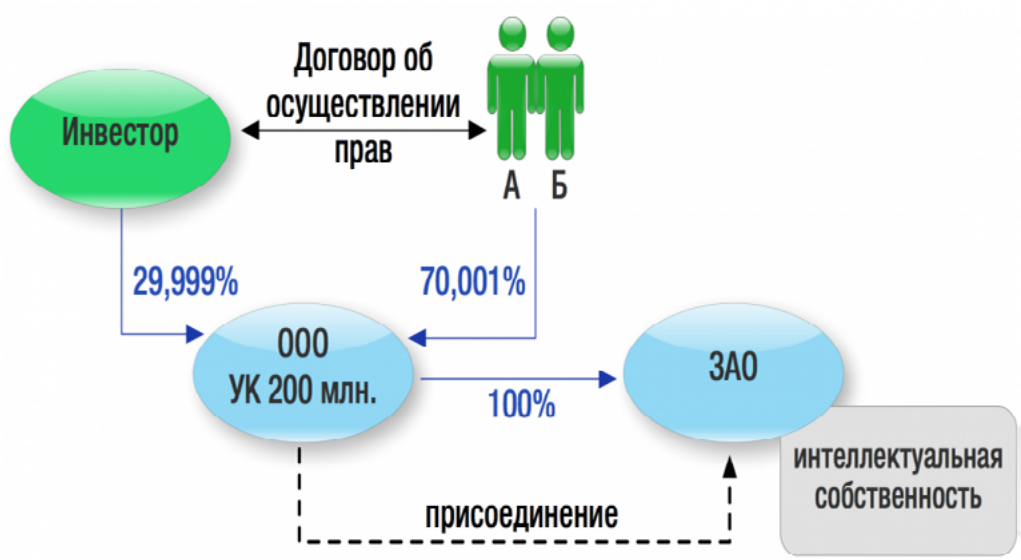
оспорить решения общего собрания участником общества, принятые с нарушением условий корпоративного договора;

признать сделку недействительной;

взыскать с виновной стороны неустойку, штраф, предусмотренные таким договором.

6.1. Учитывая, что суды взыскивают многомиллионные штрафы, установленные таким договором, фиксация существенных сумм санкций в нем - это отличная дисциплинирующая мера, как для исполнения условий договора, так и для воздержания от совершение действий в его нарушение.

Исполнение каждого принятого обязательства нужно продумать до мельчайших подробностей и при разных вариантах развития событий, чтобы, например, не повторять горький опыт участников дела №А45-1845/2013. Собственники-основатели бизнеса сначала согласились на условия участника-инвестора (Региональный венчурный фонд) единогласно голосовать «ЗА» по вопросам преобразования ООО в ЗАО, и последующее присоединение к другому акционерному обществу, а затем осознали, что за формулировкой «проголосовать «ЗА» реорганизацию» не стоит более ничего: а каким 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.



Собственники пытались оспорить сделку как ограничивающую их правоспособность, но суд у удовлетворении иска отказал:

…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.

Доказательств иного или доказательств заключения соглашения под влиянием заблуждения, обмана, насилия, угрозы или стечения тяжелых обстоятельств в нарушение ст. 65 АПК РФ в материалы дела заявителями апелляционных жалоб не представлено. Постановление 7-ого ААС от 05.12.2013г. по делу №А45-1845/2013

При этом требования инвестора этого проекта взыскать с физических лиц (основателей) неустойку за нарушение условий Договора об осуществлении прав участников в размере 5 млн. рублей удовлетворили в рамках уже другого дела.

6.2. Включая те или иные условия в корпоративный договор, стороны должны понимать все возможные последствия ограничения своих прав, как собственнников бизнеса. Обязательства должны исполняться и не лучшей стратегией будет подписать корпоративный договор, а затем попытаться признать его ограничивающим правоспособность участников и потому недействительным.

Так, один из трех миноритарных участников-инвесторов Общества пытался отказаться от корпоративного договора, упрекая мажоритарного участника в том, что по условиям договоренностей вся полнота власти общего собрания сосредоточилась в его руках, а инвестор, как полноправный участник бизнеса, не может ни собственностью своей свободно распорядиться (в договоре предусмотрены случаи обязательной продажи его доли), ни «принимать участие в управлении делами общества по своему усмотрению» (миноритарии-инвесторы обязались по ряду вопросов голосовать так, как голосует мажоритарный участник).



Суд иск отклонил, указав недовольному участнику на отсутствие каких-либо ограничений его возможности повлиять на содержание договора при его заключении. Примечательно в данном деле то, что для миноритариев-инвесторов обязательным условием вхождения в состав участников было ограничение их в правах и установление дополнительных обязанностей посредством подписания договора об осуществлении прав участников. Одновременно условиями договора были предусмотрены имущественные гарантии их интересов.

6.3. Безусловно, даже заключение корпоративного договора может оказаться недостаточным в ситуации специфических и многоаспектных договоренностей партнеров. Без комбинаторики нескольких инструментов, построении юридической системы сдержек и противовесов, корректировки юридической структуры группы компаний не обойтись. Для примера:

Участники нового ООО заключили соглашение об осуществлении прав участников, по условиям которого они обязуются не создавать, не являться или становиться участником/акционером компаний и/или не занимать должности в органах управления компаний, занимающихся деятельностью в той же области, что и принадлежащие им совместное предприятие. Дополнительно оговорили, что в случае, если принадлежащая директору Общества его «личная» компания выиграет профильный для совместного предприятия тендер, то компания директора передаст права и обязанности одному из подконтрольных всем партнерам обществам или же возьмет партнеров на субподряд. Директор заключил на свое ООО 4 многомиллионных контракта, но делиться ни с кем не стал. Партнеры заявили об упущенной выгоде, но получили отказ суда, так как не доказали совокупность обстоятельств (противоправность действий ответчика, наличие неблагоприятных последствий для Общества и причинно-следственной связи между действиями ответчика и наступившими последствиями).

Суд первой инстанции, изучив условия соглашения, положенного в основу заявленных требований, правомерно указал, что его условия являются неисполнимыми, поскольку если даже…. ответчик в качестве собственника ООО «К.» переведет права и обязанности … или передаст работы на субподряд, то для передачи всех прав и обязательств (т.е. замены лица в обязательстве) ООО «П.» и АО «А.» должны полностью соответствовать требованиям Заказчика для выполнения работ и на замену лица в обязательстве должно быть получено согласие заказчика, так как фактически меняется Исполнитель по проведенному тендеру. Постановление 9ААС от 20.03.2018 г. по делу №А40-75356/2017

Очевидно, что в данной ситуации наличия многосубъектной группы компаний, обойтись одним корпоративным договором было невозможно. Тем более, что, фактически, стороны корпоративного договора пытались определить права и обязанности не участвующих в этом соглашении лиц (компания, выигравшая тендер, корпоративный договор не заключала, а потому непонятно, на каком основании она должна была «уступать» кому-то права по тендеру), а также не додумали юридический механизм обеспечения должного поведения сторон (установление контроля за принятием решений на уровне «личной» компании директора и т.п.).

Приведенные примеры судебной практики носят сугубо методический характер и нужны для того, чтобы подкрепить наши тезисы о возможностях корпоративного договора как эффективного и уже укоренившегося в России инструмента.

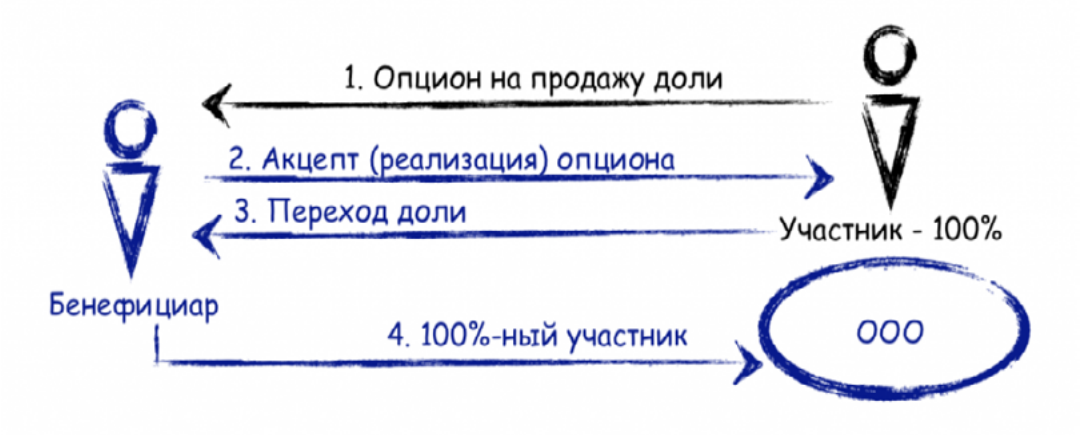
Резюме:

Собственникам бизнеса непременно следует прибегнуть к подобному инструменту, даже если сейчас отношения с партнерами доверительные и ничто не предвещает беды. Наш опыт неоднократно демонстрировал, что конфликты между партнерами могут существенно угрожать как им самим, так и бизнесу в целом. Да, оформить корпоративный договор - дело непростое: необходимо тщательно проработать порядок решения тех или иных вопросов между собой, заранее определить действенный механизм реализации условий этого соглашения, максимально спрогнозировать все возможные варианты исполнения принятых на себя обязательств, а затем зафиксировать согласованные правила игры, развивая стандартные положения закона. Но лучше подумать об этом заранее и далее заниматься бизнесом, а не прорабатывать стратегии защиты в корпоративной войне.

Опцион на продажу доли в компании. Практические аспекты

С 2015 года в Гражданском кодексе есть уникальный инструмент, позволяющий обеспечить владельческий контроль собственника за ООО даже при отсутствии прямого юридического участия в его уставном капитале. Это опцион на приобретение доли в организации.
Опцион по сути представляет собой нотариально удостоверенную безотзывную оферту, которая позволяет держателю опциона в любой момент оформить покупку доли, не привлекая для этого лицо, выдавшее опцион.п. 11 ст. 21 Закона «Об ООО» и п. 5 ст. 429.2. ГК РФ

Иными словами:



юридический участник общества выдает реальному собственнику опцион на продажу доли;

в любой момент собственник (держатель опциона) без ведома и присутствия юридического участника реализует этот опцион у нотариуса, по сути «переводит долю на себя»;

нотариус удостоверяет переход доли, и реальный собственник становится участником компании.

Сделка, направленная на отчуждение доли или части доли в уставном капитале общества, во исполнение опциона на заключение договора может быть совершена путем отдельного нотариального удостоверения безотзывной оферты (в том числе путем нотариального удостоверения соглашения о предоставлении опциона на заключение договора), 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.В случае, если безотзывная оферта совершена под отменительным или отлагательным условием, акцептант представляет нотариусу, удостоверяющему акцепт, доказательства, подтверждающие ненаступление или наступление соответствующего условия. п. 11 ст. 21 ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»

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 нём можно установить, что встречное предоставление (оплата) не предусматривается.

В теории все выглядит гладко. Однако, на практике приходится сталкиваться с множеством нюансов, которые мы постараемся описать, опираясь на собственный опыт в реализации этого инструмента.

1. Опцион на продажу акций:
Если механизм реализации опциона на продажу доли в ООО постепенно отрабатывается и вызывает все меньше вопросов у нотариусов, то с опционом на акции в АО пока всё сложнее. Опцион на акции, заключаемый между акционером и владельцем опциона, нигде не фиксируется и никем не удостоверяется (если только стороны сами не пожелают, например, удостоверить его нотариально). В том числе не фиксируется и у реестродержателя акций, в отличие, например, от залога акций. Отсутствие отметки о наличии опциона лишает его главного полезного свойства - без такой отметки держатель опциона (реальный собственник, например) не сможет перевести владение акциями на себя без участия в этом процессе «юридического» акционера. Последний сначала должен дать распоряжение регистратору о необходимости внести изменения в реестр. Поэтому фактически выдать безотзывную оферту на акции нельзя.

Единственным выходом для АО может стать выдача нотариальной доверенности от акционера Общества держателю опциона или его доверенному лицу на совершение всех необходимых для реализации опциона действий. Это позволит владельцу опциона самостоятельно произвести все манипуляции по перерегистрации акций на себя, однако не гарантирует, что за время с момента выдачи опциона до его реализации акционер не продаст акции кому-то другому. Кроме того, доверенность можно отозвать в любой момент.

2. Особенности нотариального оформления опциона на продажу доли в ООО
Изначально приходилось сталкиваться с тем, что разные нотариусы оформляли опцион по-разному (разные требования к обязательным условиям, количеству оформляемых документов и т.д.). Это ставило под сомнение возможность прийти с таким опционом к другому нотариусу, у которого свой взгляд на оформление, что создавало риск получить отказ в реализации прав по опциону.

В связи с этим нотариальная палата города Москвы выпустила методические

рекомендации по оформлению опционов, которые могут быть взяты на вооружение при оформлении опциона с любым нотариусом.

В рекомендациях нотариальная палата особо подчеркнула, что безотзывная оферта может либо включаться в соглашение об опционе, либо подписываться / удостоверяться отдельно от него. Таким образом, возможны разные варианты оформления опциона, что не должно влиять на его акцепт. Других документов по оформлению опциона не составляется, и в любом из этих двух случаев оформления владелец опциона сможет обратиться к любому нотариусу за его реализацией (так, например, в деле А70-3036/2017, описывается ситуация, когда владелец опциона смог осуществить оформление перехода к нему доли в ООО по условиям опциона, удостоверенного у другого нотариуса, в другом регионе).

3. Условия опциона
Возникновение права реализовать опцион можно поставить в зависимость от наступления определенных условий, например:

достижение неких показателей выручки и/или прибыли, после которых директор компании имеет право получить долю в уставном капитале;

инвестирование оговоренной в опционе денежной суммы в бизнес;

приобретение оборудования для компании и передача ей в пользование и т.д.

При этом важно:

(А) заранее указать в опционе, как его владелец будет подтверждать нотариусу выполнение условий. В вышеприведенных примерах это могут быть налоговые декларации, балансы с отметками, квитанция о перечислении средств.

В противном случае опцион реализовать не удастся.

(Б) условия не должны быть направлены на затруднение реализации опциона.

Это произошло, например, в уже упомянутом деле А70-3036/2017. Согласно условиям опциона, который стал предметом спора, для удостоверения его акцепта владелец опциона должен был предоставить нотариусу внушительный пакет документов.

В частности, документы, подтверждающие правоспособность юридического лица, часть доли в уставном капитале которого отчуждается, в том числе устав общества в действующей редакции на момент акцепта, согласия всех заинтересованных лиц, третьих лиц на совершение договора купли-продажи части доли в уставном капитале путем выдачи безотзывной оферты и ее акцепта, документы, подтверждающие принадлежность продавцу отчуждаемой им части доли и ее оплаты, согласие супруги продавца или заявление об отсутствии супруги, имеющей право на долю в уставном капитале общества, как совместно нажитое в период брака имущество, или брачный договор.
Безусловно, такие документы лицо, не являющееся директором или участником общества, предоставить не сможет, если только сам участник, выдавший опцион, ему их не передаст. В этой связи суды пришли к выводу, что непредоставление таких документов владельцу опциона в вину поставлено быть не может, а, следовательно, не влечет недействительность акцепта безотзывной оферты.

Справедливости ради отметим, что все перечисленные документы обычно запрашиваются нотариусом при оформлении оферты, поэтому в опционе целесообразно указать, что повторно они не предоставляются.

4. Уступка права по опциону
Зачастую, опционы на продажу доли тесно связаны с личностью лица, которое такой опцион получает (например, сотрудник компании, участвующий в ее деятельности, получивший опцион как способ мотивации - одно дело, а совершенно стороннее лицо, которому он этот опцион уступил - совсем другое). Поэтому при отсутствии в условиях оферты согласия участника на возможную уступку прав по опциону любому лицу по усмотрению владельца опциона, участник общества, выдавший опцион, сможет скорее всего успешно оспорить такую уступку. см., например, по аналогии дело № СИП-615/2015

5. Переход прав на долю к третьему лицу и опцион
Главный недостаток опциона на данный момент - отсутствие отражения факта выдачи опциона в ЕГРЮЛ. Это влечет за собой невозможность заранее избежать ситуации продажи доли третьему лицу, поскольку ни покупатель, ни нотариус могут и не знать о наличии ранее выданного опциона. В таком случае держатель опциона сможет только взыскать в судебном порядке с продавца доли неустойку, если она будет предусмотрена опционом.

Для сравнения упомянем корпоративный договор, который также может налагать ряд ограничений на участников, в том числе по продаже доли (см. Здесь,

здесь и здесь) Сведения о наличии корпоративного договора, предусматривающего ограничения и условия отчуждения долей Общества, могут быть отражены в уставе ООО. В этом случае без предоставления корпоративного договора никакую сделку с долями нотариус удостоверять не будет. Что-то подобное можно предусмотреть и в части отражения факта выдачи опциона.

Кроме того, по аналогии с залогом планируется создание реестра выданных опционов на уровне нотариусов. Это значительно увеличит уровень гарантий для владельца опциона, что с долей до акцепта оферты ничего не случится.

6. Наследование доли и опцион
Опцион не позволяет установить запрет на передачу доли наследникам участника Общества (иным правопреемникам). И пока не защищает держателя опциона от последующей продажи доли третьему лицу. В связи с чем возникает следующий вопрос: »Сохраняет ли опцион свою силу как обременение доли при ее переходе к наследникам или добросовестному приобретателю доли по сделке?» На сегодняшний день нотариусы, вероятней всего, откажут в удостоверении акцепта опциона, применив по аналогии положение о дополнительных обязанностях, возложенных на участника, которые не переходят к наследникам или приобретателям доли.п. 12. ст. 21, п. 2 п. 2 ст. 9 Закона об ООО

Как видим, сложностей с использованием этого инструмента на практике довольно много и не все они до сих пор решены, хотя возможность применения опциона предусмотрена ГК уже несколько лет. Вместе с тем появляющиеся судебные споры по реализации опционов и увеличение числа нотариусов, готовых оформлять такие сделки, дают основание говорить о том, что инструмент на практике позволяет эффективно решать задачи, в том числе, и владельческого контроля.

Такой непростой договор залога долей (акций). Инструкция по применению.

Залог чего угодно, а также долей (акций) в ООО и АО, сам по себе является мерой обеспечения исполнения гражданско-правовых обязательств. Например, кредитующий банк в качестве обеспечительной меры, помимо залога имущества и личного поручительства, может попросить оформить и залог долей (акций) собственников в основной компании.

В своей практике обеспечения безопасности среднего бизнеса мы работаем с залогом долей в обществе с ограниченной ответственностью (акций в акционерном обществе) как с одним из инструментов для юридической «упаковки» отношений с партнерами, фиксации договоренностей при привлечении стороннего финансирования, а также скрытого владения бизнесом с использованием доверенных лиц. Однако сам по себе залог нас не выручит, ему нужен «друг» - корпоративный договор. С него и начнем.

Корпоративный договор с залогом доли как способ обеспечения скрытого владения



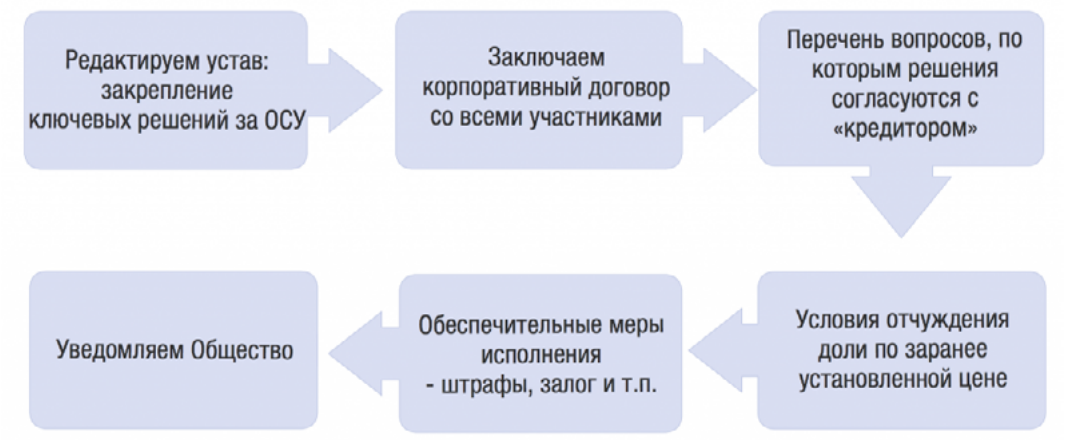
Напомним, что скрытое владение, за редким исключением, невозможно без участия «хорошего человека» - доверенного лица или лиц, которым передается владение компанией. Однако сам факт наличия таких «доверенных» одновременно заставляет собственника нервничать. Именно необходимость сковать по рукам и ногам нашего номинала - ключ к безопасному, прогнозируемому, но, к сожалению, не всегда гарантированно наследуемому скрытому владению.

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.

Собственно залог доли, принадлежащей номиналу (с акциями это тоже работает, но об этом поговорим во второй части статьи) 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:



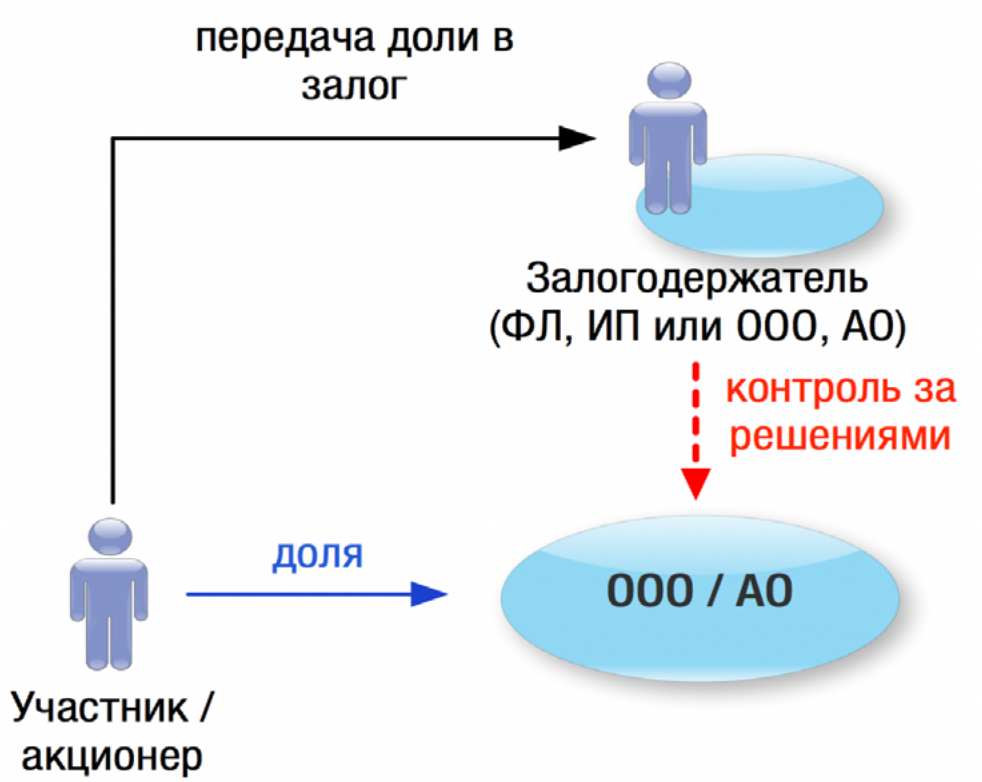
Не забывайте, что корпоративный договор НЕ МОЖЕТ заменять УСТАВ. А также о том, что условия корпоративного договора (в зависимости от наполнения) в некоторых случаях необходимо раскрывать, поэтому его использование в целях реализации скрытого владения - это одна история, а в его обычном значении - другая. Группа компаний должна быть спроектирована таким образом, чтобы в разных ее секторах решались разные задачи.

Важный вопрос ответственности за неисполнение корпоративного договора мы здесь опустим, адресовав вас к отдельной статье на эту тему.

А сейчас о том, как реально воспользоваться залогом.

Немного теории. Как работает залог.
Залог является типичным средством обеспечения исполнения обязательства.

Поэтому изначально должно возникнуть обязательство - уплатить некую сумму денежных средств, передать имущество и пр. Поэтому 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. При этом залогодателем может быть не только заемщик, но и третье лицо, не являющееся должником по основному обязательству. п. 1 ст. 335 ГК РФ



Общество с ограниченной ответственностью:
Условие 1. Для оформления залога доли в ООО Устав общества не должен содержать положения о запрете передачи доли в залог третьему лицу (п. 1 ст. 22 ФЗ «Об ООО»). Это требование должно соблюдаться и при передаче в залог доли в Обществе с единственным участником.

Решение о согласии на передачу участником Общества своей доли в залог третьему лицу по закону принимается большинством голосов всех участников общества. При этом голос участника, намеревающегося передать свою долю в залог, при голосовании не учитывается. В обществе с одним участником решение об одобрении залога доли принимается им самим.

Условие 2. Договор залога доли в обществе подлежит обязательному нотариальному удостоверению, после чего сведения о нем вносятся в ЕГРЮЛ. Там виден залогодержатель, основание (дата основного договора), дата внесения сведений о залоге.

Акционерное общество:
Передача акций в залог третьему лицу осуществляется без согласия остальных акционеров и самого Общества. Сведения об обременении акций залогом вносятся в реестр акционеров и отражаются реестродержателем по лицевому счету залогодателя на основании залогового распоряжения, подписанного залогодателем и залогодержателем.Сведения об обременении акций залогом вносятся в реестр акционеров и отражаются реестродержателем по лицевому счету залогодателя на основании залогового распоряжения, подписанного залогодателем и залогодержателем Одновременно регистратор открывает в реестре лицевой счет залогодержателю. Запись об обременении акций залогом содержит следующие данные: сведения о залогодержателе, все данные, содержащиеся в залоговом распоряжении, в том числе реквизиты договора залога, условия залога (установленные ограничения, порядок распоряжения акциями и прочее).

Информация о залоге акций не отражается в ЕГРЮЛ и, соответственно, не видна третьим лицам.

Важно! Для заключения договора залога независимую оценку доли/акций в Обществе проводить не нужно, что бы вам ни сказали юристы и аудиторы. Стороны могут оценить их по своему усмотрению. Но в любом случае она должна быть не ниже действительной стоимости доли/акций, поскольку обращение взыскания на них осуществляется по этой стоимости на момент обращения взыскания.

Что мы получили? Если должник (например, «доверенное лицо») не исполняет обязательство, кредитор (бенефициар бизнеса) имеет право обратить взыскание на залог. Однако до этого он хочет быть уверен, что эта доля/акции, а также само общество, останутся настолько же ликвидными и финансово-состоятельными, насколько он рассчитывал, беря долю в залог.

С этой целью закон предусматривает ряд ограничений для залогодателя:

1) Права участника/акционера общества могут осуществлять залогодатель или залогодержатель.
При залоге долей в ООО, по общему правилу, корпоративные права участника переходят к залогодержателю, что упрощает жизнь реальному владельцу бизнеса. Это значит, что бенефициар - кредитор вместо »номинала» - залогодателя принимает участие в общих собраниях участников общества и может по умолчанию участвовать в принятии следующих решений:

об увеличении уставного капитала за счет вклада третьего лица, в результате чего доля участника общества может быть существенно размыта;

об одобрении крупных сделок, направленных на уменьшение чистых активов общества, отчуждение недвижимого имущества, долей в дочерних обществах и прочее, что может привести общество к банкротству;

решение о смене директора Общества на иное неподконтрольное участнику третье лицо;

решения о реорганизации, в том числе выделении компании с активами на третье лицо.

Правда, вместе с таким контролем бенефициар получит и статус контролирующего лица, что вряд ли всегда оправданно. Во избежание этого в договоре залога доли в ООО следует прописать, что корпоративные права участника Общества продолжает осуществлять залогодатель.

В отличие от ООО, при залоге акций в АО права акционера по закону продолжает осуществлять залогодатель, то есть акционер. Если, конечно, в договоре не закрепить иное положение вещей (п. 2 ст. 358.15 ГК РФ).

Если залогодержатель осуществляет права участника/акционера Общества, то у директора Общества возникает обязанность уведомлять залогодержателя о проведении общего собрания участников/акционеров в закрепленном в Уставе порядке, в частности, о месте и времени проведения общего собрания и повестке дня. Протокол подписывается залогодержателем наряду с остальными участниками/акционерами.
Если участники Общества не уведомят залогодержателя, осуществляющего

права участника/акционера Общества, о проводимом общем собрании и примут решение без него, то залогодержатель сможет оспорить принятое решение в судебном порядке. Если участники Общества не уведомят залогодержателя, осуществляющего права участника/акционера Общества, о проводимом общем собрании и примут решение без него, то залогодержатель сможет оспорить принятое решение в судебном порядке

Известны случаи, когда халатное отношение к стандартным положениям закона чуть не оборачивалось практически полной утратой контроля за компанией.

Так, например, в одном из дел,в одном из дел как только поставщик стал залогодержателем 100-%-ой доли в Обществе, он принял решение об увеличении уставного капитала ООО за счет вклада третьего лица в размере 140 000 рублей. При номинальном размере уставного капитала в 10 000 рублей такой вклад обеспечил третьему лицу 93,33% долю и уменьшил долю собственника фактически в 10 раз - до 6,67%! Удостоверяя принятое решение у нотариуса, поставщик сослался на то, что по договору до момента прекращения залога права участника общества осуществляются залогодержателем, за исключением права избрания исполнительных органов общества, досрочного прекращения их полномочий и установления размера их вознаграждения, которые сохраняются за залогодателем.

Суд встал на сторону участника - залогодателя, признав решение поставщика-залогодержателя недействительным. Основанием для принятия такого решения послужило то, что предмет залога по договору залога был оценен сторонами в сумме 45 000 000 руб, а независимым оценщиком в 101 415 000 руб. При таких условиях вклад третьего лица в уставный капитал ООО в размере 140 000 рублей был очевидно несоразмерным уменьшению действительной стоимости доли текущего участника общества.

Еще один яркий пример: Еще один яркий пример банк, взяв в залог 51% в уставном капитале ООО в обеспечение выданной банковской гарантии, получил фактический корпоративный контроль над компанией и довел ее до банкротства (как именно суд умолчал, но факт констатировал). По нашему мнению, юридически действия Банка вполне законны. ГК РФ, по умолчанию, прямо устанавливает наличие корпоративных прав у залогодержателя доли. Однако в этой ситуации собственника компании «спасло» то, что суд посчитал, что права Банка до оформления залога доли уже были гарантированы иной обеспечительной мерой в полном объеме и истец был введен в заблуждение относительно наличия необходимости передачи доли в залог.

Эти два примера наглядно демонстрируют, что при неумелом использовании залога доли можно фактически утратить контроль над бизнесом или получить несколько лет судебных разбирательств. Но сейчас мы с вами на стороне залогодержателя.

2) По закону залогодатель не вправе отчуждать предмет залога без согласия залогодержателя, если иное не предусмотрено законом или договором (п.2 ст. 346 ГК РФ).
Даже если вы забыли указать на это в договоре залога доли в ООО, участник общества не сможет продать, подарить, обменять долю, выдать в отношении доли опцион на ее продажу и выйти из Общества без согласия залогодержателя, учитывая, что сведения о залоге доли отражаются в ЕГРЮЛ. При нотариальном удостоверении сделки с долей нотариус однозначно потребует предоставления ему договора ее залога, а после изучения договора письменное согласие залогодержателя.

При залоге акций все ограничения залогодателя в отношении акций прописываются в залоговом распоряжении, на основании которого регистратор вносит записи об условиях залога по лицевым счетам залогодержателя и акционера. Таким образом, регистратор также не проведет сделки по отчуждению заложенных акций без согласия залогодержателя.
3) Залог доли/акций в обществе сохраняется при переходе доли к другому лицу, в том числе в порядке универсального правопреемства (наследнику, правопреемнику юридического лица) (п.1 ст.353 ГК РФ).
Таким образом, если заложенная доля/акции в обществе перейдут к наследникам умершего участника/акционера, залогодержатель не лишается возможности обратить взыскание на предмет залога при условии сохранения непогашенного основного обязательства.

Как охраняет залог права бенефициара? Принятие основных решений участников/ акционеров общества с согласия залогодержателя
В договоре залога доли (акций) можно установить перечень вопросов, отнесенных к компетенции общего собрания, решения по которым должны быть предварительно согласованы с залогодержателем. Если залогодателем выступает лишь один из участников/акционеров Общества, то только он должен получать предварительное письменное согласие на голосование по вопросу, рассматриваемому на общем собрании участников/акционеров.

К решениям общего собрания участников/акционеров общества, принимаемым

согласованно с залогодержателем, можно отнести следующие:

об одобрении крупных сделок, в том числе договоров займа (кредитных договоров), поручительства, сделок по отчуждению, залогу недвижимого имущества, долей в дочерних компаниях и иного ценного имущества независимо от суммы сделок;

о досрочном снятии полномочий и назначении нового директора;

о реорганизации/ ликвидации общества;

об увеличении уставного капитал, изменении устава Общества.

Важно! Если собственник бизнеса - залогодержатель доли по какому-то мотиву не принял права участника ООО (сделал об этом соответствующую оговорку в договоре залога) и «номинал»-залогодатель в ООО проголосует на собрании без получения предварительного письменного согласия залогодержателя в нарушение договора залога, то у последнего мало шансов оспорить решение общего собрания, принятое без учета его мнения, в том числе по основанию злоупотребления залогодателем-участником своими корпоративными правами со ссылкой на п. 1 ст. 10 ГК РФ. Это связано с тем, что закон «Об ООО» наделяет правами обжаловать принятые общим собранием решения только участников, не принимавших участия в голосовании или голосовавших против оспариваемого решения и таким решением нарушены их права и законные интересы. п. 3 ст. 181.4 ГК РФ, п. 1 ст. 43 ФЗ «Об ООО» и п. 7 ст. 49 ФЗ «Об АО» Суды в таком случае указывают на то, что нарушение договора залога дает право потребовать досрочного исполнения обеспеченного залогом обязательства, но не признание действий залогодателя недействительными. Отмечаем, что в случаях, когда залогодержателю переходят права участника таких рисков нет.

В АО подобная рисковая ситуация может быть при принятии решения единственным акционером АО, поскольку его решения никем не удостоверяются, а в п. 7 ст. 49 ФЗ «Об АО» устанавливаются аналогичные правила оспаривания решений акционеров. Однако в АО с несколькими акционерами ситуация принятия решения на общем собрании акционеров без получения предварительного согласия залогодержателя невозможна, так как теперь регистратор, осуществляя функции счетной комиссии, следит за соблюдением процедуры и не заверит протокол без предъявления ему залогодателем письменного согласия залогодержателя. То же самое касается ООО, в котором участники не поменяли нотариальный порядок удостоверения решений на иной вариант заверения

протокола.

Режим тревожной кнопки: обращение взыскания на заложенные доли/ акции в обществе
В случае неисполнения должником обеспеченного залогом обязательства, залогодержатель вправе обратить взыскание на заложенную(ые) долю (акции). п. 1 ст. 348 ГК РФ
По общему правилу, обращение взыскания на заложенное имущество осуществляется по решению суда. Теоретически для удобства можно было бы предусмотреть в договоре залога внесудебный порядок обращения взыскания на заложенную долю в Обществе, однако на практике он связан с таким количеством административных процедур, что за ориентир следует брать судебный порядок взыскания - это реально проще.

Важно! Обращение взыскания на заложенную (ые) долю/ акции в Обществе не гарантирует залогодержателю переход доли/ акций к нему в собственность, поскольку:
1) в ООО с двумя и более участниками Общество или остальные участники по единогласно принятому решению могут выплатить залогодержателю действительную стоимость доли или части доли пропорционально сумме долга в течение 3-х месяцев с момента обращения взыскания на долю. п. 2 и п.3 ст. 25 ФЗ «Об ООО» Аналогичных правил в Законе об АО не предусмотрено.
2) По умолчанию обращение взыскания на долю/ акции осуществляется путем продажи их с (публичных) торгов. Чтобы получить долю/ акции, залогодержателю нужно участвовать в торгах и выиграть их.

Поэтому в договоре залога доли/ акций можно также закрепить один из двух механизмов реализации заложенной доли / акций - посредством:
поступления доли в обществе в собственность залогодержателя по цене, определенной в договоре, но не ниже рыночной;

продажи предмета залога залогодержателем другому лицу по цене не ниже рыночной с удержанием из вырученных денег суммы обеспеченного залогом долга.

НО! эти способы возможны, если залогодателем выступает юридическое лицо или индивидуальный предприниматель. ст. 350.1. ГК РФ Залогодержателем при этом может быть и физическое лицо, не имеющее статуса индивидуального предпринимателя.

Также отмечаем, если на момент передачи заложенной доли в собственность залогодержателя ее действительная стоимость будет превышать размер невыплаченного долга, то залогодержатель должен будет выплатить разницу залогодателю. п.2 ст.350.1. ГК РФ

Кроме того, следует иметь ввиду, что взыскание на долю/ акции не может быть обращено, если одновременно соблюдаются два условия: пп. 1 и пп. 2 п. 2 ст. 348 ГК РФ
период просрочки составляет менее трех месяцев. И тут есть о чем подумать, «изобретая» обязательство, под которое будет подкладываться залог.

размер требований залогодержателя явно несоразмерен стоимости заложенной доли/ акций. Это имеет место тогда, когда сумма неисполненного обязательства составляет менее 5 % от размера доказанной залогодателем рыночной стоимости заложенной доли/ акций, сумма неисполненного обязательства составляет менее 5 % от размера доказанной залогодателем рыночной стоимости заложенной доли/ акций то есть текущей действительной стоимости доли (акций), определенной на основании бухгалтерского баланса организации на последнюю отчетную дату, или рыночной стоимости, указанной в отчете независимого оценщика.

Например, если на дату обращения взыскания на долю/ акции их действительная стоимость более 2 млн. руб., а размер непогашенного долга составляет всего 100 тыс. руб., то скорее всего залогодержателю откажут в обращении взыскания на долю/ акции.

Все когда-то заканчивается. Прекращение залога и снятие обременения
Полного погашения обеспеченного залогом обязательства недостаточно для снятия залога (ст. 352 ГК РФ).

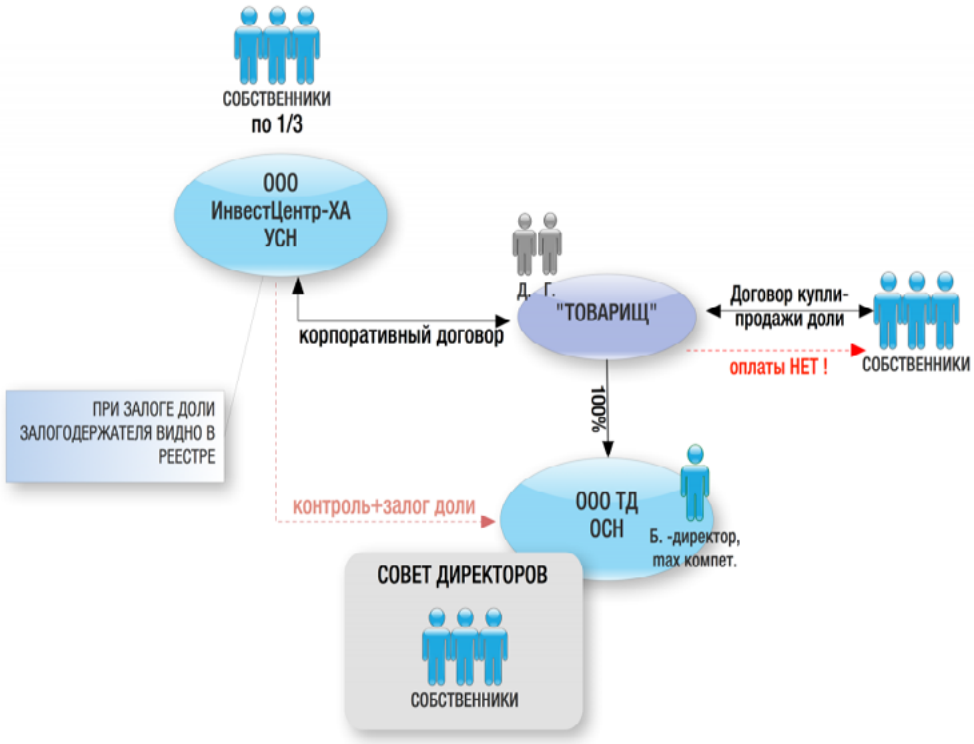
Запись в ЕГРЮЛ об обременении доли залогом погашается только на основании заявления залогодержателя по форме № Р14001 или на основании вступившего в законную силу решения суда. а основании вступившего в законную силу решения суда Заявление по форме № Р14001 подписывается залогодержателем, подлинность подписи которого удостоверяется в нотариальном порядке. Таким образом, сведения о залоге доли не могут быть исключены из ЕГРЮЛ без ведома залогодержателя.

При этом закон не устанавливает срок для подачи такого заявления в налоговую после погашения основного обязательства. Однако стороны могут установить

данный срок в договоре залога. Кроме того, залогодатель вправе в судебном порядке принудить залогодержателя к подаче заявления после полного погашения основного обязательства.

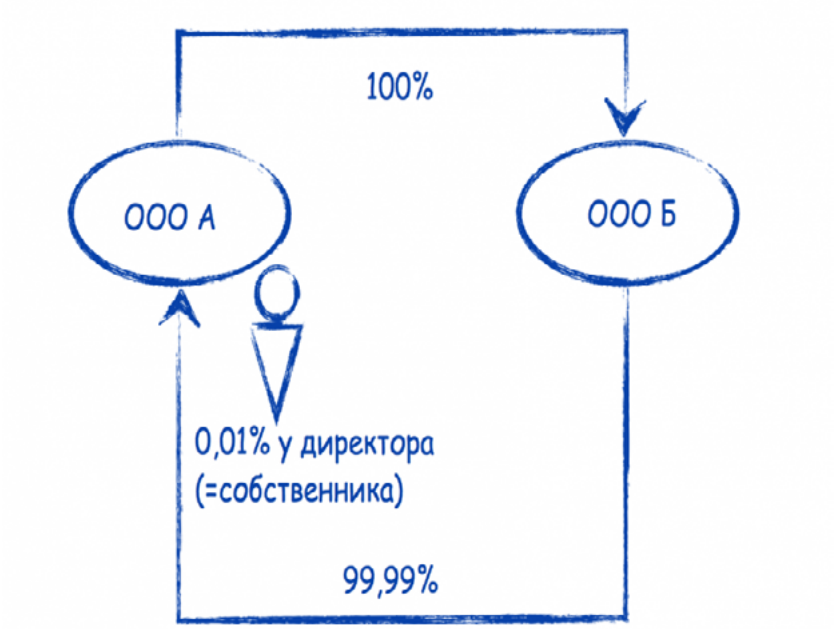
Применительно к АО внесение в реестр акционеров записи о погашении залога акций осуществляется регистратором на основании распоряжения о прекращении залога акций, подписываемого залогодержателем либо совместно залогодателем и залогодержателем.
Ну, а напоследок прикладываем одну из иллюстраций того, как несколько уже рассмотренных инструментов могут составить слаженную органную партию, действующую убаюкивающе на нервную систему собственников бизнеса.

Изучайте:



Перекрестное владение в ООО: имущественная безопасность и владельческий контроль

В эпоху набирающей обороты практики повсеместного привлечения собственников бизнеса к субсидиарной ответственности при банкротстве их компании с риском обращения взысканий на их личное имущество, в том числе в виде долей/акций в иных организациях, роста количества судебных дел о разделе бизнеса между партнерами, супругами, наследниками, пытающийся защитить свои интересы бизнесмен непременно ищет возможные способы минимизировать потери на случай своего вовлечения в указанные выше приключения.
Одним из таких инструментов может быть использование конструкции Перекрестного владения.
Суть заключается в том, что собственником (участником, акционером) одной компании является другая компания, одновременно собственником которой является первая.



Учитывая правило п. 2 ст. 66 ГК РФ о том, что общество не может иметь в ка-

честве единственного участника другое хозяйственное общество, состоящее из одного лица, в состав участников одной из компаний необходимо включить третье лицо, минимальный размер доли которого законом не установлен.

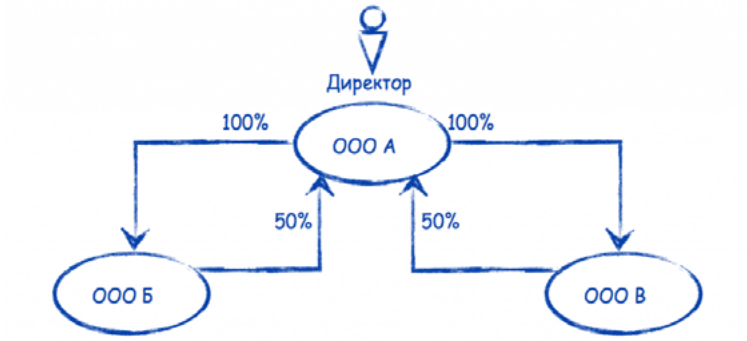
Принципиальный момент здесь - проработать уставы обеих организаций таким образом, чтобы в итоге все ключевые решения на уровне каждой из организаций принимал собственник бизнеса.

Общая логика такова:

На уровне ООО «А» максимальная компетенция у директора компании, в том числе принятие всех решений от имени общества как участника других юридических лиц. То есть, на общем собрании участников ООО «Б» решения принимать будет директор-собственник ООО «А».

На уровне ООО «Б» максимальная компетенция у общего собрания участников, в том числе в отношении принятия решений от лица общества как участника других юридических лиц. Соответственно, на общем собрании участников ООО «А» решение будет принимать ООО «Б» в лице своего единственного участника - ООО «А», от имени которого действует директор. Буквально, как ни крути, все решения будет принимать собственник. В том числе, о назначении директора, роль которого он сам и выполняет.

Вполне может быть ситуация, когда собственник вообще не хочет быть участником компаний, но должен полностью их контролировать. В таком случае перекрестное владение можно построить из трех организаций, но при неизменном условии - тщательная проработка уставов на предмет распределения компетенций между органами управления всех компаний таким образом, чтобы в итоге все решения все равно принимались собственником.



Учитывая правило п. 2 ст. 66 ГК РФ о том, что общество не может иметь в качестве единственного участника другое хозяйственное общество, состоящее из одного лица, в состав участников одной из компаний необходимо включить третье лицо, минимальный размер доли которого законом не установлен.

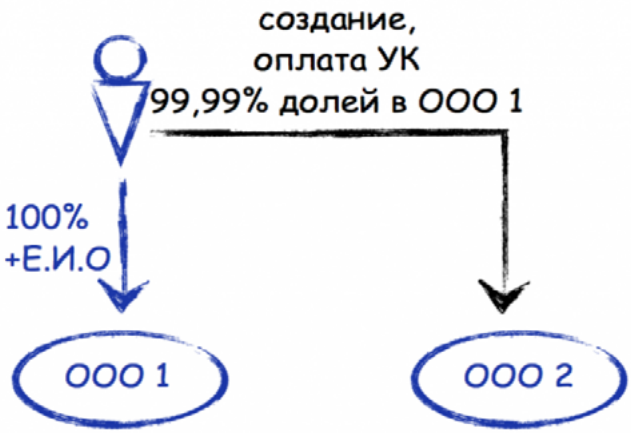
Принципиальный момент здесь - проработать уставы обеих организаций таким образом, чтобы в итоге все ключевые решения на уровне каждой из организаций принимал собственник бизнеса.

Общая логика такова:

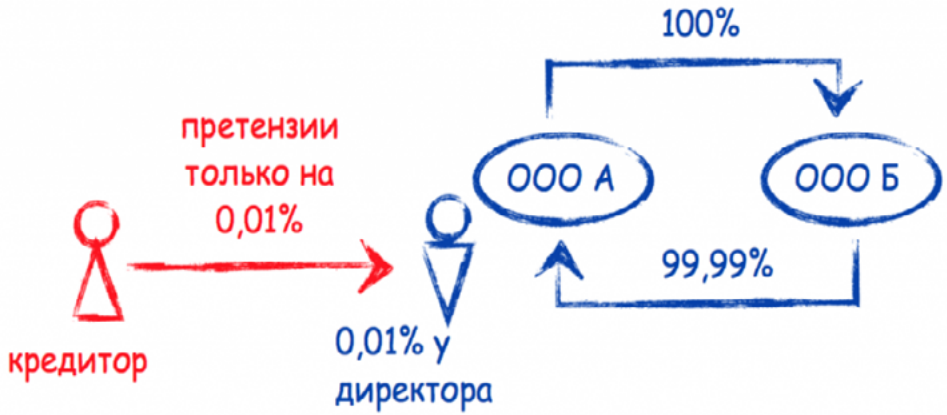
На уровне ООО «А» максимальная компетенция у директора компании, в том числе принятие всех решений от имени общества как участника других юридических лиц. То есть, на общем собрании участников ООО «Б» решения принимать будет директор-собственник ООО «А».

На уровне ООО «Б» максимальная компетенция у общего собрания участников, в том числе в отношении принятия решений от лица общества как участника других юридических лиц. Соответственно, на общем собрании участников ООО «А» решение будет принимать ООО «Б» в лице своего единственного участника - ООО «А», от имени которого действует директор. Буквально, как ни крути, все решения будет принимать собственник. В том числе, о назначении директора, роль которого он сам и выполняет.

Вполне может быть ситуация, когда собственник вообще не хочет быть участником компаний, но должен полностью их контролировать. В таком случае перекрестное владение можно построить из трех организаций, но при неизменном условии - тщательная проработка уставов на предмет распределения компетенций между органами управления всех компаний таким образом, чтобы в итоге все решения все равно принимались собственником.



В итоге:



Во многих странах установлены ограничения на перекрестное владение. В России никаких препятствий для такой конструкции пока нет ни для акционерных обществ, ни для ООО. А потому, таким образом можно попытаться обеспечить

владельческий контроль собственника над бизнесом без его участия в роли участника компаний. При этом необходимо помнить, что такая конструкция не защитит от субсидиарной ответственности, должность не наследуется, и дивиденды собственнику не получить.

Инвестиционное товарищество: налоговая оптимизация, скрытое владение и рефинансирование в группе компаний

Если о Договоре простого товарищества многие уже слышали неоднократно, то о его младшем брате - инвестиционном товариществе (ИТ) - единицы. А принять этот инструмент на вооружение, однозначно, стоит. Это и законная налоговая экономия, и скрытое владение, и безналоговое рефинансирование.
Договор регулируется специальным закономи отдельными положениями НК РФ. Федеральный закон от 28 ноября 2011 г. №335-ФЗ «Об инвестиционном товариществе» далее - ФЗ об ИТ

1. Цели объединения и вклады.

Совместная инвестиционная деятельность предполагает объединение юридических лиц для вложения общего имущества в объекты инвестирования в целях извлечения прибыли.

Объектами инвестиционной деятельности в понимании все еще действующего закона РСФСР См. Закон РСФСР от 26.06.1991 г. № 1488-1 «Об инвестиционной деятельности в РСФСР» в действующей редакции. являются вновь создаваемые и модернизируемые основные фонды и оборотные средства, ценные бумаги, целевые денежные вклады, научно-техническая продукция, другие объекты собственности, а также имущественные права и права на интеллектуальную собственность.

Вкладами в ИТ могут быть деньги, иное имущество, за исключением подакцизных товаров, имущественные права и иные права, имеющие денежную оценку, профессиональные и иные знания, навыки и умения, а также деловая репутация. Оценка вклада не в денежной форме, производится в порядке, предусмотренном в договоре, или оценщиком.

2. Субъектный состав. Права и обязанности сторон.

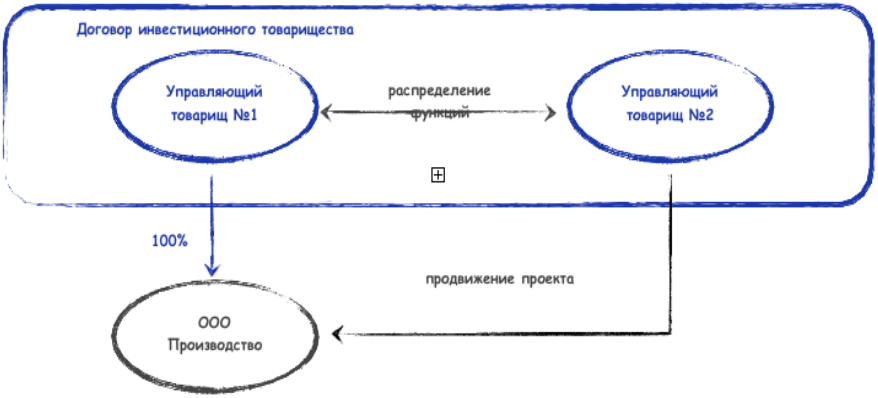
Участниками договора - Товарищами могут быть только юридические лица, в

том числе иностранные, в том числе некоммерческие.
По своей роли в договоре участники ИТ бывают двух видов:
Управляющие товарищи - те, кто активно участвуют в деятельности, отвечают по обязательствам товарищества всем своим имуществом, и

Товарищи-вкладчики - как правило, участвуют в товариществе пассивно и по его обязательствам отвечают только в пределах своего вклада в совместную деятельность. Их вкладом являются деньги, если иного не предусмотрено договором. Участие Товарищей-вкладчиков не обязательно - вполне все могут иметь статус управляющих товарищей.

Управляющий товарищ правомочен на действия в интересах остальных участников в силу самого договора, доверенность от остальных товарищей ему не требуется. По закону ИТ не может быть негласным, а потому, действуя в интересах всех товарищей, Управляющий раскрывает, что представляет интересы конкретного товарищества, не обозначая участвующих в нем партнеров. Однако вполне возможна ситуация, при которой третьи лица захотят убедиться в широте правомочий лица, действующего от товарищества, на совершение той или иной сделки. В таком случае условия договора все же придется раскрыть, либо лучше заранее выдать соответствующую ему доверенность на управляющего товарища.

Учитывая, что управляющих товарищей может быть несколько, руководящие функции между ними возможно юридически разделить в зависимости от распределенных зон ответственности, например, один Товарищ отвечает за руководство и владение производственным направлением, являясь единственным участником ООО «Производство», второй - за продвижение проекта: его рекламу, поиск новых инвесторов и т.п.



Важный момент: за последствия своих действий в рамках ИТ все управляющие товарищи несут солидарную ответственность.
Самая главная особенность конструкции - это возможность очень гибкого регулирования отношений сторон, их прав и обязанностей.
Закон предусматривает широкие возможности для проработки вопросов:

управления инвестиционным товариществом (как принимаются решения, кто за что отвечает),

регулирования отношений товарищей (например, максимальная самостоятельность инициатора проекта или, наоборот, «старшинство» за Товарищем-вкладчиком),

распределения прибыли (например, частота, пропорционально/непропорционально вкладам и/или активному участию);

«входа/выхода» (например, каким критериям должен отвечать желающий присоединиться к договору, как происходят расчеты с выходящим участником и т.п.);

установления различных по объему прав и обязанностей, а также процедуры владения активами инвестиционного товарищества (например, у товарища-вкладчика есть право решающего голоса по вопросам, касающихся отчуждения недвижимого имущества) и т.п.

Договором может быть предусмотрен инвестиционный комитет (включающий в себя всех или часть товарищей), который будет решать самые 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 образом).

Подобно фигуре товарища, ведущего общие дела в простом товариществе, в ИТ выбирается Уполномоченный управляющий товарищ, который, помимо общих обязанностей управляющих товарищей, обязан:

осуществлять обособленный учет доходов и расходов ИТ;

открывать банковские счета в интересах ИТ;

вести налоговый учет в связи с участием в договоре инвестиционного товари-

щества;

вести реестр участников договора инвестиционного товарищества (п. 3 ст. 4 ФЗ об ИТ).

Им может быть только российская организация, и именно он выступает «лицом» товарищества во всех реестрах, но о плюсах этого далее.
3. Заключение договора.
Договор подлежит обязательному нотариальному удостоверению и хранению. По сути, конкретный нотариус ведет соответствующее товарищество. На сайте Федеральной нотариальной палаты в обязательном порядке отражается информация о договоре, его названии, например, Договор Инвестиционного товарищества «Инвестиции будущего», и его уполномоченном управляющем товарище (УУТ). И только. Также один экземпляр договора (или копия) предоставляется в налоговый орган по месту регистрации УТТ. Иные лица информацию об условиях и составе участников договора в открытом доступе получить не могут. Реестр участников ведет только УТТ.

Любые изменения в договор также подлежат нотариальному удостоверению, однако в этом случае прямой обязанности на направление измененного договора в налоговый орган в НК РФ нет (Ст. 24.1 НК РФ). Вместе с тем, состав товарищей налоговый орган все равно узнает из обязательной формы расчета финансового результата товарищества, ежеквартально ему предоставляемой (подробнее далее).

Договор может быть заключен путем присоединения к нему нового товарища. В этом случае управляющий товарищ заключает с таким лицом нотариальное соглашение о присоединении, определяющее условия, порядок и сроки внесения новым участником вклада в общее дело. При этом внесение изменений в договор инвестиционного товарищества не требуется.
Максимальный срок договора - 15 лет, при истечении которого нужно совершить ряд отдельных «ликвидационных процедур», предусмотренных законом.

4. Особенности налогообложения в ИТ.
НДС. Также как и в договоре Простого товарищества, вся деятельность ИТ облагается НДС. Но, если договор реализуется только для скрытого владения долями и акциями и совершения сделок с ними, - этот момент значения уже не имеет (такие сделки НДС не облагаются).

Налог на прибыль, УСН. Налоги и сборы, возникающие у конкретного товарища

в связи с его участием в договоре, каждый участник уплачивает самостоятельно по своей системе налогообложения. п. 1 ст. 24.1 НК РФ На уровне товарищества налоги с дохода не уплачиваются. Как и в договоре Простого товарищества, упрощенцы могут применять в качестве объекта только «доходы, уменьшенные на величину расходов». Определение налоговых обязательств каждого товарища производится на основании расчета финансового результата ИТ, который осуществляет Уполномоченный управляющий товарищ.

Важный момент! В отличие от договора Простого товарищества в ИТ можно учесть убытки. Общие убытки инвестиционного товарищества можно распределить между товарищами, они учитываются при определении личного налогообложения каждого товарища. Исключение составляют случаи, когда:
участник выходит из инвестиционного товарищества с отрицательным результатом (оценка возвращаемого имущества или имущественного права меньше оценки, по которой оно было передано по договору инвестиционного товари-



щества). Тогда убыток не учитывается для целей налогообложения; подп. 12 ст. 278.2 НК РФ, подп. 12 ст. 214.5 НК РФ

убытки получены от участия в инвестиционном товариществе в налоговом периоде, в котором налогоплательщик присоединился к ранее заключенному другими участниками договору инвестиционного товарищества, в т. ч. в результате уступки прав и обязанностей по договору иным лицом. п. 1 ст. 283, подп. 11 ст. 214.5 НК РФ

Налог на имущество организаций. Если это будет предусмотрено договором, все товарищи могут вносить свой вклад в ИТ имуществом. В таком случае налогоплательщиками по налогу на имущество останутся сами товарищи. Каждый товарищ самостоятельно исчисляет и уплачивает налог на имущество, которое он внес по договору инвестиционного товарищества. В отношении имущества, приобретенного или созданного в процессе совместной деятельности, исчисле-

ние и уплата налога производятся участниками товарищества самостоятельно пропорционально стоимости их вклада в общее дело. п. 1 ст. 377 НК РФ

В отношении имущества, приобретенного и (или) созданного в процессе совместной деятельности, исчисление и уплата налога производятся участниками договора товарищества пропорционально стоимости их вклада в общее дело. п. 1 ст. 377 НК РФ «...исчисляют и уплачивают налог на имущество организаций самостоятельно с учетом условий договора на основании сведений, представляемых лицом, ведущим учет общего имущества товарищей. ...» Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 11 декабря 2014 г. №03-05-05-01/63720 Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 28 августа 2012 г. №03-05-05-01/52
5. Определение финансового результата в ИТ и отчетность
Ежеквартально уполномоченный управляющий товарищ обязан определить прибыль или убыток от деятельности в рамках ИТ нарастающим итогом, пропорционально установленной договором доле участия каждого товарища в прибыли.

Полученные от деятельности ИТ доходы уменьшаются на все произведенные расходы и убытки предыдущих периодов (при их наличии). Если полученная при расчете величина является отрицательной, она признается убытком, а налоговая база - равной нулю. Отдельным расходом ИТ является вознаграждение управляющих товарищей за ведение общих дел, если выплата вознаграждения предусмотрена договором.

Данные финансового результата товарищества по установленной форме Форма утверждена Приказом Минфина РФ от 13.06.2012 г. № 77н «Об утверждении формы расчета финансового результата инвестиционного товарищества» Уполномоченный управляющий товарищ поквартально направляет в налоговой орган в сроки, установленные для представления налоговой декларации (расчета) по налогу на прибыль организаций). Предварительно копию расчета и сведения о приходящейся на каждого из товарищей доле прибыли (убытка) инвестиционного товарищества УУТ направляет им , чтобы они могли рассчитать налог на прибыль со своей части прибыли.

6. Реестр участников, прикрытое и скрытое владение.
В открытых источниках информация о членах ИТ не размещается. Ведение реестра участников договора и предоставление сведений из него по требованию имеющих на это право государственных органов, иных лиц, осуществляет Уполномоченный управляющий товарищ.

Таким образом, сведения о составе участников договора содержатся в самом договоре, хранящемся у нотариуса, в налоговой инспекции по месту нахождения уполномоченного управляющего товарища и у него самого. В ЕГРЮЛ, а также в иных реестрах госорганов видно только Уполномоченного управляющего товарища и реквизиты договора (см. ст. 10 ФЗ Об ИТ). Сведений о других товарищах там не содержится (читай, прикрытое владение).

Закон также предоставляет возможность участвовать в договоре через посредника,. В этом случае даже в самом договоре инвестиционного товарищества будет виден только посредник, реальный инвестор останется за кадром (читай, скрытое владение). Однако, возможные риски здесь очевидны: посредник может сказать, что он в договоре участвует исключительно в своем интересе и реальному собственнику нужно будет доказываь свои права, например, на имущество товарищества. Хотя и на этот случай в нашем арсенале есть возможность «постелить соломки»...

Именно эти особенности и позволяют нам использовать договор инвестиционного товарищества для сокрытия (прикрытия) факта владения бизнесом: Поскольку доли/акции компаний приобретаются инвестиционным товариществом в лице его уполномоченного управляющего товарища, формально (в ЕГРЮЛ, реестре акционеров) именно он и становится владельцем активов, а доли/акции приобретают статус общего имущества инвестиционного товарищества. При этом доля каждого из товарищей на данное имущество определяется пропорционально размеру его вклада, внесенного в инвестиционное товарищество. Для учета прав на ценные бумаги, составляющие общее имущество товарищей, уполномоченному управляющему товарищу депозитариями и держателями реестра открываются счета депо и лицевые счета инвестиционного товарищества. Имена (наименования) участников договора инвестиционного товарищества при этом не указываются (п. 2 ст. 10 ФЗ об ИТ).

Таким образом, сразу и явно установить владельца доли/акций нельзя. Опосредованно через уполномоченного управляющего товарища долей/акциями владеют все товарищи. При этом, поскольку доли товарищей определяются договором, третьи лица информации о том, в каком размере каждый из товарищей владеет долей в общем имуществе, не обладают.

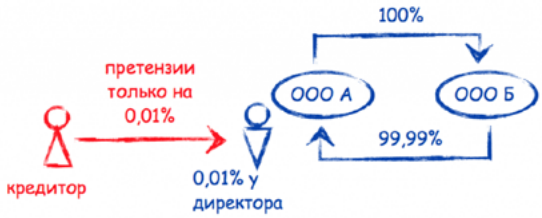
Доли и акции управляющих товарищей, которыми они владели до вступления в инвестиционное товарищество, могут быть их вкладом в совместную деятельность. В этом случае формально также поменяется владелец активов (долей)

– на уполномоченного управляющего товарища, ведущего учет общего имущества. Таким образом, также можно скрыть фактическое владение бизнесом, при этом обязательно детально урегулировав полномочия управляющего товарища, ведущего учет общего имущества, по владению и распоряжению передаваемыми активами.

К тому же в случае, если юридических лиц в группе компаний больше, чем собственников и затруднен вопрос с выбором участников/акционеров для всех компаний, то договор инвестиционного товарищества 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 инвестиционного товарищества, 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. Независимая оценка может сильно варьироваться, а конфиденциальность договора инвестиционного товарищества делает получение сведений о действительном размере и стоимости доли товарища затруднительным.

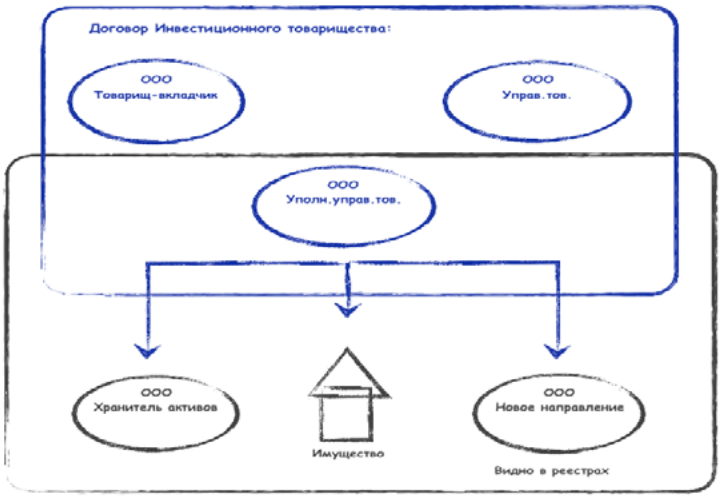
Государственная регистрация прав на недвижимое имущество также осуществляется только на Уполномоченного управляющего товарища. Его партнеры в реестре не указываются. (п. 4 ст. 10 ФЗ об ИТ). Но отражено, что лицо действует в интересах договора ИТ, а потому третье лицо, например, не может приобрести имущество в обход условиям договора, якобы не зная о нем (не станет добросовестным приобретателем имущества).



В государственном реестре прав на недвижимое имущество в случае передачи его в общую собственность Инвестиционного товарищества указывается:
вид права: слова «общая долевая собственность»;

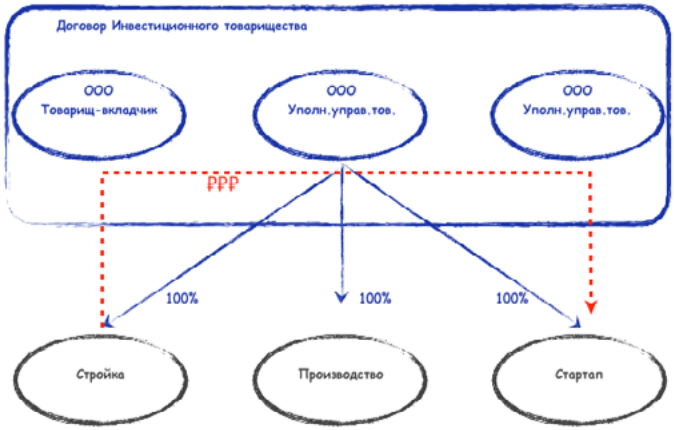
правообладатели: слова «Участники договора инвестиционного товарищества, управляющим товарищем (товарищами) является:_____», далее указываются сведения об управляющем товарище (наименование, адрес, ОГРН);

документы-основания: реквизиты договора инвестиционного товарищества (в том числе наименование (индивидуальное обозначение) данного договора, включающее в себя слова «инвестиционное товарищество», регистрационный номер данного договора в реестре нотариальных действий единой информационной системы нотариата, фамилия, имя и отчество нотариуса, у которого данный договор был удостоверен, дата нотариального удостоверения данного договора), акт приема-передачи недвижимого имущества и так далее. Сведения о размере доли в праве не указываются. То есть, указано, что товарищ действует в интересах товарищества, но остальные товарищи не указаны. Это следует из Приказа Минэкономразвития России от 23.12.2013 №765 (ред. от 26.03.2015) «Об утверждении правил ведения Единого государственного реестра прав на недвижимое имущество и сделок с ним...» Эта же информация отражается в выписке.



Даже в другом договоре Инвестиционного товарищества, в котором участвует первое Инвестиционное товарищество, указывается только Уполномоченный товарищ. п. 9 ст. 10 ФЗ Об ИТ

7. Безналоговое рефинансирование в группе компаний
В рамках товарищества можно свободно перераспределять денежные средства, заработанные, например, в одном направлении деятельности - в другое (другую компанию):



Например, доходы от строительного направления, полученные в виде дивидендов, перенаправляются в компанию «Стартап» безналоговым способом. например, вкладом в чистые активы Стартапа п.3.4 п.1 ст. 251 НК РФ

8. Резюме:
Таким образом, Инвестиционное товарищество:
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 (прикрытое) владение бизнесом или его частью, а также имуществом;

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).

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!

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 юридическое лицо. Так думает большинство собственников. Также думает большинство юристов, копирующих шаблоны уставов из информационных баз. И, увы, схожая позиция у Минэкономразвития РФ, разместившего в конце июля 2016 года проект типового устава для ООО, во исполнение требований п. 1, ст. 12 ФЗ Об ООО.
Юридические лица могут выбирать, действовать на основании самостоятельно разработанного утвержденного учредителями (участниками) или на основании типового устава, утвержденного уполномоченным государственным органом. Сведения об этом указываются в ЕГРЮЛ.
п.3 ст.52 Гражданского кодекса РФ, п.1 ст.12 ФЗ «Об ООО»

Для нас же важно, чтобы Вы относились к Уставу как к первостепенному документу, 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 неподходящий момент.
«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.

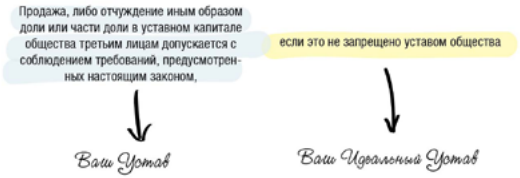
Проекты типовых Уставов, размещенных Минэкономразвития - не многим лучше составленных под копирку, но есть преимущества и очевидные плюсы - нет необходимости разрабатывать и утверждать свой устав; контрагентам сразу понятны «правила игры» в компании без необходимости запрашивать копию устава. Тем более предпринимателям будет предоставлен выбор: после проведения публичного обсуждения проекта Приказа об утверждении Типового устава большая часть замечаний и предложений участников публичных обсуждений была учтена и в проект не просто внесли изменения, а разработали 4 варианта типовых уставов «для наиболее распространенных конфигураций ООО».
В качестве «наиболее распространенных конфигураций ООО» были выделены:
Общества с ограниченной ответственностью с количеством участников более 15 и для них предназначается Типовой устав № 1;
Общества, состоящие из единственного участника, осуществляющего одновременно функции единоличного исполнительного органа общества - Типовой устав № 2 (сокращенный вариант);
Общества с ограниченной ответственностью с количеством участников до 15, в котором участники заинтересованы в обеспечении максимальной стабильности состава участников ООО - Типовой устав № 3;
Вновь создаваемые общества с ограниченной ответственностью с количеством участников до 15, планирующими в дальнейшем широко развернуть деятельность и в силу этого заинтересованными в возможности выхода из проекта путем отчуждения своей доли обществу - Типовой устав № 4.
Надо сказать, что история с принятием Приказа об утверждении Типовых уставов для ООО остановилась в начале октября 2016г. и с тех пор дальше не двигалась, но обязательно должна завершиться.
Почему этих конфигураций четыре? Предположим, что Минэкономразвития пыталось учесть объективные различия между обществами с единственным участником и множественностью участников. Цели участников также являются отличительным признаком - либо долгосрочное сотрудничество и, как следствие, нацеленность на стабильность состава участников, либо инвестиционные - с сохранением возможности участников выходить из Общества.
Услуга Центра taxCOACH®
Интересы сособственников бизнеса: модели и защита

Самым популярным может стать Типовой Устав № 2 - для обществ с единственным участником. Он не идеален, однако для начала работы вполне пригоден. Все предельно кратко и строго по ФЗ об ООО. Какие амбициозные замыслы были у Минэкономразвития по поводу остальных трех - непонятно. Тем не менее, несколько критичных вопросов, которые часто отдавались на откуп общих правил, установленных ФЗ об ООО, в этих Типовых Уставах разрешены.

Пойдем по порядку: какие стоят вопросы перед собственниками бизнеса и как они были разрешены/не разрешены в проектах Типовых Уставов.
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 обязанностью 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 ФЗ «Об ООО»

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.
Среди разработанных типовых уставов выход разрешается в обществах с количеством участников более 15 (Типовой устав № 1) и Типовым уставом № 4. В обоих случаях привлечение большого количества участников (до 15 или более 15) обусловленно преимущественно инвестиционными целями, а значит каждый из них должен иметь возможность относительно свободно выйти из Общества, получив действительную стоимость своей доли.
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 ее продаже. 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.
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 оставшимся 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 подарена. И ограничений на этот случай в уставе компаний не было.
Применяя Типовой Устав № 1, участники могут быть спокойны, что доли их партнеров в Обществе не будут переданы третьим лицам без их ведома. Типовые уставы №3 и №4 и вовсе запрещают отчуждение доли/части доли третьим лицам, однако не ограничивают оборот долей между участниками общества.

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. Если решите выбирать один из Типовых уставов имейте ввиду, что Устав № 1 не предполагает обязательное получение согласия остальных участников, № 3 и № 4 - лишь с согласия остальных участников.
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.). В Типовых уставах никаких подробностей на этот счет, а между тем большинство корпоративных споров касаются как раз 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. Возможность увеличения уставного капитала за счет вкладов третьих лиц, принимаемых в Общество предусмотрена Типовыми уставами № 1, 3 и 4, Типовой Устав № 2 вхождение новых участников не предусматривает.

2. Распределение компетенции.
Распределить компетенцию между органами управления в Обществе необходимо с учетом реального положения дел (например, фактическое верховенство совета директоров) и принятой системы контроля, например, за директором:
установить критерии сделок и платежей, требующих предварительного одобрения участниками общества или советом директоров (если он есть). Это обезопасит от излишнего самоуправства директора, способного повлечь возникновение убытков компании, ее банкротства, рейдерского захвата и т.п.;
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.
Состав компетенции органов управления и единоличного исполнительного ор-

гана, предложенный Минэкономразвития в Типовых уставах, не отличается от предусмотренного в Законе. Это скорее нужно принять как данность, а не упущение: в типовом уставе подобные нюансы предусмотреть невозможно, так как нет одинаковых бизнесов. И! В Типовом уставе № 1 есть одно не бесспорное положение о том, что Решение об использовании преимущественного права Общества на приобретение доли (части доли), продаваемой участником Общества третьим лицам, принимается единоличным исполнительным органом Общества. Такие решения целесообразно отнести к компетенции общего собрания участников.

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.

Право участников вносить вклады в имущество, в т.ч. непропорционально их долям в уставном капитале, предусмотрено в п. 10.2. Типовых Уставов № 1, 3 и 4. Не лишним было бы и право единственного участника (типовой устав №2) делать вклады не только деньгами, но и иным имуществом. Однако это уже не будет типовым правом типового устава.

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 о внесении изменений в повестку дня (за 10 дней) и т.п. В типовых уставах положения о порядке созыва общего собрания просто скопированы из Закона. Очевидно, что в совре-

менных темпах жизни эти сроки не исполнимы. Хорошо, когда в компании нет конфликтов среди участников: можно оформить решения любым днем и все поставят подписи. В ситуации же каких-либо конфронтаций придется соблюдать установленный порядок, который, как мы полагаем, в представленных проектах не изменят и оставят так, как это предусмотрено законом.
Закрепление же их в Уставе дает возможность недовольным чем-либо участникам заявлять о нарушении порядка созыва и проведения Общего собрания, жалуясь в Центральный банк РФ, налагающий 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).
Но зато во всех Типовых Уставах есть положение о том, что принятие общим собранием участников Общества решения и состав участников общества (в соответствии со ст. 67.1 ГК РФ), присутствовавших при его принятии, подтверждаются подписанием протокола собрания всеми участниками Общества, либо подписание протокола избираемыми на собрании Председателем и Секретарем собрания участников (п.12.3). Это хорошо, так как отбрасывает необходимость удостоверения такого решения нотариусом.
Иными словами, похвально, что Минэкономразвития предприняло попытку учесть специфику деятельности Обществ с разным составом участников и их целями, однако жизнь в любом случае многообразнее четырех шаблонов.
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.
Примечание. Член совета директоров (наблюдательного совета), ревизионной комиссии, счетной комиссии или ликвидационной комиссии акционерного общества (общества с ограниченной (дополнительной) ответственностью), голосовавший против решения, приведшего к нарушению требований федеральных законов и принятых в соответствии с ними иных нормативных правовых актов, к ответственности, предусмотренной настоящей статьей, не привлекается.
п.11 ст. 15.23.1 КоАП РФ

Заранее проработав только указанные выше аспекты Устава, можно существенно защитить интересы собственников. Юридическое закрепление этих моментов займет не более двух страниц. Иные положения закона, которые не предполагается менять, в устав вообще можно не вносить, оставив их в законе и так

закрепляющем общий порядок деятельности ООО.

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 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. 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!

Финансовая ответственность директора перед Обществом. Взыскание убытков за налоговые доначисления

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).

Возможность наступления негативных последствий для юридического лица в конкретный период «сопутствует рисковому характеру предпринимательской деятельности… директор не может быть привлечен к ответственности за причиненные юридическому лицу убытки в случаях, когда его действия (бездействие), повлекшие убытки, не выходили за пределы обычного делового (предпринимательского) риска.

Абз.2 п.1 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 62 «О некоторых вопросах возмещения убытков лицами, входящими в состав органов юридического лица»
Речь идет именно о виновных действиях, которые не вписываются в рамки обычной разумной деятельности.

Одним из оснований для взыскания с директора причиненных компании убытков является доначисление налогов, пени и штрафов в случае привлечения Общества к налоговой ответственности.

Переложение на Директора (как правило, уже бывшего) начисленных недоимок по налогам, пени и штрафам малоприятная перспектива для него и, одновременно, реальная возможность для компании (в лице ее учредителей и нового руководства) компенсировать последствия недобросовестных действий прежнего руководства.

Разберемся, что нужно учесть, чтобы оценить перспективы взыскания убытков с директора в случае доначисления налогов, пени, штрафов по итогам налоговой проверки.

1. В качестве убытков с директора нельзя взыскать доначисленные налоговые недоимки. Размер убытков ограничен суммой начисленных пеней и штрафов. Это существенно снижает взыскиваемую с директоров сумму убытков.

Суды повсеместно стали придерживаться позиции, что суммы доначисленного налога на прибыль и НДС нельзя квалифицировать в качестве убытков в соответствии со ст. 15 ГК РФ. Иными словами, не будь спорных сделок с «фирмами-однодневками», неверного начисления амортизации, создания резервов и пр. и, как следствие, необоснованного уменьшения налога на прибыль, НДС, налоги организация уплатила бы том же размере.

Убытком же является только сумма пени и штрафа в связи с несвоевремен-

ным и несамостоятельным выявлением ошибок.см., например, постановления Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 17.01.2019 г. по делу № А75-14978/2016, Определения Верховного суда РФ от 26.10.2018 г. № 307-ЭС18-17204 по делу № А26-3506/2017, постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 12.12.2016 г. по делу № А78-14754/2015;

В качестве иллюстрации приведем несколько цитат из судебной практики:

Доначисление по результатам налоговой проверки налога, своевременно не уплаченного обществом, не влечет убытков ни для общества, ни для уполномоченного органа, коль скоро правомерно начисленные налоги в любом случае подлежат уплате (ст. 11 НК РФ).

Постановление Четвертого ААС от 12.12.2016 г. по делу № А78-14754/2015

На директора не могут быть отнесены расходы по оплате в бюджет недоимки по налогам, поскольку обязанность по уплате налогов (сборов) согласно ст.ст. 23 и 45 НК РФ, лежит на налогоплательщике, то есть самом обществе, а не на руководителе. Вне зависимости от наличия либо отсутствия противоправных действий руководителя, выразившихся в ненадлежащем исполнении обязанности по уплате обязательных платежей ответственность несет компания, без права отнесения вины на директора общества.

Постановление Седьмого ААС от 19.05.2016 г. по делу № А27-17379/2015

При этом не имеет значения, что послужило основанием налоговых доначислений компании:

заключение директором сделок с недобросовестными контрагентами, которые повлекли уменьшение налоговой базы компании, когда директор не проявил должной осмотрительности и осторожности при выборе контрагентов;Постановление Арбитражного суда Западно-сибирского округа от 17.01.2019 г. по делу № А75-14978-2016;

или намеренное искажение директором Общества содержания документов бухгалтерского учета и отчетности в целях занижения налоговой базы и уменьшения размерам подлежащего уплате налога;Определение судебной коллегии по экономическим спорам Верховного суда РФ от 11.05.2018 г. № 301-ЭС17-20419;

либо непринятие каких-либо мер по погашению задолженности перед бюдже-

том, намеренное затягивание сроков уплаты налогов и уклонение от требований налоговых органов по предоставлению информации.Постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 04.07.2016 г. по делу № А10-4714/2012;

2. Необходимо доказать недобросовестность и/или неразумность действий директора

Отрицательные результаты налоговой проверки автоматически не являются основанием для взыскания убытков с директора Общества.

Для взыскания с директора убытков, в том числе пеней и штрафов, начисленных налоговым органом, необходимо доказать:

факт недобросовестности и неразумности действий директора при заключении соответствующих сделок;

наличие причинно-следственной связи между противоправными действиями директора и привлечением общества к налоговой ответственности в виде штрафа и начислением ему пени.

Анализ судебной практики позволил выделить две условные ситуации на примере сделок с недобросовестными контрагентами:

1) Осознанное заключение директором сделок с недобросовестными контрагентами. В этом случае начисленные налоговым органом пени и штрафные санкции в связи с неполной уплатой налогов подлежат взысканию с директора Общества. Например:см., например, постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 01.03.2016 г. по делу № А78-6413/2013; постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 21.10.2016 г. по делу № А73-11012/2015; постановление Четвертого ААС от 04.07.2016 г. по делу № А10-4714/2012;

(а) директором был организован формальный документооборот в отсутствие реальных хозяйственных связей с контрагентами, заведомо не способными исполнить обязательства, и, как следствие, в отсутствие адекватного встречного исполнения с их стороны;

(б) при этом все договоры, исполнительные документы и платежные поручения скреплены личными подписями директора общества, а со стороны контрагентов подписаны неустановленными лицами;

в) должно быть доказано, что директор:

не убедился в реальности поставки товара, выполнения работ, оказания услуг и наличии у контрагентов для этого возможности: материальной базы, трудовых ресурсов;

не проявил должной осмотрительности и осторожности при выборе контрагентов, в том числе не проверил их нахождение по месту регистрации, наличие сотрудников, складских, офисных помещений, деловую репутацию, наличие сайта, учредительные документы, иную информацию о контрагентах, находящуюся в открытых источниках.

(г) такие недобросовестные действия директора по заключению сделок с недобросовестными контрагентами привели к занижению налоговой базы, необоснованному заявлению налоговых вычетов и неполной уплате НДС и налога на прибыль.

2) Начисленные налоговым органом пени и штрафы не взыскиваются с директора в качестве убытков, если:см., например, Постановление Арбитражного суда Восточно-сибирского округа по делу № А78-9399/2014 от 05.04.2017г.; Определение Верховного суда по делу № А40-16691/2014 от 04.12.2015 г.;

руководитель представил письменные доказательства проявления им необходимой степени осмотрительности и осторожности при выборе контрагентов, в частности, проверил правоспособность юридических лиц, нахождение по месту регистрации, наличие расчетного счета, информацию о контрагентах в открытых источниках, в том числе на сайте nalog.ru;

ни налоговым органом, ни лицом, взыскивающим убытки с директора, не были представлены доказательства фиктивности сделок, заключенных директором от имени общества;

оплата за поставленный товар (оказанные услуги, выполненные работы) производилась после их приемки.

Мы видим, что в этом случае руководителю удалось доказать, что у него отсутствовал умысел на совершение сделок исключительно в целях снижения налоговых обязательств или обналичивания в своих интересах.

3. Сумма денежных средств, перечисленная проблемному контрагенту, также может быть признана убытком. Это больше, чем налоговые доначисления Если директор не только учел спорные операции для снижения налоговых обязательств, но и перечислил контрагенту денежные средства без какого-либо встречного предоставления, то суммы безосновательно перечисленных денежных средств недобросовестным контрагентам также признаются убытками и взыскиваются с директора Общества наряду с пенями и штрафом.Постановление Арбитражного суда дальневосточного округа от 21.10.2016 г. по делу № А73-11012/2015, Постановление Девятого Арбитражного Апелляционного суда от 09.12.2013 г. по делу № А40-56721/13;

При таких условиях размер взыскиваемых убытков будет даже больше, чем сумма налоговых доначислений в полном объеме.

Например, если директор заключил фиктивный договор оказания услуг, который не исполнялся в реальности, то можно говорить, что встречное предоставление отсутствует. Аналогичный вывод можно сделать и из ситуации, когда заключен договор субподряда на выполнение СМР, а в реальности все работы были выполнены сотрудниками самой компании.

Иная ситуация будет, когда в действительности подрядные работы были выполнены, услуги оказаны, товары поставлены контрагентом. Например, реально был построен объект силами контрагента, которому направлялись денежные средства.Это подтверждается решением Арбитражного суда Республики Карелия от 24.12.2018 г. по делу № А26-3506/2017, принятым в рамках пересмотра, и Постановлением Арбитражного суда Северо-Западного округа от 04.07.2018 г. по тому же делу, в пересмотре которого отказано определением Верховного суда от 26.10.2018 г.; Возможно, контрагент оказался проблемным, не исполнял своих налоговых обязательств, в связи с чем Общество столкнулось с налоговыми претензиями, но договор им исполнен.

В этом случае во взыскании с директора убытков в виде сумм перечисленных контрагентам денежных средств будет отказано.

4. Если привлечение общества к налоговой ответственности и начисление пени стало следствием неуплаты налогов компанией по причине ее тяжелого финансового положения, то взыскать такие пени и штраф с директора в качестве убытков нельзя.

Это, в частности, подтверждается постановлением Четвертого арбитражного

апелляционного суда от 25.05.2017 г. по делу № А78-10358/2015, суть которого заключалась в следующем:

Общество было привлечено к налоговой ответственности из-за несвоевременного удержания НДФЛ. Посчитав, что руководителем были допущены нарушения требований налогового законодательства, конкурсный управляющий в интересах общества обратился с заявлением о взыскании с директора убытков в виде сумм начисленных пеней и штрафа. Суд первой инстанции удовлетворил заявленные требования, придя к выводу о доказанности вины бывшего руководителя, однако в апелляционной инстанции решение суда было отменено по следующей причине - общество не смогло уплатить штраф и пени из-за сложившегося тяжелого финансового положения, что подтверждалось:

справками банка об отсутствии на расчетном счете организации денежных средств;

количеством возбужденных в отношении Общества исполнительных производств по исполнительным листам о взыскании задолженности по зарплате;

отсутствием доказательств наличия умышленных действий бывшего руководителя в доведении общества до тяжелого финансового положения.

Таким образом, при неуплате налогов компанией по причине отсутствия у нее денежных средств на расчетном счете доначисленные суммы пеней и штрафов нельзя взыскать с директора в качестве убытков.

Но может быть и другая ситуация - начисление пеней и штрафов компании за несвоевременную уплату налогов было вызвано:Постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 04.07.2016 г. по делу № А10-4714/2012;

непринятием директором мер по погашению задолженности по обязательным платежам, уменьшению размера сумм пени, начисленных на недоимку по налогам;

а также уклонением его от предоставления запрашиваемых документов в налоговую инспекцию, что привело к использованию налоговым органом расчетного метода при использовании налоговых обязательств.

В таком случае с директора могут быть взысканы начисленные убытки в виде начисленных пеней и штрафа.

5. Если недоимка по налогам, пени и штраф доначислены компании в спорной ситуации, когда факт совершения компанией налогового правонарушения не очевиден, то взыскать любые налоговые доначисления (пени и штрафы) с директора в качестве убытков вряд ли получится.
Это имеет место, 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.

При таких обстоятельствах директор может оспорить взыскание с него убытков и со ссылкой на п. 4 Постановления № 62 подтвердить добросовестность и разумность своих действий путем представления доказательств неочевидности квалификации действий Общества правонарушением на момент их совершения. Например, указать, что отсутствие единообразия в практике применения налогового законодательства не позволяет сделать однозначный вывод о неправомерности действий Общества.

В качестве примера такой ситуации можно привести дело,Постановление Арбитражного суда Московского округа от 06.08.2015 г. о делу № А40-166191/14. 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.

6. Взыскать убытки можно не только с директора
Если сделки, которые стали основанием для налоговых доначислений, подлежали одобрению советом директоров или общим собранием участников / акционеров, то отвечать за причиненные убытки в виде начисленных пеней, штрафов будет не только директор. Члены совета директоров, участники/ акционеры, одобрившие такую сделку, будут нести солидарную ответственность наряду с директором. Это касается только тех лиц, которые реально голосовали при принятии решения за одобрение сделок с недобросовестными контрагентами. Если члены совета директоров, участники/ акционеры не принимали участия в голосовании или голосовали против такого решения, то ответственности они не несут.

Таким образом, в случае недобросовестного поведения директора, которое стало основанием для налоговых доначислений, с него можно взыскать убытки. Сумма убытков включает сумму пени и штрафов и не включает саму налоговую недоимку.

Если же директор перечислил денежные средства по фиктивным договорам, то вся сумма такого перечисления будет признана убытком. Это больше, чем все налоговые доначисления по такой сделке.

Однако, наказать директора не получится, если он действовал разумно и осмотрительно, не заключал фиктивных договоров и/или руководствовался разъяснениями Минфина или судебными прецедентами по спорным налоговым вопросам. Все-таки директор не должен нести риски предпринимательской деятельности, которой занимается возглавляемая им компания.

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

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 (Типовой Устав? Нет, спасибо! Или идеальный Устав на двух страницах...), 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.

Статья 10 Федерального закона «Об ООО» Участники общества, доли которых в совокупности составляют не менее чем 10% уставного капитала общества, вправе требовать в судебном порядке исключить из общества участника, который грубо нарушает свои обязанности либо своими действиями делает невозможной деятельность общества или существенно ее затрудняет Положительных решений крайне мало. При этом исключить равноправного участника из общества в принципе маловероятно, поскольку по своей сути дан-

ный иск преследует цель не защитить общество, а разрешить корпоративный конфликт Дополнительные права участников общества как возможность отражения особенностей управления и взаимоотношений сособственников Подобное дело в 2014 году дошло до ВС РФ, который сказал: «Действительной 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» Реорганизационные процедуры и их комбинации 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.

Пп 5 п 1 статьи 61 Гражданского кодекса РФЮрлицо может быть ликвидировано по иску учредителя (участника) юридического лица в случае невозможности достижения целей, ради которых оно создано, в том числе, если осуществление деятельности юридического лица становится невозможным или существенно затрудняется
Уже появилась практика.

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.

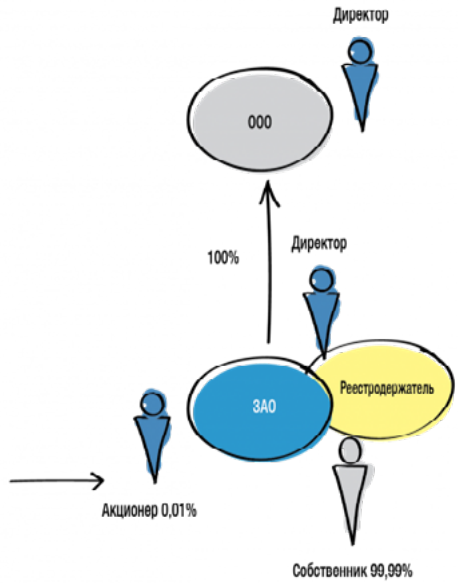
ЗАО как инструмент обеспечения скрытого владения бизнесом (компанией)

Акционерные общества с сентября 2014 года делятся на публичные (ПАО) и непубличные (АО). Вторые пришли на смену ЗАО, поэтому для удобства и исклю-

чения 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. Скрытое владение бизнесом (компанией): собственники неизвестны третьим лицам

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 законодатель-

но 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:

1. 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.

2. 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, по-

зволяет достаточно несложным образом скрыть реальных владельцев бизнеса, сохранив за ними фактический контроль и возможность принятия всех важных решений.

Исключение нерадивого участника из ООО: основания и перспективы

Любой бизнес, где есть несколько участников, не застрахован от возникновения острых конфликтных ситуаций и корпоративных споров. В частности, один из партнеров может выступать против принятия управленческих решений, одобрения крупных сделок либо перестать проявлять какой-либо интерес к делам общества. Все перечисленные действия приводят к невозможности дальнейшего совместного ведения бизнеса, роста и развития компании 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 участника из ООО.

Участники общества, доли которых в совокупности составляют не менее чем десять процентов уставного капитала общества, вправе требовать в судебном порядке исключения из общества участника, который грубо нарушает свои обязанности либо своими действиями (бездействием) делает невозможной деятельность общества или существенно ее затрудняет. ст. 10 Федерального закона «Об ООО»
Таким образом, заявить об исключении могут участники, владеющие единолично или в совокупности с другими участниками не менее чем 10%-ой долей в уставном капитале общества. Отказ или ограничение этого права в уставе ничтожны.
Законодатель разрешил исключать 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

Реализуется это право путем подачи искового заявления в арбитражный суд об

исключении участника. Такие дела отнесены к категории корпоративных споров и не требуют соблюдения претензионного порядка.

Несмотря на то, что возможность исключения участника из ООО далеко не новая, вопросы, связанные с определением достаточных оснований для обращения в суд, всегда вызывали большие трудности. На основании судебной практики рассмотрим по порядку, какие действия (бездействие) партнера могут послужить причинами для лишения его статуса участника общества и какие условия нужно соблюсти.

Разойтись во мнениях недостаточно

Наличие одного лишь корпоративного конфликта между участниками не может стать причиной для исключения одного из них из общества. Основания, позволяющие исключить участника из Общества, должны носить объективный характер. Персональное видение одного из предпринимателей по порядку осуществления хозяйственной деятельности Общества не является поводом для исключения другого из общества.

Так, исключение одного из участников не может стать способом разрубить «гордиев узел» при разногласиях между участниками, владеющими равным количеством долей (50/50%). Верховный суд еще в 2014-ом году порекомендовал в ситуации, когда позиция ни одного из участников спора не является заведомо неправомерной, рассмотреть вопрос о ликвидации общества или о выходе одного из участников с получением действительной стоимости доли. Суды отмечают, что участники Общества должны были изначально самостоятельно определить в Уставе механизм принятия решений при несогласии одного участника с позицией другого.

Другое дело, если один из равноправных участников создает конкурирующий бизнес и бессовестно выводит активы, переводит на свое единолично созданное общество все крупные контракты, тогда суд встанет на сторону участника, который действовал исключительно в интересах совместного бизнеса и не «перетягивал одеяло на себя».

Также непросто исключить мажоритарного участника. Некоторые суды считают, что по смыслу ст.10 ФЗ «Об ООО» исключение из общества участника, владеющего более 50% уставного капитала, может привести к прекращению деятельности общества, а это противоречит назначению нормы - восстановить нормальную деятельность организации. Применение санкции в виде исключе-

ния возможно только в ситуации, когда у участника в соответствии с уставом отсутствует право на выход и устранить препятствия, которые он создает своими действиями, можно только прекратив его участие в юридическом лице. Так суд поддержал позицию нижестоящих судов о возможности исключения участника с долей 76,2%. Ответчик-мажоритарный участник попросту отстранил остальных участников от участия в деятельности общества: единолично отчуждал имущество, проводил собрания участников общества, никого не извещая, и тем самым противопоставил свои интересы интересам всех остальных участников общества.

Также неоднозначно выглядит требование об исключении, основанное на утверждении, что один из участников обращается в государственные органы с жалобами на общество или в суд за защитой своих прав, создавая тем самым сложности для Общества.
Исключение станет возможным в случае, если госорганами сделаны выводы об отсутствии нарушений, упомянутых в жалобе участника. Если же заявленный к исключению партнер докажет, что жалоба является ничем иным как мерой реагирования на действия (бездействие) партнера и нацелена на пресечение нарушения, суд откажет в его исключении. Истцы, которые пытаются выставить обращение за административной защитой как провокацию, часто сами не без греха (заключили убыточную сделку, не уведомляли исключаемого о собраниях и т.п.).

За что можно исключить из Общества
Теперь разберемся, какие конкретно действия участника и при каких условиях могут быть признаны судом вредными для общества и послужить основанием для исключения участника.

1. Участник систематически уклоняется от участия в общих собраниях или голосует против.
Систематически - это более 2 (двух) раз. При этом истцам нужно доказать:

хозяйственную необходимость принимаемого решения;

причинно-следственную связь между уклонением от участия в собрании и непринятием решения, а также

соблюдение процедуры проведения общего собрания, в том числе надлежащего извещения, о дате, времени и месте проведения собрания.

Пример. Надлежащим образом уведомленный о проведении собрания Участник Общества неоднократно уклоняется от участия в общем собрании, посвященному реорганизации в форме слияния и одобрению крупной сделки по ремонту систем электроснабжения и освещения земельного участка. Это, в свою очередь, блокирует использование участка как основного актива, чем существенно затрудняет хозяйственную деятельность общества.

Акцентируем Ваше внимание на том, что голосование «против» 2 и более раза не всегда будет основанием лишить партнера права участвовать в бизнесе: голосовать «против» он может не из вредности вовсе, а выражать по существу несогласие с мнением остальных участников по вопросам осуществления хозяйственной (производственной) деятельности общества и способах наиболее эффективного экономического развития общества. И тут мы снова вспоминаем, что разойтись во мнениях недостаточно для применения такой экстренной меры.

2. Участник совершает действия, заведомо противоречащие интересам Общества, в том числе при выполнении функций директора, например:
причиняет значительный ущерб имуществу Общества;

совершает сделки в ущерб интересам Общества;

экономически необоснованно увольняет всех работников;

нарушает запрет на осуществление самостоятельной конкурирующей деятельности, аналогичной деятельности Общества;

голосует за одобрение заведомо убыточной сделки.

На практике исключение участника из Общества по этому основанию упрощает наличие решения, в соответсвии с которым действия Участника были признаны судом неправомерными, а заключенные им сделки в ущерб интересам Общества - недействительными.

Например, участник совершил сделку по отчуждению прав и обязанностей по договору аренды лесных участков за условные 30 т.р., а участки были основными активами Общества. Результат - невозможность осуществления уставной деятельности по заготовке древесины. Сделка являлась крупной и вступившим до этого в силу судебным актом была признана недействительной, а действия участника Общества - неправомерными.

Деятельность участника также может быть признана «подрывной», если:

3. Участник распространяет недостоверную информацию о финансовом состоянии и деятельности общества
при условии, что 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);

4. Участник совершает действия, противоречащие интересам общества, при выполнении им трудовых функций работника этого общества или осуществлении полномочий, предоставленных ему на основании доверенности
(участник в должности коммерческого директора отказывается от участия в переговорах с потенциальными крупными покупателями). В этом случае участника также возможно привлечь к дисциплинарной ответственности как работника - лишение участника корпоративных прав этому не помешает. Исключение из общества - это санкция за нарушение корпоративных обязанностей. Но, как и любое наказание, исключение должно быть соразмерно нарушению и, возможно, за причинение вреда обществу достаточным будет взыскать с участника убытки или обойтись мерами дисциплинарной ответсвенности.

За что нельзя исключить

Иск об исключении участника не может быть удовлетворен в том случае, когда с таким требованием обращается лицо, в отношении которого имеются основания для исключения.
Если суд выяснит, что участниками совершались обоюдные действия причинявшие убытки обществу, то в удовлетворении иска будет отказано.

Неполная оплата участником доли в уставном капитале также не может быть основанием
для исключения из общества. В этом случае в качестве специального последствия бездействия участника законом предусмотрен переход неоплаченной части доли к обществу согласно п. 3 ст. 16 ФЗ «Об ООО». Позиция сформирована в п.10 Информационного письма №151 и нашло отражение в судебной практике, в частности Постановление 10ААС от 09.03.2017г. по делу №А41-43177/2016.

Последствия исключения участника
Помимо объективности требований, на которых вы будете основывать заявление об исключении участника, необходимо учесть, что после исключения участника общество обязано выплатить ему действительную стоимость его доли в течение года с момента вступления решения суда в законную силу. В уставе этот срок увеличить нельзя, его можно только уменьшить. При этом напоминаем, что действительная стоимость доли определяется с учетом рыночной стоимости имущества, принадлежащего Обществу, и может быть достаточно высокой.

Описанные выше примеры негативного влияния недобросовестности участника на деятельность общества еще раз подтверждают важность детальной юридической проработки взаимодействия партнеров и порядка совместного принятия ими решений еще на стадии создания компании и разработки ее Устава, проработки условий корпоративного договора. Важно заранее максимально защититься и предотвратить возможность возникновения подобных патовых ситуаций, например:

установить штрафные санкции за уклонение от участия в общих собраниях участников;

обязать участника продать свою долю в компании при определенных условиях, а на остальных - возложить обязанность ее выкупить. Конечно, одновременно стоит задуматься о механизме определения такой выкупной цены;

при наличии миноритарных участников очень осторожно подходить к расширению перечня вопросов, требующих единогласного голосования, так как, не желая того, можно поставить бизнес в зависимость от настроения миноритария.

Безусловно, каждый раз набор инструментов зависит от конкретных «пацанских договоренностей» и желаемого баланса интересов между партнерами.

Дисквалификация руководителя при банкротстве: первый прецедент

В продолжение нашумевшей темы о субсидиарной ответсвенности руководителя юридического лица в случае его банкротства Привлечение к ответственности контролирующих лиц: чем банкротство компании грозит реальным бенефициарам, в сегодняшней рассылке расскажем еще об одном последствии такой

ситуации - привлечении руководителя к административной ответственности и, как следствие, его дисквалификации.

С 1 января 2016 года часть 8 ст. 14.13 КоАП РФ предусматривает дисквалификацию лица, привлеченного к субсидиарной ответственности по обязательствам компании-должника и не возместившего такой ущерб.

ФНС России на своем сайте проинформировала о принятии арбитражным судом прецедентного решения о дисквалификации руководителя ООО в связи с неисполнением им судебного акта о привлечении к субсидиарной ответственности в размере примерно 400 тыс. руб. см. дело № А50-3686/2016

В рассматриваемом случае руководитель ООО при появлении признаков неплатежеспособности общества должен был в течение месяца с момента возникновения соответствующих обстоятельств обратиться в арбитражный суд с заявлением о признании ООО несостоятельным (банкротом). В связи с тем, что данная обязанность не была исполнена, руководитель был привлечен к субсидиарной ответственности.

Поскольку руководитель ООО не компенсировал данный ущерб, налоговым органом был составлен протокол об административном правонарушении. Арбитражный суд, рассмотрев указанный протокол, дисквалифицировал руководителя должника на один год.

В своем письме ФНС России отмечает, что распространение указанной выше судебной практики будет способствовать предупреждению совершения правонарушений недобросовестными должниками и минимизации случаев использования института банкротства для уклонения от исполнения своих обязательств.

Рассмотрим подробнее, кто именно может быть привлечен к такого рода ответственности, как это может повлиять на бизнес и как нивелировать негативные последствия дисквалификации.

Напомним, что в соответствии с Законом о банкротстве, если должник признан несостоятельным (банкротом) вследствие действий и (или) бездействия лиц, контролирующих должника, такие лица в случае недостаточности имущества должника несут субсидиарную ответственность по его обязательствам. При этом презюмируется, что контролирующее лицо виновно, пока оно само не докажет свою непричастность к банкротству компании.

По результатам рассмотрения заявления о привлечении контролирующих должника лиц к субсидиарной ответственности арбитражный суд выносит соответствующее определение, в котором указывается размер их ответственности. На его основании выдается исполнительный лист.

В случае, если определение о привлечении к ответственности контролирующего лица не исполняется, налоговым органам дано право составлять протоколы об административном правонарушении за неисполнение руководителем должника судебного акта, которым данное лицо привлечено к субсидиарной ответственности, что влечет за собой дисквалификацию руководителя на срок от 6 мес. до 3 лет. Довольно весомый срок для любого бизнеса.

Как указано на сайте самой ФНС поводами к возбуждению дел об административных правонарушениях, предусмотренных ч. 8 статьи 14.13 КоАП, являются как непосредственное обнаружение налоговым органом как кредитором в делах о банкротстве должников достаточных данных, указывающих на правонарушения, так и сообщения физических и юридических лиц, СМИ, заявления лиц участвующих в деле о банкротстве и т.д. Таким образом, любое банкротное дело при совокупности описанных выше обстоятельств может привести к указанным последствиям.

Безусловно, сама по себе дисквалификация, на первый взгляд, существенных проблем привнести не может. Однако, в большинстве компаний среднего и малого бизнеса роль руководителя замыкает на себе собственник (мажоритарный собственник) и его дисквалификация как руководителя может привести к невозможности осуществления оперативного руководства всей деятельностью при том обстоятельстве, что обанкротиться могла только 1 компания, а деятельность осуществляется в рамках целой группы. Кроме того, зачастую заключение контрактов и вообще осуществление деятельности завязано на конкретную личность, на руководителя, без которого невозможно будет получить заказы. Еще одна ситуация, когда группой компаний руководит управляющая компания (УК), где непосредственно в качестве директора участвует собственник. Устав такой УК предусматривает максимально широкую компетенцию для руководителя именно как собственника бизнеса. И его дисквалификация приведет к блокировке управления всей группой компаний. Под потенциально нового руководителя нужно полностью переделывать устав, что займет определенное время в течение которого новый руководитель сможет воспользоваться максимальной компетенцией, предусмотренной ранее для руководителя-собственника.

Все это приведет к печальным последствиям. Если наличие непогашенного

долга после привлечения к субсидиарной ответственности препятствует быть учредителем компании, то дисквалификация препятствует занятию должности единоличного исполнительного органа.

Мог бы помочь Совет директоров, в котором собственник выполняет роль Председателя, однако, данный орган также относится к исполнительным, где дисквалифицированный руководитель не вправе принимать участие.

Конечно, корпоративное законодательство содержит точечные инструменты закрепления контроля собственника за бизнесом без непосредственного участия в них или занятия статуса директора. Это инструменты так называемого прикрытого владения бизнесом, о которых мы регулярно Вам рассказываем Скрытое владение бизнесом в России: полное руководство

Однако нельзя не согласиться, что такая практика станет еще одним неприятным аспектом процедуры банкротства, оказывающем психологическое давление на должников.

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.

Включаем в совладельцы сотрудников - как не навредить себе? Кейс из практики taxCOACH

Любой бизнес рано или поздно сталкивается с необходимостью смены оперативного руководителя: собственники, стоявшие у его истоков, со временем отходят от решения текущих вопросов, уступая место наемным, молодым и дерзким менеджерам.

Нередко этот процесс сопровождается наделением управленцев долей в компании для обеспечения их дополнительной мотивации и заинтересованности, а также удержания в компании. Однако, доверяя наемным директорам решение операционным вопросов, необходимо сохранить возможность в любой момент обратить процесс передачи полномочий и прав владения. Ведь никто не гарантирует, что получив долю в бизнесе, новый совладелец не решит пойти вместе с долей поработать где-то еще. В сегодняшней рассылке мы покажем на реальном примере как была обеспечена зависимость владения долями от осуществления наемным работником своей трудовой функции в одном из наших проектов. Подчеркнем, что включение в совладельцы было обусловлено участием в управлении, при увольнении сотрудника из компании доля владения не должна остаться у него.
Решение задачи схематично выглядит так:



Оперативное управление группой компаний осуществляется на уровне УК, которая выполняет функции единоличного исполнительного органа лицевых компаний.
В рамках этой компании и был реализован план собственников о постепенной передаче руководства и частичного владения бизнесом наемным руководителям.
В предлагаемой модели участниками ООО УК стали наемные руководители, (финансовый директор, коммерческий директор, директор по строительству и т.д.), что позволило им принимать юридически-значимые решения, ощущая себя и совладельцами, а также обеспечило их финансовую мотивацию в виде дивидендов, распределяемых на уровне УК.

Независимо от того, кто из руководителей будет назначен директором ООО УК, наиболее важные текущие решения принимаются коллегиальным исполнительным органом Общества - Правлением, состоящим из всех руководящих сотрудников. Это позволяет каждому из них набираться опыта в управлении, а также гарантирует собственникам бизнеса, что принимаемые решения будут обсуждены, обдуманы и взвешены всеми руководителями. Таким образом, в дальнейшем есть возможность выбора из них наиболее эффективных и полезных для бизнеса.
Для контроля за деятельностью директоров направлений и для участия в принятии наиболее важных решений, в УК создан Совет директоров, состоящий ис-

ключительно из собственников бизнеса. Совет директоров принимает решение о назначении членов Правления, что позволяет в любой момент отдалить от управления компанией руководителей, злоупотребляющих своим положением. Однако это не лишает автоматически наемного руководителя доли в УК. А значит, даже не работая на благо бизнеса, он сохраняет право на получение дивидендов...
Поэтому каждым из участников ООО УК - руководящим сотрудником выдан опцион на продажу своей доли в уставном капитале самому Обществу по заранее определенной цене в случае, если он будет исключен из Правления Советом директоров.

п. 1 ст. 429.2. ГК РФ Опцион на заключение договора
1. В силу соглашения о предоставлении опциона на заключение договора (опцион на заключение договора) одна сторона посредством безотзывной оферты предоставляет другой стороне право заключить один или несколько договоров на условиях, предусмотренных опционом. Опцион на заключение договора предоставляется за плату или другое встречное предоставление, если иное не предусмотрено соглашением, в том числе заключенным между коммерческими организациями. Другая сторона вправе заключить договор путем акцепта такой оферты в порядке, в сроки и на условиях, которые предусмотрены опционом.

Опцион на заключение договора купли-продажи доли по сут и 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). Опцион позволяет в одностороннем порядке забрать долю у бывшего сотрудника. Однако, есть еще одна проблема - Совет директоров в любом Обществе избирается общим собранием участников ООО. А значит, участники могут просто исключить собственников из Совета директоров, лишив их права выбора Правления.
Но все не так просто... Уставом УК предусмотрено, что решение о смене членов Совета директоров может быть принято только единогласно всеми участниками Общества. Таким образом, если «взбунтуется» кто-то один - повлиять на право собственников как членов СД выгнать его из Правления он не сможет. Если же речь пойдет о коллективном сговоре, то операционной сектор (во владение которым наемный директорат не включен) просто откажется от услуг управляющей компании и руководители будут выключены из бизнеса полностью.

Статья 41 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью»: Коллегиальный исполнительный орган общества
1. Если уставом общества предусмотрено образование наряду с единоличным

исполнительным органом общества также коллегиального исполнительного органа общества (правления, дирекции и других), такой орган избирается общим собранием участников общества в количестве и на срок, которые определены уставом общества. Уставом общества может быть предусмотрено отнесение вопросов образования коллегиального исполнительного органа общества и досрочного прекращения его полномочий к компетенции совета директоров общества.
Членом коллегиального исполнительного органа общества может быть только физическое лицо, которое может не являться участником общества.
Коллегиальный исполнительный орган общества осуществляет полномочия, отнесенные уставом общества к его компетенции.
Функции председателя коллегиального исполнительного органа общества выполняет лицо, осуществляющее функции единоличного исполнительного органа общества, за исключением случая, если полномочия единоличного исполнительного органа общества переданы управляющему.
2. Порядок деятельности коллегиального исполнительного органа общества и принятия им решений устанавливается уставом общества и внутренними документами общества.

Таким образом, собственники бизнеса, с одной стороны, отошли от операционного управления, наделив сотрудников соответствующими полномочиями и долями в ООО, повысив тем самым их мотивацию. С другой, сохранили возможность полностью «обратить» ситуацию вспять. В любой момент они могут избавиться от неугодного работника, лишив его и должности, и доли абсолютно на законных основаниях.

Брачный договор: инструкция к применению

Возможность заключить брачный договор появилась в России в середине 90-х, с появлением Гражданского и Семейного кодексов.Возможность установить иной (договорный) режим общей собственности супругов впервые была упомянута в статье 256 Гражданского кодекса РФ. Позже, в 1996 году Семейный кодекс РФ конкретизировал само понятие брачного договора и установил требования к его оформлению. За 2017 год нотариальная палата отчиталась о 88 тысячах удостоверенных договоров, при этом браков в этот год заключено чуть больше миллиона.

Долгая жизнь не сделала брачный договор популярным, и на ум приходят две причины, объясняющие это. Во-первых, достаток населения. Людям попросту

нечего делить. А раз так, то брачный договор вроде как ни к чему. Во-вторых, пресловутая «русская» ментальность. Наши соотечественники не любят думать о плохом, в том числе о разводе. В этом ключе даже попытка договориться об условиях владения совместным имуществом воспринимается как прямое предложение развестись.

Оставим наши предположения и посмотрим, есть ли польза от брачного договора для мирного существования бизнеса.

Немного теории

Семейный кодекс по умолчанию устанавливает между супругами режим совместной собственности. В этой связи квартиры, машины и деньги на банковском счёте, нажитые в период брака, являются их совместной собственностью. Иной режим может быть установлен брачным договором.

Заключая брачный договор, супруги могут решить судьбу как всего имущества, в том числе и того, что появится в будущем, так и договориться о раздельном владении чем-то конкретным.

Например, брачный договор может предусматривать условие, при котором в единоличную собственность одного из супругов передаётся бизнес (доли, акции, паи в уставном (складочном) капитале и паевом (уставном) фонде, в том числе приобретённые в будущем), а остальное имущество: квартира, дом, яхта, автомобиль и прочее, остаются в совместной собственности.

Зависимость от супругов

Мы не просто так заговорили о владении бизнесом. Напомним, доли (акции, паи) в компаниях, приобретённые супругами в период брака, аналогично квартирам и автомобилям, являются их совместной собственностью. Это имеет два последствия:

любые сделки с долями, акциями и паями необходимо согласовывать с супругой(-м). Так, например, при оформлении покупки или продажи доли в ООО, нотариус обязательно попросит представить согласие супруги(-а) на совершение сделки. Это может доставить массу неудобств, например, при совершении мероприятий по трансформации структуры владения. Иногда сложно собрать в одном месте и в одно время всех партнеров, а если учитывать еще и супруг каждого - задача может стать невыполнимой.

при разделе совместно нажитого имущества, супруг претендует на получение части доли в бизнесе. И если от потери контроля можно подстраховаться за счёт корпоративных инструментов, то от выплаты компенсации за долю собственнику бизнеса никуда не деться.

Брачный договор решает обе проблемы, поскольку позволяет закрепить право собственности на доли (акции, паи) за одним супругом, собственником бизнеса. В этом случае право совместной собственности на доли прекращается, а значит прекращается обязанность получать согласия на заключение сделок, предметом которых являются доли (акции, паи), и исчезают риски раздела имущества супругов.

Очевидно, что не каждый супруг(-а) добровольно откажется от дохода, который гарантирует владение половина бизнеса, однако брачный договор в силах решить и эту проблему. Так, статья 42 Семейного кодекса прямо предусматривает возможность установить в брачном договоре обязанность одного из супругов содержать другого. При этом, такое обязательство не прекращается после расторжения брака. Важно, что условие по содержанию может быть установлено на определённый срок либо зависеть от наступления (или ненаступления) определённых условий.

То есть за отказ от притязаний на долю в бизнесе, супруг(-а) может получать постоянный доход. Для второй стороны это будет своего рода рассрочкой за выкуп доли.

Защита активов с помощью брачного договора
Брачные договоры часто называют инструментом защиты активов. При этом, кредиторы достаточно хорошо умеют их оспаривать, некоторым удается это делать даже за пределами 3-х летнего срока.

Успехи кредиторов не случайны и вовсе не говорят об «ущербности» инструмента. Дело в неправильном применением брачного договора самими пользователями. Именно злоупотребления с их стороны становятся основанием для оспаривания брачных договоров.

Пожалуй, самым важный момент - это подход к использованию инструмента. Его ни в коем случае нельзя воспринимать как способ скрыть имущество от своих кредиторов. Брачный договор - это «уговор» супругов, что один из них не вкладывается в создание неких активов, а потому не претендует на них. «Защитная»

функция - это лишь дополнение к основной.

По общему правилу, кредиторы вправе потребовать выдела доли супруга-должника из совместной собственности, после чего на данную долю будет обращено взыскание. Если это невозможно как, например, выделить половину автомобиля, или другие собственники (супруг(-а) в нашем случае) против, доля должника предлагается к выкупу другим собственникам, а в случае их отказа реализуется с торгов.Статья 255 Гражданского кодекса РФ

Порядок несколько меняется при личном банкротстве супруга-должника. В этом случае на торгах реализуют не долю супруга, а весь актив целиком. Другому супругу передают часть денежных средств, вырученных от реализации имущества.Пункт 7 статьи 213.26 ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)»

Брачный договор даёт шанс вообще избежать негативных последствий. Однако для этого его необходимо «правильно» использовать.

Учимся на ошибках
Момент заключения брачного договора - один из ключевых признаков, и дело тут даже не в сроке на оспаривание сделки. Важно, чтобы на момент заключения брачного договора супруг, который отказывается от части совместного имущества, был платёжеспособным субъектом. Заключить договор накануне банкротства и надеяться, что его не оспорят - не стоит.Прим. постановление 13 ААС от 9 июня 2018 года по делу № А56-96675/2015

Попытка «спрятать» 100% совместной собственности за брачным договором приведёт к потере всех 100%. Дело в том, что суды критически относятся к ситуациям, когда имущество супругов делится брачным договором несправедливо. Данный факт косвенно подтверждает недобросовестность должника и способствует обжалованию брачного договора.

Кроме того, даже не пытайтесь прятать за супругой(-м) своё личное имущество. Если вы ездите на автомобиле каждый день,В том числе подтверждается оплатой штрафов за нарушение ПДД, которые время от времени «случаются» у большинства. утверждать, что он на самом деле принадлежит супруге, а вы, в соответствии с брачным договором, к нему отношения не имеете - пустая затея. Суд однозначно сделает вывод, что цель заключения брачного договора - скрыть имущество от потенциальных кредиторов.

Итак, в основе заключения договора должен лежать принцип справедливости и

объективного «вклада» в накопление семейных активов.

Будущие покупки и доходы

На практике часто встречается ситуация, когда супруги в брачном договоре решают, что всё приобретённое в будущем будет являться собственностью того, кто это приобрёл (на кого оформлено право собственности). Что происходит на деле? Супруг-предприниматель тут же перестаёт что-либо покупать, при этом, его вторая половина, не имеющая официальных доходов, откуда-то берёт деньги и приобретает активы снова и снова.

В такой ситуации кредитор может и будет ссылаться на недобросовестность должника и направленность брачного договора на сокрытие его имущества, за счёт которого кредиторы могли бы удовлетворить свои требования.

Если желаете распространить действие договора на будущее, во-первых, вспомните то, что защитить 100% не получится, а во-вторых, потрудитесь найти официальное документально подтверждённое объяснение, откуда супруг(-а) взял «те миллионы», на которые покупались новые активы.

Итого, используя брачный договор, помним:
основная цель инструмента - это всё-таки изменение режима собственности между супругами в соответствии с их договоренностями. Именно она (цель) должна явно прослеживаться и подтверждаться условиями брачного договора, а также фактическими обстоятельствами отношений супругов;

заключение договора после начала проблем у одного из супругов будет поводом оспорить сделку;

делить активы нужно разумно и справедливо, подкрепляя доводами, не связанными с сокрытием имущества от взыскания;

личное имущество необходимо оставить в собственности его реального пользователя;

распределять будущие покупки нужно разумно, с учетом происхождения средств, потраченных на покупку.

Брачный договор - это инструмент с огромным нераскрытым потенциалом.

Во-первых, его использование в сфере бизнеса позволяет качественно доработать систему владельческого и управленческого контроля, а также защитить бизнес от внутренних рисков.

Во-вторых, его защитная функция, заработавшая дурную славу из-за злоупотреблений со стороны пользователей, при разумном подходе может стать вполне эффективным средством обеспечить стабильность имущественного положения семьи собственника бизнеса.

И в-третьих, нельзя забывать о его основной функции - предотвращение конфликтов на фоне раздела совместного имущества.

Очевидно, что все эти свойства перевешивают любые неудобства «переговорного» процесса между супругами. К тому же, договариваться всегда проще до начала боевых действий, когда конфликта ещё нет.

Развод. Риски для бизнеса

Часть 1. На что претендует бывший супруг

Сегодня мы хотим обратить ваше внимание на возможные последствия семейного конфликта для бизнеса.

Даже если второй супруг в предпринимательской деятельности не участвует, по умолчанию, бизнес в любом случае принадлежит супругам совместно. Доли в бизнесе (доли в ООО и товариществах, акции АО, паи в кооперативах) являются имуществом, поэтому на него распространяются положения статьи 34 «Совместная собственность супругов» Семейного кодекса РФ.

1. Имущество, нажитое супругами во время брака, является их совместной собственностью.
2. К имуществу, нажитому супругами во время брака (общему имуществу супругов), относятся доходы каждого из супругов от трудовой деятельности, предпринимательской деятельности и результатов интеллектуальной деятельности, полученные ими пенсии, пособия, а также иные денежные выплаты, не имеющие специального целевого назначения (суммы материальной помощи, суммы, выплаченные в возмещение ущерба в связи с утратой трудоспособности вследствие увечья либо иного повреждения здоровья, и другие). Общим имуществом супругов являются также приобретенные за счет общих доходов супругов

движимые и недвижимые вещи, ценные бумаги, паи, вклады, доли в капитале, внесенные в кредитные учреждения или в иные коммерческие организации, и любое другое нажитое супругами в период брака имущество независимо от того, на имя кого из супругов оно приобретено либо на имя кого или кем из супругов внесены денежные средства.
3. Право на общее имущество супругов принадлежит также супругу, который в период брака осуществлял ведение домашнего хозяйства, уход за детьми или по другим уважительным причинам не имел самостоятельного дохода.
ст. 34 Семейного кодекса РФ
Иными словами, супруг, при отсутствии брачного договора или соглашения о разделе имущества, имеет право на половину всего нажитого в период брака имущества, в том числе и на половину бизнеса.
Однако, в отличие от домов, машин, пароходов, бизнес часто является делом чуть ли не всей жизни и делить его с супругом, не участвовавшим в деятельности, мало кто согласится. К тому же это всегда затрагивает и интересы партнеров по бизнесу (сотрудничать с новым участников в виде супруга партнера не всякий захочет), не говоря уже об усложнении порядка принятия решений, достижения договоренностей и т.д. Такие ситуации всегда негативно сказываются в первую очередь на самом бизнесе.
Поэтому всегда нужно помнить о следующих нюансах режима совместной собственности супругов, влияющих на ваш бизнес:
1) Распоряжаться совместным имуществом супруги могут только по обоюдному согласию.
Продать, подарить или иным образом уступить долю (акцию, пай и др.) в обществе без согласия супруга не получится.
Совершение сделки без согласия может привести к признанию ее недействительной.

Сделка, совершенная одним из супругов по распоряжению общим имуществом супругов, может быть признана судом недействительной по мотивам отсутствия согласия другого супруга только по его требованию и только в случаях, если доказано, что другая сторона в сделке знала или заведомо должна была знать о несогласии другого супруга на совершение данной сделки.
абз. 2 п. 2 ст. 35 Семейного кодекса РФ
Так, например, в одном деле, супруг продал акции ЗАО своему юристу, который долгое время работал в обществе и оформлял все его сделки (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 03.06.2014 по делу № А70-3109/2013). Этого факта было достаточно, чтобы суд сделал вывод об осведомленности другой стороны о необходимости согласия другого супруга и вернул акции в семью.
В другом деле, напротив, супруга не привела достаточных доказательств того,

что приобретатель акций был в курсе семейного конфликта (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 16.01.2013 по делу № А45-14362/2012). Сделка осталась в силе. Причем в данном случае речь шла о договоре дарения, т.е. даже безвозмездный характер сделки не стал для суда основанием недобросовестности действий сторон.

2) Согласие супруга на распоряжение имуществом, приобретенным в период брака, необходимо не только в период брака. Но и после него.

При этом не существует «волшебного» срока, по истечении которого бывший супруг сможет свободно распоряжаться совместно нажитым. В практике распространено мнение, что по истечении трех лет – срока исковой давности – с момента расторжения брака можно распоряжаться, никого не спрашивая. Не совсем. Заблуждение заключается не в продолжительности срока, а в моменте, с которого он исчисляется. Согласие бывшего супруга больше не потребуется по истечение трех лет не с момента развода, а с момента совершения спорной сделки (Пленум ВС РФ в Постановлении от 05.11.1998 №15 «О применении судами законодательства при рассмотрении дел о расторжении брака»).

Таким образом, после развода согласие на совершение сделки будет необходимо до тех пор, пока бывшие супруги не заключат соглашение о разделе имущества.

При этом соглашение о разделе имущества может быть заключено в любое время до и после развода.

Раздел общего имущества супругов может быть произведен как в период брака, так и после его расторжения по требованию любого из супругов, а также в случае заявления кредитором требования о разделе общего имущества супругов для обращения взыскания на долю одного из супругов в общем имуществе супругов.

п. 1 ст. 38 Семейного кодекса РФ

3) Говоря о разделе имущества супругов, нельзя не упомянуть один момент, о котором часто забывают.

В ООО и непубличном АО можно предусмотреть обязательность согласия на переход доли (акции) третьим лицам. Положение очень популярное, ведь оно позволяет обезопаситься от вхождения посторонних лиц в круг партнеров.

Для этого необходимо оговорить это в уставе. И вот тут зачастую учредители допускают серьезную ошибку.

В уставе часто необходимость согласия прописывают только в отношении сделок (купли-продажи, дарения и т.д.), иногда добавляя необходимость согласия в отношении перехода доли (акции) наследникам, и оставляют список закрытым. При этом забывают, что законом предусматривается несколько способов пере-

хода доли:
отчуждение посредством сделки (дарение, купля-продажи и т.д.);
правопреемство;
и иные законные основания.
Так вот, соглашение о разделе имущества супругов не относится ни к сделкам (купле-продаже, дарению и т.д.), ни к правопреемству, являясь отдельным «законным основанием» для перехода прав на доли или акции.
В результате, в общество может войти новый участник независимо от согласия остальных партнеров. И даже без согласия самого супруга, владеющего долей или акцией, ведь вопрос о разделе имущества может быть решен судом.
Такая проблема возникла при разводе семейной пары в Оренбургской области. Уставом общества, которое на 60% принадлежало бывшему супругу, было предусмотрено традиционное согласие других участников на продажу и «уступку иным образом» доли третьим лицам. Супруги развелись и в судебном порядке разделили совместно нажитое. Вся доля в ООО (60%) перешла бывшей жене. При этом суд посчитал, что согласие других участников в данном случае не требуется. Судебное решение о разделе имущества стало достаточным основанием, чтобы супруга вошла в состав участников ООО:
Однако, в данном случае переход доли в уставном капитале ООО «АФОС» в размере 60 % от уставного капитала произошел на основании решения Ленинского районного суда г. Оренбурга от 24.06.2010 г., а не по основаниям уступки доли, в связи с чем нормы пункта 10 статьи 21 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» в данном случае применению не подлежат.
Решение Арбитражного суда Оренбургской области
от 31.01.2011 года по делу № А47-5460/2010
Таким образом, некорректно сформулированные положения устава могут привести к необходимости уже бывшим партнерам договариваться с бывшим супругом такого партнера.
В таких случаях все решается вдумчивой проработкой уставов ключевых компаний. Например:
Переход доли или части доли в уставном капитале общества к третьим лицам на основании сделки, в порядке правопреемства или на ином законном основании осуществляются только после получения согласия других участников Общества.
Что касается кооперативов и товариществ, то там требование об обязательном согласии остальных участников на переход доли в товариществе или пая в кооперативе предусмотрено законом. И данное согласие требуется для любой формы перехода доли или пая третьим лицам, в том числе и раздел имущества. Так, в одном деле (дело №А63-688/2011) супруги заключили соглашение

о разделе имущества, включая паи, однако другие члены кооператива отказались принимать новое лицо в члены кооператива. Суд подтвердил право членов кооператива не допускать переход пая даже при разделе имущества между супругами, указав, что «раздел пая между супругами не означает возможность вступления в кооператив нового участника без согласия общего собрания членов кооператива по смыслу статей 5, 9 и 15 Закона о кооперативах и устава кооператива».
Как видим, семейный конфликт может серьезно повлиять на структуру владения компаниями. Более того, неразделенное совместно нажитое имущество может сыграть роль мины замедленного действия, ведь требовать согласия от бывшего мужа или жены потребуется на протяжении всего времени. Тем не менее существует способы нейтрализовать или, по крайней мере, минимизировать основные негативные последствия такого рода конфликта. Разговор об этом мы продолжим в одной из наших следующих рассылок.

Развод. Риски для бизнеса. Часть 2. Как размыть долю бывшего супруга

Супруг и даже бывший супруг имеет имущественные права на долю (акции) в юридическом лице. Однако, что на счет прав «второй половинки» на участие в управлении организацией?

Положения Семейного и Гражданского кодексов РФ о совместной собственности не предоставляет управленческих прав в корпорации только лишь в силу брачных уз с участником или акционером. Специальные законы (ФЗ «Об ООО», ФЗ «Об АО» и другие) также не позволяют участвовать супругам в управлении обществами ни в каком виде.

Но управленческие решения могут серьезно влиять на имущественные права участников общества, например, изменить соотношение долей между участниками. Для этого не обязательно продавать долю. Достаточно изменить размер уставного капитала. Фактически, череда корпоративных действий может привести к «размыванию» и обесцениванию доли. Поэтому зачастую супруги, особенно бывшие, стараются оспорить решения общих собраний, которые, по их мнению, привели к нарушению их прав.

Любое уменьшение удельного размера доли в уставном капитале участников бизнеса оказывает существенное влияние на имущественные права участника,

а также на «вес» его голоса при принятии решений. Прежде всего, это происходит в случае увеличения уставного капитала за счет вклада третьего лица или дополнительного вклада участника.

Естественно, супруги (бывшие супруги), чьи имущественные права изменились стараются этому воспрепятствовать.

Так, однажды в Москве между бывшими супругами возник конфликт по поводу совместно нажитого имущества. Супруга решила оспорить решение об увеличении уставного капитала с последующей передачей ей доли в ООО. Дело в том, что уже после развода бывший муж и его партнер приняли решение об увеличении уставного капитала в ООО за счет вклада нового участника. В результате доля в ООО бывшего мужа уменьшилась с 50% до 1%. Жена посчитала, что это нарушило ее права и законные интересы на совместное имущество – долю в ООО. Первая инстанция ей отказала, но апелляционная поддержала, посчитав, что уменьшение размера имущественных прав является достаточным основанием, чтобы оспорить управленческое решение (Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 30.10.2013 № 09АП-34387/2013 по делу № А40-30883/2013).

В конечном итоге суд кассационной инстанции (Постановление ФАС Московского округа от 12.05.2014 № Ф05-16788/13 по делу № А40-30882/13) отменил решение 9 ААС и отказал супруге в требовании о восстановлении корпоративного контроля, указав, что: 1) на момент принятия общим собранием участников ООО решения об увеличении размера уставного капитала общества и о приеме в состав его участников третьего лица истица участником общества не являлась; 2) судебное решение о признании за истицей права на долю состоялось после принятия обществом решения об увеличении уставного капитала и о включении в состав участников общества третьего лица, причем данное решение не было никем оспорено в установленном законом порядке.

Подводя итог, суд отметил: размер доли существенно уменьшился, но уставный капитал был увеличен в соответствии со всеми требованиями закона. Действия мужа были признаны добросовестными.

Увеличение уставного капитала может быть осуществлено и за счет вкладов действующих партнеров супруга. И этот факт также не будет основанием для признания уменьшения доли незаконным.

В Сахалинской области жена решила оспорить увеличение уставного капитала

за счет вкладов бизнес-партнеров своего мужа, так как размер принадлежащей семье доли в процентном выражении существенно уменьшился - с 1/3 до 2/105. Основным доводом жены было то, что доля является совместными имуществом и поэтому муж должен спрашивать разрешение на любое ее изменение. Но суды всех инстанций четко отграничили область, где мнение супруги имеет значение, указав, «что к совместной собственности супругов относится лишь стоимость вклада в уставной капитал, но не участие в делах общества» (Постановление Пятого арбитражного апелляционного суда от 27.08.2014 № 05АП-9860/2014 по делу № А59-850/2013).

Однако, если в суде будет доказано, что супруг действовал недобросовестно, то увеличение капитала может быть признано незаконным. Так в Постановлении Президиума ВАС РФ от 21.01.2014 № 9913/13, суд отменил решения нижестоящих инстанций и вернул дело на новое рассмотрение, тем самым поддержал наследников мужа, которые оспаривали включение в состав ООО третьего лица с последующей передачей ему доли. В данном случае имели место недобросовестные действия супруги, которые заключались в передаче доли третьему лицу с использованием череды сделок: увеличение уставного капитала за счет введения третьего лица, выход из общества и перераспределение доли вышедшего участника в пользу третьего лица. То есть бывшая супруга решила передать долю без согласия бывшего мужа и, впоследствии, его наследников, используя процедуру увеличения капитала и выход из общества.

Проанализировав судебную практику, мы можем сделать следующий вывод: управленческие решения (прежде всего, изменение уставного капитала) могут быть оспорены в исключительных случаях, а именно когда носят недобросовестный характер и имеют единственную цель - отчуждение доли.

При этом недобросовестность действий должна доказать та сторона, которая стремится обжаловать управленческие решения.

Увеличение уставного капитала будет признано недействительным, если будет доказано, что на самом деле имеет место отчуждение доли без согласия супруга (бывшего супруга) либо исключительно в целях уменьшить («размыть») его долю.

В данном случае для суда имеет значение прежде всего два факта:

Новый участник должен быть реальным самостоятельным лицом. Увеличение уставного капитала не должно быть фикцией. Новый партнер должен реально участвовать в юридическом лице.

Супруг (бывший супруг) должен сохранить участие в обществе.

Если супруг (бывший супруг) вышел из общества - это будет явным признаком того, что на самом деле имеет место отчуждение доли.

Законно принятое корпоративное решение не может быть оспорено супругом (бывшим супругом) независимо от последствий данного решения (см., например, Постановление ФАС Поволжского округа от 23.05.2013 по делу № А55-29316/2012, Постановление Одиннадцатого ААС от 21.02.2013 по делу №А55-29316/2012 и др.).

Человек в разных ситуациях и в разном окружении играет разные социальные роли: здесь он руководитель или собственник компании, а здесь – муж или жена и т.д. Вместе с тем, все стороны человеческой жизни взаимосвязаны, а потому конфликты и проблемы в одной области могут с легкостью перетечь во все остальные сферы жизни личности. Остановить этот процесс – задача для мудреца. Но вот нивелировать некоторые последствия влияния семейных неурядиц на бизнес нам под силу.

Признание брачного договора недействительным по требованию одного из супругов

Многие знают, что брачный договор позволяет распределить между супругами имущество, которым они совместно владеют и даже имущество, которое будет приобретено в будущем. Однако, как и с любым соглашением, не исключено, что один из супругов «передумает», заявит о желании пересмотреть ранее достигнутые договоренности.

Предлагаем разобраться, в каких случаях можно изменить брачный договор или признать его недействительным по инициативе только одного супруга.

В нашей стране не очень популярно заключать между супругами или молодоженами брачные договоры. Из серии «Ты что, мне не доверяешь (читай - не любишь)?».

Подавляющее большинство таких соглашений заключаются бизнесменами и/или бизнесвуменами в тех случаях, когда есть что делить. Или когда коммерсанты «обожглись» (получили негативный опыт) в предыдущем браке, и всё имущество супругов без брачного договора было поделено пополам.Пункт 1 ст. 39 Семейного кодекса РФ

В брачном договоре обычно фиксируются договорённости о разделе в пользу каждого из супругов имущества, уже приобретенного в браке и/или которое

будет приобретено в будущем, поскольку имущество, полученное до брака и так принадлежит каждому из них.

Например, можно закрепить, что имущество делится в иных пропорциях - 70/30, 90/10. Можно разделить отдельные объекты: квартира, машина и прицеп к ней - это собственность мужа, а земельный участок, коттедж и яхта - это собственность жены. Или по-другому: все движимое и недвижимое имущество, приобретенное сторонами во время брака, после заключения брачного договора, как во время брака, так и в случае его расторжения, является собственностью того супруга, на чье имя оно будет официально приобретено или оформлено и последующему разделу не подлежит.

Не менее важно закрепить правила раздела неимущественных прав, таких как доли в бизнесе. Ведь его стоимость постоянно меняется в зависимости как от внутриэкономических факторов деятельности компании, так и внешнеэкономических, на которые компания имеет слабое влияние.

Отдельно отметим, что брачный договор подлежит обязательному нотариальному удостоверению.Пункт 2 ст. 41 Семейного кодекса РФ Как мы понимаем, нотариус обязан проверить вменяемость супругов и то, что они понимают под чем подписываются.

Брачный договор подписан, супруги договорились, как распределяют имущество между собой: и будущее, и в случае расторжения брака.

Может ли брачный договор быть изменён или расторгнут, признан недействительным частично или полностью?

Опустим случаи, когда брачный договор меняется по соглашению сторон. Сложностей тут возникнуть не должно.

Условия договора ставят супруга в крайне неблагоприятное положение
Какие это могут быть условия, и когда суд принимает сторону супруга, жалующегося на неблагоприятное положение?

В такое положение могут попасть как жена, так и муж. Как тот, у кого большая доля, так и тот, у кого меньшая доля в совместно нажитом имуществе по брачному договору.

Из разъяснений Верховного суда РФПункт 15 Постановления Пленума Верхов-

ного Суда РФ от 5 ноября 1998 г. № 15 следует, что крайне неблагоприятное положение - это ситуация, когда, например, один из супругов полностью лишается права собственности на имущество, нажитое супругами в период брака.

Единственное жильё

Если, например, супруги согласовали в брачном договоре, что имущество делится по принципу «на кого на момент развода записано - того и собственность», а к моменту развода после 16 лет в браке у бывшей жены осталось только 1/5 от квартиры и трое несовершеннолетних детей на содержании. При этом у мужа остальные 4/5 и две иномарки, суд примет сторону жены.Апелляционное определение СК по гражданским делам Московского городского суда от 24 октября 2018 г. по делу № 33-43968/2018 В этом деле суд указал, что условия брачного договора ставят жену в крайне неблагоприятное положение, поскольку в результате раздела имущества у неё остаётся менее 1/5 совместно нажитого в браке имущества. При том, что во время брака супруга свободно пользовалась всем имуществом семьи, включая квартиру и автомобили, и супруги совместно несли расходы на приобретение и содержание всего нажитого имущества.

Но такая ситуация может случиться и с мужем. В этом случае суд также встанет на сторону супруга, который оказывается в крайне неблагоприятном положении. В другом деле у супруга (мужа) не осталось вообще никакой доли в квартире, приобретённой в браке и являющейся единственным нажитым в браке имуществом.Постановление Президиума Верховного Суда Республики Саха (Якутия) от 21 декабря 2018 г. по делу № 4Г-1114/2018

Иными словами, при заключении брачного договора не должно быть существенной непропорциональности долей в общем имуществе, нажитом в браке.Постановление Президиума Московского городского суда от 17 апреля 2018 г. по делу N 44г-0085/2018

Алименты на супруга

При заключении брачных договоров могут устанавливаться и обязательные ежемесячные платежи (алименты) мужа на содержание жены или, наоборот, как в период брака, так и после его расторжения.

При этом ситуация с доходами мужа и его возможности в бизнесе также могут меняться.

Например, муж - предприниматель заключил в 2008 г. брачный договор с обязательством выплачивать жене 2 000 у.е. ежемесячно, как в период брака, так и после его расторжения (расторгли брак в 2009 г.). Но в ноябре 2013 г. дела у предпринимателя пошли плохо и он перестал платить алименты. Это закончилось обоюдными исками: бывшая жена требовала взыскать долги по алиментам, а муж пытался признать недействительным брачный договор в части этих алиментов как ставящий его в неблагоприятное положение в связи с отсутствием у него постоянного источника дохода. Суд встал на сторону бывшей супруги,Апелляционное определение СК по гражданским делам Московского городского суда от 06 октября 2017 г. по делу № 33-40293/2017 взыскал долги по алиментам и отказал предпринимателю.

В похожей ситуации, когда муж обязался содержать жену в период брака и после его расторжения, суд встал на сторону предпринимателя. Бывший муж смог доказать, что его доходы после расторжения брака значительно снизились и у него появились новые алиментные обязательства (на содержание детей в другом браке). Суд признал часть брачного договора по выплате алиментов бывшей жене недействительным, потому что муж при его исполнении оказывается в крайне неблагоприятном положении, и фактически его дети остаются без средств к существованию.Апелляционное определение Выборгского городского суда Ленинградской области от 3 октября 2017 года гражданское дело № 2-68 /17-20

Коммерческая недвижимость и доли в компаниях.

Отдельной категорией дел являются случаи, когда предприниматели, пытаясь уберечь значимые активы от кредиторов, заключают брачные договоры, по которым значительная часть дорогостоящего имущества отписывается в пользу супруги.

Не стоит забывать, что возможны и неблагоприятные сценарии развития событий:

Супруга подаёт на развод, забирает себе коммерческую недвижимость и иное имущество, которое по брачному договору распределено ей, и все дальнейшие попытки бывшего супруга признать такой брачный договор недействительным - тщетны.Апелляционное определение СК по гражданским делам Санкт-Петербургского городского суда от 27 февраля 2019 г. по делу № 33-5472/2019
Так, в одном деле муж (истец) указывал, что подписанный им брачный договор поставил его в крайне неблагоприятное положение, поскольку по его условиям

он лишился всего нажитого в период брака имущества. Суд попросил его доказать, что у него не осталось ничего. Таких сведений представлено не было, в связи с чем суд отказал ему в признании брачного договора недействительным.

В рамках процедуры банкротства супруга-предпринимателя такие договоры признаются недействительными, но уже не по Семейному кодексу РФ, а как совершённые в ущерб интересам кредиторов супруга. Поэтому в основе договора должно лежать разумное обоснование, почему именно таким образом договорились супруги.

Введение второго супруга в заблуждение при заключении брачного договора
Жена или муж при попытке признать брачный договор недействительным нередко ссылаются на введение их в заблуждение другой стороной до (при) его подписании.

Это иллюстрирует дело двух супругов-предпринимателей, которые по брачному договору распределили коммерческую и жилую недвижимость, в том числе и за рубежом, а также доли в трёх ООО и денежные средства. После развода муж попытался оспорить брачный договор, ссылаясь на введение его супругой в заблуждение относительно важных условий договора. Но суд отказал ему в иске, указывая на им же подписанный в присутствии нотариуса договор, в котором говорилось:

«п.5 Супруги ознакомлены с правовыми последствиями избранного ими правового режима имущества, в том числе с изменениями порядка определения наследственной массы.

п.11 Лица, подписавшие договор, подтверждают, что они не ограничены в дееспособности, под опекой, попечительством и патронажем не состоят, по состоянию здоровья могут самостоятельно осуществлять свои права и исполнять обязанности, не страдают заболеваниями, препятствующими осознавать суть подписываемого Брачного договора и обстоятельства его заключения, у них отсутствуют обстоятельства, вынуждающие их заключить данный Брачный договор на крайне невыгодных для себя условиях».Апелляционное определение СК по гражданским делам Московского городского суда от 06 сентября 2019 г. по делу № 33-39130/2019

В связи с этим рекомендуем не на словах, а на документах ознакомиться с видами деятельности всех компаний, подлежащих разделу, спецификой и потенциалом недвижимого имущества и другими характеристиками имущества,

чтобы не получить «кота в мешке».

В заключении хотелось бы отметить, что такой инструмент как брачный договор необходимо использовать, в первую очередь, в интересах урегулирования отношений между супругами с учётом принципов соразмерности и справедливости. А чтобы не было сомнений в справедливости распределения имущества между супругами, рекомендуем до подписания брачного договора проводить рыночную оценку совместных активов.

При этом нужно понимать, что подписав брачный договор в присутствии нотариуса, у супруга не много шансов признать его недействительным по причине мнимости, введения супругом в заблуждение и прочим надуманным поводам.

Только при изначальном существенно несправедливом распределении имущества или последующем значительным ухудшением положения одного из супругов суд может принять его аргументы и признать брачный договор недействительным.

Знакомимся: наследственный фонд и его возможности

Бизнес в России сравнительно молодое явление. Тем не менее, первые предприниматели, первопроходцы 90-х и 00-х, постепенно достигают возраста, когда человек задумывается о благосостоянии своих близких на случай, если его завтра не станет.

Первый вариант, приходящий в голову: наследники продолжат дело отцов. Вариант, действительно, неплохой, при наличии желания наследников. А если сын или дочь по каким-либо причинам не хотят или не могут управлять компанией, что тогда?

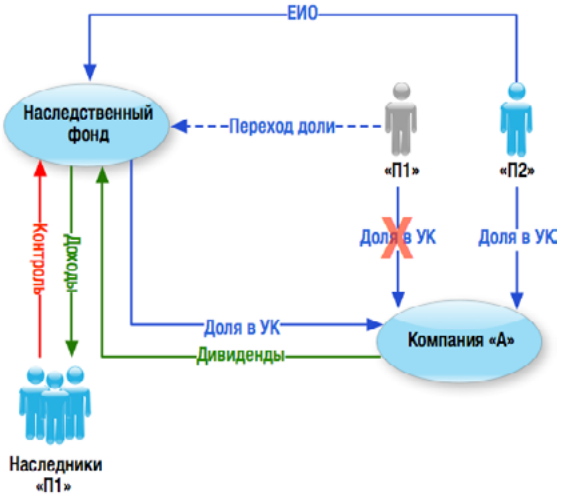
Дело ещё более усугубляется, когда в бизнесе несколько партнёров. В таких случаях у здравствующего участника возникает соблазн отстранить наследников, выплатив им некую «компенсацию». С другой стороны, наследники, получившие долю в компании, своими действиями могут попросту развалить бизнес.

Именно для решения подобных, казалось бы безвыходных ситуаций, законодатель вводит конструкцию наследственного фонда. Эта конструкция появляется в соответствии с изменениями в ГК РФ, которые вступают в силу 1 сентября 2018 года.

Вариант использования

Представим, что существуют два партнёра «П1» и «П2». Им принадлежит компания ООО «А». Конкретное процентное соотношение долей партнеров в уставном капитале принципиального значения не имеет.

У «П1» есть наследники, которые по определённым причинам (к ним мы ещё вернёмся) не могут рационально управлять компанией. При этом данное утверждение соответствует мнению обоих партнёров. Однако «П1» всё же желает обеспечить безбедное существование своих близких. Для этого он обращается к нотариусу и составляет завещание, по условиям которого после его смерти нотариус создаст наследственный фонд.
Наследственному фонду будет передано имущество «П1» - доля в компании «А». Наследники станут выгодоприобретателями фонда, а управлять им будет «П2».



И вот тут начинается самое интересное: «П1» необходимо определить, каким образом его наследники получать долю и/или доходы от управления ей. Вариантов может быть масса, полагаем, что в большинстве своём они зависят от причин, по которым «П1» решился на создание фонда.

Наследник болен или не хочет продолжать дело наследодателя.
Вариант решения: по условиям управления выгодоприобретатели должны регулярно получать часть доходов от использования наследственной массы (дивиденды). При этом минимальный размер отчислений будет установлен заранее. Также условиями управления будет предусмотрено обстоятельство, при насту-

плении которого наследственный фонд передаст всё имущество в собственность наследникам. Это своего рода страховка от злонамеренных действий «П2». Такими обстоятельствами, например, могут быть: задержка периодических отчислений, перечисления меньшей суммы или отсутствие у фонда средств для выплаты.
Иными словами, если фонд под управлением «П2» перестанет выплачивать доход (даже по объективным причинам), то наследник получает право требовать передачи доли в своё прямое владение.
Описанный пример может показаться не очень справедливым по отношению к «П2», ведь причины по которым фонд не перечисляет доходы могут быть разными, и не всегда их возникновение зависит от действий оставшегося партнёра. Вместе с тем, даже если дела идут плохо по объективным причинам, полагаем, что передача управления наследникам - адекватное решение. То, что не получается у «П2», может получиться у наследников.

Наследник молод и не обладает достаточными компетенциями для управления.
Вариант решения: в этом случае по условиям управления доля в ООО «А» может передаваться наследнику по достижению им определённого возраста или приобретения необходимых компетенций (например получение двух высших образований или трудового стажа по определённой специальности).
При этом никто не запрещает передавать долю частями. Т.е. исполнилось наследнику 25 лет, получил 10 % от доли; выучился в двух университетах, ещё 10 %; получил стаж работ по определённой специальности, ещё 10 %. И так далее ...
Опять же кажется, что вариант несправедлив по отношению к миноритарию. Однако, задумайтесь, что изменилось в отношении него? Да, безусловно, миноритарий в одиночку сохраняет компанию на плаву, при этом его будущая перспектива - лишение контроля. Вместе с тем, размер его доли остался прежним. Статус-кво сохранён. К тому же, он получает адекватного партнёра, набравшегося опыта.

После смерти одного партнёра оставшийся может выкупить его долю.
Вариант решения: условиями управления определяется цель существования фонда - реализация доли наследодателя одному или нескольким участникам ООО «А». Также условия устанавливают стоимость доли (порядок её определения) и срок, в течение которого доля должна быть реализована. Таким образом, оставшийся партнер может получить рассрочку в приобретении доли у наследников и гарантии невмешательства в оперативное управление с их стороны, а наследники - четкое понимание перспектив расчета. Если условия выкупа не соблюдаются, то доля переходит к наследникам, которые начинают «рулить»

по-своему разумению.
При любом варианте, в целях контроля в состав высшего коллегиального органа (ВКО) могут войти наследники или доверенные лица наследодателя, при этом сам ВКО может получить полномочие одобрять сделки по отчуждению имущества фонда.
Хотим отметить, что один вариант использования наследственного фонда всегда можно совместить с другим. Так например «П2» может получить право выкупить часть доли «П1», при этом другая часть будет передаваться наследнику постепенно.
Общая информация
Наследственный фонд - это некоммерческая организация, учреждаемая нотариусом по распоряжению наследодателя. Фонд создаётся после смерти гражданина при условии, что это предусмотрено его завещанием. Срок, на который создаётся такой фонд, может быть ограничен. Органы управления: исполнительный (единоличный или коллегиальный), высший (высший коллегиальный орган) и надзорный (попечительский совет).
Фонд создаётся для управления наследством, то есть тем, что завещал наследодатель. Кроме того, имущество фонда составляют доходы, полученные благодаря использованию наследства.
Действует фонд на благо третьего лица - выгодоприобретателя, определённого либо наследодателем самостоятельно, либо органами управления фонда (если так пожелал наследодатель).
Наследственный фонд не лишает лиц, имеющих право на обязательную долю в наследстве, получить её, однако при этом, если такое лицо является выгодоприобретателем фонда, обязательной доли оно лишается.
Деятельность фонда регулируется уставом и условиями управления. В наименовании должны фигурировать слова «наследственный фонд».
Фонд может быть ликвидирован:
по решению суда по общим основаниям (например в связи с грубым нарушением закона, допущенным при создании);
по истечению срока, на который он создан;
при наступлении обстоятельств, указанных в условиях управления обстоятельств;
если в течение 1-го года с момента создания фонда, не удалось сформировать органы его управления.
Имущество ликвидированного фонда передаётся выгодоприобретателям. Порядок распределения определяется в условиях управления и может зависеть от объёма прав на получение имущества или размера дохода от деятельности фонда. Условия управления могут предусматривать иной порядок распределения имущества, в том числе передачу третьим лицам. Если определить таких

лиц невозможно, имущество передаётся собственность Российской Федерации. Реорганизация наследственного фонда не допускается.

Порядок создания

Решение о создании наследственного фонда принимается учредителем при составлении завещания. Решение должно содержать сведения об учреждении наследственного фонда, об утверждении устава и условий управления, о порядке, размере, способах и сроках образования имущества фонда, а также лицах, назначаемых в состав органов управления или о порядке определения таких лиц.

Документы на регистрацию фонда направляет нотариус.

Порядок управления

Управляет наследственным фондом исполнительный орган, единоличный или коллегиальный. В его состав могут входить физические и/или юридические лица, за исключением выгодоприобретателя.

Создание высшего коллегиального органа и попечительского совета должно быть предусмотрено в уставе. В состав этих органов могут входить выгодоприобретатели.

Этим органам можно дать широкие полномочия, в том числе право одобрения сделок фонда. Тем самым наследодатель в состоянии обеспечить наследников механизмом контроля за деятельностью фонда.

Выгодоприобретатель

Личность выгодоприобретателя (наследника) определяется в условиях управления. Закон устанавливает, что в этом качестве могут выступать как конкретные лица (физические или юридические), так и целые категории лиц из неопределённого круга. Кроме этого, бремя определения выгодоприобретателя можно переложить на органы управления фонда (правда они всё равно должны руководствоваться алгоритмом из условий). Существуют исключения - коммерческая организация не может быть выгодоприобретателем.

Выгодоприобретатель вправе:

требовать учреждения фонда в соответствии с завещанием;

получать имущество фонда в соответствии с условиями;

отказаться от права на получение имущества;

требовать проведения аудита деятельности фонда;

стать членом высшего коллегиального органа фонда (если это предусмотрено условиями управления);

требовать возмещения убытков, возникших из-за нарушения условий управления фондом.

Выгодоприобретатель и фонд не отвечают по обязательствам друг друга. Права выгодоприобритателя не отчуждаемы, не переходят по наследству и не передаются в случае реорганизации (за исключением преобразования). После его

смерти (ликвидации) новые выгодоприобритатели определяются в соответствии с условиями управления.
Важный момент! Закон прямо не отвечает, как выходить из тупиковой ситуации, если условия не позволяют определить новую кандидатуру. Полагаем, что в этом случае возникают основания для обращения в суд с требованием о внесении изменений в условия управления, а если такие изменения внести не удалось, с требованием о ликвидации фонда на основании общих положений ГК РФ о фондах.
<...>
2. Фонд может быть ликвидирован только на основании решения суда, принятого по заявлению заинтересованных лиц, в случае, если:
<...>
2) цели фонда не могут быть достигнуты, а необходимые изменения целей фонда не могут быть произведены;
ГК РФ Статья 123.20. Изменение устава и ликвидация фонда

Напомним, что в случае, если после ликвидации нельзя определить лицо, которому передаётся имущество, в соответствии с решением суда оно перейдёт в собственность РФ.
Налогообложение
Законодатель пока не предусмотрел каких-то льгот по налогообложению для наследственных фондов и их выгодоприобретателей.
Кроме того, пока отсутствуют изменения, связанные с налогообложением при распределении прибыли от наследственного фонда. Полагаем, что такие изменения появятся в НК РФ до сентября 2018 года. Дело в том, что если наследник получает имущество напрямую от наследодателя, такой доход не облагается налогом.

Не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) следующие виды доходов физических лиц:
<...>
18) доходы в денежной и натуральной формах, получаемые от физических лиц в порядке наследования ...
НК РФ Статья 217. Доходы, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения)
Возможно, в НК РФ внесут изменения, по которым имущество, полученное выгодоприобретателем в пределах первоначальной наследственной массы, также не будет облагаться налогом.
Вместо резюме
До сих пор российская система права не имела подобных инструментов. Клас-

сические конструкции наследования просто не подходят для этого. Попытки применения корпоративных договоров вызывают массу вопросов, а создание частных фондов за рубежом неудобно для ведения дел при жизни, непонятно с точки зрения регулирования и доступно немногим категориям лиц. Наследственный фонд потенциально предоставляет массу интересных возможностей. Появление новой конструкции поможет решить массу задач: избежать корпоративных конфликтов, учесть интересы бизнеса, сохранить «статус-кво» оставшегося партнёра, обеспечить наследников и даже даст возможность заняться благотворительностью с того света. Может в России появится свой Альфред Нобель.

Наследование бизнеса. Возможности и ограничения.

Продолжим рассмотрение нюансов пересечения бизнеса и семейных отношений. Сегодняшняя статья посвящена проблемам наследования в бизнесе. «Автоматическое» наследование не всегда удовлетворяет собственников компаний и их партнеров: не все наследники могут соответствовать критериям достойных предпринимателей, управленцев. Напомним, при наследовании по закону все имущество делится на равные доли между наследниками, которые привлекаются к наследованию в порядке очередности.

Очередность при наследовании:

Первая очередь - это дети, супруг и родители наследодателя. При этом не имеет значение от какого брака родились дети - от предыдущего, заключенного на момент смерти или вне брака. Вместо детей наследодателя, умерших на момент открытия наследства, наследство получают их потомки - то есть внуки наследодателя.

Вторая очередь - полнородные и неполнородные братья и сестры наследодателя, его дедушка и бабушка как со стороны отца, так и со стороны матери.

Третья очередь - полнородные и неполнородные братья и сестры родителей наследодателя (дяди и тети наследодателя).

Если нет наследников первой, второй и третьей очереди, право наследовать по закону получают родственники наследодателя третьей, четвертой и пятой степени родства, не относящиеся к наследникам предшествующих очередей.

Чтобы приобрести наследство, наследник должен его принять в течение шести месяцев со дня открытия (п. 1 ст. 1152, п. 1 ст. 1154 ГК РФ).

Принять наследство можно двумя способами (ст. 1153 ГК РФ):

подать заявление нотариусу (наиболее распространенный способ);

совершить действия, свидетельствующие о фактическом принятии наследства.

После принятия наследства наследники должны получить у нотариуса свиде-

тельство о праве на наследство. На его основании производится регистрация перехода прав на недвижимость, а также долей, акций и паев в юридических лицах.

Как видим, наследование по закону может привести к фактическому разделу компании, что называется, по-живому: с одной стороны - равные доли между наследниками (детьми, внуками, супругами и т.д.), которые не всегда заинтересованы или просто не в состоянии развивать или хотя бы поддерживать жизнь в бизнесе; с другой стороны - партнеры, которые не могут или не хотят работать с наследниками. В результате бизнес может стать абсолютно неуправляемым.

Конечно, собственник имеет возможность заранее обеспечить сохранность и перспективы развития бизнеса после своей смерти. Единственным способом посмертного распоряжения своим имуществом остается завещание, которое должно быть удостоверено у нотариуса.

Можно ли передать долю в бизнесе по наследству?

Завещать можно любое имущество (имущественные права и обязанности), в том числе приобретаемое в будущем (ст. 1112 и 1120 ГК РФ).

То есть, доли в уставном капитале ООО, акции, паи в кооперативах и т.д. могут без ограничений передаваться по наследству. Это полностью подтверждается судебной практикой, в которых предметом спора становится принадлежность долей в юридических лицах, переходящих по наследству, как по завещанию так и по закону.1

Отметим, что завещать можно даже доли в юридических лицах, которые еще не созданы на момент оформления посмертной воли. Например, можно указать, что наследнику передаются доли во всех юридических лицах, которые принадлежали умершему.

Важно, чтобы имущество и/или имущественные права были обозначены в достаточной степени, позволяющей определить, о каком именно имуществе идет речь. Если указать, к примеру, что соответствующему наследнику передаются только доли в «строительных организациях», то наверняка возникнут споры о там, какие именно организации имелись в виду.

При некорректной формулировке положений все завещание или его часть могут быть признаны недействительными в силу признания таковыми судом (оспоримое завещание) или независимо от такого признания (ничтожное завещание). Сроки исковой давности в таком случае такие же как у сделок - 1 год для оспоримого завещания и 3 года для ничтожного.

Завещание может быть признано судом недействительным по иску лица, права или законные интересы которого нарушены этим завещанием.

Особенности перехода доли в бизнесе по наследству.

Наследство принимается в течение 6 месяцев. При этом права на акции, доли,

паи и т.д. переходят в момент внесения записи в соответствующий реестр (ЕГРЮЛ или реестр держателей акций).
В результате с момента смерти до регистрации перехода прав наследникам доли в бизнесе фактически остаются бесхозными: предыдущий владелец умер, а новые собственники не могут осуществлять управленческие права, так как переход прав не оформлен.
Единственным выходом является доверительное управление, учредителем которого выступает нотариус (ст. 1173 ГК РФ).

Договор с доверительным управляющим заключается нотариусом при согласии всех известных на момент подписания договора наследников, которые указываются в качестве выгодоприобретателей. После обнаружения новых наследников, они также должны быть указаны в договоре. При отсутствии согласия наследников договор с доверительным управляющим может быть признан недействительным (см. Определение Верховного Суда РФ от 07.07.2015 № 78-КГ15-7).
При этом юридическое лицо должно предоставить наследникам разумный срок для назначения доверительного управляющего, «общество, в свою очередь, не должно принимать никаких действий, затрагивающих права и законные интересы наследников, до истечения такого срока» (Постановление Президиума ВАС РФ от 27.03.2012 № 12653/11 по делу № А36-3192/2010). Если же наследники не воспользуются своим правом в разумный срок, то общество «вправе совершить необходимые действия без участия такого доверительного управляющего, если продолжению деятельности общества не препятствуют иные обстоятельства» (там же).
Наследодатель может более подробно зафиксировать свою последнюю волю с помощью завещательного отказа или возложения.
Завещательный отказ и возложение.
При помощи завещательного отказа (ст. 1137 ГК РФ) можно обязать одного, нескольких или всех наследников передать имущество и/или исполнить какую-либо обязанность третьему лицу (отказополучателю).
В чем смысл Завещательного отказа? Дело в том, что наследнику можно передать какое-либо право (например, право собственности или аренды и др.), которым обладал сам наследодатель – не больше, но и не меньше. Завещательный отказ позволяет разнообразней определить судьбу использования наследуемого имущества. Отказ можно возложить как на наследника по завещанию, так и по закону. Завещательный отказ устанавливается в завещании. Содержание завещания может исчерпываться только им. Завещательный отказ не переходит по наследству, то есть со смертью отказополучателя обязанность исполнять завещательный отказ пропадает.

Так, например, передав долю в ООО одному из наследников, наследодатель может обязать часть получаемых дивидендов перечислять другим наследникам или иным лицам. Или обязать своих наследников сдавать, например, своему партнеру в аренду какое-либо имущество.
При последующем переходе права собственности на имущество, входившее в состав наследства, к другому лицу, право пользования этим имуществом, предоставленное по завещательному отказу, сохраняет силу.
Право на получение завещательного отказа действует в течение трех лет со дня открытия наследства. То есть отказополучатель может пользоваться завещательным отказом, например, в виде договора аренды помещения всю жизнь или в течение определенного в завещании срока, но обратиться за исполнением отказа он должен в течение трех лет после смерти наследодателя.
Завещательным отказом можно возложить на наследников обязанности только имущественного характера в отношении конкретного лица.

Другим инструментом, который позволяет детальнее определять судьбу наследства, является Завещательное возложение. Оно обязывает наследника совершить какое-либо действие как имущественного, так и неимущественного характера (ст. 1139 ГК РФ). Возложение может, например, фактически регулировать корпоративные отношения.
Таким возложением может быть обязанность голосовать определенным образом на общем собрании участников ООО или совершить иные действия.

О завещательном отказе и возложении заинтересованных лиц должен известить нотариус, но не обязан их разыскивать. Поэтому для обеспечения их интересов наследодателю целесообразно уведомить всех заинтересованных лиц о предоставлении каких-либо прав по завещанию уже при его составлении. Это позволит им надлежащим образом исполнить посмертную волю.
Если наследники не исполняют завещательный отказ или возложение, то заинтересованные лица могут обратиться в суд с требованием о принуждении совершить те или иные действия согласно завещанию. Суды активно поддерживают отказополучателей в случае нарушения посмертной воли наследниками.2
Если вследствие установленных законом обстоятельств доля, причитавшаяся наследнику, на которого была возложена обязанность исполнить завещательный отказ или завещательное возложение, переходит к другим наследникам, последние (если из завещания или закона не следует иное) обязаны исполнить такой отказ или такое возложение.
Завещание может работать вместе с наследованием по закону. Наследодатель при помощи завещания может распределить определенное имущество между

наследниками или передать часть имущества третьему лицу. Завещанием также можно лишить наследства одного или даже всех наследников по закону.
Не всегда наследники готовы продолжать бизнес своих родителей. Предпринимательские династии – нечастое явление. В таких случаях доли в бизнесе можно передать наследникам, но с помощью завещательного отказа и/или возложения отдать бразды правления своим партнерам на определенный период, который определяется наследодателем и указывается в завещании.

Такие возможности завещания сближают его с корпоративным договором. А это порождает надежды по его более широкому использованию… Например, в качестве инструмента урегулирования отношений между партнерами после смерти одного из них, а также для контроля отдельных лиц, которые владеют долями или занимают руководящие должности (номиналами). Однако это фактически невозможно.
Дело в том, что завещатель не обязан сообщать кому-либо о содержании, совершении, об изменении или отмене завещания, при этом он вправе отменить или изменить составленное им завещание в любое время после его совершения, не указывая при этом причины его отмены или изменения. (п. 2 ст. 1119 и п. 1 ст. 1130 ГК РФ). В результате, вы даже не узнаете, что, например, номинал изменил условия завещания.
Кроме того, наследники должны исполнять волю наследодателя только в пределах наследства. Поэтому, отказ или возложение не будут исполнены, если имущества, которое перешло по наследству, не хватает: недвижимость обесценилась, например, или компания перестала приносить прибыль и т.д.
Обязательная доля в наследстве.
И еще одна существенная ложка дегтя – это обязательная доля в наследстве. Фактически свобода завещания существенно ограничена правом на обязательную долю.
Несовершеннолетние или нетрудоспособные дети наследодателя, его нетрудоспособные супруг и родители, а также нетрудоспособные иждивенцы наследодателя, подлежащие призванию к наследованию на основании закона, наследуют независимо от содержания завещания не менее половины доли, которая причиталась бы каждому из них при наследовании по закону (обязательная доля - п. 1 ст. 1149 ГК РФ) .
То есть наследники-пенсионеры, дети и инвалиды будут иметь право на половину того, что им причитается по закону независимо от содержания завещания.3
Право на обязательную долю сохраняется даже в том случае, если завещанием нетрудоспособный наследник был прямо лишен наследства. Судами данное положение трактуется буквально и не предоставляет каких-либо возможностей лишить права на обязательную долю. Например, в Апелляционном определе-

нии Московского городского суда от 18.11.2016 по делу № 33-41829/2016 суд прямо указал, что свобода завещания ограничивается правилами об обязательной доле в наследстве.
Получатель обязательной доли определяется нотариусом, а при возникновении спорной ситуации - судом.
Тем не менее есть возможность частично нивелировать негативные последствия данной нормы Гражданского кодекса.
Право на обязательную долю в наследстве удовлетворяется из оставшейся незавещанной части наследственного имущества, даже если это приведет к уменьшению прав других наследников по закону на эту часть имущества, а при недостаточности незавещанной части имущества для осуществления права на обязательную долю - из той части имущества, которая завещана (п. 2 ст. 1149 ГК РФ).
То есть, если для выплаты обязательной доли хватает имущества, которое не охватывается завещанием, то завещанное имущество передается согласно воле наследодателя.
Таким образом для защиты бизнеса нужно, распорядившись долями в бизнесе в завещании, оставить незавещанной часть имущества для наследников по закону.
Особенности наследование долей в некоторых формах юридических лиц. 1. Акционерные общества
Закон не позволяет устанавливать запрет на переход акций по наследству.
Однако согласно п. 5 ст. 7 ФЗ «Об АО» в уставе можно предусмотреть необходимость получения согласия акционеров на отчуждение (в том числе наследование) акций непубличных акционерных обществ. Но при этом данный запрет действует не более 5 лет с момента его установления.
Для ПАО нельзя предусмотреть какие-либо ограничения для передачи акций по наследству.
Таким образом, публичные АО наиболее благоприятная для наследования ОПФ – остальные акционеры не могут ограничить переход акций наследникам.
Однако в наследовании акций кроются подводные камни.
В ЕГРЮЛ содержится информация лишь об учредителях АО. Сведения о держателях акций находятся в реестродержателя АО. Это информация не находится в публичном доступе и наследники могут просто не узнать о том, что у умершего были акции.
Для получения акций наследники должны знать, акционером какого акционерного общества был наследодатель.
Если наследник считает, что наследодатель имел акции какого-либо АО, то он должен сообщить об этом нотариусу. Нотариус сделает запрос соответствующему реестродержателю, для проверки этой информации.

2. Общество с ограниченной ответственностью.
Доли в уставном капитале также как и акции наследуются в общем порядке. Однако в уставе может быть предусмотрено, что наследник может стать участником ООО только с согласия других участников.
В случае, если наследнику отказали в участии в ООО, то согласно п. 2 ст. 23 ФЗ «Об ООО» общество выплачивает ему действительную стоимость доли. Такая процедура также может существенно подкосить бизнес. Но тут уже решать партнерам: либо принимать наследников в свои ряды, либо выплачивать им причитающуюся долю. Суды никогда не ставят под сомнение право других участников отказать наследникам в участии в ООО, если это предусмотрено Уставом.4
При этом участники ООО могут выборочно принять одних наследников, а другим отказать.

3. Производственные кооперативы.
Уставом ПК также как и в случае ООО, может быть предусмотрено требование о согласии на переход пая наследникам.
Также необходимо обратить внимание на ограничения, установленные для членов ПК. Членами кооператива могут быть граждане, достигшие возраста шестнадцати лет. (п. 1 ст. 7 Федерального закона от 08.05.1996 № 41-ФЗ «О производственных кооперативах»).
В результате, если наследник еще не достиг 16-летнего возраста, то независимо от условий вхождения в ПК и/или от мнения других членов кооператива, он не сможет войти в его состав. Все, на что он может рассчитывать – это на выплату действительной стоимости пая. С учетом того, что при определении пая не учитывается неделимый фонд, это может серьезным образом отразиться на правах наследников.

4. Полное товарищество
Особенность полного товарищества в том, что товарищами могут быть только «коммерческие» субъекты – ИП и организации. Физическое лицо может получить статус ИП, но опять же для этого необходимы требование – дееспособность и возраст (как минимум 14 лет для эмансипированных ИП).

Безусловно, зафиксировать свою волю в отношении долей в бизнесе можно. С той или иной степенью конкретизации.
Однако необходимо помнить, что в течение продолжительного периода времени (6 месяцев) возникает неопределенность в управлении и владении юридическим лицами: наследники еще не могут воспользоваться своими правами и полноценно принять участие в управлении активами. Закон предусматривает

возможность введения доверительного управления, но эта процедура должна быть введена фактически по инициативе и при согласии наследников.
Также обязательная доля в наследстве существенным образом влияет на исполнение посмертной воли, вплоть до того, что часть наследства будет передана лицу, которому по завещанию вообще было в наследовании отказано.
Если наследодатель хочет максимально безболезненного и безопасного перехода его бизнеса в надежные руки, ему следует озаботиться о том, чтобы в завещании были детально прописано имущество, которое переходит каждому наследнику, правомочия и обязательства, которые у них возникают. Обеспечить возможность уплаты обязательной доли в наследстве без угрозы передачи бизнеса неблагонадежным лицам.
Также очень важным является наличие информации об организациях, в которых наследодатель является участником, для того, чтобы наследники могли своевременно обеспечить свои права и обезопаситься от недобросовестных действий партнеров и других лиц.
Серьезные ограничения свободы распоряжения имуществом в завещании могут быть в значительной степени нивелированы при тщательной проработке посмертной воли и ее фиксации. Но применительно к бизнесу вопросов здесь остается еще много:
что, если весь бизнес ведется от лица одного ИП? В этом случае его смерть существенно парализует всю деятельность. Как управлять расчетным счетом, например?
что, если бизнес построен группой компаний, в которых собственник не везде юридически представлен, как гарантировать права наследникам? К примеру, в перекрестном владении в принципе нет возможности наследования...
Как всегда, решение вопросов только в комбинаторике инструментов. Возможно, в некоторые организации наследников нужно уже при жизни собственника включить в состав участников, но без какой-либо возможности что-то решать.

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 преимущественного 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 сторо-

ны 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 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 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?

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. Постановление Президиума ВАС от 26.02.2013 г. №12913/12

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-вклад-

чик, 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.

Шаг 1: 1.1. Выбираем организационно-правовую форму основной компании.

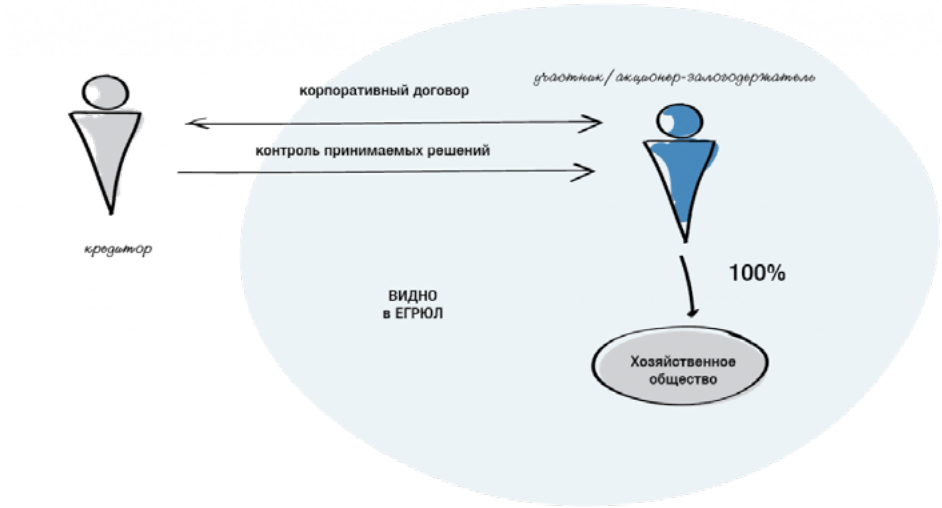
Напомню, что ООО — это более «личная» форма участия в бизнесе, предполагающая максимальное равноправие партнеров, в то время как АО предполагает привлечение инвестиций. Много вопросов в ООО принимается только единогласно, в то время как акционерное законодательство максимально контролируется со стороны 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.

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.

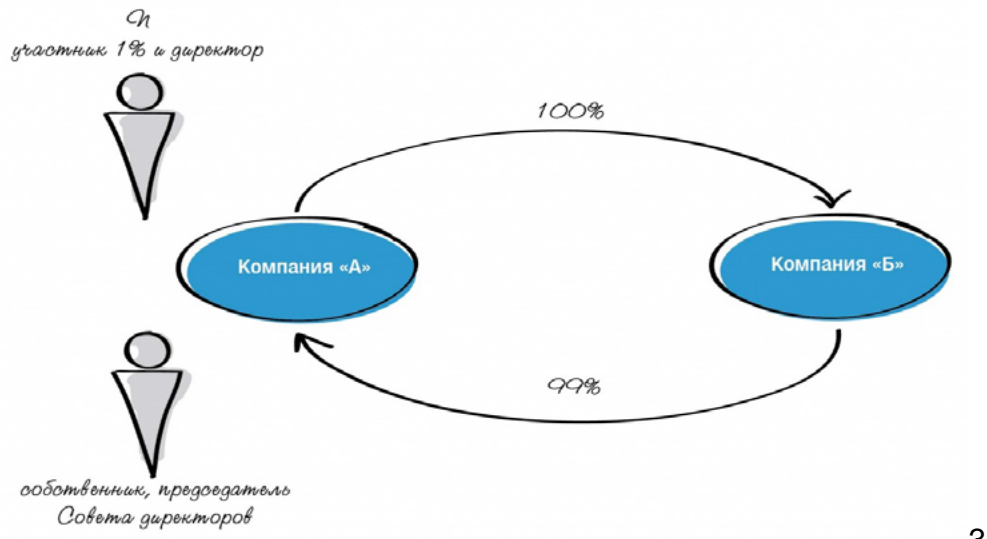
В таких условиях российская правовая система на сегодняшний день имеет несколько инструментов, если не скрывающих владение полностью, то хотя бы «прикрывающих» его. Скрытое владение бизнесом: собственники неизвестны третьим лицам

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-либо 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.

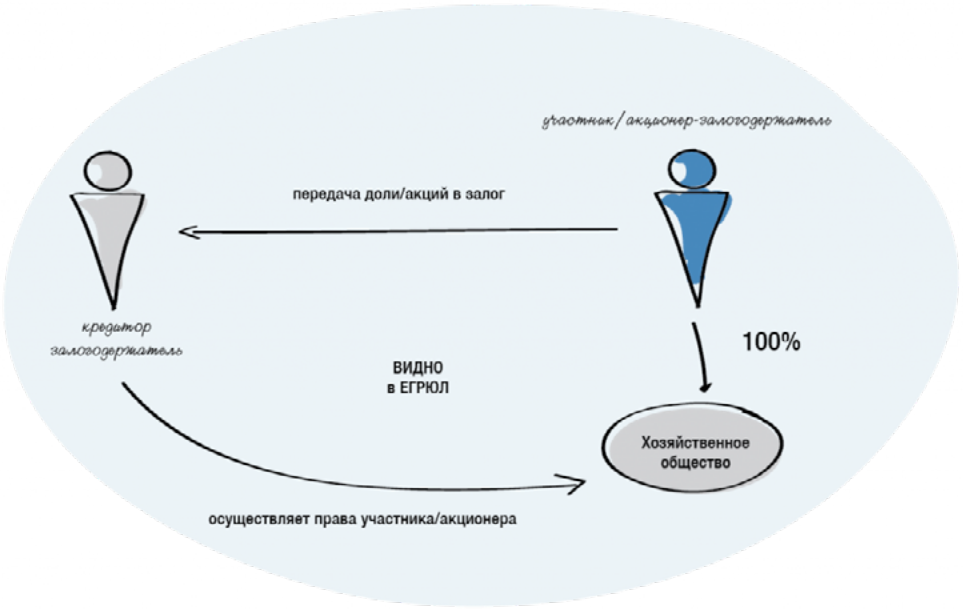
2.2. Выбираем инструмент и прорабатываем его использование, обеспечиваем систему сдержек и противовесов.

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.

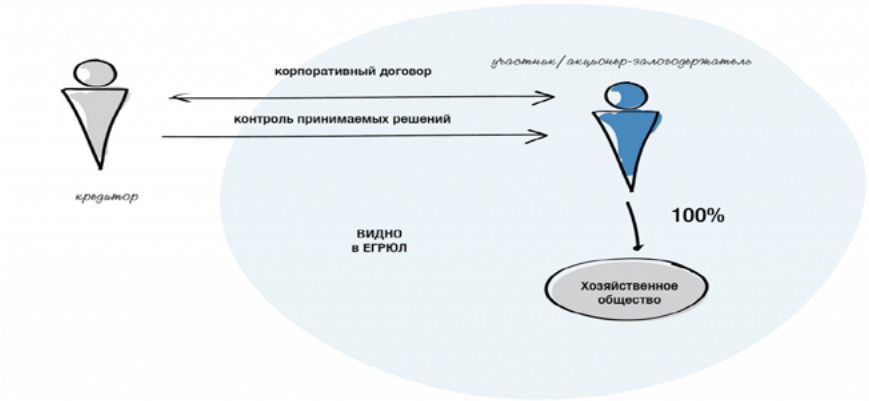


Здесь важно детально проработать Положение о Совете директоров и Уставы компаний таким образом, чтобы получающийся клубок регламентированного порядка принятия решений всегда сводился к этому редкому для обществ с ограниченной ответственностью органу. При этом, возвращаясь к шагу №1, необходимо ограничить 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 в ООО - способ обеспечения владельческого контроля

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.

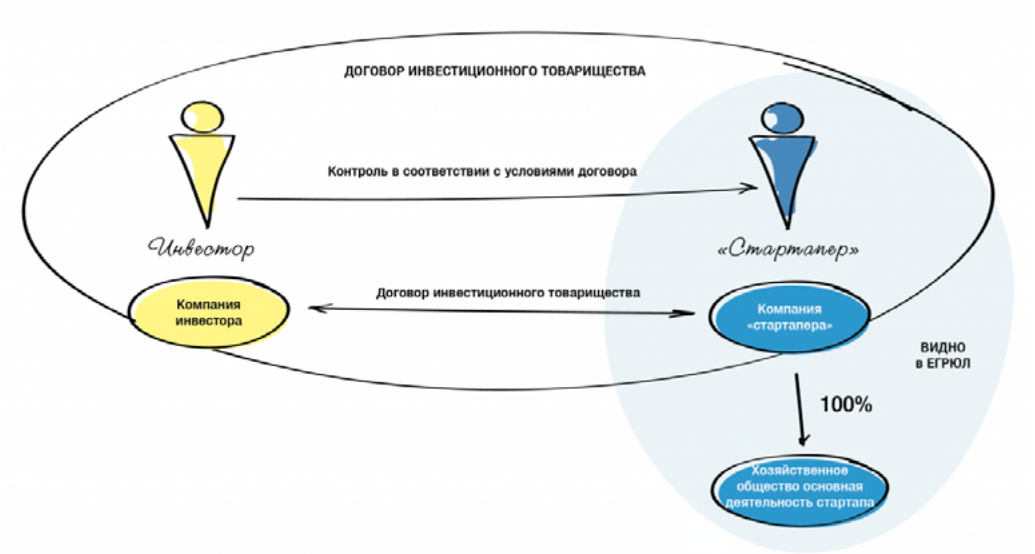


Иными словами, не так важно, кем является лицо, важно кто управляет им — сам или третье лицо-собственник бизнеса. Очевидно, что при использовании этих инструментов нам необходимо действующее финансовое или иное обязательство. Корпоративный договор и другие способы бесконфликтного сосуществования собственников

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 осуществления инвестиционной деятельности, понятие которой пока можно взять из действующего закона.

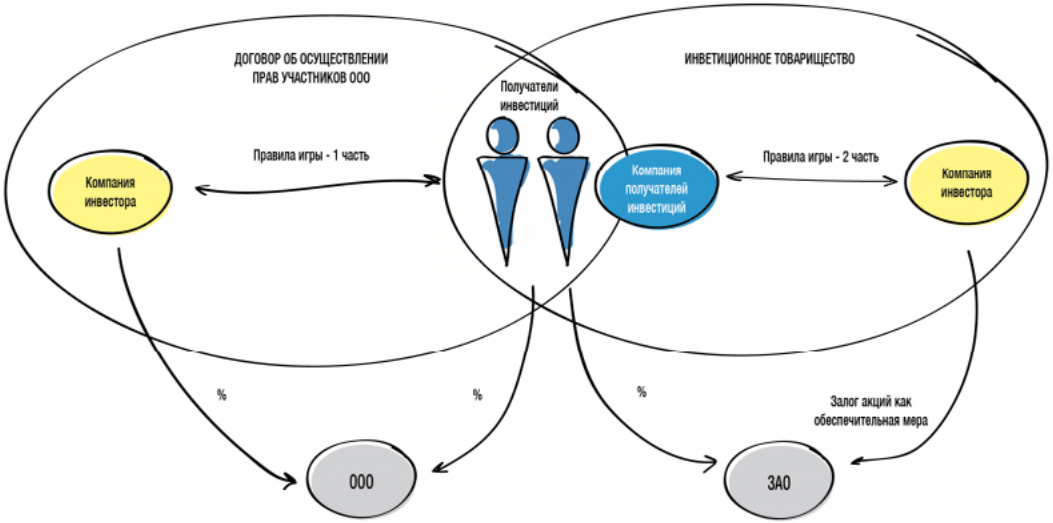
Объектами инвестиционной деятельности в РСФСР являются вновь создаваемые и модернизируемые основные фонды фонды и оборотные средства во всех отраслях и сферах народного хозяйства РСФСР, ценные бумаги, целевые денежные вклады, научно-техническая продукция, другие объекты собственности, а также имущественные права и права на интеллектуальную собственность. Запрещается инвестирование в объекты, создания и использование которых не отвечает требованиях 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 26.06.1991г. № 1488-1 «Об инвестиционной деятельности в РСФСР» в действующей редакции.
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.

Договор Инвестиционного товарищества Вопросы владения бизнесом: чем может помочь договор Инвестиционного товарищества? с учетом 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 партнеров 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. Возможный вариант:



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.

ООО или ИП для долевой собственности. Кейс из практики taxCOACH®

В одной из наших публикаций «Ограниченная» ответственность ИП: гражданская, административная и уголовная мы сравнивали плюсы и минусы ведения операционной деятельности от имени индивидуального предпринимателя. А что бывает, когда активы принадлежат нескольким собственникам бизнеса, зарегистрированным в этом статусе?

Разберемся, в чем заключаются недостатки и преимущества долевой собственности предпринимателей на ключевой для бизнеса актив по сравнению с владением им через юридическое лицо.

Прямое владение собственником ключевым для бизнеса имуществом в статусе ИП имеет несколько очевидных плюсов:

в случае передачи этого имущества в аренду, собственнику обеспечивается

официальный источник дохода. На сегодня ни для кого не секрет, что сейчас контролирующими органами уделяется особое внимание соотношению благосостояния некоторых физических лиц с величиной декларируемых ими доходов (например, при планировании ВНП такой анализ проводится в отношении участника компании и ее руководителей);

арендные платежи за это имущество могут снизить налоговые обязательства арендатора на ОСН, даже если сам ИП «Собственник активов» находится на общей системе: ставка НДФЛ все равно ниже налога на прибыль. Еще больший экономический эффект достигается при применении арендодателем специальных налоговых режимов (если, конечно, есть законные основания для этого);

ставка налога на имущество для ИП, как правило, меньше чем для организаций. Налоговые ставки по налогу на имущество физических лиц и организаций определяются региональными и местными законами. При применении УСН, ЕНВД, ЕСХН налог на имущество отсутствует, не считая налога на имущество по объектам, налоговая база по которым определяется как кадастровая стоимость

Если в бизнесе несколько собственников, то, на первый взгляд, каких-то существенных препятствий к регистрации прав собственности на каждого из них нет. Можно физически разделить отдельные активы между ними: одному - в собственность офис в городе Н., другому - в городе М. Конечно, если есть физическая возможность такого распределения и полная уверенность, что в будущем доходы от этих объектов сохранятся в соответствующей договоренностям партнеров пропорции при их распределении.

Если же такой возможности нет, то можно оформить общую долевую собственность, закрепив за каждым причитающуюся ему долю в общем праве.

В дальнейшем в каждом из вариантов собственники, оформленные в статусе ИП, передают принадлежащее им имущество операционному сектору или третьим лицам, получают официальные доходы и денежные средства в свое личное распоряжение.

Однако надо учитывать, что владение имуществом через участие в праве общей долевой собственности управленчески (то есть по степени важности голоса каждого из партнеров) не то же самое, что владение этим имуществом этими же собственниками, но через организацию.

Пример

Есть два собственника бизнеса, участвующие в ООО (УСН 6%), владеющим дорогостоящим имуществом. Их доли в уставном капитале организации: 75% у Основателя бизнеса и 25% у его Младшего партнера.

Как раз в целях самостоятельной предпринимательской деятельности и обеспечения себе прямого официального дохода с минимальным законным уровнем налогообложения Основатель и решил передать это имущество себе и своему партнеру в общую долевую собственность с размером долей 75% и 25%, соответственно. Безусловно, очень неплохой вариант с экономической точки зрения: при владении имуществом через ООО доходы до собственников будут доходить с уплатой в бюджет 6% УСН у ООО и 13% НДФЛ с дивидендов у участников. В планируемом варианте - только 6% УСН у предпринимателей, теперь самостоятельно занимающихся арендным бизнесом.

Однако здесь не учтен очень важный момент:

пока имущество находится в собственности ООО, в котором Основатель бизнеса является мажоритарным участником, только он фактически и принимает все решения в отношении Общества, в том числе, в части распоряжения имуществом (конечно, за исключением тех вопросов, решения по которым в соответствии с законодательством и уставом принимаются только единогласно).



В том случае, когда имущество будет передано в общую долевую собственность, управленчески доли 75%/25% превратятся в 50%/50%, поскольку распоряжение имуществом и принятие иных решений в отношении долевой собственности осуществляется по соглашению всех собственников.

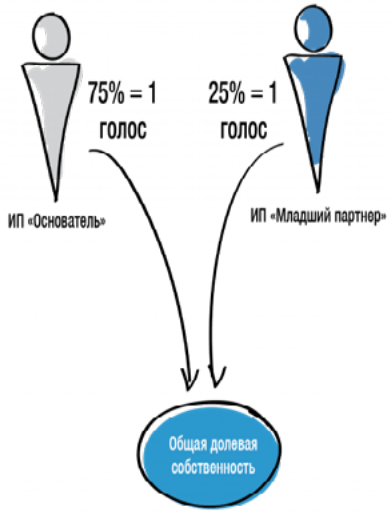
1. Распоряжение имуществом, находящимся в долевой собственности, осуществляется по соглашению всех ее участников.
2. Участник долевой собственности вправе по своему усмотрению продать, подарить, завещать, отдать в залог свою долю либо распорядиться ею иным образом с соблюдением при ее возмездном отчуждении правил о преимущественном праве остальных сособственников.
(ст. 246 ГК РФ)

1. Владение и пользование имуществом, находящимся в долевой собственности, осуществляются по соглашению всех ее участников, а при недостижении согласия - в порядке, устанавливаемом судом.
2. Участник долевой собственности имеет право на предоставление в его владение и пользование части общего имущества, соразмерной его доле, а при невозможности этого вправе требовать от других участников, владеющих и пользующихся имуществом, приходящимся на его долю, соответствующей компенсации.
(ст. 247 ГК РФ)
Таким образом, значение Младшего партнера в отношениях с Основателем существенно возрастет, чего собственниками изначально не предполагалось. А это очевидное нарушение status quo между ними. Например, в исходной ситуации Основатель бизнеса может осуществить любую сделку по отчуждению всего имущества ООО, для которой требуется одобрение общего собрания участников Общества, поскольку имеет квалифицированное большинство голосов. Если, конечно же, партнеры заранее не предусмотрели единогласные решения, чего в рассматриваемой ситуации не было.

Однако, изменив структуру владения, Основатель практически не сможет ограничить Младшего партнера в распоряжении принадлежащей ему долей в имуществе.

Да, ГК РФ предусматривает преимущественное право покупки доли оставшимися участниками общей собственности при ее продаже (ст. 250 ГК РФ). Но только при продаже, и никаких ограничений нет на иные виды сделок: дарение, мена,

вклад в уставный капитал и т.п.



Таким образом, не только контроль в отношении конкретного объекта недвижимости у Основателя снизится, но владельческий контроль за бизнесом в целом может пострадать: в составе лиц, принимающих решение в отношении имущества, может появиться третий субъект.

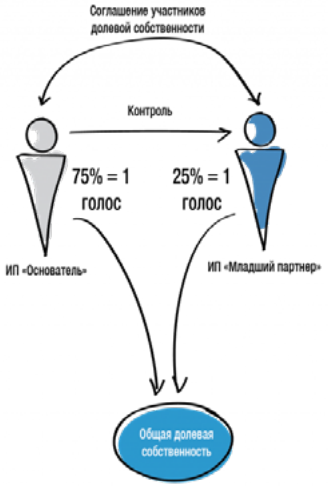
Конечно, ситуацию можно заранее стабилизировать заключением долгосрочного договора аренды. В этом случае переход права собственности на долю не затронет права арендатора имущества, если это, например, операционная компания холдинга. Но это лишь временная подстраховка. Если потребуется реконструкция объекта, изменение цели его использования и т.п., вполне возможны пробуксовки со стороны нового собственника доли.

Важно уловить акцент - речь не идет о каком-то ущемлении прав младшего партнера.

Задача: сохранить для основателя бизнеса тот объем самостоятельности, который был бы при его участии в ООО.

Если же по какой-то причине окончательно будет принято решение о передаче имущества в прямое владение партнеров, то в качестве юридического инструмента, способного зафиксировать имеющиеся договоренности, можно заключить соглашение об управлении недвижимым имуществом. Возможность заключения такого документа предусмотрена в ст.ст. 2, 245, 246, 247, 248 ГК РФ.

В этом документе можно зафиксировать порядок владения, пользования, распоряжения имуществом; определить судьбу иных доходов от этого имущества, то есть попытаться максимально юридически отрегулировать правила игры между собой. И, лучше, если такое соглашение будет заключено в дополнение к существующему долгосрочному договору аренды.



В описанной ситуации, конечно, сохранить такой же объем правомочий Основателя, который ему дает доля в 75% в уставном капитале ООО с имуществом, вряд ли удастся. Не скроем, что широкого распространения заключение подобного соглашения не получило, и в случае разногласий не обойтись без суда.

Однако, в случае отсутствия закрепленных договоренностей даже в таком виде, разногласий избежать точно не получится, аппелировать будет не к чему, а обращение в суд станет единственным выходом из ситуации.

Подобные споры, как правило, затяжные, с судебными экспертизами и существенными тратами на представителей, а суд принимает решение по своему внутреннему убеждению и исходя из собственного видения «баланса экономических интересов сторон».Пункт 37 Постановление Пленума Верховного Суда РФ и Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 01.07.1996 № 6/8 «О некоторых вопросах, связанных с применением части первой ГК РФ»

Поэтому к проработке варианта владения имуществом, особенно ключевым для конкретного бизнеса, необходимо подходить особо внимательно, обеспечивая компромисс между экономической эффективностью, имущественной безопасностью и владельческим контролем.

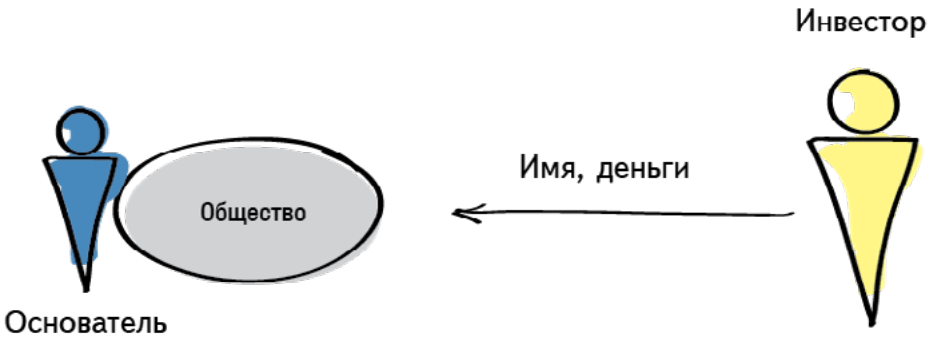
Кейс из практики taxCOACH: закрепляем договоренности Основателя бизнеса и стороннего инвестора

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 отрегулировать отношения между партнерами на старте». Как мы решили одну из них - показываем на примере из практики.

Исходная ситуация:

Основатель бизнеса намерен включить в состав участников компании авторитетное лицо (Инвестора) с мажоритарной долей участия в целях противодействия давлению на бизнес. Предполагается, что видя уважаемого человека в составе владельцев компании, аппетиты недоброжелателей поубавятся. Платой за такое 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 по-прежнему должен быть сосредоточен в руках Основателя компании.



При этом модель вхождения такого Инвестора должна одновременно решать следующие задачи:
обеспечить Инвестору максимальную (мажоритарную) долю участия в уставном капитале Общества;

сохранить владельческий и оперативный контроль Основателя за компанией в полном объеме, предотвращающий самоуправство Инвестора;

в случае выхода Инвестора из компании обеспечить возможность возврата только внесенной суммы денежных средств (не менее, но и не более) без права требовать у Общества выплаты ему действительной стоимости его доли;

обеспечить законное безналоговое вхождение и последующий выход Инвестора;

исключить возможность вхождения третьих лиц в состав участников компании без согласия Основателя.

Наш вариант юридической «упаковки» договоренностей:

1. Механизм вхождения Инвестора в Общество
Основатель бизнеса принимает решение об увеличении уставного капитала компании за счет денежного вклада третьего лица - Инвестора в размере 10 млн. руб. на основании его заявления о вхождении в Общество.

При увеличении уставного капитала мы воспользовались тем, что ни Закон «Об ООО», ни ГК РФ не запрещает учредителям вносить в уставный капитал вклады, существенно превышающие величину оплачиваемой ими номинальной стоимости получаемой доли. Единственное ограничение - номинальная стоимость доли (уставного капитала в целом) не должна быть больше стоимости вносимого в оплату имущества, которую определил независимый оценщик (п. 2 ст. 15 ФЗ «Об ООО»).

Так можно увеличить уставный капитал в 10 тыс. рублей на 10 млн., но сохранить Собственнику оговоренные с Инвестором 10%.

В результате доли в компании распределились между Основателем и Инвестором следующим образом:

у Основателя бизнеса осталась 10%-ая доля в уставном капитале Общества;

в свою очередь Инвестор получил 90% в уставном капитале Общества фактической стоимостью 10 млн. руб., но гораздо меньшей номинальной стоимостью.

Такой способ имеет ряд преимуществ перед обычной куплей-продажей части доли у Собственника бизнеса:

А) при увеличении уставного капитала отсутствуют налоговые риски пересчета налоговыми органами цены сделки по рыночным условиям, которые присутствуют при покупке доли по номинальной стоимости (по цене ниже действительной стоимости доли);

Б) необходимые инвестиции поступают сразу в компанию;

В) независимо от того, в каком размере установлена номинальная стоимость доли в уставном капитале Общества, затратами Инвестора признается вся внесенная сумма денежных средств, что дает преимущества при последующем «выходе» Инвестора из бизнеса;

Г) решение единственного участника Общества об увеличении уставного капитала подлежит обязательному нотариальному удостоверению, но затраты на это ниже, чем при удостоверении договора купли-продажи доли.

Несмотря на то, что у Основателя остается миноритарная доля в компании, все рычаги оперативного управления должны остаться у него.

2. Обеспечение владельческого контроля Основателя за бизнесом и действиями Инвестора

С этой целью:

в Уставе Общества закрепляется ряд специальных положений;

между участниками компании - Основателем и Инвестором заключается корпоративный договор.

Так, в новой редакции Устава Общества закреплены следующие положения:

(А) единогласное голосование по всем вопросам, отнесенным к компетенции общего собрания участников Общества. Это необходимо, чтобы Инвестор, имея большинство голосов, не мог принять решение без учета мнения Основателя. То есть, по всем вопросам он вправе заблокировать несогласованные решения партнера;

Б) обязательство распределять дивиденды в согласованном размере от чистой прибыли.
Это необходимо, чтобы гарантировать финансовый интерес Инвестора.

В свою очередь, в корпоративном договоре устанавливается обязанность Инвестора голосовать по всем решениям, вынесенным на повестку дня общего собрания участников Общества, аналогичным образом, как голосует Основатель.

3. Модель «выхода» Инвестора из бизнеса

Оговоримся сразу: юридическая конструкция «выход из ООО» здесь неприменима, поскольку выходящему участнику полагается действительная стоимость его доли, которая может быть ниже/выше причитающихся Инвестору 10 млн. рублей.

С учетом этого в Уставе Общества закрепляются следующие положения:

(А) наличие у Общества преимущественного права покупки доли в уставном капитале как при продаже доли третьему лицу, так и при продаже другому участнику Общества.

(Б) Цена реализации Обществом преимущественного права покупки доли при ее продаже третьему лицу или участнику Общества равна сумме денежных средств, внесенных Инвестором в оплату своей доли в уставном капитале при вхождении в Общество, то есть 10 млн.руб. Такое положение полностью соответствует п. 4 ст. 21 Закона «Об ООО», который предусматривает возможность реализации преимущественного права покупки доли по заранее определенной Уставом Общества цене.

(В) Запреты на отчуждение доли третьим лицам любым способом, кроме продажи, и на выход участников из Общества.

Корпоративный договор также устанавливает положения, направленные на реализацию договоренностей при выходе Инвестора из компании, а именно:

(А) Обязанность Инвестора продать свою долю Основателю по заранее определенной цене в течение определенного срока со дня поступления от него соответствующего предложения о выкупе доли Инвестора;

(Б) Обязанность Основателя выкупить долю Инвестора по заранее определенной цене при поступлении от него соответствующего предложения;

(В) В обоих обозначенных случаях должен соблюдаться порядок реализации преимущественного права покупки доли Обществом по заранее установленной цене при продаже доли, предусмотренный уставом Общества.

Такие положения Устава Общества и корпоративного договора приведут в действие следующий механизм выхода Инвестора из бизнеса:

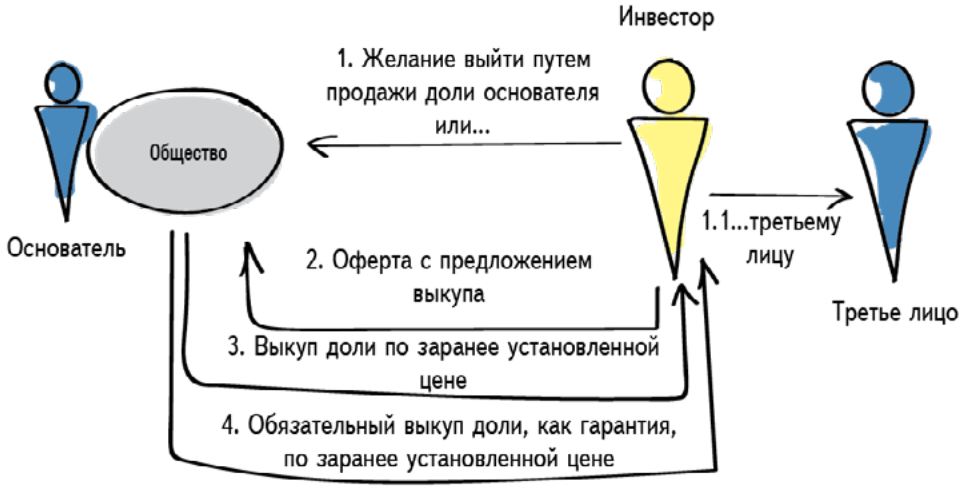
Инвестор под предлогом продажи доли любому третьему лицу или Основателю направляет в Общество нотариально удостоверенную оферту с предложением выкупа доли по заранее определенной в Уставе цене.

Общество реализует свое преимущественное право покупки доли и выплачивает зафиксированную в Уставе стоимость доли Инвестору, заключая соответствующий договор-купли продажи с ним.

Доля Инвестора переходит к Обществу.

Налоговых последствий для Инвестора нет, поскольку величина его дохода от сделки не превысит сумму расходов на вхождение в уставный капитал компа-

нии.



Кейс из практики taxCOACH: закрепляем интересы инвесторов и управленцев

Юридическая «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. (Стартап в законе! Как упаковать новый инвестиционный проект?) Одним инструментом не обойтись. При этом не забываем, что любая юридическая структура бизнеса должна одновременно решать несколько задач:

фиксация отношений между партнерами,

обеспечение гарантий их интересам в этом проекте,

имущественная безопасность бизнес-проекта и его участников,

законная налоговая экономия,

владельческий контроль.

Исходная ситуация

Новый бизнес-проект. Есть два инвестора, готовых его профинансировать от имени своей компании ООО «Инвесторы», и три инициатора проекта, имеющих классную идею, но не обладающих достаточными средствами для ее реализации. Уже существует действующая операционная компания (АО «ОК»), в которой три инициатора проекта являются ИП - управляющими.

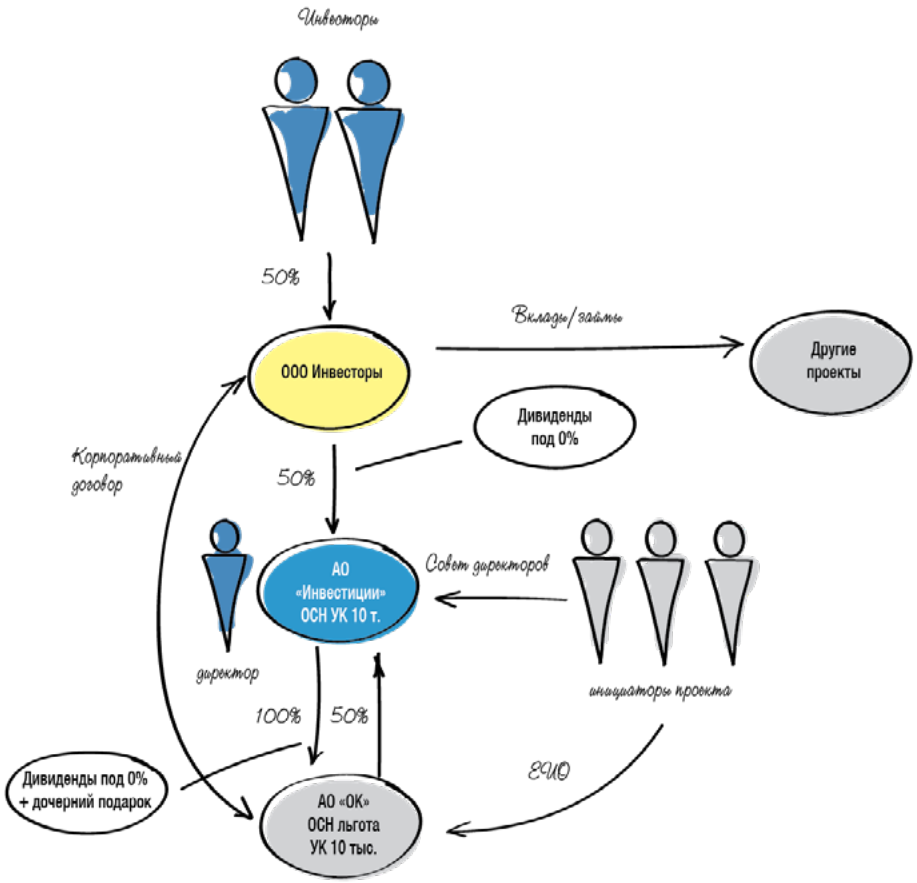
Учредительным документом может быть предусмотрено, что полномочия выступать от имени юридического лица предоставлены нескольким лицам, действующим совместно или независимо друг от друга. Сведения об этом подлежат включению в единый государственный реестр юридических лиц. п.1 ст. 53 ГК РФ
Пока АО «ОК» зарегистрирована на акционера, который не намерен участвовать в проекте (назовем его - титульный акционер). В ближайшее время ожидаются первые существенные денежные поступления. По этой причине важно обеспечить выход данного акционера 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.

Модель Центра taxCOACH®

Единственным участником АО «ОК» станет АО «Инвестиции». Форма акционерного общества выбрана для того, чтобы прикрыть (например, в целях защиты нового проекта от конкурентов) 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» (получается перекрестное владение), вторая половина акций принадлежит упомянутому ООО «Инвесторы».



Что это дает:

1. Прибыль от проекта реинвестируется с минимальным налогообложением в другие проекты Инвесторов, как и договаривались.
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»

При определении налоговой базы не учитываются следующие доходы:
<…> в виде имущества, полученного российской организацией безвозмездно: от организации, если уставной (складочный) капитал (фонд) передающий стороны более чем на 50% состоит из вклада (доли) получающей организации и на день передачи имущества получающая организация владеет на праве собствен-

ности указанным вкладом (долей) в уставном (складочном) капитале (фонде) на день передачи имущества.
<…>
п.п.11 п. 1 ст. 251 НК РФ
либо выплачена в качестве дивидендов под 0% через год владения АО «Инвестиции» акциями АО «ОК»

К налоговой базе, определяемой по доходам, полученным в виде дивидендов, применяются следующие налоговые ставки: 0 процентов - по доходам, полученным российскими организациями в виде дивидендов при условии, что на день принятия решения о выплате дивидендов получающая дивиденды организация в течение не менее 365 календарных дней непрерывно владеет на праве собственности не менее чем 50 процентным вкладом (долей) в уставном (складочном) капитале (фонде) выплачивающей дивиденды организации или депозитарными расписками, дающими право на получение дивидендов, в сумме, соответствующей не менее 50 процентам общей суммы выплачиваемых организацией дивидендов.

п.п.1 п.3 ст. 284 НК РФ

Эти средства могут быть инвестированы далее в другие бизнес-проекты в виде займов/вкладов в имущество/уставные капиталы и т.п. от имени АО «Инвестиции» либо с применением указанной льготы переданы в ООО «Инвесторы» для подобных же целей.

2. Фиксируем правила игры между Инвесторами и Инициаторами

Как отмечено, в данном случае возникает Перекрестное владение. АО «Инвестиции» владеет 100% акций АО «ОК», которому принадлежит 50% акций первого общества. Получается, что на общем собрании акционеров АО «Инвестиции» принимают участие инвесторы в лице ООО «Инвесторы» и инициаторы проекта в лице управляющих АО «ОК». При этом между ООО «Инвесторы» и АО «ОК» как акционерами АО «Инвестиции» заключен корпоративный договор (акционерное соглашение), как раз и учитывающий особенности договоренностей партнеров 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.).

Дополнительно в рамках АО «Инвестиции» создан Совет директоров из Инициаторов проекта с возможностью самостоятельных решений в заранее определен-

ных всеми партнерами границах.

Таким образом, мы юридически разделим ту сферу компетенции, в которой Инициаторы самостоятельны в определении судьбы АО «ОК»: Совет директоров, выступающий от имени единственного акционера, и ИП - Управляющие самого АО «ОК». И ту сферу, в которой партнеры обязаны учитывать мнение друг друга либо принимать заранее определенные решения - на уровне собрания акционеров АО «Инвестиции» в соответствии с условиями корпоративного договора.

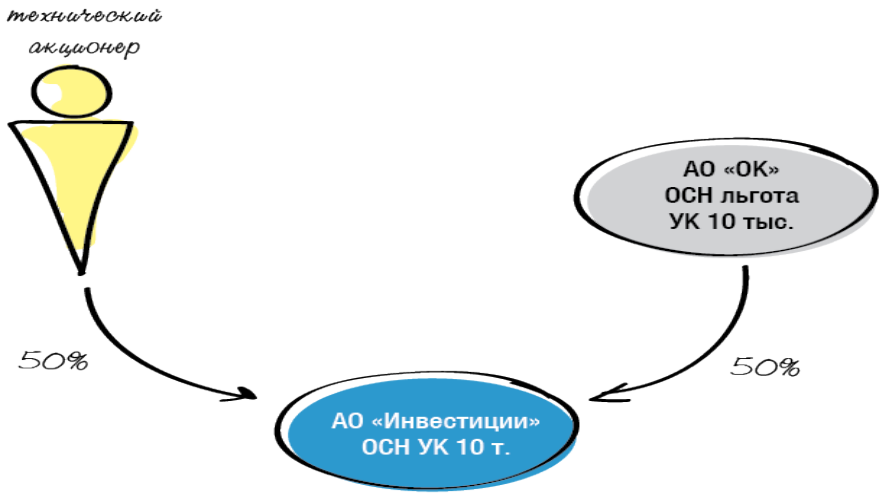
3. Гарантии финансовых интересов Инициаторов

Будучи ИП - управляющими, они получают прибыль от оказания управленческих услуг с налогообложением в 6% по УСН. Для дополнительных выплат в адрес управляющих необходимо решение акционера компании - АО «Инвестиции». Это решение может принимать либо Совет директоров АО «Инвестиции» (сами Инициаторы проекта), либо общее собрание акционеров АО «Инвестиции» (ООО «Инвесторы» в лице Инвесторов и АО «ОК» в лице Инициаторов) в зависимости от того, как в итоге партнеры договорятся в корпоративном договоре и какую компетенцию они закрепят в уставе АО «Инвестиции» для Совета директоров.

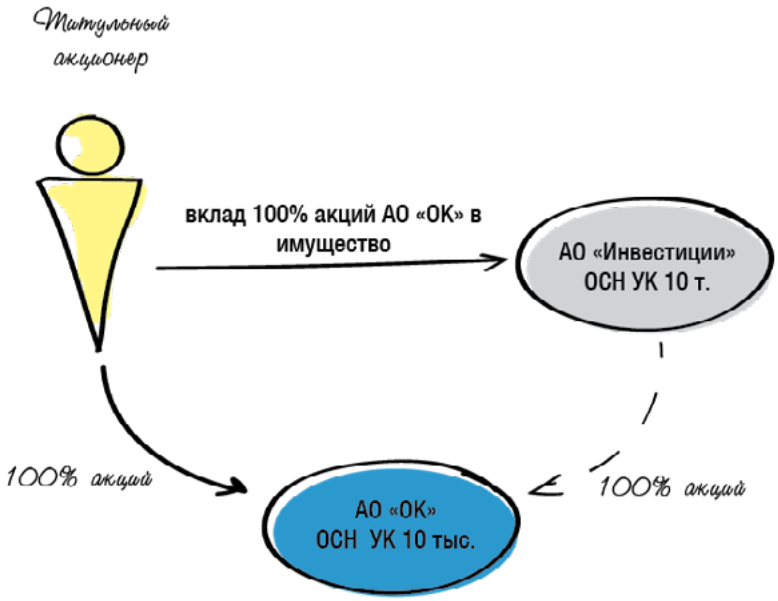
Отдельный момент - переход к этому варианту

Напомним, пока у нас только АО «ОК» с тремя ИП - Управляющими и одним акционером, который не имеет отношения к проекту. Как перейти к предложенной модели?

Шаг 1. Текущий акционер совместно с АО «ОК» создает АО «Инвестиции» с уставным капиталом 10 тысяч рублей (50%/50%). Оплата уставного капитала осуществляется деньгами.

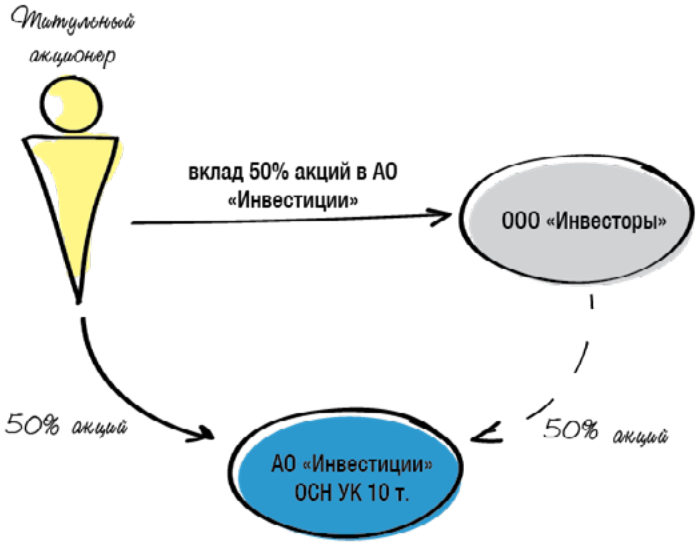


Шаг 2. После создания титульный акционер АО «ОК» передает свои акции в АО «ОК» в качестве вклада в имущество АО «Инвестиции».



Вклады в имущество освобождены от налогообложения.

При определении налоговой базы не учитываются следующие доходы:
<…>
в виде имущества, имущественных прав или неимущественных прав в размере их денежной оценки, которые получены в качестве вклада в имущество хозяйственного общества или товарищества в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации;
<…>
п.п.3.7 п. 1 ст. 251 НК РФ
Шаг 3. После этого он продает ООО «Инвесторы» свои акции в АО «Инвестиции».



Таким образом титульный акционер выходит, а мы приходим к предложенной модели с минимальными затратами.

Устранение миноритариев в ООО: как сделать и как предотвратить (практический кейс)

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, наличие ряда специальных 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 всех участников, в первую очередь, личного участия, учет личного мнения, независимо от доли в уставном капитале.

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.

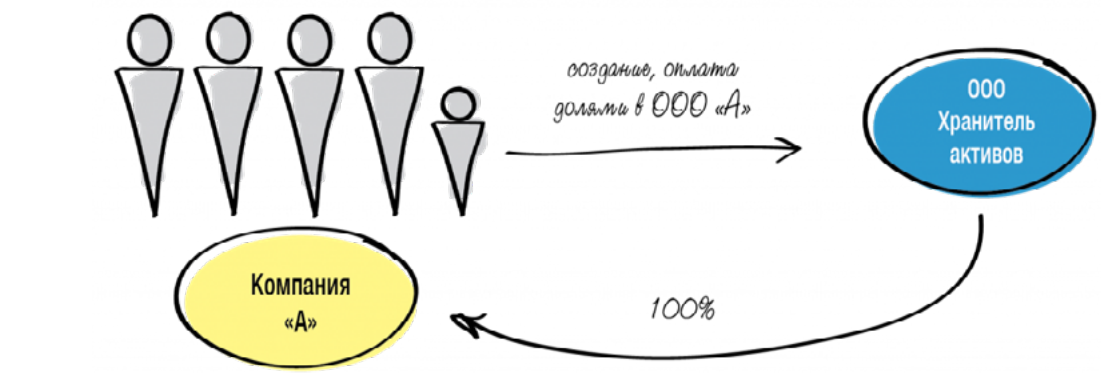
Исходные данные:

ООО «А», 4 активных участника по 24% доли 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» (подробнее здесь Хранитель активов - имущественный базис бизнеса), 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» - 20 000 рублей (одну часть - 10 000 руб. обязаны оплатить деньгамиПункт 2 ст. 66.2 Гражданского кодекса РФ и п. 1 ст. 14 ФЗ «Об ООО», а вторую часть - 10 000 руб. вправе оплатить имущественными правамист. 15 ФЗ «Об ООО»). При этом оплата участниками второй части долей уставного капитала 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 вроде бы нет.

Шаг 2

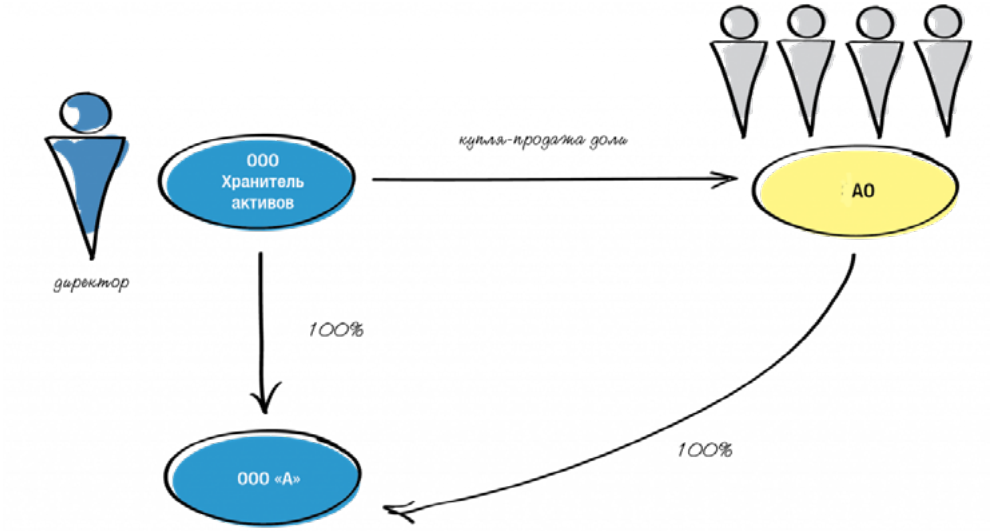
ООО «Хранитель активов» должно приобрести (либо безвозмездно получить от своих участников - физических лиц, например через вклад в имущество) любое имущество, стоимостью более 30 тыс. рублей. Таким образом, стоимость доли

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 участника.

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 непубличному акционерному обществу. Акционером(-ами) АО изначально является титульный владелец (несколько таких лиц) от мажоритариев, а после завершения сделки - сами мажоритарии, которых не видно в ЕГРЮЛ (в ЕГРЮЛ отражается только учредитель Акционерного общества, последующий переход прав на акции фиксирует Реестродежатель АО).



Доля в ООО «А» равна 10 тысячам рублей, что составляет 20% балансовой стоимости имущества ООО «Хранитель активов». Такая сделка не является для Общества крупной. Поэтому одобрения общим собранием участников этого общества сделки по отчуждению (продаже) доли, совершенной директором, не потребуется.

Крупной сделкой считается сделка (несколько взаимосвязанных сделок), выходящая за пределы обычной хозяйственной деятельности и при этом:
связанная с приобретением, отчуждением или возможностью отчуждения обществом прямо либо косвенно имущества (в том числе заем, кредит, залог, поручительство и так далее) цена или балансовая стоимость которого составляет 25 и более % балансовой стоимости активов общества, определенной по данным его бухгалтерской (финансовой) отчетности на последнюю отчетную дату;
<…>
ст. 46 ФЗ №14-ФЗ «Об ООО»

При этом, акционером(-ами) АО изначально должно стать независимое от мажоритаев лицо, либо несколько таких лиц, чтобы сделка по купле-продаже доли в ООО не попала в разряд сделок с заинтересованностью, о заключении которой необходимо будет уведомить миноритария.

1. Сделкой, в совершении которой имеется заинтересованность, признается сделка, в совершении которой имеется заинтересованность члена совета директоров общества, единоличного исполнительного органа, члена коллегиального исполнительного органа общества или лица, являющегося контролирующим лицом общества, либо лица, имеющего право давать обществу обязательные для него указания.

Указанные лица признаются заинтересованными в совершении обществом сделки в случаях, если они, их супруги, родители, дети, полнородные и неполнородные братья и сестры, усыновители и усыновленные и (или) подконтрольные им лица (подконтрольные организации):
являются стороной, выгодоприобретателем, посредником или представителем в сделке;

являются контролирующим лицом юридического лица, являющегося стороной, выгодоприобретателем, посредником или представителем в сделке;

занимают должности в органах управления юридического лица, являющегося стороной, выгодоприобретателем, посредником или представителем в сделке, а также должности в органах управления управляющей организации такого юридического лица.

…3.Общество обязано извещать о совершении сделки, в совершении которой имеется заинтересованность, незаинтересованных участников общества…

ст. 45 ФЗ №14-ФЗ «Об ООО»
После завершения сделки акционерами АО станут мажоритарные участники.

Таким образом, 100% участником ООО «А» станет АО с крупными участниками. Миноритарный участник останется в составе участников «пустого» ООО «Хранитель активов».

Возникает закономерный вопрос: а как миноритарному участнику обезопасить себя от такого способа его устранения?

Рекомендации следующие:

Внимательно относиться к уставам компаний, в которых являетесь участником (акционером). Целесообразно в уставе новой компании «Хранитель активов» закрепить положение о том, что принятие любых решений от имени компании, выступающей в роли участников других юридических лиц, осуществляется на Общем собрании этой компании.

Закрепить в Уставе «Хранителя активов» конкретные критерии сделок, требующих единогласного одобрения всеми участниками на Общем собрании: сделки по отчуждению долей и акций, сделки по распоряжению любым недвижимым имуществом компании независимо от его стоимости, сделки по распоряжению объектами интеллектуальной собственности независимо от цены сделки т.п.

Если же этого не было сделано и Устав новой компании уже принят в стандартном варианте, без особых условий, миноритарий может обжаловать сделку купли-продажи долей в компании «А» в арбитражном суде с требованием признания её недействительной. Основанием для такого иска может быть нарушение порядка совершения крупных сделок и/или сделок с заинтересованностью, закрепленных в Законе «Об ООО».

Срок исковой давности по таким заявлениям 1 год, но течь он начинает с момента, когда миноритарий узнал о её совершении.

Также действия директора ООО «Хранитель активов», ущемляющие интересы одного из участников, могут стать основанием для взыскания с него убытков. Их размер можно оценить как уменьшение действительной стоимости доли миноритария. Другим основанием для взыскания убытков в интересах самого «Хранителя активов» может стать факт причинения вреда обществу сделкой по

отчуждению доли в дочерней компании (см. ст. 53.1 ГК РФ).

Однако нежелательно доводить ситуацию до такой конфликтной стадии. Этому способствует предварительная фиксация «правил игры» в корпоративном договоре, в том числе условий о прекращении участия кого-либо из участников в определенных случаях. А инициатором заключения такого договора может выступить как миноритарий, так и основной участник.

Кейс из практики taxCOACH: закрепляем договоренности собственников по выходу из бизнеса и его продаже третьим лицам

Любые вопросы относительно условий участия в бизнесе, включая возможность выхода из бизнеса, продажи доли или бизнеса целиком целесообразно оговаривать уже на этапе создания и активного развития бизнеса, пока все воодушевлены и не задумываются о возможных сложностях.

При этом важно, чтобы все, даже самые нестандартные договоренности партнеров были максимально урегулированы с учетом реальных инструментов и возможностей действующего законодательства. Это поможет избежать в дальнейшем неожиданных сценариев развития отношений.

Сегодня еще один кейс из нашей практики для иллюстрации, как можно формализовать фантазийное видение собственников бизнеса относительно возможного выхода из него.

Исходная ситуация:

В производственной группе компаний несколько собственников. Между собой они согласовали следующий механизм выхода из бизнеса:

Прежде всего, каждый из собственников свободен в волеизъявлении желания выйти из бизнеса.

Он должен сначала предложить свою долю для покупки оставшимся участникам, независимо от того, хочет он долю продать или подарить, например, родственникам;

После этого между собственниками проводятся внутренние торги.

Собственник, предложивший максимальную цену, приобретает долю в бизнесе выходящего собственника, но только при наличии согласия остальных собственников.

Если собственники не договорились между собой по цене купли-продажи доли в бизнесе или кто-то из них выступает против такой сделки, то собственники:

либо продолжают вести бизнес как прежде;

либо ищут покупателя на бизнес целиком.

Рассмотрим по порядку, каким образом перечисленные условия можно урегулировать в корпоративных документах.

1. Проведение торгов между собственниками

Взаимоотношения собственников по проведению внутренних торгов по продаже доли (акций) в обществах регулируются в корпоративном договоре:

Собственник бизнеса, желающий продать долю, в свободной форме предлагает остальным участникам приобрести ее, согласует с ними цену приобретения. По результатам переговоров (внутренних торгов) возможны два варианта:

а) собственник бизнеса достигает соглашения с одним из участников по продаже доли, в таком случае между выходящим собственником и участником, предложившим большую цену, заключается договор купли-продажи доли при наличии согласия остальных собственников;

б) ни один из участников не соглашается приобрести долю по оговариваемой цене, в результате чего договор купли-продажи доли не заключается.

Для того, чтобы положения корпоративного договора о порядке проведения внутренних торгов надлежащим образом реализовывались на практике в Уставе Общества фиксируется:

(а) участник вправе продать или осуществить отчуждение иным образом своей доли в уставном капитале Общества одному или нескольким участникам Общества только с согласия остальных участников Общества. Данное положение в Уставе ООО можно предусмотреть на основании п. 2 ст. 21 Закона «Об ООО».

(б) Такое согласие считается полученным, если участники Общества в течение 30 дней представили в письменной форме заявление о согласии на отчуждение доли или не представили в течение указанного срока заявление об отказе от дачи согласия.

Срок на обдумывание предложения и дачу согласия не обязательно должен быть 30 дней, он может быть любым - как больше, так и меньше.

Данные положения направлены на защиту интересов всех собственников:

во-первых, благодаря фиксации в Уставе необходимости получить согласие остальных участников Общества на продажу доли одному из собственников, мы обязываем выходящего собственника всем остальным участникам без исключения (а не одному из собственников) направить предложение (оферту) о продаже своей доли в уставном капитале общества и тем самым запустить внутренние торги;

во-вторых, это положение позволяет защитить остающихся собственников, не участвующих в сделке, заключаемой по результатам внутренних торгов. Такие собственники могут не захотеть продолжать вести бизнес в сокращенном составе участников. В этом случае они не дают согласие на продажу доли другому собственнику.

В этом случае все участники остаются в Обществе и начинается поиск покупателя на бизнес в целом.

Таким образом, каждый собственник делает осознанный выбор - хочет ли он увеличить свою долю в бизнесе и продолжить работать, остаться с тем, что есть или пойти по пути продажи бизнеса целиком.

2. Продажа доли в обществе третьим лицам
Предположим, что внутренние торги не состоялись, собственники не согласовали цену и условия между собой, после чего нашелся покупатель на бизнес в целом.

Каков будет механизм продажи и гарантии участникам:

(А) На случай продажи третьим лицам (то есть не являющимся до этого участниками общества) остальным участникам предоставлено право преимущественной покупки доли по заранее установленной Уставом твердой цене на основа-

нии п. 4 ст. 21 ФЗ «Об ООО».

На тот момент собственники согласовали между собой фиксированную рыночную стоимость всего бизнеса, которая устраивала всех участников. Исходя из этого, в Уставе Общества в качестве цены реализации преимущественного права покупки доли была зафиксирована конкретная твердая стоимость доли.

При этом предусматривалось, что в случае существенного повышения / уменьшения рыночной стоимости доли, в Уставе Общества обновляется твердая цена реализации преимущественного права покупки доли. Изменения в Устав Общества вносятся 1-3 раза в год либо реже по усмотрению общего собрания участников Общества.

(Б) Право присоединения к договору купли-продажи доли в Обществе

Каждый участник имеет право присоединиться к договору с третьим лицом, продав тем самым и свою долю на аналогичных условиях. В этом случае покупатель вынужден:

купить доли всех собственников по одинаковой цене;

либо отказаться от сделки при отсутствии у него готовности и денежных средств для приобретения всего бизнеса целиком.

Это защищает остальных собственников от перспективы остаться в Обществе с новым нежеланным участников, а выходящего партнера - от блокирования его намерения.

3. Отчуждение доли в Обществе по иным основаниям (мена, дарение, отступное и прочее)

Возможна ситуация, когда собственники бизнеса захотят произвести отчуждение долей в Обществах по иным основаниям (не по договору купли-продажи доли), например, подарить долю сыну или другому близкому родственнику. В этом случае, согласно договоренностям партнеров, собственник все равно должен предложить сначала остальным собственникам выкупить его долю в бизнесе.

По этой причине мы также дополнительно предусмотрели наличие у участников и самого Общества преимущественного права покупки доли по заранее

установленной в Уставе Общества твердой цене при отчуждении доли по иным основаниям. Цена и сроки реализации преимущественного права покупки доли в Обществе в этих ситуациях такие же как при обычной продаже доли третьим лицам.

4. Также дополнительно в Уставе Общества нами был установлен запрет на выход из Общества

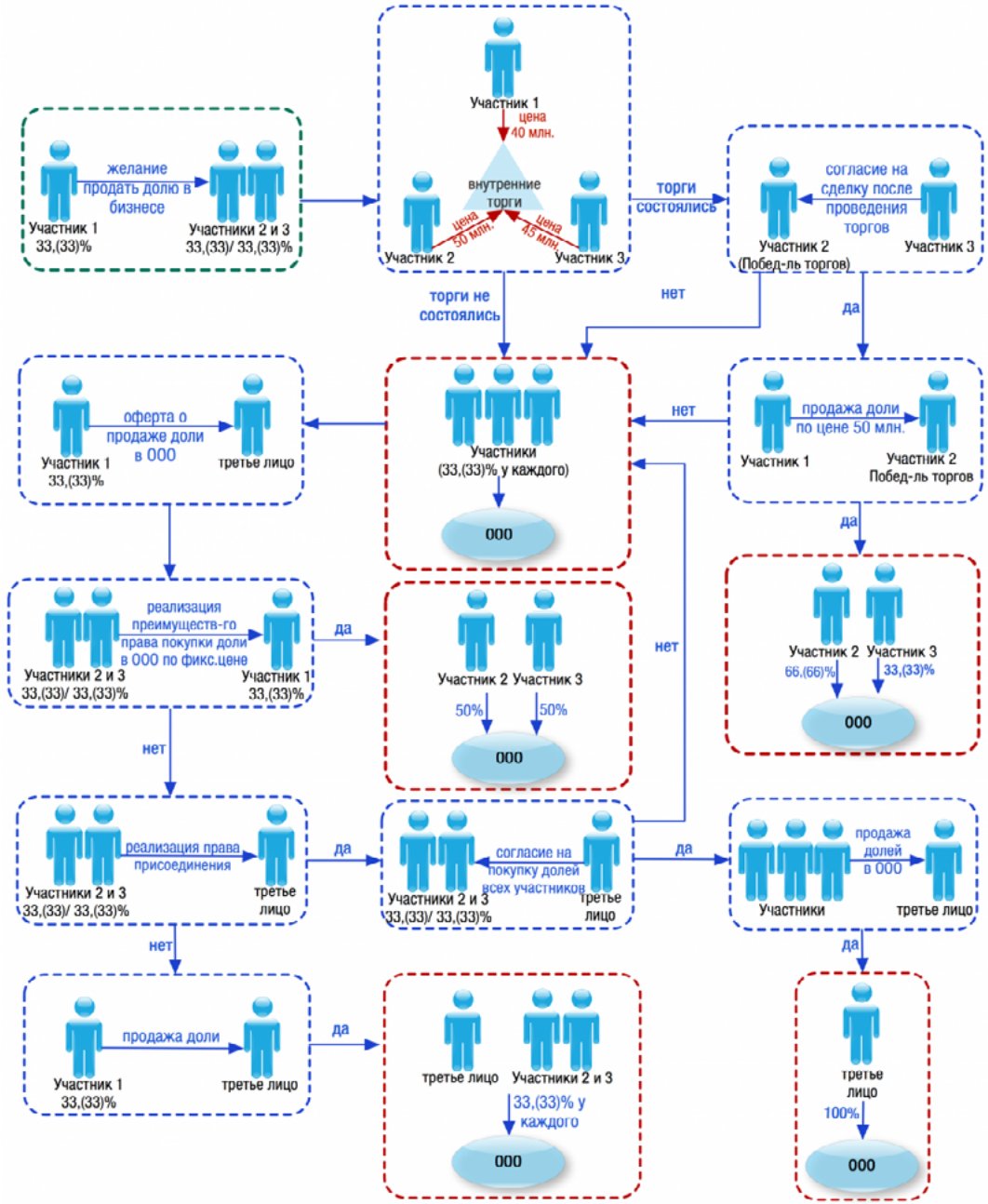
Право участников на выход из Общества потенциально влечет за собой риск возникновения споров между участниками по определению подлежащей выплате действительной стоимости доли в Обществе.

Дело в том, что при подаче заявления о выходе из Общества Общество обязано выплатить выходящему участнику действительную стоимость доли в Обществе.

Размер действительной стоимости доли определяется строго по закону как разность между рыночной стоимостью активов и величиной обязательства по последнему балансу.постановление Президиума ВАС РФ от 07.06.2005 г. № 15787/04 и от 06.09.2005 г., постановление Пленумов ВАС и ВС РФ от 09.12.1999 № 90/14 «О некоторых вопросах применения закона «Об ООО»

Это всегда грозит спором по величине этой самой рыночной стоимости активов. Поэтому в данном случае мы нашли возможность отказаться от закрепления в Уставе Общества права на выход.

Конечно, этим договоренности собственников бизнеса не ограничились. Были в них и нетривиальное видение по условиям участия в операционной деятельности, и особый порядок распределения прибыли, но разговор об этом мы оставим на будущее.


желание продать долю в бизнесе
Участник 1 33,(33)%
Участники 2 и 3 33,(33)/ 33,(33)%
Участник 1
цена 40 млн.
внутренние торги
Участник 2
цена 50 млн.
цена 45 млн.
Участник 3
торги состоялись
согласие на сделку после проведения торгов
Участник 2 (Побед-ль торгов)
Участник 3
торги не состоялись
нет
да
оферта о продаже доли в ООО
Участник 1 33,(33)%
третье лицо
Участники (33,(33)% у каждого)
ООО
нет
продажа доли по цене 50 млн.
Участник 1
Участник 2 Побед-ль торгов
да
реализация преимуществ-го права покупки доли в ООО по фикс.цене
Участники 2 и 3 33,(33)/ 33,(33)%
Участник 1 33,(33)%
да
Участник 2 Участник 3
50%
50%
ООО
нет
Участник 2 Участник 3
66,(66)%
33,(33)%
ООО
нет
реализация права присоединения
Участники 2 и 3 33,(33)/ 33,(33)%
третье лицо
да
согласие на покупку долей всех участников
Участники 2 и 3 33,(33)/ 33,(33)%
третье лицо
да
продажа долей в ООО
Участники
третье лицо
да
продажа доли
Участник 1 33,(33)%
третье лицо
да
третье лицо
Участники 2 и 3
33,(33)% у каждого
ООО
третье лицо
100%
ООО

ГЛАВА 8.
НЕМНОГО ОБ ОСОБЕННОСТЯХ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ИНОСТРАННЫХ ЮРИСДИКЦИЙ

Деофшоризация, КИК и обмен налоговой информацией: как жить в 2020-ом, если в кармане затерялась иностранная компания. Раскладываем по полочкам.

Пожалуй, только ленивый не слышал о деофшоризации мировой экономики вообще и российской, в частности.

Однако, развивая международную торговлю или привлекая иностранного инвестора, обойтись только российскими юридическими лицами вряд ли получится.

Остаются не редкими и ситуации, когда российские партнеры отдают предпочтение нормам английского права для закрепления «правил игры», владея российским бизнесом через холдинговую структуру, созданную «там».

Рассмотрим краеугольные аспекты, которые необходимо иметь в виду, задумываясь об открытии или сохранении компаний в иностранных юрисдикциях:

основания признания иностранной компании контролируемой и что за это бывает;

последствия автоматического обмена информацией;

понятие «фактического права на доход»;

и самое главное - когда какие налоги платить.

Основания признания иностранной компании контролируемой.

Иностранные компании - нерезиденты России, акционерами и/или выгодоприобретателями которых являются резиденты РФ, признаются контролируемыми, если:

доля участия резидента РФ составляет 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.7 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.

Однако. Признание компании контролируемой не тождественно необходимости

уплаты за нее налогов в России!

А где же тут трасты?

Траст в смысле НК РФ является иностранной структурой без образования юридического лица (ИСБОЮЛ). Такие структуры приравнены к контролируемым иностранным компаниям (п.2 ст.25.13 НК РФ).

По общему правилу контролирующим лицом иностранного траста является ее учредитель (п.9 ст. 25.13 НК РФ).

Учредитель траста не признается контролирующим лицом иностранного (кипрского) траста только при соблюдении одновременно ряда условий (п. 10, п. 8 ст. 25.13 НК РФ):

он не вправе прямо или косвенно получать прибыль;

он не вправе распоряжаться прибылью траста;

не оказывает влияние на принимаемые трасти (управляющим) решения о распределении прибыли.

учредитель траста не должен сохранить за собой права на имущество, переданное в траст. Это условие признается выполненным, если учредитель траста не имеет право на возврат переданных в траст активов в свою собственность.

В наиболее популярных отзывных трастах эта совокупность условий не соблюдается, так как учредитель траста имеет возможность отзыва имущества, что обеспечивает контроль за трасти (доверительным управляющим) и переданным ему в управление имуществом. В качестве альтернативы нередко говорят о конструкции безотзывного дискреционного траста. В этом трасте учредитель и бенефициары не могут принимать решение о распределении прибыли. Такое решение находится в компетенции управляющего, которому, тем не менее, могут быть направлены так называемые рекомендательные письма - Letter of wishes. Траст не может быть изменен или отменен. То есть «право передумать» в этой ситуации отсутствует.

Таким образом, этот вид траста имеет ряд ограничений:

невозможность отзыва;

распоряжение процессом распределения дохода только на основе рекомендательных писем, которые строго по закону не являются обязательными для управляющего.

Срываем маски.

Наличие у российского гражданина подконтрольной иностранной компании накладывает ряд обязательств. Во-первых, это уведомление налогового органа в следующем порядке:

1) Однократное уведомление об участии в иностранной компании (учреждении ИСБОЮЛ).

Согласно п.3 ст.25.14 НК РФ уведомление об участии в иностранных организаций подается в срок не позднее трех месяцев с даты возникновения доли уча-

стия в такой иностранной организации. Первое уведомление нужно было подать до 15.06.2015г. (пп.1 п.4 ст.4 ФЗ от 24.11.2014г. № 376-ФЗ (ред. от 15.02.2016г.). Если это не сделано вовремя, уведомление может быть подано в любой момент. Штраф за нарушение срока относительно небольшой - 50 000 руб. в отношении каждой иностранной компании (структуры), взимаемый однократно (п.2 ст.129.6 НК РФ).

2) Ежегодно, начиная с 20.03.2017г., уведомление о наличии контролируемых иностранных компаний, ИСБОЮЛ. В 2017 году подаются сведения по итогам 2015 года, в 2018 году - по итогам 2016 года и т.д. (исходя из п.2 ст.25.14 НК РФ, п.1.1. ст.223 НК РФ и письма Минфина России от 20.10.2015 г. № 03-03-06/60105.)

За непредоставление или представление уведомления, содержащего недостоверные сведения, штраф уже выше - 100 000 рублей (п.1 ст.129.6 НК РФ). Вместе с уведомлением должны подаваться любые документы, свидетельствующие о наличии условий освобождения КИК от уплаты налога на прибыль в России (п.9 ст.25.13-1 НК РФ, Письмо Минфина РФ от 27.03.2015 № 03-01-11/17052).

Почему это налогообложение возникает, рассмотрим далее.

Лишь при определенных условиях (а не автоматически!) прибыль КИК подлежит налогообложению в РФ.

Что это значит и как работает на практике?

Очевидно, что российская налоговая инспекция не может выслать иностранной компании требование об уплате налога. Да и необязательно российское налоговое законодательство для иностранных компаний, если они, конечно, не ведут деятельность в России.

Поэтому законодатель предусмотрел возможность облагать эту прибыль у контролирующего лица, который как раз является российским резидентом, а значит методы взаимодействия с ним у российской налоговой инспекции имеются.

Итак, презюмируется, что прибыль КИК - это почти что доход бенефициара и с него нужно уплатить налог в России.

При этом налог, уплаченный самой иностранной компанией со своей прибыли на территории государства своего резидентства, подлежит вычету из налога, уплачиваемого бенефициаром с ее прибыли в России. То есть, суммарно налоговая нагрузка с нераспределенной прибыли КИК, учитываемой в доходах российского бенефициара - физического лица, составит 13%.

Если такая прибыль уже была выплачена в форме дивидендов, то с этой суммы налог повторно не уплачивается. Справедливости ради законодатель предусмотрел, что если дивиденды будут выплачены после налогообложения прибыли КИК, например, в следующем году, то налога у физического лица с этой суммы также не будет.

Таким образом, прибыль КИК облагается у бенефициара однократно.

Однако, как мы отметили, не во всех случаях прибыль КИК подлежит налогообложению в РФ.
Прибыль контролируемой компании освобождается от налогообложения в Российской Федерации, если вы попадаете под одну из двух ситуаций:
1. Ваша КИК находится в государстве, с которым Российская Федерация подписала Соглашение об избежании двойного налогообложения и при этом эффективная ставка налогообложения прибыли по месту регистрации КИК выше 75% средневзвешенной ставки налога на прибыль в РФ.
2. КИК является активной, активной холдинговой или активной субхолдинговой компанией.
Это касается, в первую очередь, дивидендов (облагаются по налоговой ставке, применимой к дивидендам), а также прибыли КИК за вычетом распределяемых дивидендов и дивидендов, полученных КИК (далее - основные доходы).
Чтобы понять, применимо ли это условие к вам, давайте разберемся с понятиями:
Эффективная ставка - определяется для государства, резидентом которого является получатель доходов - контролируемая иностранная компания.
Средневзвешенная ставка - определяется для Российской Федерации, резидентом которой является контролирующее лицо.
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 13%. Соответственно 75% от этой величины равна 9,75%.
Если ставка налога в стране регистрации иностранной компании ниже, то по этому основанию ее прибыль не сможет быть освобождена от налогообложения в России.
Желающие подробнее узнать критерии активных холдинговых и активных субхолдинговых компаний могут заглянуть в пп.4-6 ст.25.13-1 НК РФ.
Скорее вас заинтересует «активная компания». Ею будет та, доля пассивных доходов которой (дивиденды, проценты, роялти, доходы от продажи акций и реализации недвижимого имущества) не превышает 20%. От обратного, 80% и более ее доходов должны быть получены от торговой или производственной деятельности.
При этом требование о наличии Соглашения об избежании двойного налогообложения отсутствует. Это значит, что независимо от места регистрации, прибыль такой компании НЕ облагается у бенефициара.
Пример.
В Дании ставка по налогу на прибыль составляет 34%, что в принципе выше российской ставки по налогу на прибыль организаций. Эффективная ставка налога на дивиденды в Дании составляет 10%, что также больше 75% средневзве-

шенной налоговой ставки налога на прибыль организаций в виде дивидендов в России (9,75%). Таким образом, на любые доходы Датских компаний не распространяется порядок налогообложения, предусмотренный поправками о КИК.
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 условии, что компания ведет активную (например, торговую) деятельность.
Также действует лимит по размеру прибыли КИК, при соблюдении которого она не облагается в России.
Так, независимо от соблюдения перечисленных выше условий прибыль КИК не включается в налогооблагаемые доходы контролирующего лица - резидента РФ, если в 2017 году и далее не превышает 10 млн.руб. (за 2015 год - 50 млн.руб., за 2016 год - 30 млн.руб.). Если в наличии несколько иностранных компаний, то лимиты по размеру прибыли определяются по каждой из них отдельно.
Что делать, если эти условия соблюдаются и прибыль КИК освобождается от налогообложения в России?
подавать ежегодные уведомления о наличии КИК и основаниях освобождения ее прибыли в России;
платить НДФЛ после фактического распределения дивидендов.
А причем тут автоматический обмен информацией?
В век автоматизации уже не так сложно представить, что информация движется с огромной скоростью не только внутри страны, но и между финансовыми органами разных стран. Скоро это станет реальностью. С 2017, а в некоторых странах с 2018 года будет запущен так называемый автоматический обмен информацией в соответствии со стандартами ОЭСР. Механизм следующий:
1) Иностранные банки и иные финансовые институты (депозитарные учреждения, брокеры, инвестиционные организации, страховые компании1) собирают информацию об открытых у них финансовых счетах, (бенефициарными) владельцами которых являются налоговые резиденты России. В перечень собираемой информации входит:
имена, адреса, ИНН (бенефициарных) владельцев счетов;
номер счета, наименование Банка;
остаток или сумма денежных средств на счете (в том числе, выплат по договорам страхования) по состоянию на конец соответствующего календарного года или другого соответствующего отчетного периода, или если счет был закрыт в течение этого года (периода) на конец закрытия счета.
2) Иностранные банки и иные финансовые институты предоставляют сведения о финансовых счетах российских резидентов и подконтрольных им компаний своим налоговым органам. Затем налоговые органы обрабатывают полученную информацию и один раз в год загружают сведения в специальную базу данных,

доступ к которой имеется у каждой договаривающейся страны.
Таким образом, основными субъектами, участвующими в автоматическом обмене информации являются банки, в которых открыты расчетные счета, а не налоговые органы. Поэтому при анализе того, подпадет ли компания под автоматический обмен информацией, важно учитывать не саму по себе страну регистрации, а банк, в котором открыты счета.
Какая информация не попадет в обмен?
Прежде всего, данные о банковских и иных финансовых счетах активных компаний. Решение о квалификации компании как активной принимает обслуживающий банк.
А также Информация о счетах иностранных компаний, сумма на которых не превышает 250 000$ по состоянию на последний день любого последующего календарного года.2
Важно! Информация по счетам физических лиц будет раскрываться вне зависимости от суммы остатка на счете.3
(если нужно больше подробностей, то об этом мы писали в отдельной статье)
Таким образом, помимо самостоятельного уведомления о наличии КИК, получить информацию контролирующие органы смогут:
после проведения каких-либо оперативных мероприятий;
путем межгосударственного обмена, который с 2018 года начнет действовать и в России.
Важно! Критерии активной компании для целей налогообложения ее нераспределенной прибыли по упомянутым выше правилам НК РФ и для автоматического обмена информацией отличаются!
Приведем пример. Офшорная компания является 100% участником кипрской компании (иной иностранной компании, зарегистрированной в стране, имеющей соглашение об избежании двойного налогообложения с Россией). Бенефициарным владельцем обоих компаний является российский налоговый резидент. Кипрская компания занимается гостиничным бизнесом или интернет-торговлей, получает прибыль от этой деятельности и распределяет ее своему единственному акционеру - офшорной компании. В таком случае кипрская компания получает доход исключительно от активной предпринимательской деятельности, а офшор - пассивный доход в виде дивидендов, но не от транзитной организации - «пустышки», а от активной компании.
При таких обстоятельствах сведения о счетах ни офшорной, ни кипрской (иной иностранной) компаний не раскрываются России при автоматическом обмене информацией, так как иностранный банк расценит обе компании как активные. Однако, если на конец финансового года на расчетных счетах офшорной компании будет зафиксирована нераспределенная прибыль в размере более 10 млн. руб. в виде ранее полученных дивидендов (=пассивные доходы), то российский

бенефициар должен будет заплатить 13% НДФЛ, несмотря на то, что фактически он их еще не получил. Таким образом, кипрской компании имеет смысл распределять только такую сумму дивидендов, которая будет в дальнейшем фактически выплачена бенефициару или инвестирована в новые проекты. Ведь у самой кипрской компании, которая и является активной по правилам КИК, нераспределенная прибыль ни при каких условиях не облагается в РФ.

Понятие «фактический получатель дохода» и «фактическое право на доход» (ФПД).
Все вышесказанное касается самих иностранных компаний и обязанностей их бенефициаров. Теперь обратимся к российским компаниям, выплачивающим «пассивные» доходы (дивиденды, проценты, роялти) иностранным партнерам. В момент выплаты они должны определить, надо ли удерживать в качестве налогового агента налог с доходов иностранной компании.
Конечно, в первую очередь, необходимо иметь в виду положения Соглашения об избежании двойного налогообложения. Однако этого недостаточно...
В общем смысле, суть правила о ФПД сводится к следующему: льготы в соответствии с Соглашением об избежании двойного налогообложения распространяются ТОЛЬКО на налоговых резидентов договаривающихся стран, являющихся конечными выгодоприобретателями выплачиваемого дохода.
Признание иностранной компании контролируемой автоматически не означает, что она не является фактическим получателем дохода. Иными словами, при перечислении дохода иностранной компании с российским бенефициаром Соглашение об избежании двойного налогообложения автоматически не прекращает действие.

Равно как и отсутствие подконтрольности иностранной компании российскому лицу прямо не влечет за собой рассмотрение данной компании в качестве фактического получателя дохода, полученного из источников в РФ. Иностранная компания, не связанная с Россией, вполне может оказаться не имеющей конечного права на доход. В этом случае российский налогоплательщик обязан действовать без учета его содержания и в большинстве случаев удержать так называемый «налог у источника» как налоговый агент, перечислив получателю только разницу.
Правила КИК и фактического получателя дохода различаются между собой. Соответственно отличаются и последствия.

Правила КИК и фактического получателя дохода различаются между собой. Соответственно отличаются и последствия.

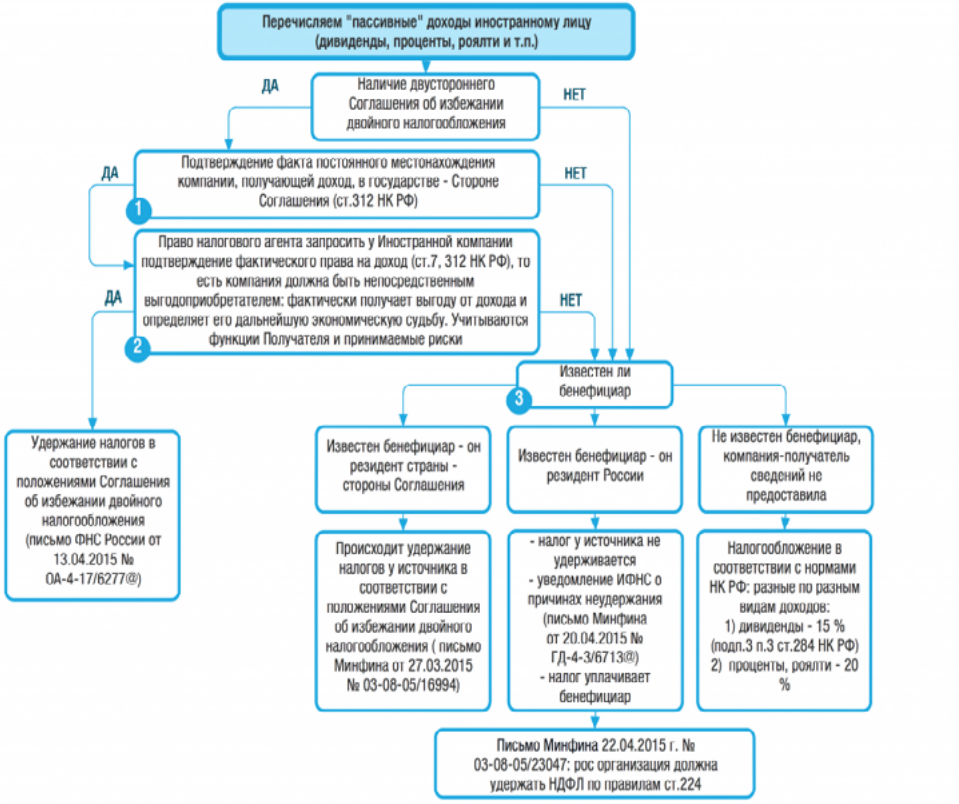
Итак, российский заемщик при выплате процентов по займу / лицензиат при выплате роялти / акционер при выплате дивидендов должен запросить у иностранной компании доказательства того, что она является ФПД, то есть имеет право самостоятельно пользоваться и (или) распоряжаться этим доходом.
Министерство финансов РФ4 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;
фактическом осуществлении предпринимательской деятельности в том государстве (такая информация часто нужна для получения Сертификата налогового резидентства);
об отсутствии договорных обязательств, ограничивающих право использования дохода, у иностранной компании перед третьими лицами, местом резидентства (регистрации) которых являются государства, не заключившие с Россией налоговых соглашений. Имеются в виду стандартные договоры займа, лицензионные договоры, соглашения о трасте (о доверии), заключенные с офшорными компаниями, предполагающие перечисление полученного дохода («зеркальные» договоры).
Еще раз подчеркиваем, что для статуса ФПД не имеет значения тот факт, является ли иностранная компания контролируемой по российским правилам или нет.

В случае, если после изучения представленных документов, российская компания придет к выводу, что ее иностранный контрагент не является конечным выгодоприобретателем дохода, то есть ФПД, она не применяет Соглашение при выплате пассивного дохода и действует по одному из следующих сценариев:
1) Если российское лицо знает, что конечным получателем дохода является российский резидент, то:
налог у источника (то есть налог за иностранную компанию) при выплате доходов не удерживается при условии обязательного уведомления налогового органа по месту своего нахождения о причинах неудержания (подп. 1 п. 4 ст. 7 НК РФ, Письмо ФНС России от 20.04.2015 г. № ГД-4-3/6713@);

налогообложение доходов конечного получателя доходов - резидента РФ происходит в соответствии с НК РФ. Если он является физическим лицом, ставка НДФЛ стандартная 13%. Механизм уплаты этого налога пока не ясен окончательно. Сначала Минфин России указывал на необходимость самостоятельной уплаты налога физическим лицом. Согласно НК РФ это происходит в году, следующем за годом получения доходов. Согласно последней точке зрения 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.

2) если конечный бенефициар известен и он является резидентом той же страны, что и место регистрации компании - контрагента, то российский налогоплательщик 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);

3) если фактический получатель дохода не известен, то российские компании с выплаченных иностранным компаниям процентов удерживают налог у источни-



Две условные ситуации для закрепления изученного материала

1. У российского бенефициара есть иностранная компания, которая ведет торговую деятельность, например, закупает товар в Китае и продает его в любую другую страну, включая Россию:
иностранная компания является контролируемой и бенефициар обязан подавать ежегодные уведомления о ее наличии, размере прибыли и основаниях для освобождения от налогообложения в России. За неисполнение штраф 100 000 руб.;
компания платит налог на прибыль в той стране, где зарегистрирована, по тем ставкам, которые установлены в местном законодательстве;
бенефициар не уплачивает НДФЛ с величины нераспределенной прибыли компании. Независимо от того, в какой конкретно стране зарегистрирована эта иностранная «активная» компания;
после фактического распределения дивидендов российский резидент обязан добровольно заявить о доходе и заплатить НДФЛ;
о банковском счете этой компании скорей всего в России не узнают, а вот о счете физического лица, на который поступили дивиденды, - обязательно;
иностранная компания не получает доходов из России, поэтому правила о «ФПД» можно упустить из внимания.
2. Иностранная компания имеет некий капитал, который используется для заемного финансирования юридических лиц в России. Российские компании начисляют и выплачивают проценты:
со всей суммы полученного дохода компания должна заплатить налог в стране своей регистрации. Конечно, может учесть расходы. Все как обычно.
иностранная компания является контролируемой и бенефициар обязан подавать ежегодные уведомления о ее наличии, размере прибыли и... основаниях для освобождения от налогообложения в России...
...если они есть. Получаемый доход относится к пассивным и по этому признаку подпадает под налогообложение. Далее надо проверить ставку налога в ее государстве и размер прибыли. Если ставка меньше 15%, а сумма дохода больше 10 млн. - то нераспределенная прибыль должна быть включена в базу по НДФЛ у бенефициара, а уже уплаченный иностранный налог на прибыль идет в зачет. Итого, в российскую казну поступит (13% - «Икс» % налога на прибыль в иностранном государстве) с суммы нераспределенной прибыли;
о банковском счете компании в России узнают после 2018 года, если остаток на нем на конец года превысит 250 000$;
самое интересное касается концепции ФПД. Учитывая, что бенефициар должен заявить о наличии у него КИК, принадлежащее ему российское юридическое лицо не может не знать, является ли получатель дохода (иностранная компа-

ния) ФПД или нет. И если оснований для признания инокомпании ФПД нет, то уже при перечислении дохода будет удержан НДФЛ с дохода контролирующего лица по ставке 13%.
Если иностранная компания является ФПД, в частности самостоятельно определяет судьбу полученного дохода, вкладывает в другие ценные бумаги, имеет самостоятельного директора, то при выплате дохода налог в России не будет удержан (в соответствии с правилами большинства Соглашений об избежании двойного налогообложения). Иностранная компания заплатит налог на прибыль в своей стране, а с оставшейся чистой прибыли налог уплатит бенефициар - при выплате или до фактической выплаты дивидендов.
Закончим сегодняшний разговор упоминанием о еще одной новой обязанности юридических лиц - обязанности раскрывать своих бенефициаров. Коснется она в первую очередь тех, в составе участников / акционеров которых фигурируют иностранные компании, те самые КИК. Само юридическое лицо должно:
не реже одного раза в год принимать меры по установлению и обновлению информации о бенефициарах,
хранить эти сведения
и предоставлять их по запросам уполномоченных, в том числе налоговых, органов. Порядок и сроки предоставления пока не утверждены.
Какой степени усердия на этом пути достаточно для российской компании, закон умалчивает, а практика не сложилась. Как будут проверять достоверность информации, тоже до конца не ясно. Однако потенциальные штрафы за отсутствие у компании сведений, кто в конечном счете стоит за участником - иностранным юридическим лицом, носят не символический характер - до 40 тыс. руб. для должностных лиц и до 500 тыс.руб. для юридических лиц.
Держите руку на пульсе!

Анализ taxCOACH®: амнистия капиталов. Сообщать ли о своих активах за границей до 28 февраля 2019 г.?

В начале марта 2018 г. российских граждан настигла вторая волна амнистии капитала. Насколько она будет эффективной, покажет время. Однако первый этап амнистии 2016 г., со слов главы Минфина РФ Антона Силуанова, «не дал ожидаемых результатов, на которые рассчитывали». По данным СМИ в рамках первой волны амнистии капитала было подано лишь 7 200 специальных деклараций, а задекларировано менее 100 млн. долларов при ежегодном оттоке капитала - 25-30 млрд. долларов. То есть, капля в море в масштабах страны.
Налоговые органы уверены, что новая волна амнистии будет куда масштабнее и даст более впечатляющий эффект. Такие расчеты небезосновательны: реальные перспективы запуска автоматического обмена информацией сделают

тайное явным, а угроза попадания в санкционные списки и заморозки средств на иностранных счетах побуждают вернуть капиталы в Россию. Возможность сделать это без налогов подкупает.

Пример показывают и миллиардеры из «списков» Forbes. Алишер Усманов перевел ключевые компании «МегаФон» и «Металлоинвест» в российские холдинговые компании; Геннадий Тимченко перешел с иностранной структуры владения компанией ООО «Волга Групп» на личное участие; под российскую юрисдикцию перевели активы Роман Абрамович (24% ОАО «Первый канал»); Виктор Вексельберг (компании «Акадо», «Ренова», «Оргсинтез» и «Аэропорты регионов»); Михаил Прохоров (59,27% ПАО «Квадр»); Алексей Мордашов (ПАО «Силовые Машины»). Список можно продолжать.

Однако вряд ли это поможет принять взвешенное решение. А решение принимать придется. Сроки на раздумья ограничены - до конца февраля 2019 г.

Итак. Вопрос: сообщать ли о своих активах за границей в рамках амнистии 2018?

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 собраны 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:

A) недвижимом имуществе, транспортных средствах, ином имуществе;

B) акциях, долях в компаниях, ценных бумагах;

C) банковских счетах и денежных средствах на них;

D) контролируемых иностранных компаниях, иностранных структурах без образования ЮЛ (иными словами, трастах, фондах и т.п.) (далее - КИК) и сформированных (полученных) активах КИК. Это важно для тех, кто владеет личными активами: домами, яхтами и иной недвижимостью, не напрямую, а через иностранные компании, и для тех, кто накопил на счете КИК внушительную сумму денежных средств путем перечисления из России пассивных доходов (дивидендов, процентов, роялти). Но об этом скажем позднее подробнее.

Важно! Подача декларации в рамках первого этапа амнистии не лишает возможности подать декларацию в рамках второй волны. Однако в рамках самого второго этапа подать декларацию можно только один раз.

Замечание 1

Условия амнистии действуют независимо от факта возвращения из-за грани-

цы движимого имущества (денежных средств на иностранных счетах, акций, облигаций и иных ценных бумаг) в Россию. Под «амнистируемые» активы по-прежнему прямо не подпадают наличные денежные средства, объекты интеллектуальной собственности, драгоценные металлы, права требования, уже реализованное имущество.

Помимо самого имущества и КИК, в специальной декларации допустимо в свободной форме описать способы и механизм формирования источников его приобретения. Новая редакция закона об амнистии от 19.02.2018 г. прямо указывает, что под информацией об источниках формирования имущества и КИК понимаются сведения о:

сделках, операциях, иных действиях по отчуждению, приобретению и/или ликвидации имущества, имущественных прав, иностранных структур без образования юридического лица, в том числе по получению активов контролируемых иностранных компаний;

совокупности таких последовательных сделок, операций и иных действий (подробнее в сноске № 1).

В таком случае гарантии распространяются на перечисленные сделки и операции, в том числе по формированию активов КИК.

Иными словами, можно сообщить, посредством каких операций денежные средства были саккумулированы в КИК, указав реквизиты всех компаний, данные причастных физических лиц (например, наемных директоров). Это позволит освободить этих физических лиц от уголовной ответственности за неуплату налогов, возникшую в связи с тем самым накоплением иностранных активов, и компании от налоговой ответственности по ряду правонарушений (см. ниже).

Замечание 2

Законодатель дает возможность задекларировать также банковские счета, открытые до 01 января 2018г., но закрытые на момент подачи специальной декларации. В рамках первого этапа закрытые счета под амнистию не попадали.

Что это даст? - Освобождение от административной ответственности за неподачу уведомлений об открытии, закрытии счета, отчета о движении денежных средств по такому счету, иные нарушения валютного законодательства, совершенные с использованием такого зарубежного счета, а также освобождение от налоговой и уголовной ответственности за уклонение от уплаты налога с дохода, перечисленного на зарубежный счет.

Могут ли налоговые органы узнать об этих нарушениях, если зарубежный счет уже закрыт к дате подачи декларации? - Да, в рамках автоматического обмена, ведь в первый обмен 2018 г. попадут данные на конец 2017 г. Поэтому простое закрытие счета в 2018 г. не спасет Вас от ответственности.

Это значимый бонус, поскольку со времен первого этапа амнистии срок давно-

сти привлечения к административной ответственности за валютные правонарушения увеличился до 2-х лет, а суммы штрафов существенно повысились.

Замечание 3
Еще один бонус - не только физические, но и юридические лица (см. сноску № 1 для дотошных), если информация о них указана в специальной декларации, освобождаются от:
взыскания налогов, обязанность по уплате которых возникла до начала 2018 г. в результате совершения операций по выводу активов за границу, в том числе денежных средств на счета КИК;
налоговой ответственности в связи с неуплатой налогов в рамках таких операций.

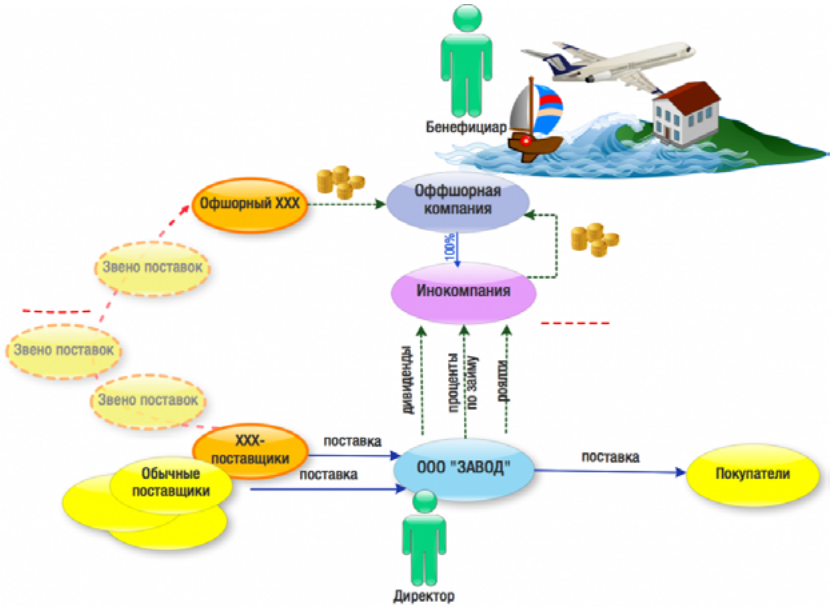
Замечание 4
Особо важное: освобождение от взыскания налога не распространяется на обязанность физических и юридических лиц по уплате налогов в отношении нераспределенной прибыли и/или имущества КИК (пп. 2. п. 2.1 ст. 45 Закона)
Напомним, что с 2015 года есть обязанность уплачивать налог в России с нераспределенной прибыли КИК, если соблюдаются два условия:
в отношении контролируемых иностранных компаний - получателей дохода не соблюдается ни одно из условий освобождения прибыли КИК от налогообложения, например, это не активные (торговые) компании;
сумма прибыли превышает установленный законом лимит (50 млн.руб. - в 2015 г., 30 млн.руб. - в 2016 г., 10 млн.руб. - в 2017 г. и далее).
Таким образом, хоть лимиты и достаточно высоки, при их превышении в соответствующем году заплатить налог в России придется - но только с суммы, которая является прибылью, то есть за вычетом расходов иностранной компании.
После подачи специальной декларации в рамках амнистии необходимо будет в дальнейшем ежегодно подавать уведомления о КИК и уплачивать налог с ее нераспределенной прибыли.
К слову, штраф за неуплату НДФЛ с нераспределенной прибыли КИК взимается только с 2020 г. (за неуплату налога с нераспределенной прибыли КИК за 2018 г.)
Сама процедура добровольного декларирования весьма специфична. Необходимо заполнить специальную декларацию с указанием имеющегося имущества и подтверждающих документов (конечно, переведенных на русский язык). Также можно описать цепочку сделок, операций по формированию имущества и активов КИК, а также задействованных физических и юридических лиц.
Далее эта декларация попадает в специальное хранилище ФНС России. Да-да, именно централизованное хранилище, вероятно недоступное местным инспек-

торам. Хранится эта декларация до тех пор, пока не понадобится самому подателю.

Замечание 5
Теперь специальная декларация может быть подана в любую территориальную налоговую инспекцию по выбору декларанта либо напрямую в ФНС России. Такая возможность выглядит заманчивой, ведь теперь не обязательно «посвящать» инспектора «своей» инспекции.
НО! если Вы хотите задекларировать также информацию о КИК и избежать уплаты штрафов за несвоевременное уведомление о ней, то декларацию необходимо подавать в ИФНС по своему месту жительства. Это обусловлено тем, что именно туда предоставляются уведомления по КИК. Чтобы Ваша территориальная ИФНС не привлекла Вас к административной или налоговой ответственности за непредставление указанных документов, она должна знать о факте подачи Вами декларации в рамках амнистии.
«Цена вопроса» - 100 тыс.рублей за каждый год, начиная с 2015-го года и 50 тыс.рублей однократно, если российские собственники лично участвуют в иностранной компании (имеют долю более 10 %). Итого, максимальный штраф 350 тыс.рублей.
Замечание 6
И все-таки, что насчет конфиденциальности: 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 рамках первой волны амнистии вызывал скептическую усмешку... безусловно это повлияло на результаты первого этапа амнистии. Но теперь налоговые органы считают, что вопрос доверия так остро больше не стоит. Справедливости ради отметим, что случаев обнародования сведений ранее представленных деклараций неизвестно.
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 (подробнее в сноске № 2).
В остальных случаях декларации пополнят государственный архив и, возможно, спустя десятилетия будут рассекречены вместе с планами каких-нибудь дипломатических операций.
Важно, что в рамках второго этапа амнистии освобождение от налоговой, административной и уголовной ответственности по налоговым правонарушениям и преступлениям действует в случае их совершения до 1 января 2018 года. Налоговое освобождение не предоставляется в отношении налоговых нарушений за

2017 г., налоговые декларации по которым подаются в 2018 г., поскольку налоговое правонарушение считается совершенным в момент подачи налоговой декларации. В отношении валютных правонарушений декларанты освобождаются от ответственности по незаконным валютным операциям и/ или незаконному зачислению денежных средств, совершенным вплоть до даты подачи декларации. 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 (их перечень также во второй - юридической части);
начата налоговая проверка.

Замечание 7
Подача декларации по-быстрому в случае начала таких мероприятий после 1 марта 2018 года не спасет от ответственности.
Но полное торжество безнаказанности не наступит. Ответственности удастся избежать по строго ограниченному перечню составов преступлений, 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 (см. сноску № 3).
А теперь самое неочевидное. Взглянем на схему ниже. На ней приведена одна из типичных схем запуска модели использования иностранной компании в российском



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 взяла? Правильно. В разное время они там «осели» через вывод средств из бизнеса-донора через «однодневки», с чем так усиленно несколько лет борется ФНС в тесном взаимодействии с мега-регулятором ЦБ.
Далее за счет «пассивных» доходов из России инокомпания получила прибыль. Игра стоит свеч только в том случае, если налогообложение такой прибыли существенно меньше, чем в России. На Кипре ставка налога 12,5 %, но, как правило, за счет перевода бОльшей части прибыли в Оффшоры, налогообложение и того меньше.
Это значит, что оснований для освобождения прибыли КИК от налогообложения в РФ нет.
Если размер прибыли КИК за 2015 г. составил более 50 млн.руб., за 2016 г. - 30 млн.руб. и за 2017 г. - более 10 млн.руб., российский бенефициар должен заплатить в России НДФЛ 13 %. От этой обязанности подача декларации в рамках амнистии капиталов не спасет.
Однако, мы забегаем вперед. 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 13 % с нераспределенной прибыли КИК за 2015-2017 гг., если ее размер превышал закрепленные лимиты.

Замечание 8
Подача специальной декларации дает физическому лицу право получить освобождение от ответственности по перечисленным правонарушениям.
Однако, если «Завод» выводил через «однодневки» средства и на иные нужды, то сам факт «чистосердечного признания» бенефициара с упоминанием «За-

вода» может побудить провести налоговую проверку и доначислить налоги с необоснованных затрат. Соответственно, и оснований для освобождения физического лица от уголовной ответственности по этим суммам уже не будет. Переживать, стоило ли доверять специальному хранилищу деклараций в ФНС, придется долгих 10 лет (ч.2 ст. 199 УК - это преступление тяжкое).
Теперь - 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 физ. лицом, это будет ст. 123 Налогового кодекса - неисполнение обязанности налогового агента.

Замечание 9
«Завод» не будет нести налоговую ответственность, если в декларации будет указано, что он участвовал в цепочке операций по «выводу» средств в Инокомпанию.
Еще раз подчеркнем, что только по этим операциям и только в сумме, которая предназначалась КИК. В остальной части ответственности не избежать. Кроме того, появятся железобетонные основания для увеличения штрафа до 40 % за умышленность.

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.
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);
Взгляните на текущее 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. В этом случае чрезмерная откровенность будет излишня.
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.

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?

Закон не требует ликвидации иностранных компаний. Он допускает их сохранение при одновременном упразднении номинальных акционеров. Можем ли мы использовать инокомпании в открытом владении?

Если же после раскрытия информации само наличие инокомпании кажется Вам неактуальным, закон дает возможность «безналоговой» ликвидации инокомпании на основании подп.60 п.1 ст.217 НК РФ. Срок такой ликвидации удивительным образом совпадает со сроками амнистии - до конца февраля 2019 года.

И даже если чаша весов склонится в сторону подачи спец.декларации и 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 № 140-ФЗ в редакции Закона № 33-ФЗ от 19.02.2018 г.):

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).
2) контролируемых иностранных компаний и иностранной структуры без образования юридического лица, в отношении которых они являются контролирующими лицами по основаниям, не связанным с прямым участием в этих компаниях (в частности, являются бенефициарными владельцами КИК) (в декларации указывается рег. №, ИНН, адрес иностранной компании и основания для признания ее КИК);
При указании декларантом сведений об участии в российских и (или) иностранных компаниях, а также о КИК, гарантии по освобождению от ответственности предоставляются в пределах стоимости активов организаций (КИК) по состоянию на дату представления декларации (п. 10 ст. 4 Закона № 140-ФЗ);
3) счетах (вкладах) в банках, расположенных за пределами РФ, в том числе закрытых на дату представления декларации, 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):
раскрыть информацию об источниках приобретения (способах формирования источников приобретения) имущества и денежных средств, зачисленных на счета, указанные в декларации;
Согласно п. 94 раздела XIV Приложения № 2 Закона № 140-ФЗ:
При раскрытии информации о способах и механизмах формирования источников приобретения имущества и (или) контролируемых иностранных компаний на листе И декларации могут быть указаны:
сделки, операции и (или) иные действия (включая совокупность последовательных сделок, операций и (или) иных действий,
в том числе действий по отчуждению, приобретению и (или) ликвидации имущества, имущественных прав, иностранных структур без образования юридического лица),
в результате или в процессе совершения которых было получено (сформировано) имущество (в том числе активы контролируемых иностранных компаний), информация о котором содержится 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 имущества и активов КИК, перечислению денежных средств на счета, информация о которых содержится в декларации. В таком случае все гарантии, предоставляемые декларанту, будут распространяться и на эти связанные с ними операции.
В законе разъяснено, что под использованием имущества в виде акций, долей в российских и (или) иностранных компаниях, собственником или фактическим владельцем которых является декларант, а также использованием КИК понимаются операции по приобретению и распоряжению активами указанных организаций (КИК) (п 1.1. ст. 4 Закона № 140-ФЗ).
представить документы, подтверждающие права декларанта и (или) номинального владельца в отношении объектов имущества, указанных в декларации.
Условия амнистии действуют независимо от факта возвращения движимого имущества в Россию из этих стран (статья 6 Закона). Таким образом, российские владельцы или контролирующие лица при амнистии офшорных компаний и денежных средств на их счетах, не обязаны переводить денежные средства с их счетов на российские счета или акции (облигации) с офшорных компаний на территорию России, но только при условии продолжения ведения ими деятельности. В случае ликвидации КИК денежные средства должны быть возвращены на российские счета, так как перевод денежных средств ликвидированной КИК на зарубежные счета признается незаконной валютной операцией.

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 (п. 3.1. ст. 28.1. 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, о чем незамедлительно уведомляется лицо, в отношении которого возбуждено уголовное дело, Ген. прокурор РФ и Уполномоченный при Президенте РФ по защите прав предпринимателей (п. 3.2. ст. 28.1. УПК РФ).

Ссылка № 3. По каким правонарушениям предоставляется освобождение...
Лица, подавшие 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 -> 9 млн.руб. или особо крупном - > 45 млн. руб.);
1.2) ч. 1 и ч. 2 ст. 194 «Уклонение от уплаты таможенных платежей» УК РФ (в крупном размере - >2 млн. руб. или особо крупном размере -> 6 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 > 900 000 руб. и их доля при этом > 10 % подлежащих уплате налогов либо > 2 700 000 руб.;
в особо крупном размере - за 3 года подряд сумма неуплаченных налогов > 4 000 000 руб. и их доля при этом > 20 % подлежащих уплате налогов либо > 13 500 000 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 > 5 000 000 руб. и их доля при этом > 25 % подлежащих уплате налогов либо > 15 000 000 рублей.;
в особо крупном размере - за 3 года подряд сумма неуплаченных налогов > 15 000 000 руб. и их доля при этом > 50 % подлежащих уплате налогов либо > 45 000 000 рублей.);
Отмечаем, что положения ст. 198 и 199 УК РФ распространяются также на невключение в налоговую базу контролирующего лица нераспределенной прибыли КИК.
1.5) ст. 199.1. «Неисполнение обязанностей налогового агента» УК РФ (крупный и особо крупный размеры определяются как в ст. 199 УК РФ), в том числе

при неудержании НДФЛ по правилам фактического получателя дохода;

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 - > 2,25 млн. руб.; в особо крупном размере - > 9 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»;

ст. 173.2 УК РФ «Незаконное использование документов для образования (создания, реорганизации) юридического лица;

ст. 174 «Легализация (отмывание) денежных средств или иного имущества, приобретенных другими лицами преступным путем»;

ст. 174.1 «Легализация (отмывание) 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 вплоть до даты подачи декларации.

Так ли страшен автоматический обмен сведений о зарубежных счетах как его изображают? Разбираемся в нюансах

Драматизм вокруг системы автоматического обмена информацией по единому стандарт ОЭСР1 растет по мере приближения сроков ее запуска. Напомним, что автоматический обмен для ряда стран начнет действовать с сентября 2017 г., а для остальных стран, включая Россию, - с сентября 2018 г.

Сразу важно отметить, что основными участниками обмена информацией являются банки, в которых открыты расчетные счета. Именно они принимают решение о том, информация о каких счетах и в каком объеме будет предоставлена налоговым органам их страны для передачи ее налоговым органам других стран в рамках автоматического обмена.

Поэтому при анализе того, подпадет ли компания под автоматический обмен информацией, важно учитывать страну регистрации банка, в котором открыты счета.

Какие страны согласны обмениваться информацией с Россией

Одного присоединения к Конвенции ОЭСР об автоматической обмене информацией недостаточно. Необходимо, чтобы между Россией и конкретной страной было подписано двустороннее соглашение об активации такого обмена.

На фоне непростой международной обстановки было много скептических настроений по поводу реального запуска автоматического обмена именно с Россией. Однако экономический интерес превыше громких политических баталий, в связи с чем на сегодня нет сомнений в перспективах обмена финансовой информацией.

Актуальный список стран, с которыми Россия готова обмениваться информацией, доступен на сайте ОЭСР. По состоянию на 01.05.2018 Россия готова предоставлять информацию в 57 государств, но важнее, что в Россию будет автоматически поступать информация из 74 стран. Среди них многие популярные финансовые центры - Кипр, Мальта, Люксембург, Андорра и Сингапур.

Список весьма представительный, но можно найти и не присоединившиеся

страны, в банках которых могут быть открыты банковские счета иностранных компаний. Однако и время для расширения перечня еще остается.
Информация о каких счетах будет раскрыта

Если иностранные счета физических лиц попадают в обмен во всех случаях, то информация о банковских счетах иностранных организаций, контролируемых российскими бенефициарами, будет раскрыта только в строго определенных случаях.

Давайте разберемся, зарубежные счета каких иностранных компаний затронет автоматический обмен информацией.

В едином Стандарте ОЭСР контролируемые иностранные компании разделяются на два типа: пассивные и активные нефинансовые иностранные компании2.
Такая классификация проведена неслучайно.
Дело в том, что информация о зарубежных счетах активных иностранных компаний предоставляется только тем странам, чьими налоговыми резидентами являются сами компании, а не их бенефициарные владельцы.

Для понимания приведем простой пример. Кипрская компания, занимающаяся торговой деятельностью и, тем самым, безоговорочно относящаяся к «активным», имеет счет в швейцарском банке. Бенефициарным владельцем кипрской компании является российское физическое лицо на основании соглашения о трасте (доверии), подписанного с акционером этой компании-киприотом. В таком случае информация об открытом в Швейцарском банке счете кипрской компании предоставляется в порядке автоматического обмена только налоговым органам Кипра. Российские налоговые органы сведения об этом счете не получат, несмотря на то, что российское лицо - бенефициарный владелец кипрской компании.

В свою очередь информацию о счете «пассивной» контролируемой иностранной компании в порядке автоматического обмена получают две юрисдикции, налоговым резидентом которой является:
сама иностранная компания3;
бенефициарный владелец иностранной компании.4
В нашем примере, если бы кипрская компания относилась к «пассивным», то информация о ее счете в Швейцарском банке была бы передана как кипрским, так и российским налоговым органам. При этом объем передаваемой информации будет разный:
кипрские налоговые органы получат только сведения о номере счета, обслужи-

вающем банке, остатках денежных средств на счете в швейцарском банке; российским налоговым органам предоставят как сведения о номере счета, обслуживающем банке, остатках денежных средств на счете, так и информацию о российском бенефициарном владельце (ФИО, адрес в стране резидентства, ИНН, дата и место рождения)5.

В едином стандарте ОЭСР определение «пассивных» компаний дается от обратного, через выведение понятия «активных компаний». То есть пассивной компанией является та, которая не относится к активным.

Отмечаем, что критерии определения активных иностранных компаний, которые закреплены в п. 3 ст. 25.13-1 НК РФ и используются в правилах налогообложения КИК в России, довольно сильно отличаются от применяемых в автоматическом обмене информации.

Таким образом, устанавливать, относится ли КИК к активным иностранным компаниям и тем самым подпадет ли она под автоматический обмен информацией нужно не по положениям ст. 25.13-1 НК РФ, а по правилам п. 9 подразд. D разд. VII ч. II Стандарта ОЭСР об автоматическом обмене.

И наоборот. Решая вопрос о том, подпадает ли КИК под налогообложение в РФ, необходимо руководствоваться исключительно Налоговым кодексом РФ. Подробно критерии изложены здесь.

Важно! Отнесение иностранной компании к активной или пассивной по правилам автоматического обмена совершенно не зависит от места ее нахождения, регистрации в высоко- или низконалоговой юрисдикции. Она может быть зарегистрирована даже в стране, относящейся к офшорным государствам.

Во всех случаях контролируемая иностранная компания может быть признана активной, а сведения о ее счете не попасть под автоматический обмен, при соблюдении ею ряда условий.

Итак, Стандарт ОЭСР относит к активным компаниям те, которые соответствуют одному из следующих критериев:

1) Более 50% валового дохода относится к доходу от активной (торговой, предпринимательской) деятельности и более 50 % активов компании предназначено для ведения этой деятельности (пп. а п. 9 подразд. D разд. VII ч. II Стандарта ОЭСР).

То есть, контролируемая иностранная компания может быть признана активной, если максимальная доля получаемого ей пассивного дохода составляет 50% от совокупного дохода и стоимость активов, которые приносят такой пассивный доход, тоже не больше 50% стоимости всех активов иностранной компании.

При этом перечень пассивных доходов устанавливается по законодательству страны, предоставляющей информацию в порядке автоматического обмена6.

Так, в России открытый перечень пассивных доходов предусмотрен в п.1 ст. 309

НК РФ для целей удержания с них налога у источника в России. Скорее всего, данный перечень будет использоваться и для целей определения у иностранной организации, счет которой открыт в Российском банке, статуса активной/ пассивной компании.
В п.126 раздела VIII Стандарта ОЭСР приводится примерный список пассивных доходов, включающий в себя:
наиболее распространенные доходы в виде дивидендов; процентов, роялти;
рентные (иначе говоря, арендные) платежи;
превышение доходов над убытками от сделок с любыми финансовыми активами, приносящими пассивные доходы (купли-продажи, мены через брокеров/дилеров, фьючерсные, форвардные, опционные и иные сделки). В данном случае под финансовыми активами понимаются ценные бумаги: доли (акции) в компаниях (трастах с широким кругом участников), векселя, облигации, долговые расписки, договоры «своп», договоры страхования.
суммы по договорам накопительного страхования жизни.
Под описанный критерий определения активных компаний подпадают, в частности, контролируемые иностранные компании, которые7:
занимаются продажей товаров (работ, услуг), в том числе через интернет-магазин, и получают доходы от физических и юридических лиц в виде оплаты;
являются участниками договоров простого товарищества, распределенная прибыль от ведения совместной деятельности также относится активным доходам от предпринимательской деятельности.
оказывает услуги, выполняет работы, в том числе силами наемных работников или субподрядчиков.
Еще раз подчеркиваем, что эти компании будут признаны активными, если у них не будет пассивных доходов совсем либо их размер будет меньше/равен 50% совокупного дохода от указанной выше деятельности.
Сведения о счетах таких активных КИК и их российских бенефициарных владельцах не должны быть предоставлены российским налоговикам в рамках автоматического обмена.

2) Деятельность компании связана с:
владением (полностью или частично) акциями, выпущенными связанными с ней (дочерними) «активными» иностранными компаниями, которые занимаются торговлей или другой коммерческой деятельностью;
предоставлением услуг финансирования и других услуг таким связанным активным организациям.
Иными словами, если контролируемая иностранная (офшорная) компания получает дивиденды и/или проценты по договорам финансирования (=пассивный доход) от иностранной дочерней компании, ведущей активную деятельность

(см. Пункт №1), сведения о ее счетах также не подпадают под автоматический обмен информацией.

На практике может быть следующая ситуация. Офшорная компания является 100% участником кипрской компании (иной иностранной компании, зарегистрированной в стране, имеющей соглашение об избежании двойного налогообложения с Россией). Бенефициарным владельцем обоих компаний является российский налоговый резидент. Кипрская компания занимается гостиничным бизнесом или интернет-торговлей, получает прибыль от этой деятельности и распределяет ее своему единственному акционеру - офшорной компании. В таком случае кипрская компания получает доход исключительно от активной предпринимательской деятельности, а офшор - пассивный доход в виде дивидендов, но не от транзитной организации - «пустышки», а от активной компании. При таких обстоятельствах сведения о счетах ни офшорной, ни кипрской (иной иностранной) компаний не раскрываются России при автоматическом обмене информацией.
Однако, как мы отмечали выше, это не значит, что обе компании освобождаются от налогообложения своей нераспределенной прибыли в РФ по правилам КИК. Так, если на конец финансового года на расчетных счетах офшорной компании будет зафиксирована нераспределенная прибыль в размере более 10 млн.руб. в виде ранее полученных дивидендов (=пассивные доходы), то российский бенефициар должен будет заплатить 13 % НДФЛ, несмотря на то, что фактически он их еще не получил. Таким образом, кипрской компании имеет смысл распределять только такую сумму дивидендов, которая будет в дальнейшем фактически выплачена бенефициару или инвестирована в новые проекты. Ведь у самой кипрской компании, которая и является активной по правилам КИК, нераспределенная прибыль ни при каких условиях не облагается в РФ.
3) Акции КИК или взаимозависимой с ней компании торгуются на рынке ценных бумаг;
Это означает, что сведения о счетах публичных контролируемых иностранных компаний также не подпадают под автоматический обмен.

4) Нефинансовая иностранная компания, которая находится в процессе ликвидации своих активов либо реорганизации с намерением продолжить/возобновить свою хозяйственную деятельность. На основании этого можно предположить, что в рамках автоматического обмена информацией не будут предоставлены сведения о счетах компаний, в отношении которых запущена процедура ликвидации, но она не была закончена до запуска автоматического обмена. Однако на сегодня убедительных разъяснений на этот счет нет.

Безусловно, гарантий, что при соблюдении указанных выше условий, информация о счетах таких контролируемых иностранных компаний, не будет предоставлена российским налоговым органам, нет.
Ведь решение о квалификации компании как активной или пассивной принимает банк, обслуживающий счет иностранной компании, как правило, в соответствии с внутренними правилами своей страны по итогам проведения процедуры проверки доступной ему информации (в частности, опубликованной гос. органами) и специального анкетирования (самосертификации) владельца счета или контролирующего лица такого владельца (Due Diligence procedures)8.
Таким образом, российским бенефициарам необходимо внимательно отнестись к заполнению анкет, направленных банками, обслуживающими счета их контролируемых иностранных компаний.
Если Банк не может определить статус иностранной компании как активной, он должен полагать, что иностранная компания является пассивной иностранной компанией9.
Стоит добавить, что обслуживающий банк может также устанавливать статус КИК-владельца счета по правилам той страны, где она является резидентом10.
То есть, если счет кипрской компании, контролируемой российским лицом, открыт в Швейцарии, Швейцарский банк вправе применить как правила Швейцарии, так и принятые положения Кипра.

Также необходимо иметь ввиду два важных аспекта:
1) независимо от того, принадлежит зарубежный счет активной или пассивной КИК, контролирующим лицом которой является российский резидент, сведения о нем не подпадут под автоматический обмен, если остаток на нем на конец года (31 декабря) составляет не более 250 000 долларов США11.
2) Процедура проверки (due diligence), осуществляемая обслуживающим Банком, в отношении «пассивной» компании и ее контролирующего лица менее строгая, если баланс составляет 1 млн. и менее долларов США. Если остаток на счете более 1 млн. долларов в обязательном порядке проводится самосертификация контролирующих лиц, специальная анкета должна быть подписана бенефициарным владельцем12.

В заключение отметим, что необходимость исполнения российскими бенефициарами обязанности по предоставлению в российский налоговый орган уведомления о наличии принадлежащим им контролируемой иностранной компании (п. 2 ст. 25.14. НК РФ) не зависит от того, подпадают их счета под автоматический обмен или нет. Однако шансы российских налоговиков самостоятельно выявить «активные» КИК, принадлежащие российским резидентам, которые не попали

под автоматический обмен информацией и в отношении них не были поданы уведомления, невелики.

1 Стандарт ОЭСР автоматического обмена информацией по финансовым счетам;
2 п. 8, п. 9 подраздела D раздела VIII, стр. 39, Стандарт ОЭСР автоматического обмена информацией по финансовым счетам;
3 п. 147, схема № 15, стр. 59, Стандарт автоматического обмена финансовой информацией по налоговым вопросам, Практическое руководство (The CRS Implementation Handbook);
4 п. 153, схема 16, ст. 62, п. 102, стр. 46, схема № 18, ст. 68, Стандарт автоматического обмена финансовой информацией по налоговым вопросам, Практическое руководство (The CRS Implementation Handbook); п.1 гл. D Раздел VIII «Термины» Стандарт ОЭСР автоматического обмена информацией по финансовым счетам;
5 пп. a п. 2, раздела 2 стр. 14, Стандарт ОЭСР автоматического обмена информацией по финансовым счетам;
6 п. 3, раздел 1 CRS-related FAQs;
7 п. 103, стр. 46, Стандарт автоматического обмена финансовой информацией по налоговым вопросам, Практическое руководство (The CRS Implementation Handbook); пп. a и пп. d п. 9 гл. D «Подотчетный счет», Раздел VIII «Термины» Стандарт ОЭСР автоматического обмена информацией по финансовым счетам;
8 п. 172, стр. 68-69, Стандарт автоматического обмена финансовой информацией по налоговым вопросам, Практическое руководство (The CRS Implementation Handbook), пп. пп. a, c п. 2 раздел D, стр. 25-26 Стандарт ОЭСР автоматического обмена информацией по финансовым счетам;
9 п. 175, стр. 69, , Стандарт автоматического обмена финансовой информацией по налоговым вопросам, Практическое руководство (The CRS Implementation Handbook);
10 п. 15 раздел 1 CRS-related FAQs;
11 п. 28 раздел 2, стр. 11 «Summary of the Common Reporting Standart» («CRS»),пп. 1 п. E, раздела 5, стр. 26, Стандарт ОЭСР автоматического обмена информацией по финансовым счетам;
12 п. 157-159, стр. 63-64, Стандарт автоматического обмена финансовой информацией по налоговым вопросам, Практическое руководство (The CRS Implementation Handbook);

«Деньги вперед»: безналоговый перевод активов из иностранных юрисдикций

Речь пойдет о льготе, закрепленной подп.60 ст.217 Налогового кодекса РФ, которая дает возможность без налогов передать имущество, включая денежные средства, в прямое владение российского физического лица, являющегося акционером или бенефициаром иностранной компании (структуры без образования юридического лица).

Примечательно, что в 2018 году льгота была распространена на денежные средства, причем с обратной силой - льгота действует с 01 января 2016 года. До этого Россия прислушивалась к рекомендациям международных организаций по борьбе с легализацией доходов и не допускала налогового освобождения в отношении денежных средств.

Суть налоговой льготы

Итак, подп.60 ст.217 НК РФ дает возможность получить освобождение от налогообложения доходов, полученных российским резидентом - физическим лицом при ликвидации контролируемой иностранной компании.
Необходимые для этого действия:

- ликвидация иностранной структуры, что решает вопрос деофшоризации и побуждает физическое лицо в будущем накапливать доходы в российской юрисдикции;
- перевод активов в прямое владение физического лица - российского резидента и их декларирование. От налогов в сумме полученных активов освободят, однако сами активы «посчитают».

Что будет с активами ликвидированной иностранной компании

Они попадают в непосредственную собственность физического лица - акционера (бенефициара) ликвидированной структуры.
Если речь идет о недвижимости, яхтах, транспортных средствах, ценных бумагах и прочих активах «в натуральной форме», то на них необходимо переоформить право собственности.
Денежные средства должны быть переведены на расчетный счет российского лица в российском, а не в зарубежном банке. Это обусловлено тем, что перечень валютных операций, которые «валютные» резиденты имеют право совершать с использованием зарубежных счетов, строго ограничен, и в него не вхо-

дит получение денежных средств от контролируемой иностранной структуры (п. 4-6 ст. 12 Закона «О валютном регулировании..» № 173-ФЗ).

Условия предоставления налоговой льготы по подп.60 ст.217 НК РФ

Для получения налогового освобождения необходимо одновременно соблюсти два условия:
1) подача декларации по НДФЛ и составленного в произвольной форме заявления об освобождении доходов от налогообложения. В этом заявлении и раскрываются характеристики полученных активов, а их стоимость подтверждается документами учета иностранной компании (например, промежуточным ликвидационным балансом).
2) соблюдение предельного срока ликвидации иностранной структуры. По общему правилу это 01 марта 2019 года.

Предельный срок (01.03.2019) ликвидации зарубежной компании может быть продлен, если :
1. Решение о ликвидации принято до 18.07.2018, но процедура не была завершена до 01.03.2019 из-за ограничений по личному закону зарубежной компании либо в связи с судебным разбирательством.
2. Личным законом иностранной компании установлен минимальный период владения и при его несоблюдении возникает обязанность уплатить налог по законодательству иностранного государства. При этом начало такого периода приходится на дату до 01.01.2015, а окончание - на дату после 01.03.2019.
В таком случае льготой можно воспользоваться, если ликвидация осуществления в пределах 365 дней с даты окончания действия вышеуказанных ограничений.

Налоги при последующем выбытии полученных активов

Многие сталкивались, что при реализации имущества, полученного безвозмездно от близкого родственника, до истечения 5-ти лет владения налоги уплатить придется. В связи с этим интересно, что ждет уже российского собственника полученных активов при их выбытии, например, продаже.

Законодатель подумал и об этом и, чтобы дополнительно замотивировать российских резидентов к возврату активов, предусмотрел ряд дополнительных льгот:
(А) При последующей реализации активов (имущества и имущественных прав) можно уменьшить доход на сумму, равную стоимости этих активов по данным

учета ликвидированной иностранной организации на дату их получения, но не выше рыночной стоимости (подп.2.1 п.2 ст.220 НК РФ);
(Б) Аналогичное право уменьшения доходов есть при реализации / погашении ценных бумаг (п.13.2. ст. 214.1 НК РФ). Стоимость ценных бумаг, полученных от иностранной структуры, признается расходом, который якобы понесло лицо на приобретение ценных бумаг.
Таким образом, налог будет уплачен только с прироста стоимости ценных бумаг от момента составления документа о стоимости активов ликвидируемой иностранной компании до момента их реализации (погашения) бенефициаром.
(В) Если полученные активы в дальнейшем были внесены в счет оплаты доли в компании или в счет оплаты / увеличения уставного капитала, то стоимость активов по данным учета ликвидированной организации признается расходами на приобретение доли. Соответственно, на эту сумму можно будет в будущем уменьшить свой доход от продажи (иного выбытия) доли в компании (абз.6 подп.2 п.2 ст.220 НК РФ);
(Г) К слову, наследник или близкий родственник, получивший ценные бумаги от своего близкого родственника в порядке дарения, также не заплатят налог при реализации активов и ценных бумаг. «Вмененные» расходы дарителя (наследодателя), получившего активы от своей ликвидированной иностранной структуры в виде стоимости по данным ее учета, могут быть учтены и наследником (одаряемым) (п.13 ст.214.1 НК РФ).

Таким образом, от налогообложения будет освобожден не только возврат активов, но и частично последующие операции по распоряжению активами. Российский бюджет будет претендовать только на налоги с прироста стоимости активов, что больше, чем «ничего» - именно столько налогов с подобных операций поступает в казну сейчас.

Концепция фактического права на доход в практике международного налогового планирования

Сотрудничая с иностранными компаниями, необходимо адекватно отслеживать, какие налоговые последствия могут возникнуть при перечислении доходов в их пользу.

В статье речь пойдет о концепции «фактического права на доход» (ФПД), и смеем Вас уверить, что Вам нужно прочитать ее, если:
небезразличные Вам российские юридические лица выплачивают «пассивные» доходы (дивиденды, проценты, роялти) иностранным партнерам;

Ваши компании покупают товары у иностранных поставщиков, в высокой степени независимости которых можно усомниться;
Вы задумываетесь о том, что интересного в плане налогообложения можно получить, включив иностранную компанию в структуру своего бизнеса.

В общем смысле, суть правила о ФПД сводится к следующему: льготы в соответствии с Соглашением об избежании двойного налогообложения распространяются ТОЛЬКО на налоговых резидентов договаривающихся стран, являющихся конечными выгодоприобретателями выплачиваемого дохода, а не промежуточным звеном (посредником, подставным лицом).
Традиционно считается, что правила ФПД должны учитываться только теми российскими компаниями, которые выплачивают зарубеж «пассивные» доходы (дивиденды, проценты, роялти). В момент выплаты они должны определить, надо ли удерживать в качестве налогового агента налог с доходов иностранной компании. Активные же иностранные компании, то есть ведущие традиционную торговую деятельность, не подпадают под действие правил о ФПД.
Смуту в эту ставшую привычной «расстановку сил» внесла Федеральная налоговая служба в очередном грозящим стать эпохальным письме: (1)

Правила ФПД применяются «как в спорах, касающихся правомерности применения налоговых льгот (пониженных налоговых ставок, освобождений от налогообложения) российскими компаниями, выплачивавшими за рубеж пассивные доходы, так и при выявлении схем по выводу из-под налогообложения доходов от деятельности на территории РФ путем перевода в оффшорные или низконалоговые юрисдикции

Иными словами, случаи перевода части рентабельности в низконалоговые юрисдикции за счет использования, например, торгового посредника также подпадают под оценку сквозь призму этих правил.
Признаки фактического получателя дохода

Минфин и ФНС в своих циркулярах регулярно ужесточают перечень требований, которым должен соответствовать фактический получатель дохода.(2)
В соответствии с последними разъяснениями ФНС РФ для применения льгот, установленных Соглашением, необходимо доказать:
Деловую цель и соответствие формы сделки ее истинному содержанию и намерениям сторон;
Традиционно - самостоятельность получателя в распоряжении полученным

доходом.
Таким образом, хотя само понятие ФПД неразрывно связано исключительно со вторым пунктом («самостоятельность получателя»), налоговая служба неразрывно оценивает и сделку, в рамках которой происходит движение денежных средств.
Оценка деловой цели сделки

Очевидно, что оценке деловой цели и оценке взаимоотношений сторон сейчас и в будущем будет уделяться не меньше внимание, нежели признакам несамостоятельности («кондуитности»).
Основной целью сделок не должно быть выведение дохода, полученного в России, из-под налогообложения и формальное совершение операций в целях использования преимуществ по международному соглашению.
Среди «пассивных» доходов под угрозу попадают прежде всего проценты по займам и роялти:
займы могут быть признаны искусственными и переквалифицированы в долгосрочные инвестиции (вклады в уставный капитал), по котором начисление процентов не производится. О таких случаях мы писали здесь.
а роялти - необоснованными, например, в связи с тем, что товарный знак давно использовался налогоплательщиком и лишь формально принадлежит иностранной компании.
Кроме того, ФНС упоминает:
оплату консультационных услуг, оказываемых иностранной компанией;
перепродажу долей/акций/иного имущества в короткий промежуток времени, когда основная наценка оседает в иностранной юрисдикции и выпадает из-под налогообложения в РФ.
Оценка «самостоятельности» иностранного контрагента

На сухом «налоговом» языке это значит, что налогоплательщик должен доказать, что иностранный контрагент не является кондуитной компанией, то есть не является «всего лишь посредником».
Итак, при выплате дохода в пользу иностранной компании, российский налогоплательщик должен запросить у нее доказательства того, что она является ФПД, то есть имеет право самостоятельно пользоваться и (или) распоряжаться этим доходом. Получатель дохода не должен обладать признаками всего лишь посредника, который прикрывает настоящего выгодоприобретателя выплачиваемого дохода.
Льготы по налоговому соглашению должны предоставляться лишь компаниям:
имеющим экономическое присутствие в стране резидентства;
обладающим широкими полномочиями по распоряжению доходом;

использующим доход в предпринимательской деятельности иностранной компании (получающим экономическую выгоды от дохода).

За последние годы сложился некий алгоритм, по которому налоговые органы анализируют деятельность иностранной компании:

1. Обстоятельства создания иностранной компании. Например, налоговый орган непременно упомянет, если компания зарегистрирована непосредственно перед заключением договора с российским контрагентом, а ее директором и секретарем являются сотрудники какой-либо консалтинговой компании, оказывающей услуги по регистрации и обслуживанию юридических лиц. Иногда эти же лица возглавляют сотни других организаций;

2. Имеющиеся материальные, нематериальные и трудовые ресурсы. Также как в России, отсутствие офиса (арендных, коммунальных платежей, расходов на связь и т.п.), солидного штата сотрудников наталкивают на мысль, что компания является «полочной», то есть не ведет самостоятельную деятельность.

3. Анализ денежных потоков с точки зрения «транзитности» платежей, распоряжения полученным доходом. Классическими вариантами «транзитных» перечислений стали выплаты по лицензионным договорам, договорам займа или распределение прибыли в пользу компаний, которые зарегистрированы в классических офшорных территориях.
Дивиденды



Проценты



Роялти



На сегодняшний день такие варианты все больше становятся нежизнеспособными.

К слову, кипрские власти, понимая ускользающие доходы от финансовых услуг и тенденции международного налогового контроля, на протяжении последних лет вносят в законодательство изменения, стимулирующие отказаться от «транзитных» структур.(3) В этом случае весь доход оседает в кипрских компаниях.

4. Анализ характера финансово-хозяйственной деятельности иностранной компании.

Не всякая предпринимательская деятельность иностранной компании подтверждает ее самостоятельность.

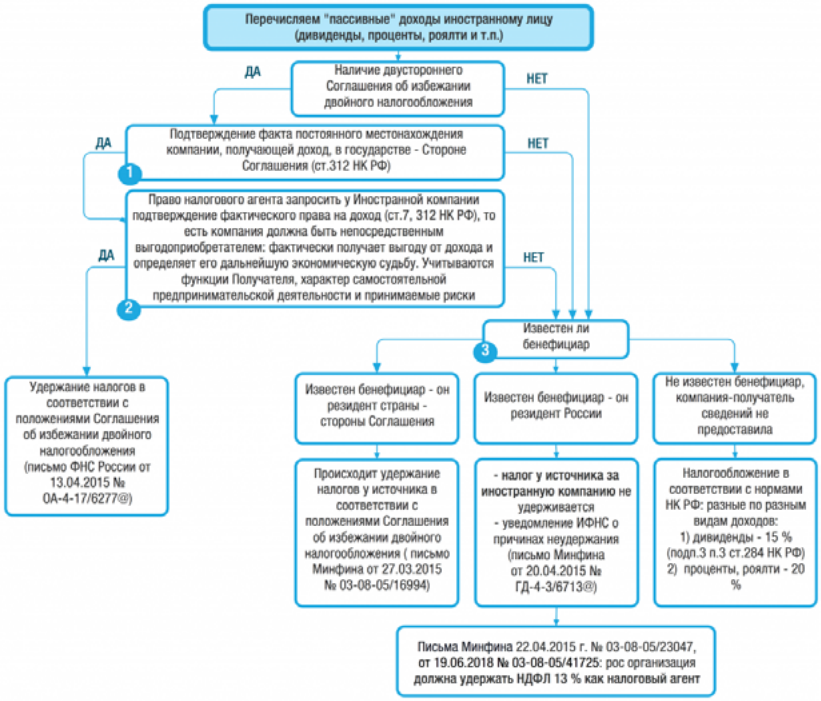
Например, «деятельность, осуществляемая только в виде инвестиций и финан-

сирования компаний группы (холдинга) или взаимозависимых, аффилированных компаний, не свидетельствует об осуществлении самостоятельной предпринимательской деятельности».
Следующие виды дохода от предпринимательской деятельности также не будут признаны существенными:
доход от оказания информационно-консультационных услуг,
доход в виде положительной курсовой разницы от купли-продажи иностранной валюты,
доход в виде высокой процентной ставки по вкладам,
разовая покупка привилегированных акций,
владение акциями и долями аффилированных компаний.
Письмо Федеральной налоговой службы от 28 апреля 2018 г. N СА-4-9/8285@
Российские налоговые органы не согласятся с тем, что иностранная компания ведет самостоятельную предпринимательскую деятельность, если:
основная прибыль иностранной компании формируется за счет перечисленного дохода с территории РФ;
доход складывается только из дивидендов и процентов по займам, выданным аффилированным организациям;
или иные основания получения дохода носят незначительный характер;
большая часть дохода перенаправляется дальше по цепочке учредителям или компаниям, входящим в группу;
у компании отсутствуют существенные финансовые, коммерческие риски;
отсутствуют платежи, характерные для нормальной хозяйственной деятельности, либо объем операционных расходов является незначительным и компания несет только административные расходы, обусловленные формальным выполнением требований страны инкорпорации (регистрационные взносы, содержание офиса, минимальные социальные отчисления).
5. Анализ налоговых обязательств иностранной компании в отношении полученного дохода и при его дальнейшем (транзитном) перечислении
Так, например, на Кипре отсутствует «налог у источника» при перечислении «пассивных» доходов в пользу офшорных территорий, в которых и вовсе налогообложение фактически отсутствует.
Еще пример нестандартного подхода налогового органа.
Прежде, чем перейти к нему, немного теории. Дело в том, что на Кипре есть специфичный налог - взнос на оборону, который подлежит уплате при получении некоторых видов доходов. В частности, если кипрская компания помимо своей основной операционной торговой деятельности единоразово выдала займ независимой компании, может возникнуть налог на оборону. Ставка составляет 30 %, при этом расходы не учитываются. То есть он уплачивается со всего размера полученных процентов.

Необходимость уплаты 30 % с полученного процентного дохода вряд ли можно назвать привлекательной перспективой. Однако законы Кипра предусматривают два основания для освобождения процентного дохода от налога на оборону:
Доход в виде процентов получен в рамках «обычной коммерческой деятельности». Иными словами, финансирование третьих лиц является основной деятельностью компании. Это процентный доход банков и прочих кредитных организаций, неустойка по договору поставки и пр.
Проценты при финансировании предприятий одной группы компаний.
Для освобождения от налога на оборону достаточно иметь заключение кипрского аудитора, который будет знать, что предприятия в реальности имеют общего бенефициара.
Итак, возвращаемся к примеру.(4)
Налоговый орган, доказывая, что кипрский займодавец не является фактическим получателем дохода, ссылался в том числе на отсутствие факта уплаты сбора на нужды обороны на Кипре с этого дохода. Логика предельно проста: чтобы иметь основания освобождения от этого сбора компания должна подтвердить один из двух фактов: (1) доход от заемного финансирования является для нее «обычным» или (2) осуществляется финансирование в рамках группы компаний. Кипрская компания - займодавец не включена в реестр финансовых и инвестиционных компаний, заявлена как «промышленная» компания, а это значит...
Это означает, утверждает налоговый орган, что оснований для освобождения от сбора на оборону не было. Тем самым, кипрский контрагент уклоняется от исполнения налоговых обязательств в своей стране, так как не считает доход «своим».
За кадром остается негласный вывод о том, что сбор на оборону не был уплачен как раз по причине «финансирования предприятий одной группы компаний», что является косвенным доказательством подконтрольности иностранного займодавца и российского заемщика одному бенефициару.
Анализ деятельности иностранной компании по такому алгоритму должен создать у налогового органа и суда уверенность, что эта компания представляет собой отдельную бизнес-единицу с самостоятельной целью. Если же она является технической, обслуживает интересы собственной группы и аффилированных с ней лиц, ей может быть отказано в использовании преимуществ международных соглашений об избежании двойного налогообложения.

Если иностранный контрагент не подтвердил статус ФПД...
Если после изучения представленных документов, российская компания придет к выводу, что ее иностранный контрагент не является конечным выгодоприобретателем дохода, то есть ФПД, она не применяет Соглашение при выплате

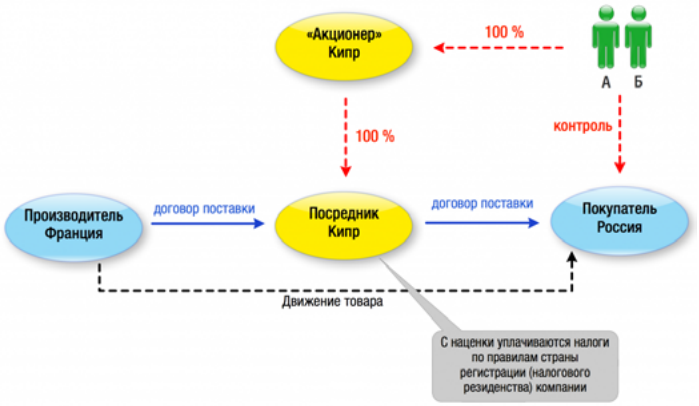
«пассивного» дохода и действует по одному из следующих сценариев:
1) Если российское лицо знает, что конечным получателем дохода является российский резидент, то:
налог у источника (то есть налог за иностранную компанию) при выплате доходов не удерживается при условии обязательного уведомления налогового органа по месту своего нахождения о причинах неудержания (подп. 1 п. 4 ст. 7 НК РФ, Письмо ФНС России от 20.04.2015 г. № ГД-4-3/6713@);
налогообложение доходов конечного получателя доходов - резидента РФ происходит в соответствии с НК РФ. Если он является физическим лицом, ставка НДФЛ стандартная 13 %. Российская компания должна удержать налог по ставкам НДФЛ (13 %) как при непосредственной выплате дохода российскому физическому лицу (письма Минфина РФ от 22.04.2015 № 03-08-05/23047,от 29.05.2015 г. N 03-08-05/31315, от 19.06.2018 № 03-08-05/41725)
2) если конечный бенефициар известен и он является резидентом той же страны, что и место регистрации компании - контрагента, то российский налогоплательщик 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);
3) если фактический получатель дохода неизвестен, то российские компании с выплаченных иностранным компаниям процентов и роялти удерживают налог у источника по ставке налога на прибыль 20 %, с дивидендов - 15 %.



Еще раз про иностранных поставщиков

Налоговые органы не упускают из виду и импортные операции российских налогоплательщиков, понимая, что есть случаи необоснованного включения в цепочку поставок не только российских, но и иностранных посредников.
Например, в одном из дел (5) инспекция констатировала, что при поставке французских коньячных спиртов были введены посредники без реальной хозяйственной цели, исключительно с намерением завышения реальных цен закупаемого товара. Перечислим некоторые обстоятельства, установленные в ходе проверки:
на этапе посредника цена поставки увеличивалась в 2-3 раза (данные о ценах предоставил кипрский налоговый орган по запросу);
российский покупатель и иностранные посредники являются взаимозависимыми лицами, что не оспаривалось налогоплательщиком. В связи с этим невозможно

было не знать о ценах закупа продукции у французского производителя;
французский налоговый орган в рамках «встречной проверки» предоставил контракт производителя с посредником, в качестве контактных адресов в котором указаны российские e-mail-адреса, связанные с налогоплательщиком;
все контракты заключены на русском и французском языках, что нелогично для кипрской и офшорной компаний. Полное совпадение условий контрактов по поставке от производителя посреднику и от посредника в Россию;
с банковских счетов компаний - посредников осуществлялись расходы в личных интересах бенефициаров. Информацию предоставил банк;
отсутствие у посредников штата сотрудником и иных торговых операций;
наличие сложившихся отношений с французским производителем коньячных спиртов за несколько лет до привлечения посредников.



В данном случае налоговые обязательства налогоплательщика были скорректированы на основе рыночной цены товара, которая соответствовала ценам французского производителя и нескольких аналогичных предприятий.
Вместе с тем, с августа 2017 года, если налоговый орган установит подобную совокупность признаков, свидетельствующих о невозможности поставщика (российского или иностранного) исполнить сделку самостоятельно, в признании расходов по налогу на прибыль может быть отказано в полном объеме (ст.54.1 НК РФ).
Выводы:
Подводя итог, повторим, что российские налоговые органы вынуждают все более тщательно анализировать иностранных контрагентов с точки зрения наличия у них «фактического права на доход».
Во-первых, уже недостаточно формального пакета документов, подтверждающих факт регистрации, налогового резидентства иностранной компании. Важно

убедиться в наличии у нее самостоятельной бизнес-функции.
Во-вторых, такой интерес должен быть проявлен не только при выплате «пассивных» доходов (дивидендов, процентов, роялти), но и в рамках торговых операций, когда есть основания полагать, что непосредственный поставщик не является производителем импортируемой продукции.
[1-Письмо Федеральной налоговой службы от 28 апреля 2018 г. N СА-4-9/8285@ «О практике рассмотрения споров по применению концепции лица, имеющего фактическое право на доход (бенефициарного собственника)»]
[2-Например, Письма Минфина РФ от 27.03.2015 г. № 03-08-05/16994 и от 28.12.2016 г. № 03-08-05/78852 , Письмо Федеральной налоговой службы от 17 мая 2017 г. N СА-4-7/9270@]
[3-Это тема отдельного разговора, но для понимания упомянем такие примеры:
(1) В 2015 г. на Кипре появилось новое правило о предоставлении кипрской компании условного вычета процентов на новый акционерный капитал, введенный в кипрскую компанию. То есть при выдаче кипрской компанией займа за счет собственных денежных средств, внесенных ранее в ее уставный капитал, доход в виде процентов, полученных по такому займу, будет уменьшаться на указанный условный процентный вычет.
Размер условного вычета процентов рассчитывается на основании «эталонной процентной ставки», определяемой по формуле: доходность 10-летних государственных облигаций РФ, в которую инвестируются новые средства, + 3 %.
При этом размер условных процентов, подлежащих вычету, не может превышать 80 % налогооблагаемого дохода кипрской компании за год до вычета этих условных процентов.
(2) До 2016 года на Кипре действовал крайне интересный режим IP-box, при котором налогом на прибыль облагалось только 20 % от полученных лицензионных платежей. Таким образом, эффективная ставка налога составляла (12,5% налог на прибыль * 0,2) = 2,5 %. С 2016 года этот режим был скорректирован и теперь распространяется только на патенты, полезные модели, ПО.]
[4-Постановление Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 16 февраля 2018 г.по делу № А62-3777/2017]

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:



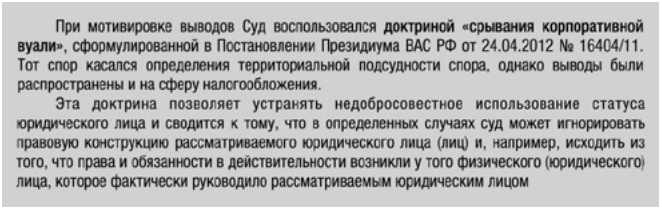
Российская компания ООО «Орифлэйм Косметик» заключила два договора с другими компаниями корпорации:
договор поставки продукции с Орифлэйм Косметикс - Люксембург;
Концессионный договор передачи комплекса исключительных прав (товарный знак, коммерческое обозначение, коммерческая информация о секретах сетевых 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.

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 гло-

бальном 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 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

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.
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.

За иностранного владельца товарного знака НДС в России платит российский лицензиат

Описанные в настоящей статье особенности законодательства, казалось бы, являются прописной истиной и уже давно известны. Однако, как показывает практика, до сих пор встречаются случаи неграмотного определения налоговых последствий, в частности при использовании лицензионных договоров в целях международного налогового планирования.

Схематично обрисуем ситуацию: российская компания заключает лицензионный или сублицензионный договор с иностранной компанией, владеющей товарным знаком, за что выплачивает предусмотренное договором лицензионное вознаграждение. Налоговый эффект достигается за счет применения лицензиатом пониженных, по сравнению с установленными Налоговым Кодексом РФ, ставок налога на прибыль.

В данный момент нас не интересуют вопросы контролируемости иностранных компаний, обмена финансовой информацией и т.п. Мы про НДС.

Многие считают эту модель весьма привлекательной, при этом забывают про особенность, которая может свести желаемый эффект на «нет» – передача прав пользования на товарный знак облагается НДС (18 %) на территории РФ. Соответственно, обязанность по уплате НДС возникает и у иностранной компании, передавшей свой товарный знак для использования на территории России. При этом, поскольку сама она уплатить налог не может, эта обязанность возлагается на российского налогового резидента - лицензиата, который обязан удержать налог как налоговый агент. И если лицензиат применяет традиционную систему налогообложения, то данная особенность не приводит к каким-то «убыткам». А в ситуациях, когда он применяет ЕНВД, УСН или патентную систему налогообложения, уплата роялти иностранной компании влечет возникновение НДС, который к вычету принять не получится.

Еще раз, на пальцах объясним:

1. К объектам обложения НДС относятся операции по реализации на территории России товаров, работ, услуг, а также «передача имущественных прав» (пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ). По ГК РФ передача прав пользования товарным знаком относятся к имущественным правам (ст. 1226 ГК РФ).

В тоже время в гл. 21 НК РФ об этом явно не говорится, более того, в ст. 155 НК РФ «Особенности определения налоговой базы при передачи имущественных прав» передача прав на товарные знаки не поименована. Тот факт, что передача прав на товарный знак относится для целей исчисления НДС к имущественным правам, вытекает из общей нормы п. 1 ст. 11 НК РФ о толковании терминов, используемом в НК РФ, в соответствии с их обычным отраслевым

2. Налоговый кодекс РФ отдельно не устанавливает правила определения места передачи имущественных прав для целей уплаты НДС, вводя только две статьи: место реализации товаров (ст.147 НК РФ) и место реализации работ (услуг) (ст. 148 НК РФ).

Дело в том, что положение ст. 148 («Место реализации работ, услуг») НК РФ исходит из более широкого понятия услуг, включая в них аренду, передачу и предоставление патентов, лицензий, торговых марок, авторских прав и ряд других гражданско-правовых обязательств (п. 9 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 г. № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием НДС»).

Так, местом реализации услуг (передачи прав пользования товарным знаком) признается территория РФ, если покупатель (лицензиат) находится (зарегистрирован) в России в соответствии с пп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ. В абз. 3 данного подпункта прямо сказано о его распространении на передачу, предоставление патентов, лицензий, торговых марок, авторских прав или иных аналогичных прав.

3. Как мы видим, ст. 148 НК РФ оперирует термином «торговая марка», в то время как ГК РФ использует понятие «товарный знак». Несмотря на это, данные понятия тождественны, между ними нет различий. Это следует также из письма Минфина РФ от 20.11.2009 г. № 03-07-08/238.

Таким образом, передача прав пользования на товарный знак (торговую марку) в налоговом законодательстве имеет двоякий статус:

как передача имущественного права для целей исчисления НДС;

как оказание услуг для целей определения места реализации (передачи) имущественных прав.

4. В пп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ предусматривается освобождение от обложения НДС операций по передаче права пользования (отчуждению исключительного права) на такие объекты интеллектуальной собственности, как патенты, полезные модели, секреты производства (ноу-хау), базы данных, программы ЭВМ. Операции по передаче права пользования товарным знаком, исключительных прав на него в данном подпункте не перечислены, в значит не освобождены от обложения НДС (см. также письмо Минфина РФ от 30.11. 2011 г. № 03-07-11/330). И если российские компании - правообладатели могут сами применять специальные налоговые режимы, например УСН с объектом «доходы», уплачивая налог 6 % с полученного вознаграждения, то иностранных компаний такая возможность миновала. Их налоги рассчитываются по общей системе налогообложения.

Еще в 2012 году громко прошумело дело Ульяновского моторного завода, когда он, будучи российским налоговым агентом, не удерживал НДС при выплате вознаграждения английской компании за оказанные ей услуги, предполагая

отделаться только уплатой пени и штрафа по ст. 123 НК РФ за неправомерное неудержание и неуплату в российский бюджет им как налоговым агентом суммы НДС. Это предположение основывалось на постулате: налоговая обязанность не может быть исполнена за счет собственных средств налогового агента. И если он не удержал налог, то при выявлении нарушения обязан заплатить только штраф 20 % от суммы неудержанного налога.

Однако уйти от уплаты неудержанного НДС заводу не удалось, несмотря на поддержку его позиции нижестоящими судами. Президиум ВАС РФ отменил акты нижестоящих судов, посчитал взыскание неудержанного НДС с российского налогового агента правомерным, прийдя к следующему прецедентному выводу:

«Вне зависимости от условий заключенного с иностранным лицом договора неисполнение российской организацией, состоящей на учете в налоговых органах, обязанности по удержанию НДС из выплачиваемых контрагенту средств не освобождает ее от обязанности исчислить этот налог и уплатить его в бюджет». Ведь иностранное лицо не состоит на учете в налоговых органах и не может самостоятельно уплатить налог, поэтому правовая позиция о невозможности взыскать налог с российского налогового агента в таком случае неприменима. (Постановление Президиума ВАС РФ от 03.04.2012 г. по делу № А72-5929/2010)

С тех пор в судебной практике подход кардинально и бесповоротно изменился: если российский налоговый агент не удержал налог при выплате дохода иностранному лицу, он должен заплатить его в российский бюджет за свой счет. Данная позиция окончательно утвердилась в п. 2 Постановления Пленума ВАС РФ № 57 от 30.07.2013 г. «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой НК РФ».

Поэтому, при выплате лицензионных платежей российская компания (или ИП) обязаны исчислить НДС сверх цены договора (суммы роялти) и перечислить его в бюджет. Эта обязанность действует независимо от того, находится ли он на общей или упрощенной системе налогообложения (п. 2 ст. 161 НК РФ).

Конечно, российский лицензиат, находящийся на ОСНО, вправе принять такой НДС с роялти к вычету, при условии того, что товарный знак им используется для облагаемых НДС операций (п. 3 ст. 171 НК РФ).

Что касается российских лицензиатов, находящихся на УСН, ЕНВД, патентной системе налогообложения, очевидно, что права на вычет уплаченного НДС они не имеют.

Как видим, к выбору механизмов налогового планирования необходимо подходить комплексно с учетом всех нюансов и исходя из конкретной структуры биз-

неса. Используемые инструменты не должны носить искусственный характер, единственной целью которого является только оптимизация налогов с доходов.

О способах финансирования с участием иностранного капитала

Получение финансирования от контролируемой иностранной компании возможно несколькими способами. Для того, чтобы определиться с выбором варианта либо их сочетанием, необходимо ответить на следующие вопросы:
на какие цели необходимы денежные средства - краткосрочное покрытие кассового разрыва или финансирование строительства нового склада. А может и вовсе некоммерческие статусные проекты;

на какой срок необходимо привлечь денежные средства? Определен ли точно их объем? Так, при заемном финансировании возможны рамочные договоры (конкретные суммы выдаются участником по мере необходимости). При капитальном финансировании такая свобода ограничивается более сложной процедурой оформления;

в какой юрисдикции находится иностранная компания - «инвестор» и какие условия налогообложения предусмотрены соглашением об избежании двойного налогообложения (далее - Соглашение), а также налоговым законом этого государства.

Остановимся на каждом способе подробнее.

Вклад в уставный капитал
Вклад в уставный капитал допустим, если иностранная компания имеет долю в уставном капитале российского получателя инвестиций.
Вклад в уставный капитал, в отличие от заемного финансирования, является невозвратным вложением денежных средств для участника.
Если точнее, «возвратность» в этом случае является косвенной - в форме дивидендов после получения компанией прибыли.



При выплате дивидендов всегда удерживается налог у источника. Размер налога зависит от наличия Соглашения и его условий.

При отсутствии налогового соглашения - действует обычная ставка 15 %. То есть российская компания должна исчислить, удержать и перечислить в бюджет РФ 15% от всей суммы выплачиваемых иностранному участнику дивидендов.

Это правило чаще всего корректируется нормами двусторонних соглашений об избежании двойного налогообложения. Наиболее распространены ставки 5 и/или 10 %. Нередко, для применения льготной ставки 5 % необходимо выполнение ряда условий: вложение в уставный капитал определенной суммы денежных средствНапример, по п.2 ст.10 соглашения с Кипром, для применения 5% налоговой ставки при выплате дивидендов вложения в уставный капитал компании должны быть не менее 100 000 евро. и/или наличие определенной доли участия в компании.Например, по п.2 ст.10 соглашения с Сингапуром для применения 5% налоговой ставки при выплате дивидендов размер доли участия в компании должен быть не менее 15%.

Также не забываем, что для применения условий Соглашения обязательно подтверждение постоянного местонахождения иностранной компании в государстве резидентства и статуса фактического получателя дохода (далее - ФПД) при каждой выплате дивидендов.

Пожалуй, вклад в уставный капитал является самым трудоемким способом вложения денежных средств в плане оформления.

Для вложения денежных средств в уставный капитал уже созданной компании необходимо провести процедуру увеличения уставного капитала российской компании, это значит:

в ООО принять и нотариально заверить решение об увеличении уставного капитала (иначе говоря, решение должно быть принято в присутствии нотариуса). Если директор иностранной компании - иностранец и не планирует визит в Россию, то он должен выдать доверенность на российское физическое лицо с правом голосовать на общем собрании участников дочернего российского общества;

для акционерного общества - зарегистрировать дополнительный выпуск акций, что также влечет временные и финансовые затраты;

внести изменения в устав и ЕГРЮЛ.

Вклад в уставный капитал как способ финансирования от иностранной компании будет оправданным, если:

денежные средства предназначены для реализации инвестиционного проекта с размытыми перспективами окупаемости;

российская компания планирует строительство или реконструкцию недвижимости в течение длительного времени;

финансовое положение российской компании или присутствующие потенциальные налоговые риски не позволяет выбрать заемное финансирование, а в будущем хочется распределять дивиденды иностранной компании с уплатой налога по пониженной ставке;

не исключена продажа российской компании третьим лицам. В таком случае большие инвестиции в уставный капитал помогут снизить налогообложение дохода от продажи долей/ акций.

Вклад в имущество
Денежные вклады в имущество российской дочерней компании без увели-

чения уставного капитала - более «быстрый» способ финансирования по сравнению с вкладом в уставный капитал. Для этого иностранному участнику достаточно принять решение (организовать проведение общего собрания участников) и перевести средства.
Полученный от иностранной компании - участника денежный вклад в имущество не облагается налогом на прибыль у российской компании (также как и при получении его от российского участника).

Напомним, что освобождение от налогообложения вкладов в имущество возможно по двум основаниям в зависимости от доли участия иностранной компании в российской:

безвозмездная передача денежных средств на основании пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ, если доля участия иностранной компании в российской более 50 %. Особенностью данной нормы является то, что она применима ко всем организациям независимо от организационно-правовой формы;

вклад в имущество на основании п. 3.7. ст. 251 НК РФ - позволяет внести вклад любому участнику, независимо от доли участия, без возникновения налога на прибыль у получателя. Однако, получателем средств может быть только хозяйственное общество (ООО, АО) и товарищество



При данном способе финансирования «возврат» инвестиций возможен:

путем выплаты дивидендов с удержанием налога у источника в России;

путем возврата иностранной материнской компании ранее внесенных денежных вкладов в имущество на основании п.11.1 п.1 ст.251 НК РФ. Ограничений применительно к иностранному резидентству компании - участника НК РФ не устанавливает. Важно помнить, что правило действует только строго в пределах суммы ранее сделанного вклада именно в денежной форме.

С другой стороны, вклад в имущество, в отличие от вклада в уставный капитал, не засчитывается в капитальные вложения при определении возможности применения льготной ставки налога в РФ (различие 5 и 10% при выплате дивидендов, указанное выше), а также для подсчета затрат, понесенных на приобретение доли в российской компании, - на случай ее продажи.

Заемное финансирование

Заемное финансирование применимо в том случае, если доподлинно известно, что полученные деньги необходимо будет вернуть к определенному сроку, заплатив при этом конкретную цену за пользование (проценты). При этом кредитором может быть не только участник российского общества.



Заём как способ оформления инвестиций не подойдет, если денежные средства передаются российской компании в целях инвестирования в капитальное строительство или развитие нового рискованного долгосрочного проекта, проекта с длительным сроком окупаемости.

Дело в том, что российский заемщик сможет уменьшать свой налог на прибыль на сумму начисленных процентов по займу. Там, где имеет место воз-

можность снизить свои налоговые обязательства, имеет место скрупулезный налоговый контроль.

В связи с этим использование займов сопряжено с целым рядом налоговых рисков.

Во-первых, это риск переквалификации заемных отношений в инвестиционные. Как следствие, исключение начисленных процентов и курсовых разниц из расходов с автоматическим начислением налога на прибыль российскому заемщику.

Разберемся, когда претензии налоговых органов будут обоснованными, а когда - нет.

Претензии налоговых органов суды признают обоснованным при следующих обстоятельствах:Постановление Второго ААС от 10.12.2018 г. по делу № А29-2527/2018 по делу ЗАО «Нэм Ойл»; Постановление АС Дальневосточного округа от 29.11.2016 г. по делу № А16-343/2016, оставленное без изменения Определением Верховного суда РФ от 28.03.2017 г.; Определение ВАС РФ об отказе в передаче дела в Президиум ВАС РФ от 08.05.2014 г. по делу № А40-18786/13-140-58; Определение Верховного суда РФ от 11.12.2014 г. № 305-КГ14-5812.

сроки возврата займов неоднократно пролонгировались путем подписания дополнительных соглашений к договору займа;

при этом сумма выданных заемных денежных средств росла, несмотря на отсутствие своевременного возврата предыдущих инвестиций;

заемные средства предоставлялись на цели, при которых возврат займа маловероятен. Например, инвестирование в объекты капитального строительства, финансирование заведомо убыточного общества;

начисленные проценты на протяжении всего действия договора займа не выплачивались иностранной компании, при этом санкции, предусмотренные в договорах займа за нарушение сроков уплаты процентов не применялись.

При такой совокупности условий как налоговый орган, так и суд придут к следующим негативным для российского заемщика выводам:

договор займа был оформлен иностранной компанией и российским заемщиком лишь для вида, без реальных намерений создать правовые последствия, вытекающие из договора займа;

у иностранного займодавца отсутствовали намерения получить доход от выдачи займа;

следовательно, выбор формы договора займа был обусловлен исключительно намерением получить необоснованную налоговую выгоду в виде завышения расходов по налогу на прибыль на сумму процентов.

Однако, не всегда перспективы налогоплательщика так туманны. Его шансы повысятся в подобных ситуацияхПостановление Восьмого Арбитражного апелляционного суда по делу № А70-8087/2018 от 08.02.2019 г. («Кнауф»); Постановление АС Западно-Сибирского округа по делу № А27-2397/2017 от 15.05.2018 г.(«Джой Глобал»); Постановление Западно-Сибирского округа по делу № А27-25463/2016 от 28.05.2018 г. («Каракан Инвест»).:

получение займа у иностранной компании имело разумную деловую цель, например, получение финансовых средств под более выгодный процент, чем получение кредита у банка;

регулярное погашение заемщиком задолженности по договору займа, выплата процентов в соответствии с договором.

налоговым органом не были представлены доказательства отсутствия у российского заемщика финансовой возможности для возврата займов и уплаты процентов. Так, например, по делу «Кнауф» наличие такой возможности подтверждалось большим размером уставного капитала, стоимости основных средств, капитальных вложений, что гарантировало интересы займодавца;

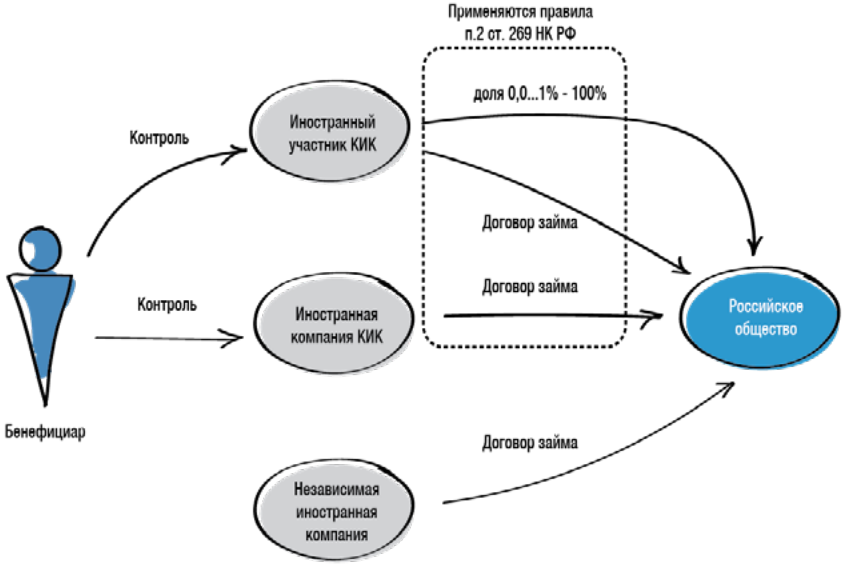
отсутствие налоговой экономии. Например, когда кредитор является резидентом государства с налогообложением выше, нежели в России (Германия и иные), и сможет представить доказательства уплаты налогов с полученных процентов.

Во-вторых, риски неправильного применения правил «тонкой капитализации» (нормирование процентов)

Если заемный характер отношений сторон не оспаривается налоговым орга-

ном, в учете всех или части процентов могут отказать со ссылкой на так называемые правила «тонкой капитализации» (п. 2-4 ст.269 НК РФ).

Правила «тонкой капитализации» применяются, если заимодавцем является участник - иностранное лицо с прямой/ косвенной долей более 25 % в уставном капитале или взаимозависимое лицо такого иностранного участника (используется термин «сестринская компания»).



Размер займа от такого кредитора не должен превышать трехкратную величину чистых активов российской компании-заемщика. В противном случае возникает так называемая «контролируемая задолженность» перед иностранной организацией и обязанность определять предельный размер процентов, которые могут быть учтены в составе расходов. Остальная часть выплаченных процентов подлежит переквалификации в дивиденды.

Для того, чтобы определить сумму процентов, которую можно включить в расходы, необходимо:

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 полученно-

го результата на три.

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.

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 в России налога на прибыль с дивидендов.

В случае, когда величина собственного капитала организации отрицательна или равна нулю (в том числе при убыточности деятельности компании-заемщика), налогоплательщик (заемщик) полностью лишается возможности учесть в составе внереализационных расходов начисленные иностранному участнику проценты.письма Минфина РФ от 30.05.2011 N 03-03-06/1/319, 16.07.2010 N 03-03-06/1/465, Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 НК РФ; Определение Верховного суда РФ от 18.08.2014 г. № 305-ЭС140518; Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 21.02.2017 г. по делу № А56-63031/2016. Произвести расчет коэффициента капитализации в этом случае не представляется возможным, то есть предельный размер процентов равен нулю.

Рассмотрим на условных данных баланса условной компании «А», единственный участник которой, зарегистрированный в Республике Кипр выдал ей заём:

Раздел I и II (Активы) - 269 203 000 руб.

Раздел III (капитал и резервы) - 2 880 000 руб.

Раздел IV (Долгосрочные обязательства) - 0 руб.

раздел V (краткосрочные обязательства) - 266 323 000 руб.

1 шаг: определяем величину чистых активов (собственный капитал): 269 203 000 руб. - 266 323 000 руб. = 2 880 000 руб.

2 шаг: устанавливаем, есть ли превышение размера задолженности над величиной собственного капитала более чем в три раза:

Расчет: 266 323 000 руб./2 880 000 руб.= 92,47.

Так образом, величина задолженности более чем в три раза превышает величину чистых активов (в 92,47 раза). Следовательно, проценты, подлежащие начислению на сумму займа, подлежат нормированию.

3 шаг: рассчитываем коэффициент капитализации: КК = КЗ/СК*доля ИК/3:

Расчет: (266 323 000 руб./2 880 000 руб.*100%)/3=30,82.

Это означает, что подлежащие начислению проценты по договору займа между российским заемщиком и кипрской компанией подлежат делению на 30,82

Полученная путем деления сумма подлежащих начислению процентов составляет предельную величину процентов, которую можно учесть в расходах для целей уменьшения налога на прибыль.

Остальная часть процентов будет выплачиваться за счет чистой прибыли и не может уменьшать налог на прибыль.

По правилам п. 6 ст. 269 НК РФ сумма процентов, превышающая предельный размер, в случае фактической выплаты приравнивается к дивидендам. В соответствии с Соглашением с Республикой Кипр ставка налога у источника с дивидендов составит 10 %, а при увеличении уставного капитала до 100 000 евро, - 5 %.

Разобравшись с правилами нормирования процентов («тонкой капитализации») перейдем к следующему потенциально-рисковому обстоятельству, которое грозит доначислением налогов по другому основанию.

В-третьих, риски, связанные с трактовкой концепции «фактического получателя дохода»

Правила налогообложения доходов иностранной компании в виде процентов

по займу регулируются Соглашениями. Если страна регистрации кредитора не имеет такого Соглашения с Россией, то действует общее правило - доход в виде процентов считается полученным на территории России, в связи с чем удерживается «налог у источника» по ставке 20 %. В двусторонних Соглашениях установлены более «интересные» условия - вплоть до отказа России от удержания налога с выплачиваемых процентов.

Однако, для применения льготных условий по налогообложению процентов, также как по дивидендам, их получателю необходимо подтвердить свое «фактическое право» на эти доходы. Иными словами, что он является конечным выгодоприобретателем выплачиваемого дохода, а не промежуточным звеном (посредником, подставным лицом).

Сделать это непросто, в связи с этим все чаще встречаются налоговые споры, в которых российского заемщика обязывают уплатить «налог у источника» в размере 20 % за свой счет, поставив под сомнение самостоятельный статус некой кипрской компании - посредника, которая практически в полном размере перечисляла полученные проценты своему кредитору.

К слову, кипрские власти, понимая ускользающие доходы от финансовых услуг и тенденции международного налогового контроля, на протяжении последних лет вносят в законодательство изменения, стимулирующие отказаться от «транзитных» структур.

Наконец, в-четвертых, надо учитывать правила налогообложения контролируемых иностранных компаний в части нераспределенной прибыли

Если контролируемая иностранная компания получает преимущественно пассивные доходы, к числу которых относятся и проценты по займу, и ее прибыль за год составит более 10 млн.руб., то российском бенефициару с суммы нераспределенной прибыли необходимо будет заплатить НДФЛ (13%) в России. Подробно порядок и условия налогообложения в отношении нераспределенной прибыли КИК рассматриваем ЗДЕСЬ.

Таким образом, использование займа как самого оперативного способа финансирования и предоставляющего возможность уменьшить налог на прибыль на сумму процентов, сопряжено с необходимостью отслеживания целого ряда правил, несоблюдение каждого из которых грозит налоговыми доначислениями.

Ниже мы свели в таблице все основания описанных налоговых рисков, связанных с использованием договора займа для получения финансирования от иностранной компании:

№ п/п	Краткая характеристика налогового риска	Размер возможных налоговых доначислений
1.	Переквалификация заемных отношений в инвестиционные, что влечет исключение начисленных процентов и курсовых разниц из расходов	20 % налог на прибыль у российского налогоплательщика с суммы начисленных расходов в виде процентов, курсовых разниц + пени и штраф; + 5-10-15 % (в зависимости от условий Соглашения) - налог у источника с суммы перечисленных процентов (они приравниваются к дивидендам)
2.	Применение правил нормирования процентов («тонкой капитализации»)	20 % налога на прибыль с суммы начисленных процентов, превышающих предельный размер, пени, штраф + 5-10-15 % (в зависимости от условий Соглашения) - налог у источника с суммы перечисленных процентов, превышающих предельный размер (они приравниваются к дивидендам).
3.	Отказ в признании иностранной компании фактическим получателем дохода в виде выплаченных процентов	20 % - «налог у источника» в России с суммы перечисленных в адрес иностранной компании процентов, пени и штрафов.
4.	Налогообложение на уровне КИК, в случае если ее прибыль составит более 10 млн.руб. за год	13 % НДФЛ 13% контролирующему лицу КИК с суммы ее нераспределенной прибыли (зачитывается в счет будущего налога при фактическом распределении дивидендов).

В связи с этим, наряду с займами необходимо, на наш взгляд, использовать и капитальные способы финансирования от иностранного участника - вклад в уставный капитал и вклад в имущество.

В большинстве случаев рассмотренные способы не должны исключать друг друга, а, наоборот, должны дополнять с учетом показателей конкретного инвестиционного проекта, на который направляются денежные средства.

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.

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 присутствия, 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 слу-

чае 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.



В результате трансформации бизнеса отдельные функции могут получить различную степень самостоятельности:
1) внутреннее структурное подразделение;
2) дочерняя компания, выполняющая отдельную функцию;
3) компания с определенной долей участия;
4) независимая организация (аутсорсинг).

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.

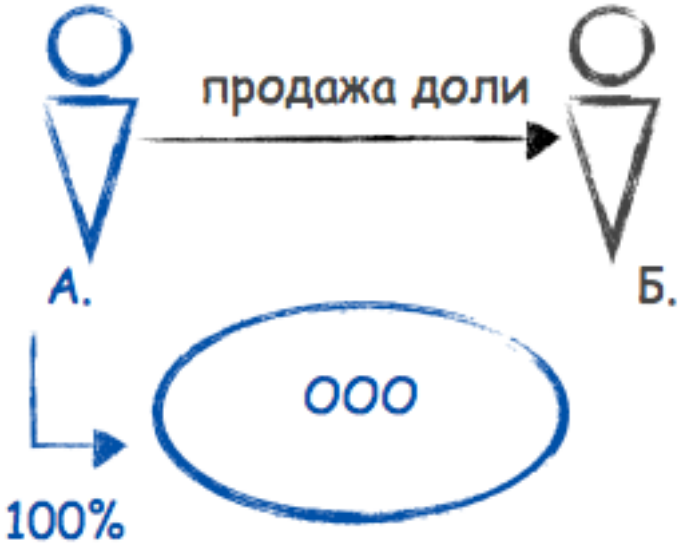
Немаловажный момент при моделировании и дальнейшем функционировании группы компаний - обеспечение соответствия информации во вне желаемой ситуации. Это относится прежде всего к контенту на официальных сайтах предприятий и доведению до сотрудников компании информации о целях трансформации в необходимом 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...

Смена участника ООО: способы и процедуры

Необходимость изменения состава собственников (участников) общества с ограниченной ответственностью (ООО) может возникнуть по разным причинам:
- продажа компании стороннему покупателю;
- закрепление реального собственника в единой юридической структуре группы компаний (например, включение его в ООО «Хранитель активов - Управляющая компания», оказывающее управленческие услуги всему холдингу и владеющее ключевым для него имуществом);
- вхождение в состав участников компаний новых партнеров по бизнесу, инвесторов, иных третьих лиц, например, директора операционной компании для усиления его мотивации на выдающиеся результаты своей работы (хотя, как правило, последнюю причину изменений мы редко поддерживаем, считая что наемного сотрудника можно замотивировать финансово иным способом, неже-

ли давая долю в уставном капитале компании).
В целом, причин изменения состава участников ООО может быть несколько, как и юридических механизмов их реализации. При этом выбор каждого из инструментов 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. Так же нужно помнить о финансовых последствиях для самого общества в некоторых вариантах.

Способ первый: Заключение договора отчуждения доли (купля-продажа, дарение).



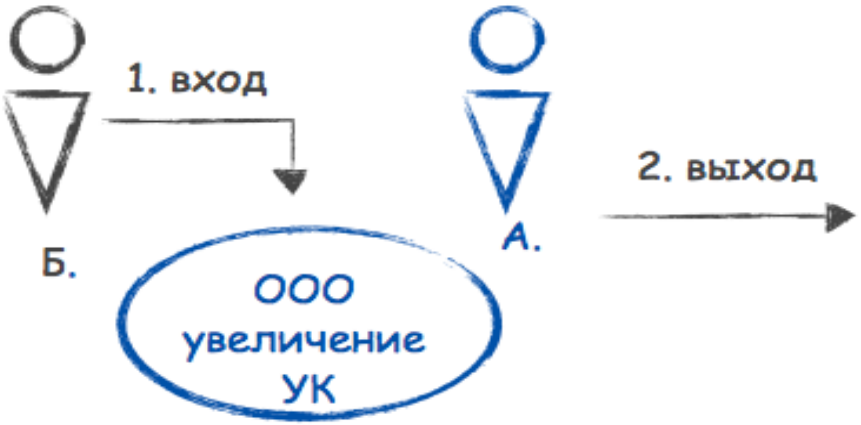
Важный момент! Закон «Об ООО» позволяет сам остоятельно установить/изменить в уставе компании некоторые процедурные моменты при отчуждении доли третьему лицу, с которыми заранее необходимо в этом документе ознакомиться. Возможно, предварительно потребуется внести в него изменения.
Доля участника общества может быть продана (отчуждена) только в той части, в которой она оплачена. Как правило, в уставе предусматривается преимущественное право других участников общества и самого общества на ее покупку. В этом случае продавец должен направить обществу нотариально удостоверенную оферту с указанием условий продажи (п. 5 ст. 21 Закона «Об ООО»). Все досрочные отказы от реализации преимущественного права на покупку доли также должны быть нотариально удостоверены, как и сама сделка в целом.

Несоблюдение нотариальной формы сделки влечет за собой ее недействительность. 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 электронной цифровой подписью.
Удостоверяя сделку у нотариуса, необходимо также предоставить:
- документы о приобретении доли и ее оплате;
- доказательства соблюдения положений Устава Общества о преимущественном праве других участников Общества или самого Общества на покупку доли или ее части (если такие положения в Уставе есть);
- нотариальные согласия остальных участников Общества (если требуется).
Также необходимо помнить, что при отчуждении доли физического лица требуется согласие супруга или же участникам необходимо будет нотариально засвидетельствовать факт того, что в браке они не состоят.
Такая «официальная» купля-продажа может быть принципиальна, если есть необходимость показать реальные расходы на приобретение доли.
Налоговые последствия купли-продажи:
- 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 приобретением или увеличением доли (п.п. 2 п. 2 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 значительно превышает сумму подтвержденных расходов, «официальная» продажа может повлечь существенные налоговые последствия.

Нюансы:
- доля другому участнику этого же общества может быть продана без согласия остальных участников и самого общества (если иное не предусмотрено уставом);

- дарение доли оптимально между близкими родственниками, поскольку не влечет налоговых последствий у получающей стороны (п. 18.1 ст. 217 НК РФ).

Способ второй: Вхождение третьего лица в состав участников путем осуществления вклада в уставный капитал. Выход прежнего.



Повторимся: выбирая юридическую процедуру изменения состава участников Общества, в первую очередь нужно обратиться к его уставу. Например, увеличение уставного капитала за счет вклада третьего лица, принимаемого в Общество, должно быть возможно в соответствии с его учредительным документом. Принимая в Общество нового участника, необходимо заранее подумать о следующем: входящий участник оплачивает определенную часть уставного капитала, вместе с тем, например, при последующем выходе его из общества, последнее обязано выплатить ему действительную стоимость его доли, которая определяется на основании данных бухгалтерской отчетности общества за последний отчетный период (п. 6.1 ст. 23 Закона об ООО). Если суммы этих величин существенно разнятся - опять же возникает большой налог с доходов. Это важно, если планируется последующий выход из общества. Например, в состав участников входит инвестор на некоторое время.
Данный способ также требует обращения к нотариусу, только теперь за нотариальным удостоверением факта принятия решения общего собрания участников общества об увеличении уставного капитала и состава участников, присутствовавших при его принятии (п. 3 ст. 17 Закона об ООО). По итогам проведения собрания нотариусом будет выдано свидетельство. В случае, если в обществе

изначально один участник, у нотариуса потребуется засвидетельствовать подлинность его подписи на решении.
О вхождении в Общество третьего лица необходимо уведомить инспекцию ФНС РФ заявлением по форме № Р13001 с приложением решения общего собрания участников об увеличении уставного капитала за счет вклада третьего лица, принимаемого в общество, и о внесении соответствующих изменений в Устав, а также нотариального свидетельства
После вхождения нового участника, прежний участник может выйти. При этом его доля переходит к Обществу. Заявление участника о его выходе также потребует нотариального удостоверения.

Нюансы:
-выход, как юридическая процедура прекращения членства в составе участников Общества, должен быть прямо предусмотрен в уставе компании;
-доля вышедшего участника переходит самому Обществу, которое должно выплатить бывшему собственнику действительную стоимость его доли с учетом рыночной стоимости принадлежащего компании имущества (п. 6.1 ст. 23 Закона об ООО). Этот момент нужно учитывать, чтобы финансово не подкосить компанию.

Общество может владеть собственными долями не более года. До истечения этого срока 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.

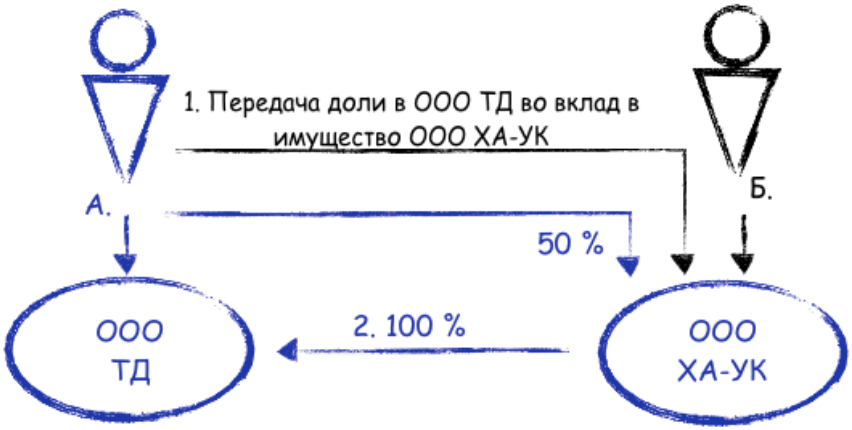
Нераспределенные доли должны быть погашены и размер уставного капитала общества должен быть уменьшен на величину его номинальной стоимости. В течение месяца со дня перехода доли Обществу и/или ее распределения в инспекцию ФНС направляется заявление по форме Р14001, а также документы (в зависимости от 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 (с приложением новой редакции Устава или листа изменений к нему) 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 налогооблагаемых 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 налогооблагаемый доход как юридического лица, так и физического.

Доходы, полученные при выходе из Общества, облагаются в общем порядке, описанном выше, при получении дохода от реализации доли в уставном капитале компании.

Способ третий: Уникальный. Передача доли в качестве вклада в имущество другой организации



Уникальным способом смены собственника компании является внесение принадлежащей ему доли в качестве вклада в имущество другой компании, где он также является участником, в целях увеличения ее чистых активов (п.п. 3.7 п.1

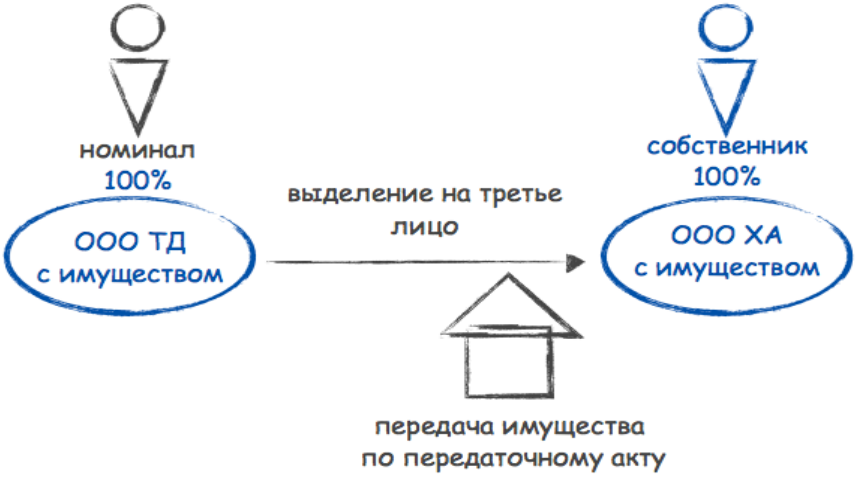
ст. 251 НК РФ). О вкладе в имущество мы уже писали как об одном из безналоговых способов передачи имущества. Этим же способом можно сменить участника компании при следующих условиях:
- прежний собственник доли в уставном капитале одной компании является также участником компании-приобретателя. Отчуждаемую долю он вносит в качестве вклада в имущество своей другой компании. Таким образом, собственником доли станет компания - приобретатель. Налоговых последствий нет ни у передающей, ни у принимающей стороны;
- в уставе компании-приобретателя доли должно быть указано на возможность осуществления участником вклада в имущество Общества (в т.ч. непропорционально вкладам, в т.ч. любым имуществом).

Например: требуется обеспечить участие компании «Хранитель активов» (ООО «ХА») в ООО «Торговый дом». В обеих компаниях участвует один из собственников, который передаст в чистые активы ООО «ХА» свои 100% в ООО Торговый дом.

Нюансы:

- сделка подлежит нотариальному удостоверению, однако не все нотариусы готовы к ее оформлению в виду уникальности процедуры. Для удобства помимо решения (протокола) о вкладе в имущество необходимо оформить соглашение о передачи доли.
- помните, если отчуждается более 25% в компании на УСН, то она утратит право на спец. режим, так как в ее уставном капитале доля другого юридического лица будет более 25%.

Способ четвертый: Неординарный. Выделение на третье лицо.



Еще одним нестандартным решением, о котором мы также неоднократно писали, 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 налогооблагаемых 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.

Нюансы:
- На сегодняшний день в большинстве случаев принятия обществом решения о реорганизации в любой иной форме нежели преобразование, назначается выездная налоговая проверка. Если данное мероприятие для компании нежелательно, от реорганизации лучше воздержаться;
- Это самый продолжительный по времени способ (до 3,5-4 мес.), но при наличии к нему действительных предпосылок и обеспечения деловой цели всей процедуры, оказывается весьма эффективным. Проверено на опыте. Причем неоднократно.

Реорганизационные процедуры и их комбинации. Ликвидация.

Сформировав в голове и/или на бумаге образ будущей группы компаний, решающей в комплексе вопросы налоговой, имущественной и управленческой безопасности, следующий шаг - ответить на вопрос «КАК»?, то есть разработать конкретный план действий, «дорожную карту» по переходу в это светлое будущее. На этом пути редко обходится без реорганизационных процедур, а чаще без их последовательной либо параллельной комбинации, направленной на создание (изменение) группы компаний.
Реорганизация, по сути, юридическая «перекройка» компании: выделение из нее новой, объединение с другой, смена организационно-правовой формы. Ликвидация, очевидно, прекращение её деятельности.
Подобные мероприятия 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.

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 3 месяцев до года и более.

Итак, к числу вопросов, которые можно разрешить посредством реорганизационных процедур, относятся следующие:

1) Оптимизация количества юридических лиц в бизнесе - объединить, обособить, убрать ненужные компании, привести юридическую модель в соответствие с реальными бизнес-процессами. Например, новое направление бизнеса, для которого регистрировалась отдельная компания, оказалось убыточным. Деятельность уже давно не ведется, компания как-бы существует, но новых планов на нее нет. Зачем в такой ситуации нести лишние расходы на администрирование субъекта (сдача отчетности и т.п.)? Компанию можно присоедить к другому юр.лицуили ликвидировать;

2) Необходимость урегулирования вопросов владения бизнесом.
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 «пацанским» соглашением собственников.

3) Перераспределение 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 функци-

ональной 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 производственной компании.

Итак, в нашем арсенале несколько форм реорганизационных процедур:

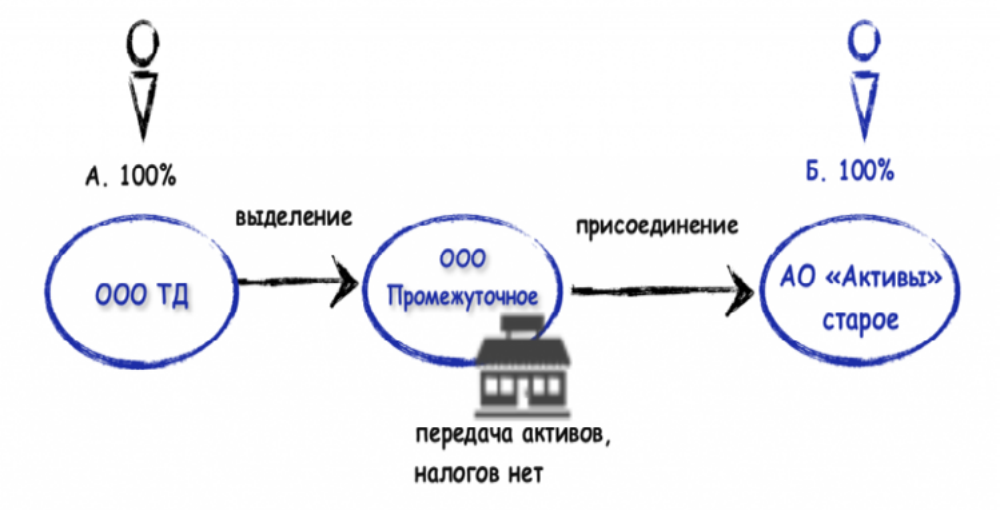
1. Выделение
Выделением признается создание одного или нескольких юридических лиц с передачей каждому из них по разделительному балансу части прав и обязанностей реорганизованного юридического лица без прекращения существования последнего.
Иными словами, наряду с уже имеющейся компанией возникают одно или несколько новых юридических лиц, которые можно наделить необходимым имуществом, при этом налогового правопреемства не возникает (п.8 ст.50 НК РФ), нет необходимости оплаты за переданное правопреемнику имущество, что существенно упрощает финансовые потоки.
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.

Участниками создаваемого общества могут быть:
1) участники (акционеры) реорганизуемого общества.
При этом 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, наделяя «дочку» имуществом без налоговых последствий, но и передает ей часть своих обязательств, чего при простом создании организации невозможно;
3) третьи лица - любые физические и юридические лица, ранее не являвшиеся участниками ООО.
Прямо на такую возможность в ч.2 ст. 55 ФЗ «Об ООО» не указано, однако и

запрета нет, а значит такая реорганизация реальна, что подтверждает наш опыт. Таким образом, из ООО можно выделить АО, единственным акционером в котором станет ранее не участвующее в реорганизованном обществе лицо.



Два интересных нюанса:
(А) Допускается единая реорганизация с одновременным сочетанием различных ее форм (выделение с присоединением, например).
Однако здесь вынуждены отметить: осуществить, например, более усложненные комбинации, такие как, например, «слияние с выделением с одновременным присоединением», невозможно по той простой причине...что в форме уведомления налоговой о реорганизации окошечка, рядом с которым бы значилась такая усложненая форма, нет. Поэтому несмотря на разрешение ГК РФ (п. 1 ст. 57 ГК РФ), из смешанных форм допускается: выделение (или разделение) с одновременным присоединением и выделение (или разделение) с одновременным слиянием.
(Б) Допускается реорганизация с участием двух и более компаний, в том числе созданных в разных организационно-правовых формах, если законодательством предусмотрена возможность их преобразования друг в друга. Таким образом, возможно участие в одной процедуре, например:
- ООО, АО и производственного кооператива;
- производственного кооператива и полного товарищества.



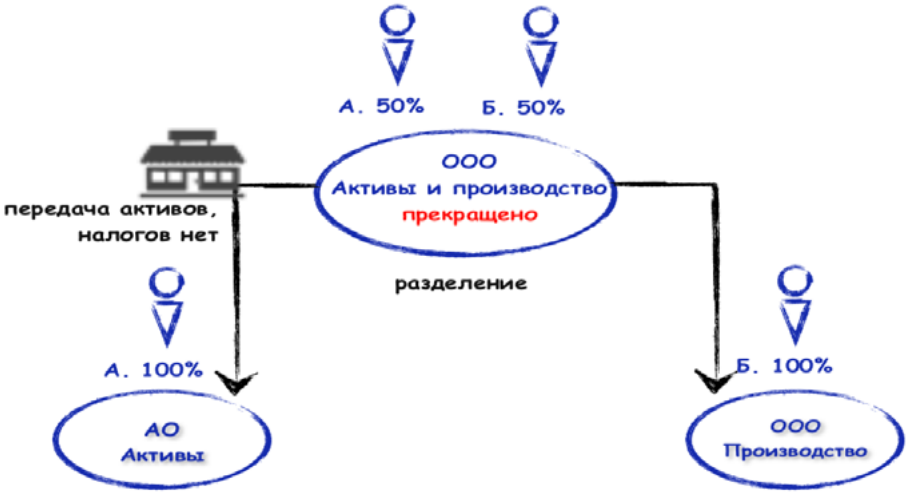
Возвращаясь к выделению на третье лицо, отметим, что в отношении АО оно невозможно. В п.п.3 п.3 ст. 19 ФЗ «Об АО» предусмотрены три способа размещения акций выделяемого общества: конвертация акций реорганизуемого общества в акции создаваемого общества, распределение акций создаваемого общества среди акционеров реорганизуемого общества и приобретение акций самим обществом. Данный перечень является закрытым. То есть, из ООО можно выделить АО на «третье лицо», обратная же ситуация с АО невозможна. Еще один барьер при выделении из АО - права миноритарных акционеров. По закону миноритарным акционерам гарантировано право 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 (п.3.3 ст.19 ФЗ «Об акционерных обществах»).

Также необходимо учитывать особенности распределения налоговых обязательств между реорганизуемой и новой (образованной в результате выделения) компаниями:

- передача активов в ходе выделения не признается реализацией, в связи с чем отсутствует объект обложения НДС;
- если правопреемник перейдет на ЕНВД или УСН, то он обязан восстановить НДС, ранее принятый к вычету реорганизованной организацией, пропорционально остаточной (балансовой) стоимости. Данная обязанность дей-

ствует с 2020 года.
Несмотря на то, что ранее обязанности не было и при реорганизации не возникало никаких налоговых последствий, восстановление НДС пропорционально остаточной стоимости, да еще и по ставке 18 %, действовавшей ранее, - это в большинстве случаев меньше, чем уплата НДС с рыночной стоимости, по актуальной ставке 20 %.
О других особенностях реорганизации в форме выделения мы пишем ЗДЕСЬ.

2. Разделение
Разделение предполагает создание на базе реорганизуемого общества двух и более новых обществ и передачу им его прав и обязанностей по передаточному акту. При этом само реорганизуемое общество прекращает свое существование. При желании бизнеса «начать жизнь с чистого листа» - удобный вариант.

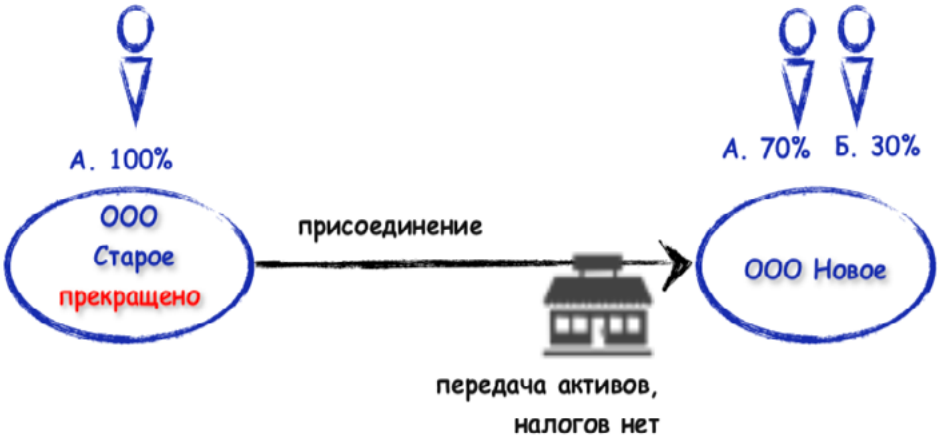


В отличие от выделения, при разделении возникает налоговое правопреемство (пп. 6 и 7 ст. 50 НК РФ). Объем обязанностей вновь созданных компаний перед бюджетом должен быть отражен в передаточном акте.
Разделение так же позволяет перераспределить доли участия в уставном капитале ООО, поскольку общее собрание 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 число участников ООО, создаваемых в результате разделения, также могут быть включены любые лица.

Выбор между выделением и разделением зависит от решаемых задач. Если реорганизуемую компанию нужно сохранить (положительная кредитная история, участие в тендерах и т.п.) - выбираем выделение. Если реорганизуемую компанию сохранять не принципиально (даже не желательно), но нужно перераспределить доли или виды деятельности между собственниками - тогда выбираем разделение.
Налоговые последствия аналогичны выделению.

3. Присоединение
В результате присоединения свою деятельность прекращают одно или нескольких обществ с передачей всех их прав и обязанностей той компании, к которой они присоединяются. Все активы и обязательства реорганизуемых обществ оказываются в одном «котле».
При присоединении возможно изменить персональный состав участников присоединяющего общества, ст. 53 ФЗ «Об ООО» никаких специальных правил на этот счет не содержит. Присоединение как форма реорганизации не снижает предпринимательских рисков и не повышает уровень имущественной безопасности.

На практике присоединение часто использовалось как способ «ликвидации» организации или инструмент для корректировки своих налоговых обязательств путем присоединения убыточной компании. В последнем случае правопреемник сначала должен исполнить обязанность своего предшественника и подать налоговую декларацию за последний налоговый период.
Присоединение убыточной компании дает возможность учесть убытки у прибыльного правопреемника, а потому, как и любая реорганизация, должна вписываться в разумную деловую цель своего совершения, в первую очередь в целях исключения каких-либо налоговых претензий.
Что же касается использования «присоединения» в целях исключения компании из реестра, то данный способ прекращения деятельности компании налоговыми органами в последнее время активно пресекается в рамках общего ужесточения контроля за законностью регистрационных действий и, в целом, «чистотой ЕГРЮЛ».



4. Слияние

Под слиянием понимают создание нового общества с передачей ему всех прав и обязанностей двух или нескольких обществ и прекращением последних. Данная форма менее востребована, чем присоединение, поскольку предполагает создание совершенно нового юридического лица.



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).
По нашему мнению, слияние не позволяет исключить из состава участников нового общества одного или нескольких участников объединяемых компаний, поскольку ч.3 ст.52 ФЗ «Об ООО» установлено обязательное включение в договор о слиянии порядка обмена долей в уставном капитале каждого реорганизуемого общества на доли в уставном капитале нового общества.

5. Преобразование
Преобразование - форма реорганизации, при которой происходит смена организационно-правовой формы юридического лица. Было ООО - стало АО или производственный коопеатив, или полное товарищество.
Используется, чтобы сменить «неудобную», с точки зрения перераспределения имущества, долей участия, прав и обязанностей участников, организационно-правовую форму.
Например, жесткость нормативного регулирования АО может заставить собственника преобразовать компанию в более простое ООО. Или наоборот, преобразование в АО позволит ему реализовать механизм прикрытого владения обществом.



Говоря о преобразовании, важно упомянуть:
1. При преобразовании компании присваивается новый ОГРН, ИНН. По сути - абсолютно новое юридическое лицо со старой «начинкой». Поэтому если ранее компания применяла УСН и хочет продолжить облагадть доходы в рамках этого спецрежима, то рекомендуем подать соответствующее уведомление в течение

30 дней после окончания реорганизации.
Правда, ВС РФ указал в определении от 26.04.2018 № 309-КГ17-21454, что, по сути, права и обязанности компании в отношении третьих лиц не меняются, а потому необходимости в новом уведомлении нет. Тем не менее, подача уведомления по УСН - такая мелочь, которой лучше не пренебрегать.
2. Внесение в Росреестр сведений о новом собственнике - преобразованной компании облагается госпошлиной как при внесении изменений (1000 руб.), а не как при полноценной смене собственника (22000 руб.). За это следует сказать «спасибо» все тому же ВС РФ (определение от 19.07.2016 № 310-КГ16-1802 по делу № А14-3915/2015).

Ликвидация
По закону это форма прекращения юридического лица, но никак не форма его реорганизации. Однако, для целей структурирования бизнеса ликвидация есть ни что иное, как еще одна реорганизационная процедура. 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.
Ближе к реальности:
Имеется Компания - «ТД Старый» с большим по величине уставным капиталом, участниками которого являются физическое лицо и ООО «ТД новый». «ТД Старый» владеет имуществом, часть которого необходимо передать в ООО «ТД новый». Однако размер доли участия ООО «ТД новый» в старом не позволяет передать имущество без налоговых последствий. Другая часть имущества не может использоваться самим «ТД Старый» - это противоречит функциональной структуре группы компаний и вообще, хорошо бы компанию ликвидировать для «очищения истории» бизнеса.



Процедура ликвидации позволит передать имущество в ООО «ТД новый» с минимальными налоговыми последствиями и избавиться от непрофильного имущества. Начиная с 2019 года ООО «ТД новый» необходимо будет заплатить налог на прибыль по его ставке налога на дивиденды - 0 или 13 %. С 2019 года разница между стоимостью получаемого имущества и расходами на приобретение доли в уставном капитале «ТД Старый» приравнивается к дивидендам и облагается по льготной ставке.
Физическое лицо также заплатит НДФЛ по ставке 13 %. Далее 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).

Еще несколько важных моментов в отношении всех видов реорганизационных процедур:
1. Общий срок одной реорганизации составляет в среднем 3,5-4 месяца;
2. Возможность процедуры необходимо заранее согласовать с кредитующим банком, иными ключевыми кредиторами.
3. Принятие решение о реорганизации/ликвидации может повлечь назначение выездной налоговой проверки (п. 11 ст. 89 НК РФ), поэтому итоговое решение о такой трансформации должно соотноситься с наличием и величиной налоговых рисков организации за прошедшие три года.

Безусловно, практически все из перечисленных процедур имеют дополнительные, не обозначенные еще нюансы, плюсы и минусы. Однако основные принципиальные особенности выделения, разделение, слияния, присоединения, преобразования и ликвидации мы разобрали. Делая выбор между ними, главное правило остается неизменным: а в чем деловая цель вашей реорганизационной порцедуры?

Реорганизация в форме выделения: цели, налоги и претензии кредиторов

Реорганизация в форме выделения - уникальный инструмент. Его «соль» кроется в особенностях правопреемства.
Во-первых, по общему правилу, выделенное юридическое лицо не является правопреемником реорганизуемого по налоговым обязательствам.
Во-вторых, не возникает универсального правопреемства по гражданским требованиям, то есть переход всех прав и всех обязанностей от старой компании к новой не происходит. Решение, что передать, а что оставить принимают участники реорганизуемого юридического лица.

Обе особенности позволяют использовать «выделение» для обособления активов бизнеса, посредством передачи новому субъекту.
Кроме того, выделение позволяет разделить профильные и вспомогательные направления в бизнесе по разным юридическим лицам. Это защищает в будущем самостоятельные бизнес-направления от рисков друг друга.

В результате реорганизации создается новое юридическое лицо, которое может применять любую систему налогообложения, в том числе УСН. А значит имеется возможность уплачивать налог с доходов по пониженной ставке.
Полагаем, никого не удивит, что наличие таких приятных бонусов вызывало пристальный интерес контролирующих органов к процедурам выделения. С 2020 года налоговые последствия при реорганизации изменились, а значит и претензий будет меньше.

Восстановление НДС
Традиционные претензии налоговых органов к выделению, - это восстановление НДС. Возникают они, как правило, в случае «изъятия» недвижимого имущества у реорганизуемой компании после предоставления ей вычетов по производственным затратам на строительство и последующей передачи такой недвижимости правопреемнику, применяющему УСН.

Суть претензий заключается в том, что вычет прежний владелец получил, а объект в НДС-ной деятельности использовать не стал, а значит с реализации налог не заплатит.
С 2020 года Налоговый кодекс поставил точку в спорах по поводу судьбы НДС: если правопреемник перейдет на ЕНВД или УСН, то он обязан восстановить НДС, ранее принятый к вычету реорганизованной организацией, пропорционально остаточной (балансовой) стоимости.
Несмотря на то, что ранее обязанности не было и при реорганизации не возникало никаких налоговых последствий, восстановление НДС пропорционально остаточной стоимости, да ещё и по ставке 18 %, действовавшей ранее, - это в большинстве случаев меньше, чем уплата НДС с рыночной стоимости, по актуальной ставке 20 %.

Когда пригодится реорганизация в форме выделения
Изменения налогового кодекса в части восстановления НДС - вполне понятная и нормальная реакция законодателя на злоупотребления со стороны налогоплательщиков. Очевидно, что процедура реорганизации в форме выделения не задумывалась как способ получить вычеты из бюджета, а затем перевести объект на спецрежим. Цели и задачи у выделения иные.

1) Обособление непрофильных активов
Данный вопрос особенно актуален для бизнеса с историей. Как правило, за долгое время существования, в компании, как на балконе у среднестатистического россиянина, скапливаются разные и «очень нужные» активы. Что-то отдали за долги, что-то купили, потому что предложили хорошую цену, а что-то просто перестали использовать.
С одной стороны, в накопление активов ничего плохого нет. С другой стороны, сосредоточение всех активов на основном операционном звене снижает прозрачность финансовых потоков.
Очевидный выход в данной ситуации - передать непрофильные активы другому лицу, хранителю. Сделать это конечно можно через продажу, однако встаёт вопрос цены. Продажа по заниженной стоимости безусловно приведёт к претензиям со стороны налоговых органов. Рыночная цена вызывает значительные налоговые последствия, что особенно неприятно ввиду по сути перекладывания объекта в другой карман. Кроме того, для расчётов хранитель должен где-то взять средства.
Легальным решением описанных проблем является реорганизация в форме выделения. В ходе неё непрофильные активы могут быть переданы новому хранителю как правопреемнику действующей компании. Налоговые последствия возникают лишь при переходе правопреемника на УСН, что как мы указали выше, в любом случае приятней, чем уплата НДС с рыночной цены сделки.

2) Обособление дополнительного направления деятельности
Второй сценарий для использования выделения - это обособление одного из направлений деятельности. Представим, что в торговой компании складывается небольшое производство. Поначалу продажи идут через один канал, затем, с ростом и развитием производственного направления, продажи разделяются, как в части персонала, так и в части клиентов.
Учитывая различность бизнесов, транслировать на одно направление риски другого - неправильно. Соответственно встаёт вопрос об их разделении.
Реорганизация в данном случае позволяет юридически перенести в новую компанию: оборудование, персонал, права и обязанности по контрактам с контрагентами.



Безусловно, всё это можно выполнить посредством иных инструментов: оборудование может быть продано, персонал уволен и принят в новую компанию, а отношения с контрагентами переведены по цессии.
Тем не менее, применение альтернативных инструментов имеет свои нюансы. О передаче активов мы говорили выше. Перевод в порядке увольнения ведёт к возникновению обязанности выплатит компенсацию за неиспользованный отпуск, чего не происходит при переводе сотрудников в ходе реорганизации. Цессия по договорам с контрагентами, предполагает взаиморасчёты по уступленным правам и обязательствам между старой и новой компанией.

3) Разделение бизнеса между партнерами
Мотивом по разделению бизнеса из прошло примера вполне может быть иное обстоятельство, нежели диверсификация рисков. Например, его (разделение) может спровоцировать желание предотвратить корпоративный конфликт. Представим, что в торговой организации с дополнительным направлением два собственника. Начинали вместе, но с течением времени разделились по направлениям. При этом разные направления генерируют разное количество прибыли, однако собственники делят условно поровну. В такой ситуации риски возникновения корпоративного спора велики.

По аналогии с вышеописанным примером, общий бизнес, путём реорганизации в форме выделения, делится на два. В ходе реорганизации перераспределяется персонал, оборудование, права и обязанности.

При всех вышеописанных плюсах, у реорганизации есть и минусы:
-Во-первых, это срок. Процедура выделения на практике выполняется в течение 4 - 5 месяце.
-Во-вторых, любая реорганизационная процедура является основанием для проведения выездной налоговой проверки.
-В-третьих, кредиторы получают право досрочно требовать исполнения обязательств от реорганизуемой компании.

Налоговые риски
Выше мы отмечали, что изменения в налоговый кодекс снимают вопрос по претензиям контролирующих органов в части НДС. Несмотря на это, факт отсутствия иных налоговых последствий (налога на прибыль), а также возможность передать актив субъекту на спец режиме может быть предметом интереса налоговых органов.
Возможные претензии ИФНС в данном случае могут быть связаны с искусственным дроблением бизнеса в целях неправомерного применения специальных налоговых режимов и получения необоснованной налоговой выгоды.
Например, в деле А05-9428/2016, в ходе реорганизации в форме выделения состоялась передача активов субъекту на УСН. После передачи, организация взяла выделенные активы в аренду. При этом в результате построения отношений подобным образом происходит явное ухудшение экономических показателей бывшего собственника-налогоплательщика:
-сумма арендной платы многократно превышает амортизационные отчисления;
-все расходы по содержанию имущества при этом несет по-прежнему налогоплательщик как арендатор;
-денежные средства в виде завышенной арендной платы, перечисленные арендодателю, затем вновь перечисляются налогоплательщику (арендатору) или иным взаимозависимым компаниям в виде займов.
В данном деле суд решил, что единственной целью выделения было завышение расходов прежнего собственника в виде арендных платежей. Фактические бизнес-процессы при этом не изменились, компания продолжала пользоваться «своим» имуществом.

Солидарная ответственность «новой» компании
Общее правило устанавливает, что выделенное юридическое лицо не отвечает по обязательствам (в том числе налоговым) компании-предшественника. Одна-

ко при выполнении определённых условий между новой и старой организациями возникает солидарная ответственность.
В части налоговых обязательств это: отсутствие возможности заплатить налоги и направленность реорганизации на уклонение от их уплаты. В части гражданско-правовой ответственности: передаточный акт не позволяет определить правопреемника по обязательству либо активы и обязательства распределены несправедливо.
Важно, что для привлечения лица в качестве солидарного должника необходимо обратиться в суд, а значит налоговый орган или иной кредитор должен доказать наличие обозначенных условий.

Налоговые обязательства
Отсутствие возможности заплатить налоги доказывается достаточно просто. В ходе мероприятий по взысканию налоговой задолженности с основного должника, инспекция выявляет «0» на расчётном счёте. После этого выносит постановление о взыскании задолженности за счёт имущества, которое отправляется к судебным приставам исполнителям. Последние в свою очередь устанавливают факт отсутствия у должника имущества, в связи с чем исполнительное производство оканчивается.
Следующая задача - доказать, что реорганизация была направлена на уклонение от уплаты налогов. Для этого инспекция, в частности, может ссылаться на факты выполнения налогоплательщиком действий, направленных на сокрытие денежных средств, за счёт которых можно было погасить долг перед бюджетом. Например, если налогоплательщик, при наличии картотеки на банковском счёте, просит клиентов платить напрямую его контрагентам или в ходе реорганизации все ликвидные активы были переданы правопреемнику.
Важно, что правопреемник может быть привлечен только к оплате налоговых долгов за три года, предшествовавших выделению. Через три года после окончания выделения можно спать спокойно.

Требования прочих кредиторов
Привлечение выделенной компаний к солидарной ответственности по гражданским делам, зависит от наличия одного из двух вышеназванных условий. При этом, на практике решение вопроса имеет массу особенностей. Вот некоторые выводы из судебной практики:
(1) В части недобросовестного распределения.
(а) для определения добросовестности распределения активов суды назначают экспертизу, в ходе которой должна быть дана оценка не только формальному разделению активов и пассивов исходя из данных бухгалтерского баланса и передаточного акта. Данных документов недостаточно. Эксперты должны дать

оценку финансовому состоянию юр. лиц, участвовавших в реорганизации, в том числе и на основании оборотно-сальдовых ведомостей, регистров бухгалтерского учёта, договоров с контрагентами и прочих документов;
(б) суд исследует, что за активы передавались в ходе реорганизации. Важно, что наличие формальной возможности удовлетворить требования кредиторов, не освобождает от привлечения к солидарной ответственности. Иными словами, передать на новую компанию все реально ценные активы и оставить на реорганизуемом юр. лице неликвидный балласт - не получится. Вернее, сделать так конечно же можно, но сохранить актив это не поможет;
(в) если реорганизованное юр. лицо продолжает деятельность, исполняет (хотя бы частично) свои обязательства перед кредиторами, а передаточный акт распределил активы и обязательства добросовестно и справедливо, суд отказывает в удовлетворении требований о привлечении правопреемника к солидарной ответственности.
Важно подходить к данной особенности разумно, то есть исполнение обязательства должно быть адекватным. Очевидно, что перечисление кредитору 100 рублей раз в месяц картину не изменит.

(2) С невозможностью определения правопреемника по передаточному акту, в целом, всё понятно: если обязательство в акте не фигурирует - отвечают оба. Однако, нюансы есть и в этой части.
Во-первых, к подготовке передаточного акта необходимо подойти скрупулёзно. Так, например, желательно поименовать контрагентов и сделать отсылку на конкретные обязательства, в том числе указать реквизиты договоров и сальдо на период составления акта.
На практике часто встречаются обобщения, например: «…то, что не указано в акте остаётся за реорганизуемым юридическим лицом…». В целом, такое указание допустимо, хотя бы потому что в соответствии с частью 1 ст. 59 ГК РФ передаточный акт должен устанавливать порядок определения правопреемства на случай возникновения, изменения или прекращения обязательств реорганизуемого юридического лица, которые могут произойти после даты утверждения передаточного акта.
Во-вторых, особняком стоят ситуации, касающиеся обязательств, возникших после реорганизации. В этом случае необходимо проанализировать сущность отношений должника и кредитора.
Так, исполнение обязательств, возникших после реорганизации, но вытекающих из отношений, сложившихся до её начала, могут быть возложены на выделенную (новую) компанию, в случае несправедливого распределения активов и пассивов. Пример такой ситуации - взыскание неустойки по кредитному договору.
С другой стороны, после окончания процедуры выделения и подписания пе-

редаточного акта реорганизуемая компания продолжает свою деятельность, в ходе которой самостоятельно принимает решения и вступает в новые отношения с третьими лицами. Соответственно, выделенная компания не может быть правопреемником по обязательствам, возникшим после реорганизации.

В завершение дадим главный совет - не злоупотребляйте. Он касается как применения инструмента в целом, так и использования его отдельных особенностей. Реорганизацию в форме выделения придумали не для оптимизации налогов, и уж тем более это не способ «простить всем, кому должен». В первую очередь - это возможность оптимизировать бизнес, решить предпринимательские задачи.

Повторим типичные ошибки реорганизации, которые позволят налоговому органу или иному кредитору усомниться в искренности намерений:
-у реорганизуемых компаний отсутствует понятная деловая цель, они сдают все имущество в аренду «обратно»;
-резкое увеличение расходов старой компании на аренду имущества у своего же правопреемника;
-реорганизация проведена перед банкротством;
-иные факты, в основе которых отсутствует прозрачная житейская логика.

Безналоговая передача имущества в бизнесе: какой инструмент выбрать?

В этой статье мы расскажем вам о ключевых инструментах безналоговой (низконалоговой) передачи имущества в бизнесе. Каждый из них обладает своими характерными особенностями и ограничениями.

Для чего может потребоваться безналоговая передача имущества? Смена собственника имущества путем заключения договора купли-продажи признается реализацией и влечет необходимость уплаты НДС и налога на прибыль (при применении общей системы налогообложения). В том случае, если имущество передается в единой группе компаний, возникновение налоговых обязательств крайне нежелательно: по сути, имущество осталось в собственности того же бенефициара, а налоги уплатить надо. Безналоговая передача (смена собственника) имущества в группе может потребоваться:

1. Для повышения уровня имущественной безопасности. В бизнесе случаются разные ситуации и необходимо обезопасить ключевые активы от посягательств на них третьих лиц (кредиторов, контрагентов, рейдеров и регуляторов). Кроме того, наличие имущества у компании является дополнительным стиму-

лом для налогового органа к проведению ВНП, поскольку с налогоплательщика есть за счет чего взыскать возможные доначисления. Очевидно, что «жизненно важное» для бизнеса имущество не должно находиться в рисковом операционном секторе.

2. Для запуска инвестиционного проекта. Новое перспективное направление логичнее начинать с чистого листа, на него не должны распространяться риски и обязательства действующего бизнеса. Кроме того, в реализации инвестпроекта могут участвовать партнеры, не задействованные в вашем основном бизнесе. В этом случае наполнение нового проекта имуществом (в т.ч. деньгами) также должно происходить с максимально выгодными налоговыми последствиями как у передающей, так и у получающей стороны.

3. При рефинансировании в группе: перераспределение финансовых потоков между родственными компаниями (субъектами) также требует исключение излишних налоговых обязательств.

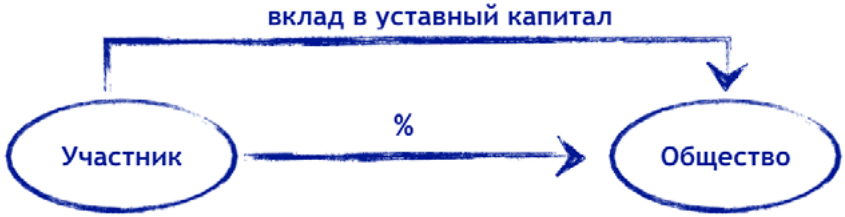
Как осуществить безналоговую передачу имущества?

1. Вклад в уставный капитал.
2. Вклады в имущество на основании под.3.7 и подп.11 п.1 ст.251 НК РФ, в том числе «дочерний подарок»;
3. Реорганизация в форме выделения.

Ключевые моменты мы зафиксировали для вас в отдельной таблице.

Нюансы	Взнос в УК	Вклад в имущество на основании подп.3.7 п.1 ст.251 НК РФ	Безвозмездная передача имущества на основании подп.11 п.1 ст.251 НК РФ	Процедура выделения
Организационно-правовая форма компании-получателя имущества	Любая	Только хозяйственные общества и товарищества	Любая, в которой есть уставный/складочный капитал (АО, ООО, хозяйственное товарищество/ партнерство)	Любая
Размер долей/ акций передающей стороны в уставном капитале компании-получателя	Любой	Любой	Более 50% (в случае с «дочерним подарком» доля владения материнской компании также должна превышать 50%)	Любой
Изменяется ли размер доли передающей стороны в УК	Да	Нет	Нет	Нет
Нужен ли оценщик для передачи имущества	Да	Не обязательно	Не обязательно	Не обязательно
Налоговые обязательства	Для организаций на ОСН: • нет налога на прибыль • передающая сторона должна восстановить НДС, принимающая - может принять к вычету (при условии применения ОСН)	Для организаций на ОСН: • нет налога на прибыль • передающая сторона должна восстановить НДС, принимающая сторона не может принять к вычету	Для организаций на ОСН: • нет налога на прибыль • передающая сторона должна восстановить НДС, принимающая сторона не может принять к вычету	Для организаций на ОСН: • нет налога на прибыль • у реорганизуемой компании нет обязанности начислить НДС или его восстановить. Принимающая сторона также не обязана восстанавливать НДС
Ограничения по объекту передачи	Денежные средства, ценные бумаги, иное имущество, имущественные и иные права, имеющие денежную оценку	Имущество, имущественные/ неимущественные права	Только имущество. По ст.41 ГК РФ это вещи, деньги, ценные бумаги, имущественные права (ст.129 ГК РФ)	Денежные средства, ценные бумаги, иное имущество, имущественные и иные права, имеющие денежную оценку

Вклад в Уставный капитал



Это наиболее известный способ предоставления компании ее участниками имущества и имущественных прав. Участник любой коммерческой организации (АО, ООО и др.) может внести вклад в Уставный капитал (УК), причем как на стадии регистрации компании, так и в процессе ее деятельности.
Кроме того, вклад в Уставный капитал ООО может сделать и третье лицо при вступлении в состав участников общества. В акционерном обществе третье лицо может приобрести акции при допэмиссии, - это и будет являться взносом в УК. В счет оплаты уставного капитала могут быть внесены деньги, ценные бумаги, иное имущество или имущественные права.

Налоговые последствия
Вклад в уставный капитал коммерческой организации освобождается от налога на прибыль (пп. 3 п. 1 ст. 251 НК). Что касается НДС, то в ситуации, когда доля в УК оплачивается имуществом, передающая сторона на ОСН обязана восстановить ранее принятый к вычету НДС (п. 3 статьи 170 НК РФ) в размере суммы, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки (в отношении основных средств и нематериальных активов).
Однако принимающая сторона, если она также на общей системе налогообложения, учитывает ту же сумму налога в составе вычетов после принятия имущества на учет (п. 8 статьи 172, п. 11 статьи 171 НК РФ). В итоге сохраняется баланс уплаченных и принятых к вычету сумм НДС, что фактически означает отсутствие налоговых последствий взноса имущества в уставный капитал для собственника бизнеса.
Естественно, если мы вносим вклад в УК коммерческой организации на специальном налоговом режиме, учесть НДС в составе расходов не получится.

Дополнительные затраты
Для передачи имущества в уставный капитал закон требует провести независимую денежную оценку его стоимости (п. 2 ст. 66.2 Гражданского кодекса).

Риски
Гарантированный размер ответственности юридического лица по его обязательствам перед кредиторами равен величине уставного капитала. Также большой УК может сделать компанию привлекательной для недобросовестных третьих лиц (например, рейдеров).
Однако участник вправе делать вклад в УК в размере, превышающем номинальную стоимость его доли. Например, для оплаты доли в уставном капитале в ООО в 10 тысяч рублей участник вполне может внести, например, 15 млн рублей. При этом величина номинальной стоимости его доли составит 10 000 рублей. Именно так и будет указано в ЕГРЮЛ. И данный взнос (в том числе, в части превышения реального размера вклада над номинальной стоимостью доли) не включается в налогооблагаемую базу принимающей стороны (абз. 3 пп. 1 п. 3 ст. 170, п. 11 ст. 171, п. 8 ст. 172 НК; пп. 3 п. 1 ст. 251 НК).
Подробнее можно прочитать ТУТ.

Налоговые последствия при последующей продаже доли или выходе из общества
Важно не только предоставить компании имущество без налогов, но и учесть затраты на его приобретение или создание при дальнейшем отчуждении доли в обществе.
В таком случае возникнет доход (от продажи доли, в виде действительной стоимости доли при выходе из ООО 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 - пп. 2.1 п. 1 ст. 268 НК РФ, для физических лиц - пп. 2 п. 2 ст. 220 НК РФ);
- при выходе - на сумму вклада в уставный капитал (пп. 4 п.1 ст. 251 НК РФ для юридических лиц, пп. 2 п.2 ст. 220 НК РФ для физических лиц);
- при ликвидации - на сумму фактически оплаченной стоимости доли (п. 2 ст. 277 НК РФ для юридических лиц, пп. 2 п.2 ст. 220 НК РФ для физических лиц).

В случае, если собственник внес в УК общества вклад, превышающий номинальную стоимость его доли, полученный при продаже (выходе, ликвидации) доход также можно будет уменьшить на сумму расходов по приобретению доли в полном объеме. Если оплата была имуществом - на сумму расходов на приобретение имущества.
Если же Вы или ваша организация непрерывно владеет долями/ акциями в компании более 5 лет на праве собственности, то вся сумма дохода от продажи таких долей / акций будет:

- освобождаться от НДФЛ для физических лиц (п.17.2. ст. 217 НК РФ);
- облагаться налоговой ставкой 0 % по налогу на прибыль для юридических лиц (ст. 284.2. НК РФ).

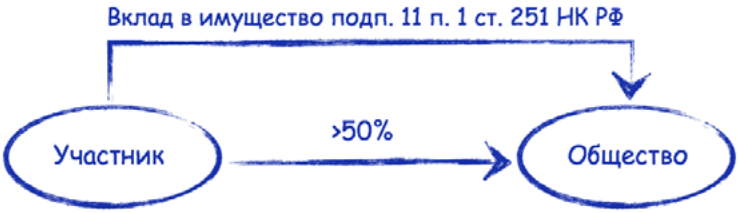
Вклад в имущество без увеличения уставного капитала (ст.66.1 ГК РФ, ст.27 ФЗ «Об ООО», ст.32.2 ФЗ «Об АО»)

Предполагает безвозмездную передачу участником (акционером) своей компании неких благ (денежные средства, доли (акции) в других юридических лицах, недвижимое имущество и т.п.). При этом уставный капитал не увеличивается, номинальный размер долей участников не меняется.
Если устав принимающей стороны не содержит исключений из правила, то вклад в имущество возможен только деньгами и только пропорционально всеми участниками (акционерами). В ООО решение о вкладе в имущество принимается не менее, чем 2/3 голосов.

В Налоговом кодексе предусмотрены два льготных механизма, которые позволяют освобождать безвозмездные по своей сути вклады от налогообложения:
1. Безвозмездная передача имущества на основании подп.11 п.1 ст.251 НК РФ;
2. Вклад в имущество хозяйственного общества или товарищества от своего участника или акционера (пп. 3.7 п. 1 ст. 251 НК).

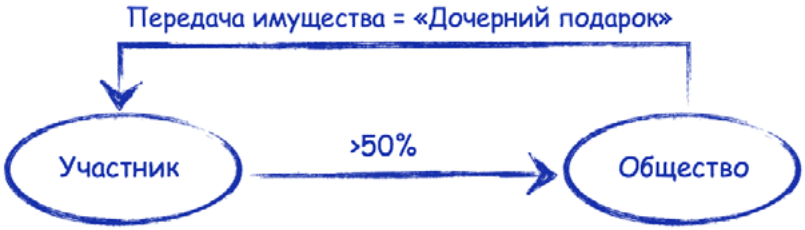
Кратко обозначим их особенности.

Безвозмездная передача имущества по пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ:
- доля участия передающей (принимающей) стороны в уставном капитале принимающей (передающей) стороны должна составлять более 50%;
- переданное имущество (за исключением денежных средств) не может никому быть передано в течение года с момента получения (в том числе, в аренду), иначе налоговая льгота (пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ) теряется. Это ограничение необходимо учитывать, если трансформация бизнеса предполагает многоступенчатую схему консолидации имущества (возможно, в такой ситуации подойдет вклад в имущество по пп. 3.7 п. 1 ст. 251 НК, подробнее далее).



Собственники компании должны оформить соответствующее решение о внесении вклада (вкладов) в имущество организации. Вклад в имущество могут осуществлять не все участники (или не пропорционально долям участия), если такая возможность закреплена в Уставе. Порядок принятия решения о внесении вкладов в имущество организации также может быть детально проработан в корпоративном договоре.

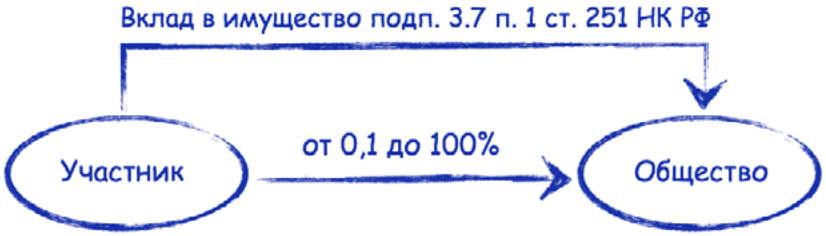
«Дочерний подарок»
При этом по пп. 11 п. 1 ст. 251 НК внести вклад в имущество может не только материнская компания. Возможна обратная ситуация - «дочка» передает имущество «маме» (так называемый «Дочерний подарок»). Это удобный инструмент, позволяющий передать из дочерней компании имущество в пользу материнской структуры.



Вклад в имущество хозяйственного общества или товарищества от своего участника или акционера по подп. 3.7. п. 1 ст. 251 НК РФ:

- передать имущество, имущественные и неимущественные права может любой участник общества: юридическое или физическое лицо независимо от размера доли в уставном капитале;
- также при вкладе в имущество отсутствуют какие-либо ограничения в последующем распоряжении имуществом в течение года с момента передачи;

- передаваться может имущество, а также имущественные и неимущественные права, имеющие денежную оценку;
- однако сделать вклад в имущество может только участник/акционер (невозможен «дочерний подарок»);
- применим только к хозяйственным товариществам и обществам (АО, ООО и др., но не применим к производственным кооперативам, хозяйственным партнерствам);



Вклад в имущество по подп. 3.7. п. 1 ст 251 НК РФ является более удобным и универсальным, по сравнению с безвозмездной передачей имущества подп. 11 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса РФ. Однако важный момент: вклад в имущество, в отличие от вклада в уставный капитал, нельзя учесть в составе расходов на приобретение доли при получении последующего дохода (при ее продаже, при выходе из общества или его ликвидации).

Риски и ограничения

Если доля вкладывающегося участника меньше 50%, необходимо указать, что происходит вклад в имущество именно на основании подп. 3.7. п. 1 ст. 251 НК РФ.

Также следует учесть, что освобождение вкладов в имущество на основании подп.3.7 п.1 ст.251 - новая норма НК РФ, которая появилась только в 2018 году. Она заменила знаменитый подп.3.4, который получил народное название «вклад в целях увеличения чистых активов».

Пожалуй, самой значительной разницей в формулировках стало исключение прямого упоминания о возможности вклада в имущество путем прощения долга участником своей организации.

Практики применения нового под.3.7 пока нет, однако мы полагаем, что возможность прощения долга сохранилась.

Налоговые последствия вклада в имущество

Налог на прибыль.

Полученное имущество не облагается на налогом на прибыль, ни единым налогом по УСН.

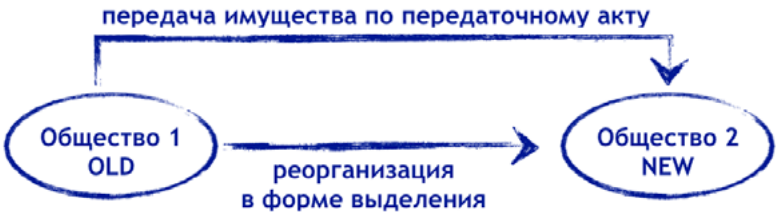
При выбытии амортизируемого имущества в связи с тем, что организация

внесла его в качестве вклада в имущество, в составе расходов передающей стороны не нужно отражать ни списание его остаточной стоимости, ни затраты, связанные с передачей.
В соответствии с подп. 3.7 п.1 ст.251 Налогового кодекса РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются доходы в виде имущества, имущественных прав или не имущественных прав в размере их денежной оценки, которые получены в качестве вклада в имущество хозяйственного общества или товарищества в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации.
Аналогично в соответствии с под. 11 п.1 ст. 251 Налогового кодекса РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются доходы в виде имущества, полученного российской организацией безвозмездно от материнской или дочерней компании, а также участника - физического лица (при условии участия в уставном капитале получающей или передающей стороны более чем 50%). При этом полученное имущество не признается доходом для целей налогообложения только в том случае, если в течение года со дня его получения указанное имущество (за исключением денежных средств) не передается третьим лицам.

НДС
В случае, если взнос в имущество осуществляется организацией на ОСН и передается имущество, то «мама» должна восстановить НДС с остаточной стоимости имущества. При этом восстановленный налог на добавленную стоимость можно включить в расходы. А принимающая сторона не сможет принять НДС к вычету, поскольку не уплачивала деньги за это имущество (помним, что вклад в имущество является разновидностью безвозмездной передачи). Поэтому вклад в имущество больше подходит для передачи денежных средств.
К сожалению, юридическое лицо не сможет без налоговых последствий по пп. 11 п. 1 ст. 251 НК сделать взнос в имущество «упрощенца» - доля в его уставном капитале не может превышать 25%, иначе утратится право на применение УСН. Однако вклад в имущество «упрощенца» можно сделать по пп. 3.7 п. 1 ст. 251 НК.
Реорганизация в форме выделения

Реорганизация в форме выделения (ст. 57 ГК; п. 8 ст. 50 НК РФ) - это единственная форма реорганизации юрлица, позволяющая передать имущество совсем без налоговых последствий. Выделение и самый универсальный способ передачи имущества, не имеющий организационно-правовых ограничений (применим как к АО, ООО, так и к товариществам и партнерствам).
При выделении образуется второе юридическое лицо, которое не является

правопреемником реорганизованной организации в части ее налоговых обязательств, за исключением случаев, когда налоговый орган докажет, что единственной целью выделения было уклонение от погашения задолженности перед бюджетом (п. 8 ст. 50 НК).



Налоговые последствия

Налог на прибыль

Выделение подразумевает «отпочкование» от старой компании новой компании. Имущество передается по передаточному акту и его стоимость не является расходом у старого юридического лица и не является доходом у новой компании. То есть нет никаких последствий по налогу на прибыль.

НДС

Передача имущества в рамках выделения не является реализацией. У компании на ОСН нет обязанности начислить НДС или его восстановить (п. 8 ст. 162.1, п. 3 ст. 170 НК РФ). Новая компания не может принять НДС к вычету, но и НДС платить не обязана.

При этом выделяемая компания может применять сразу с момента своего создания любой режим налогообложения (прежде всего УСН): таким образом мы можем выделить имущество на «упрощенца».

Кто может стать участником выделяемой компании?

При процедуре выделения из ООО участниками нового юрлица могут стать:

реорганизуемая компания;

участники реорганизуемой компании в том же составе и в тех же пропорциях;

часть участников реорганизуемой компании (в других пропорциях) или иные третьи лица. Главное условие, чтобы это третье лицо самостоятельно оплатило уставный капитал в 10 тысяч рублей.

В случае с акционерным обществом при выделении возможны только первые два варианта. Либо новая компания становится 100% «дочкой» реорганизуемой, либо участниками выделенной компании становятся те же самые акционеры в тех же пропорциях.

Кроме того, разрешены смешанные реорганизации в форме выделения, когда можно из АО выделить ООО или наоборот.

Риски

Выделение должно осуществляться в строгом соответствии с принципом справедливого распределения прав и обязанностей между старым и новым юридическим лицом. Это значит, что:
активы выделяемой компании должны быть уравновешены пассивами. Иными словами, нельзя передать основные средства без передачи задолженности по кредитам, с помощью которых эти основные средства были приобретены. Если старая компания имеет большой объем кредиторской задолженности, то справедливо передать в выделяемую компанию часть такой задолженности, связанной с передаваемым имуществом;
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 передаточному акту.
Выделение с присоединением

В рамках одной реорганизации закон позволяет объединить сразу две процедуры (ст. 57 Гражданского кодекса РФ): выделение и присоединение, что позволяет значительно сэкономить время и затраты на реорганизацию. Сначала происходит выделение, затем присоединение. Промежуточное общество, возникающее в результате выделения, носит виртуальный характер, так как используется исключительно для передачи активов и обязательств к присоединяющему обществу. Период существования данного юрлица законом не определен, но можно говорить о том, что он стремится к нулю.



Документы оформляются сначала на выделение компании, ей по передаточному акту передается часть активов и пассивов реорганизуемого общества,

которые затем , присоединяются к балансу другого юрлица («Общество 2» на схеме выше). Важный нюанс: наличие деловой цели, которой, конечно, которой не может быть налоговая оптимизация.
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 способов перераспределения имущества, набор которых всегда уникален.

Налоговые последствия при присоединении дружественной компании

В ряде случаев перестроение структуры группы компаний требует использования такого инструмента как реорганизация юридического лица в форме присоединения к нему другого юридического лица (нескольких юридических лиц). При этом в соответствии с абз. 2 ч.4 ст. 57 ГК РФ присоединяемая компания прекращает свое существование (исключается из ЕГРЮЛ), а ее правопреемником становится присоединяющая организация.

Многие наслышаны о присоединении как способе «быстрой ликвидации», однако речь не об этом.

К присоединению взаимозависимой или просто дружественной компании могут прибегать для решения различных задач:

- соединение убыточного направления бизнеса с прибыльным бизнес-направлением;
- консолидация всех активов бизнеса в рамках одного юридического лица;
- погашение накопленной задолженности одной компании перед другой;
- банальное сокращение количества операционных компаний для повышения лаконизма структуры группы компаний.

Посмотрим, какие нестандартные вопросы налогообложения могут возникнуть в вполне стандартной процедуре присоединения.

НДС

Общее правило гласит: передача имущества правопреемнику в ходе реорганизации

зации (а значит и при выделении тоже) не является реализацией и не облагается НДС. Соответственно, у передающей стороны нет обязанности начислить НДС, а у принимающей не возникает налоговых вычетов.

Но что будет, если присоединяющая компания применяет УСН или ЕНВД? В этом случае по окончании реорганизации здание уже будет использоваться в безНДСной деятельности, ведь «спецрежимники» освобождены от уплаты НДС. На этот случай с 2020 года в НК РФ введена обязанность правопреемника восстановить НДС, ранее принятый к вычету присоединенной организацией, пропорционально остаточной стоимости имущества.

К слову, если присоединенная компания не успела принять «входящий» НДС к вычету, в нормальной ситуации речи о восстановлении быть не может. И терять вычет очевидно не хочется.

Если правопреемник применяет ОСН, то он сможет сможет принять к вычету такой «входящий» НДС. Но для этого у нее должны быть (п. 5 и п. 7 ст. 162.1 НК РФ):

- счета-фактуры, выставленные на имя присоединяемой компании;
- документы, подтверждающие фактическую оплату присоединяемой компанией или ее правопреемником сумм НДС в составе цены поставщику оборудования.

В ситуации, когда покупатель товаров присоединяется к самому поставщику, то документально подтверждать фактическую оплату сумм НДС присоединенным покупателем поставщику не требуется. Это обусловлено тем, что в этом случае обязательство прекращается совпадением должника и кредитора в одном лице и рассматривается как оплата товаров (работ, услуг). И поставщик имеет право принять к вычету начисленный ранее НДС.

Также может возникнуть ситуация, когда присоединившейся организации необходимо будет получить возмещение НДС за присоединенную компанию. Возмещение НДС осуществляется в обычном порядке в пределах трех лет после окончания налогового периода, в котором возникло право на возмещение НДС у правопредшественника, согласно п. 9 ст. 162.1 НК РФ при соблюдении всех перечисленных выше требований к подтверждению налогового вычета

Для начала констатируем общее правило: стоимость имущества, полученного от присоединенной организации, не учитывается в налогооблагаемых доходах компании - правопреемника (п. 3 ст. 251, ст.346.15 НК РФ).
Правопреемник принимает имущество на учет по остаточной стоимости и далее:
- списывает ее по правилам амортизации, если он применяет ОСН;
- не списывает вообще при остальных режимах налогообложения.

Может возникнуть вопрос: почему? Почему правопреемник при применении УСН с объектом «доходы минус расходы» не уменьшает свои затраты на остаточную стоимость полученного имущества.
Дело в том, что:

- затраты «упрощенец» может учесть только после их фактической оплаты. В случае же получения активов в ходе присоединения непосредственно правопреемник расходов на приобретение не несет;
- перечень расходов, учитываемых при УСН, закрытый. Остаточная стоимость имущества, полученного в ходе реорганизации, не включена в данный перечень расходов.

Те же самые доводы применимы и к компании-правопреемнику, находящемуся на ЕСХН.

Таким образом, присоединяя компанию на ОСН к организации на УСН, с учетом остаточной стоимости передаваемых активов необходимо оценить:
- потери налога на прибыль за счет невозможности учесть затраты (это 20 % от остаточной стоимости);
- наличие деловой цели для снижения вероятности восстановления НДС (18 или 20 % от остаточной стоимости).

Присоединение убыточной компании

Представим ситуацию - для развития нового бизнес-направления создано отдельное юридическое лицо. Но то ли потенциал рынка был оценен неверно, то ли предлагаемый продукт оказался невостребованным, а новая компания требует постоянных финансовых вливаний из другого прибыльного бизнеса. В такой ситуации вполне может быть принято решение о присоединении убыточной компании к прибыльной, чтобы исключить займы как способ финансирования. Заманчивой является и перспектива правопреемника учесть убытки присоединенной компании и тем самым уменьшить свой налог на прибыль (п. 2.1. ст. 252 НК РФ, п. 5 ст. 283 НК РФ).
При присоединении убыточной компании списание накопленного убытка по-

следней списывается в расходы присоединяющей компании в следующем порядке:

- убыток, образовавшийся у присоединенной компании в последнем налоговом периоде, списывается только с периода, следующего за тем, в котором произошло присоединение;
- убыток за прошлые налоговые периоды может быть списан присоединяющей компанией в текущем налоговом периоде, когда произошла реорганизация.

Это вытекает из общего правила списания убытка, закрепленного п. 2 ст. 283 НК РФ, - налогоплательщик вправе перенести на текущий налоговый период сумму убытков, полученных в предыдущих налоговых периодах.

Однако для этого крайне важно соблюсти два правила:

Правило № 1 - обеспечить наличие полного пакета первичных документов, подтверждающих основание возникновения, размер и период возникновения убытков у присоединенной компании (договоры, акты приема-передачи, товарные накладные).

Правопреемник должен хранить документы правопредшественника, подтверждающие объем понесенного убытка, на протяжении всего срока списания убытков (п. 4 ст. 283 НК РФ).

Налоговые регистры, налоговые декларации и передаточные акты присоединенного общества не могут быть признаны достаточными доказательствами несения подобных затрат, влекущих формирование убытка.

Правило № 2 - проработать экономическое обоснование проведения присоединения, не связанное с налоговыми последствиями.

Налоговые органы сейчас обращают особое внимание на добросовестность действий налогоплательщиков в ситуациях присоединения убыточных компаний к прибыльным.

Ведь согласно положению пп. 1 п. 2 ст. 54.1. НК РФ налогоплательщики не вправе уменьшать налоговую базу и / или сумму подлежащего уплате налога, когда основной целью сделки (операции) была неуплата (неполная уплата) налога.

ФНС России в своем письме от 31.10.2017 г. № ЕД-4-9/22123@ открыто заявляет, что:

Примером сделки, не имеющей деловую цель, может служить бизнес-решение, не свойственное предпринимательскому обороту, в том числе присоединение компании с накопленным убытком без актива при отсутствии экономического обоснования и т.п., и которое не может быть обосновано с точки зрения пред-

принимательского риска, фактически совершенное не в своем интересе, а в интересах иного лица с целью его скрытого финансирования (то есть, присоединение убыточной компании исключительно с целью направления денежных средств из прибыльного бизнеса в убыточное направление).

письмо ФНС России № ЕД-4-9/22123 @ от 31.10.2017 г.

Таким образом, присоединять убыточную компанию, на балансе которой нет никаких активов, крайне рискованно.

Скорее всего, налоговые органы и суды больше не устроит в качестве обоснования деловой цели присоединения убыточной компании просто ее финансовое оздоровление, позволяющее избежать процедуру банкротства.

В связи с этим интерес представляет дело № А76-26765/2016, по которому Арбитражный суд Уральского округа вынес постановление от 20.12.2017 г. в пользу налогового органа. Суд пришел к выводу, что присоединение убыточной компании к обществу совершено исключительно с целью занижения налоговой базы по налогу на прибыль общества за счет убытков, полученных присоединенной компанией.



Об этом явно свидетельствовала следующая совокупность обстоятельств:

- за весь период ведения деятельности (3 года) присоединенная компания была убыточной. Из-за низкой наценки прибыль от продажи товаров не покрывала всех расходов - на реализацию товаров, зарплату, амортизационные отчисления, социальные взносы и прочие расходы. Это было обусловлено тем, что наценка на реализуемый товар была незначительная, при установлении ее размера видимо общий объем ее расходов не учитывался;
- Фактически убыточная компания выполняла роль «торгового дома» будущего правопреемника, который к тому же являлся материнской компанией.
- То есть, очевидно, - «мама»-поставщик товара знала о финансовом состоянии «дочки», но никаких мер не предпринимала (снижение расходов, в том числе цены реализации «мамой» товара для перепродажи);
- И самое главное: налогоплательщик не смог подтвердить, что полученный от присоединенной «дочки» актив - дебиторская задолженность перед самой «мамой», успешно погашенная за счет совпадения должника и кредитора, - является реальной. Не было представлено подтверждения факта перечисления авансовых платежей.

Исходя из этого, суд отклонил доводы общества о том, что присоединение имело реальные экономические цели - повышение эффективности работы общества и получение прибыли от организации сбытовой деятельности на территории другого города. Единственным последствием реорганизации стало существенное снижение базы по налогу на прибыль у правопреемника, что и позволило налоговому органу ссылаться на необоснованную налоговую выгоду.

Важно! Суд указал, что наличие деловой цели присоединения убыточной компании не подтверждают:

- ни прием на работу сотрудников присоединенной компании и начисление им зарплаты;
- ни оформление документов, связанных с несением расходов, которые раньше учитывала присоединенная компания, по аренде помещения, обслуживанию транспорта, услугам связи и т.п.;
- ни наличие деятельности, облагаемой ЕНВД, и ведение раздельного учета по ней;
- ни наличие у присоединенной компании ведомости по контрагентам, отчетов по продажам, отчетов по клиентам.

Исходя из этого, важно, чтобы на момент присоединения у убыточной компании были не только действующие контракты с поставщиками / заказчиками, но и значимые активы. Это могут быть:

- как внеоборотные активы: земельные участки, здания, производственное оборудование), нематериальные активы, имеющие реальную, а не выдуманную ценность;
- так и оборотные активы (в том числе, запасы, дебиторская задолженность), но они должны быть реальными, а «не нарисованными на бумаге», что имело место в приведенном выше деле.

Иначе говоря, у присоединенной компании должен быть какой-то экономический потенциал, подтверждающий целесообразность присоединения для правопреемника. Тогда есть все шансы доказать, что присоединение убыточной компании имело реальную деловую цель, например, расширение клиентской базы, рынков сбыта, увеличение материальной базы компании, получение экономических выгод от приобретения нематериальных активов. В противном случае сложно объяснить, зачем правопреемник приобрел убыточную компанию.

Совпадение должника и кредитора в результате присоединения

В этом случае обязательство прекращается в связи с совпадением должника и кредитора в одном лице на основании ст. 413 ГК РФ.

Если обе компании (как присоединяющая, так и присоединенная) находились на ОСН, то корректировка налоговых обязательств не происходит в связи с применением ими метода начисления.

Если же кредитор находится на УСН, то сумму неполученной оплаты по договору поставки (сумму начисленных, но невыплаченных процентов и т.п.) он еще не учел в налоговой базе (кассовый метод).

Никаких разъяснений Минфина, ФНС России или судебной практики по данному вопросу встретить не удалось. Однако полагаем, что в таком случае налоговые органы потребуют включить в налоговую базу присоединяющей компании-кредитора (УСН) сумму неполученной оплаты от своего покупателя (сумму процентов по займу и т.п.).

В заключение еще раз акцентируем Ваше внимание на ключевых моментах налогообложения при присоединении.

Во-первых, присоединяя компанию на ОСН с активами к обществу на УСН, необходимо будет восстановить НДС с остаточной стоимости имущества. Как правило, это меньше, чем уплатить НДС при реализации (продаже) с рыночной стоимости.

Во-вторых, в случае присоединения компании, единственным «активом» которой является ее убыток, подтвердить ту самую деловую цель вряд ли удастся. Согласитесь, кроме нашей сердобольности, никто не заставит взять под опеку проблемную умирающую компанию. Но благотворительность - традиционно за

счет чистой прибыли.
В-третьих, имея встречные финансовые обязательства, можно рассчитывать на их погашение в результате присоединения (совпадение должника и кредитора). Однако если кредитор применяет УСН, налоги придется заплатить в момент такого погашения.
Имея в виду такие нехитрые правила, можно смело использовать реорганизацию в форме присоединения для корректировки юридической структуры бизнеса.

Вклады в имущество: 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 и налогообложение данных операций 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, в том числе с учетом внесенных в НК РФ изменений.
Напомним, что безналоговая передача активов между родственными компаниями бывает разной и включает, например, такие способы как вклад в уставный капитал, реорганизацию в форме выделения и прочее.

Сегодня остановимся на одном из таких способов - вкладах в имущество без увеличения уставного капитала организации, когда участник (акционер) передает своей компании некие блага (денежные средства, доли (акции) в других юридических лицах, недвижимое имущество и т.п.) для улучшения ее финансового и/или имущественного состояния. При этом уставный капитал не увеличивается, номинальный размер долей участников не меняется.

Гражданско-правовыми основаниями вкладов в имущество являются статья 66.1 ГК РФ, ст. 27 Закона «Об ООО», ст. 32.2 Закона «Об АО».

Если устав принимающей стороны стандартный и не содержит детализированных норм, то вклад в имущество возможен только деньгами и только пропорционально всеми участниками (акционерами). В ООО решение о вкладе в имущество принимается не менее, чем 2/3 голосов. В акционерном обществе внесение вклада возможно на основании договора, одобренного Советом директоров, или по решению общего собрания акционеров.

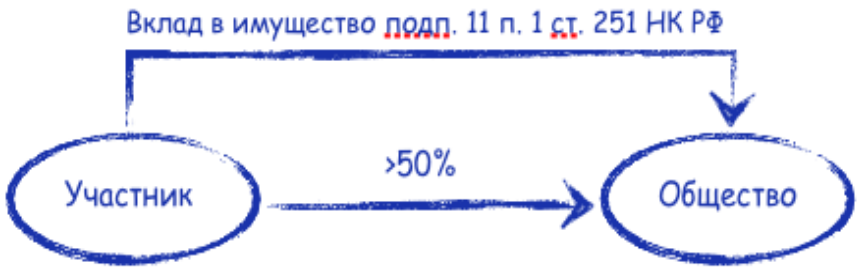
При этом в Налоговом кодексе предусмотрены два льготных механизма, которые позволяют освобождать безвозмездные по своей сути вклады от налогообложения:

1. Безвозмездная передача имущества на основании подп.11 п.1 ст.251 НК РФ. Сама по себе возможна в двух видах:
- передача имущества от «мамы» или физического лица-участника (акционера) в пользу организации, уставный капитал которой более чем на 50% состоит из вклада передающей стороны;
- «дочерний подарок». Это передача от «дочки» в пользу материнской компании, которой принадлежит более 50 % в уставном капитале «дочки».

2. Вклад в имущество хозяйственного общества или товарищества от своего участника или акционера (пп. 3.7 п. 1 ст. 251 НК).

Иными словами, Налоговый кодекс развел эти основания, в том числе, по времени появления в законе, наделив их некоторыми особенностями применения. Рассмотрим механизмы в деталях.

1. БЕЗВОЗМЕЗДНАЯ ПЕРЕДАЧА ИМУЩЕСТВА по подп.11 п.1 ст. 251 НК РФ.



Во-первых, может быть передано только имущество. Деньги относятся к имуществу.

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.
Освобождение от налогообложения в соответствии с пп. 11 п. 1 ст. 251 НК также распространяется и на прощение долга.

Во-вторых, нельзя в течение одного года со дня получения имущества (за исключением денежных средств) передавать его третьим лицам.
Иными словами, на пользование имуществом наложены существенные ограничения: нельзя его продать, сдать в аренду или иным образом им распорядиться. Логика законодателя понятна - освобождается от налогообложения своего рода помощь участника своей компании, ведь он передал имущество для использования ею самой, а не для сдачи в аренду, например.

В результате передача активов на основании п.п. 11 п. 1 ст. 251 НК в определенных ситуациях представляется невозможной. Однако данные ограничения не распространяются на вклады в порядке подп. 3.7 п. 1 ст. 251 НК.

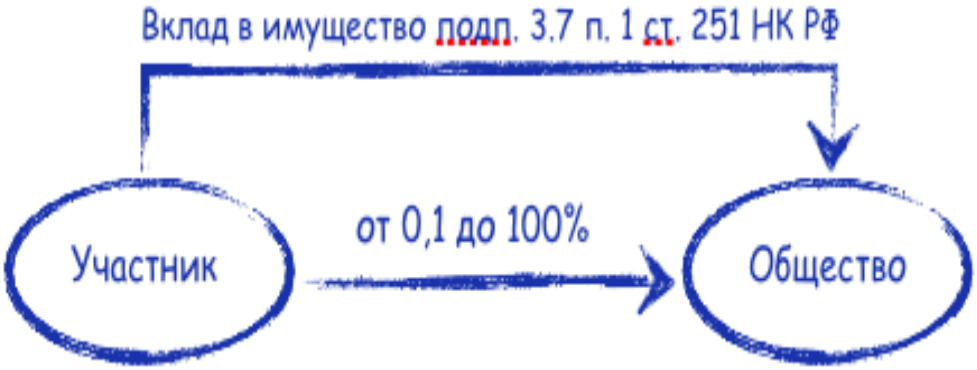
2. ВКЛАД В ИМУЩЕСТВО по подп. 3.7. п. 1 ст. 251 НК РФ.

Подп. 3.7. п. 1 ст. 251 НК позволяет освободить от налогообложения вложения участников как в виде имущества, так и в виде имущественных или неимущественных прав. При этом размер доли участника значения не имеет.

Статья 251. Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы
1. При определении налоговой базы не учитываются следующие доходы:
<…>
3.7) в виде имущества, имущественных прав или неимущественных прав в размере их денежной оценки, которые получены в качестве вклада в имущество хозяйственного общества или товарищества в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации

Налоговый кодекс РФ

Положения данного пункта распространяются фактически на любой способ увеличения имущества, включая увеличение активов общества в виде передачи вещей, денежных средств, долей/акций в компаниях или ценных бумаг, или, например, прав требования по договору цессии.



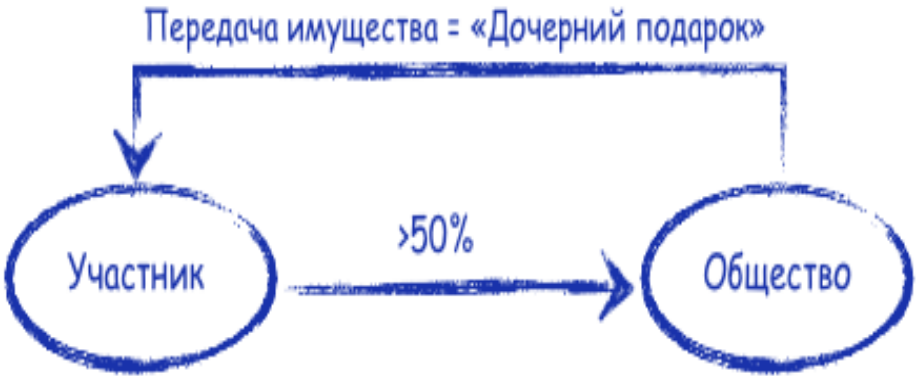
! Подп.3.7 п.1 ст.251 - новый и появился в Налоговом кодексе только в 2018 году. Он заменил знаменитый подп.3.4, который получил народное название «вклад в целях увеличения чистых активов». Подп.3.7 имеет более лаконичное содержание, отсылая к гражданскому законодательству - можно передать все, что разрешает ГК РФ и специальные законы.

Тем не менее данный способ безналоговой передачи также имеет свои ограничения:
1) Имущество, имущественные или неимущественные права могут предаваться только от участника (акционера) соответствующему хозяйственному обществу. То есть передача в обратном направлении - от «дочки» в пользу материнской компании - невозможна.
2) Вклады в имущество возможны только в отношении хозяйственных обществ или товариществ. Например, в производственный кооператив такой вклад без налоговых последствий нельзя осуществить.

3. «ДОЧЕРНИЙ ПОДАРОК»

Налоговый кодекс позволяет без налогов передавать имущество не только от «мамы», но и в обратном направлении - от «дочки» к компании - «маме». Освобождение предоставляется по подп.11 п.1 ст.251 НК при соблюдении важного

условия - доля материнской компании в уставном капитале «дочки» более 50 %.



Важно!

Передать «дочерний подарок» участнику - физическому лицу без налогов не получится. Такая выплата будет приравнена к дивидендам.

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.

Точку в этом деле поставил Президиум ВАС РФ, указав в своем Постановлении:

«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».
Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 4 декабря 2012 года № 8989/12
После этого и Минфин РФ поддерживает возможность не облагаемого налогом на прибыль «дочернего подарка».

«Дочерний подарок» в некоторых случаях является альтернативой выплате дивидендов, когда не соблюдаются условия для безналогового перечисления суммы прибыли от дочерней к материнской организации, в частности:

не выдержан срок владения 365 дней;

помимо мажоритарного участника с долей более 50 % есть миноритарии, «распределять прибыль» в пользу которых не хочется: дивиденды распределяются в большинстве случаев пропорционально, а к «дочернему подарку» такое требование не предъявляется.

О прощении долга

Как мы уже упоминали, подп. 3.7. п. 1 ст. 251 НК РФ заменил собой подпункт 3.4, который прямо предусматривал возможность вклада в имущество путем прощения долга участником своей организации.

Статья 251. Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы
1. При определении налоговой базы не учитываются следующие доходы:
<…>
3.4) в виде имущества, имущественных прав или неимущественных прав в размере их денежной оценки, которые переданы хозяйственному обществу или товариществу в целях увеличения чистых активов... Данное правило распространяется также на случаи увеличения чистых активов хозяйственного общества или товарищества с одновременным уменьшением либо прекращением обязательства хозяйственного общества или товарищества перед соответствующими акционерами или участниками...
Налоговый кодекс РФ в редакции , действовавшей до 31.12.2017

Сейчас такое уточнение отсутствует, хотя возможность по-прежнему актуальна.

Разберемся, можно ли теперь прощать долг без налогов.

Когда доля участия составляет более 50%, то с уверенностью можно ссылаться на уже известный нам подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ.

Если же доля участия в дочерней организации менее 50%, то руководствоваться мы можем только новым подп.3.7 п.1 ст.251 НК РФ.

Ни Минфин РФ, ни суды пока не озвучили свою позицию.

Мы полагаем, что выйти из ситуации можно таким образом:

На первом этапе участник (акционер) или общее собрание, как и раньше, принимает решение о внесении вклада в имущество. Но не в виде прощения долга, а путем передачи денежных средств, сумма которых как раз равна сформировавшейся перед ним задолженности (например, сумме невозвращенного займа).

Решение принимает, но не исполняет.

На втором этапе участник (акционер) - кредитор подписывает с дочерней компанией соглашение о зачете встречных требований (в нашем примере с займом - обязательств по возврату займа и внесению денежного вклада).

В результате, обязательство дочерней компании перед участником погашается без налогов.

Для надежности, в устав дочерней компании, как и при применении утратившего силу подп.3.4, целесообразно включить положение о возможности делать вклады в имущество не только деньгами.

Ложка дегтя. НДС
А что же будет, если участник, например компания на ОСН, в качестве вклада передает не деньги, а имущество? Облагается ли данная операция НДС? И да, и нет. В том смысле, что сама по себе передача имущества НДС не облагается, но передающая сторона (если она на общей системе налогообложения) должна восстановить НДС с остаточной стоимости имущества. При этом восстановленный налог на добавленную стоимость можно включить в расходы.

А вот принимающая сторона не сможет принять НДС к вычету, поскольку деньги за это имущество не уплачивала, ведь вклад в имущество является разновидностью безвозмездной передачи. Так что без ложки дегтя в бочке меда не обойтись…

КАК ВЕРНУТЬ ВКЛАД В ИМУЩЕСТВО

Вклад в имущество, сделанный участником - физическим лицом, является безвозвратным: его нельзя, в отличие от займа, потребовать обратно. Своего рода возврат сделанных инвестиций возможен только в форме дивидендов. Также

как по инвестициям в форме вклада в уставный капитал.
Однако, в отличие от вкладов в уставный капитал, сумма сделанных вкладов в имущество не пойдет в зачет затрат на приобретение доли (акций) при последующей продаже доли (акций), выходе или ликвидации компании.
Для участников - организаций есть исключение - это возможность вернуть без налога на прибыль сумму, равнозначную ранее сделанному вкладу в имущество хозяйственного общества или товарищества (ООО, АО, полное товарищество.
Обязательные требования:
- первоначальный вклад был сделан в денежной форме;
- возврат вклада осуществлен денежными средствами и в пределах ранее сделанного вклада в имущество.

«ПОДВОДНЫЕ КАМНИ»

Любые безналоговые операции традиционно привлекают внимание контролирующих органов. Вклад в имущество не является исключением.
Налоговые органы могут попытаться признать передачу имущества и (или) имущественных/неимущественных прав между «родственными» организациями экономически необоснованной, если разумная «деловая цель» будет с трудом различима.
Например, новый участник вносит щедрый вклад и сразу же выходит из компании. Налоговый орган с большой вероятностью скажет, что заимодавец «инвестор» не намеревался участвовать в деятельности компании и получать от этой деятельности прибыль, а единственной его целью при вхождении в бизнес была безналоговая передача дорогостоящего имущества или денежных средств.

ПРИМЕР taxCOACH®

Как успешно может работать этот инструмент рассмотрим на примере кейса экспертов Центра taxCOACH для сферы ритейла. Представим себе бизнес, который ведется в рамках Группы компаний. Розничные магазины являются самостоятельными юридическими субъектами (при этом площадь каждого магазина позволяет применять ЕНВД). Однако как быть с прибылью каждой операционной точки? Можно воспользоваться уже известным нам вкладом в имущество! Розничные компании учреждают юридическое лицо (обозначим его как инвестиционный центр) и вносят в качестве вкладов в имущество оговоренные средства, вырученные от реализации продукции. Налог на прибыль уплачивать не нужно, и инвестцентр может свободно распоряжаться деньгами участни-

ков, например, вложив их в новые направления деятельности.



ФОРМА СДЕЛКИ

Также не стоит забывать и о формальностях. Как правило, для ФНС бывает достаточно решения уполномоченного органа юридического лица о передаче имущества дочерней или материнской компании, а также акта приема-передачи имущества.
Если передача прав на имущество требует регистрации, то Росреестр иногда требует составить соответствующий документ – договор (соглашение) на отчуждение имущества, имущественных и неимущественных прав в инвестиционных целях.
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 имущества: подп. 3.7 или подп. 11 п. 1 ст. 251 НК.

Итак, кратко резюмируем основные особенности безвозмездной передачи имущества:

Особенности	Безвозмездная передача имущества по подп. 11. п. 1 ст 251 НК РФ	Вклад в имущество по подп. 3.7. п. 1 ст 251 НК РФ
Что передается	только имущество	имущество, имущественные права, неимущественные права
Передающая сторона	участник/акционер или дочерняя компания	только участник/акционер
Ограничения участия в уставном капитале	доля участника в дочерней компании более 50 %	размер доли передающей стороны в уставе дочерней компании не имеет значения
Право распоряжения полученным имуществом	**нельзя распоряжаться имуществом в течение 1 года (за исключением денег)**	**можно сразу распоряжаться любым имуществом**
Организационно-правовая форма получателя имущества	Любая, в которой есть уставный/складочный капитал (АО, ООО, хозяйственное товарищество/партнерство)	только хозяйственные общества и товарищества

Вместо итога еще раз обозначим ГЛАВНЫЕ ТЕЗИСЫ:
1. Вклад в имущество является оперативным способом безналоговой передачи денежных средств и иного имущества дочерней компании. Не требуется посещение нотариуса и внесение изменений в учредительные документы, что обязательно при увеличении уставного капитала.
2. НК РФ предусматривает два льготных механизма - подп.3.7 и подп.11 п.1 ст.251 НК РФ. Каждый из них дает интересные возможности, но и не лишен ограничений. Поэтому тщательно читаем закон и выбираем подходящий к конкретной ситуации способ.

3. Не забываем, что для осуществления вклада в имущество 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, имущественными правами или путем прощения долга.
4. Подп.11 п.1 ст.251 НК РФ также дает возможность обратной передачи - от «дочки» к организации-маме, доля которой в уставном капитале более 50 %. Мы назвали это «дочерним подарком». Он может быть альтернативой выплате дивидендов, например, когда помимо мажоритарного участника с долей более 50 % есть миноритарии, «распределять прибыль» в пользу которых не хочется: дивиденды распределяются в большинстве случаев пропорционально, а к «дочернему подарку» такое требование не предъявляется.
5. С 2019 года материнские организации, ранее сделавшие вклад в имущество в денежной форме своей «дочерней» компании, могут вернуть его без возникновения налога на прибыль.

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

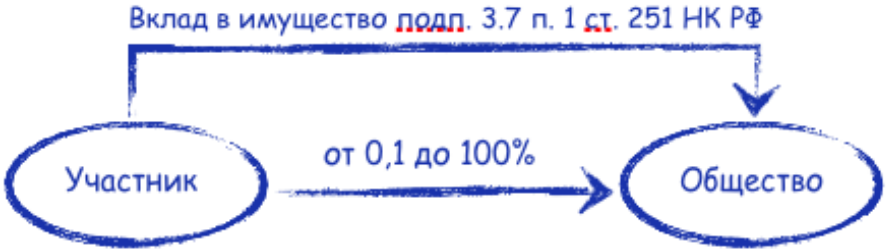
Минфина России от 13.09.2011 N 03-03-06/2/139). Однако, необходимо отметить, что остаточная стоимость имущества обязательно должна быть подтверждена документально, в противном случае она признается равной нулю, и амортизацию начислить будет нельзя.

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 имущества 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, полу-

ченный акционером (участником) от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения.
Дивиденды могут выплачиваться денежными средствами, в том числе как в безналичной, так и наличной форме, а в случаях, предусмотренных уставом, - иным имуществом. В любом случае решение о выплате дивидендов должно быть принято общим собранием участников с подписанием соответствующего протокола. Если участник один, то он самостоятельно решает, в каком порядке ему будут выплачиваться дивиденды.
И еще очень важно соблюсти одно правило: выплата дивидендов возможна только при условии, что чистый доход компании (или величина чистых активов) больше ее уставного капитала и резервного фонда, в том числе и после выплаты дивидендов.
Поскольку дивиденды являются прибылью участников общества, возникает вопрос об уплате соответствующих налогов. Ставки налога на прибыль/НДФЛ составляют от 13 до 15% в зависимости от того, кто является получателем дивидендов, при этом получатели-юридические лица или ИП, находящиеся на специальных режимах налогообложения, уплачивают налог на прибыль/НДФЛ независимо от выбранной системы налогообложения.
Кроме того, с 01.01.2011г. доходы российской компании в виде дивидендов от другой российской компании, в которой доля участия получающей организации составляет не менее 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).

Получатель дивидендов	Налогообложение
Физическое лицо - резидент РФ	НДФЛ 13%
Юридическое лицо - резидент РФ	Налог на прибыль 13%
Юридическое лицо - резидент РФ с долей участия в уставном капитале не менее 50% на протяжении более 365 дней	Налог на прибыль 0%
Физическое или юридическое лицо - нерезидент РФ	Налог по ставке 15%, если более низкая ставка не предусмотрена двусторонним соглашением об избежании двойного налогообложения

Таким образом, налогообложение дивидендов, выплаченных денежными средствами, достаточно подробно урегулировано в НК РФ.
Практика же выплаты дивидендов имуществом не так широко распространена. Между тем, такая необходимость может возникнуть, если нераспределенная прибыль вроде есть (в бухгалтерском балансе), но изъять денежные средства из текущего оборота не представляется возможным.
Нюансы

Здесь важно учесть следующие ограничительные факторы:
Во-первых, в уставе компании обязательно следует указать виды имущества (движимое, недвижимое, включая ценные бумаги), которое может быть передано в счет выплаты дивидендов (п. 1 ст. 42 Закона «Об АО», п. 3 ст 28 Закона «Об ООО»).
Во-вторых, при выплате дивидендов имуществом участнику-физическому лицу может сложиться ситуация, при которой организация не сможет удержать НДФЛ - это произойдет, если участник не получает иных доходов от организации, кроме дивидендов. В этом случае компании необходимо подать уведомление в ИФНС о невозможности такого удержания, а физическое лицо обязано будет самостоятельно уплатить НДФЛ до 15 июля следующего года.
В-третьих, если речь идет о выплате дивидендов имуществом, то следует учесть позицию 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).
Мнение фискальных органов

Налоговые органы на протяжении нескольких лет придерживаются позиции о том, что в данном случае происходит переход права собственности на имущество, а значит - возникает реализация и, как следствие, обязанность начислить НДС и налог на прибыль (налог по УСН) (письмо Минфина от 17.12.2009 г. № 03-11-09/405, письмо ФНС РФ от 15.05.2014г № ГД-4-3/9367@, письмо Минфина РФ от 17.04.2014г № 03-07-15/17628).
Свежие письма Минфина РФ от 25.08.2017г № 03-03-06/1/54596 и от 07.02.2018г № 03-05-05-01/7294 подтверждают эту позицию.
Давая такие разъяснения, Минфин РФ, вероятно, руководствуется следующей логикой: если бы организация при наличии у нее ненужного имущества захотела бы выплатить дивиденды денежными средствами, ей бы пришлось сначала продать это имущество, заплатить налоги и уже потом осуществить распределение прибыли своим участникам.
Но смеем вас успокоить: судебная практика по этому вопросу сформировалась

вразрез позиции Минфина и ФНС РФ.
Позиция судов

Еще в 2011 году были приняты знаковые 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:
Указание в уставе компании на возможность выплаты дивидендов имуществом.
Наличие нераспределенной прибыли после налогообложения.
В Постановлении от 25.02.2015г по делу № А58-341/2014 Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа высказался аналогичным образом: «Поскольку законодательство допускает выплату дивидендов акционеру недвижимым имуществом, передача данного имущества не образует иной объект налогообложения, кроме дохода, следовательно, не является реализацией недвижимого имущества, облагаемой НДС».
Эту же позицию косвенно подтвердил и Верховный Суд РФ в Определении от 31.07.2015г № 302-КГ15-6042, отказав в передаче дела для пересмотра и указав при этом, что передача недвижимости в счет выплаты дивидендов не включается в налоговую базу по НДС.
Поскольку налоговые органы продолжают настаивать на своей позиции, использование данного способа передачи имущества участнику компании сопряжено с риском налоговых претензий, снимать которые придется на уровне арбитражного суда. Хотя, как показывает наш опыт, территориальные налоговые органы нехотя, но прислушиваются к доводам налогоплательщика и судебной практике в рамках конструктивного диалога, не расценивая такую передачу как реализацию.
Давайте сравним выплату дивидендов денежными средствами и путем передачи имущества на примере условного расчета, взяв за основу следующие фиксированные показатели:
сумма выручки,
сумма расходов по основной деятельности,
сумма расходов на приобретение имущества (при этом мы в целях расчета единовременно принимаем понесенные затраты к учету),
размер чистой прибыли
размер 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

Сравним налоговую нагрузку 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 13 %)	6500	6500	6500
НДС с выплаты дивидендов		9000	
Налог на прибыль		10000	
Итого:	6500	25500	6500

Приведенный расчет, конечно, является условным, но позволяет оценить, что налогообложение при выплате дивидендов денежными средствами и имуще-

ством 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 при соблюдении условий подп. 1 п.3 ст. 284 НК РФ (доля не менее 50 % в течение более 365 дней) - налоговая ставка у получателя дивидендов будет 0 %.
Подводя итог вышесказанному, отметим, что при передаче имущества в счет выплаты дивидендов в части налогообложения бесспорным является возникновение обязанности уплатить налог у получателя дивидендов - юридического или физического лица.
Вопрос же о том, обязана ли выплачивающая дивиденды организация отразить передачу имущества в счет выплаты дивидендов как реализацию с последующим начислением НДС, налога на прибыль или налога по УСН является неоднозначным. Несмотря на судебные решения, контролирующие органы с завидной регулярностью «напоминают», что в такой ситуации возникает налогообложение.
Однако, имея в качестве аргумента рассмотренные судебные прецеденты, можно избежать претензий на уровне своей налоговой инспекции.
Таким образом, констатируем, что выплата дивидендов имуществом является легальным способом передачи имущества (в том числе недвижимого) участнику общества - физическому или юридическому лицу.

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 преж-

них 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

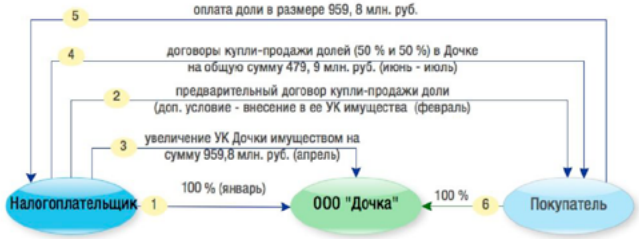
Приведем свежий пример из судебной практики - дело № А40-96261/13 (2), которое дошло до Верховного Суда России в июле 2015 года. Оно наглядно демонстрирует, при каком сценарии налоговикам удастся переквалифицировать сделку по продаже доли в умышленно завуалированную налогоплательщиком операцию по реализации 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 договор 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

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.

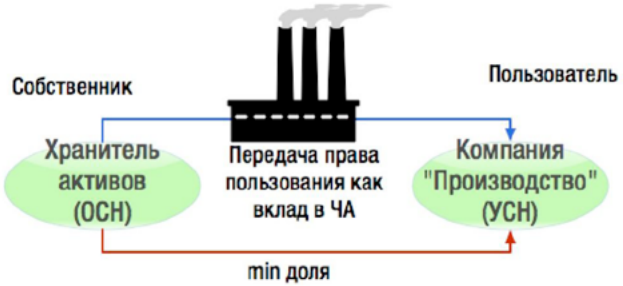
В этом случае расходов и доходов у сторон не возникает.
Отмечаем, однако, что НДС это не касается и если передающая сторона применяет ОСН, с остаточной стоимости передаваемого имущества она будет обязана НДС восстановить.

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 систему 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 увеличению 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 чис-

лится 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 оценкой, отразить возможные претензии будет не сложно.

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, налого-

плательщик 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 рас-

ходы 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.

Верховный суд поставил точку: передача имущества как отступного по договору займа облагается НДС

В своей рассылке мы уже затрагивали неоднозначную судебную практику по вопросу обложения НДС передачи отступного в счет погашения долга по договору займа. Так, в Уральском округе сложилась уверенная позиция о том, что передача имущества в качестве отступного не облагается НДС (например, Постановление ФАС УрФО от 16.07.2013 по делу №А47-9946/2012). Такой подход даже был косвенно поддержан Высшим арбитражным судом, который отказался пересматривать дело (Определение ВАС от 24.03.2014 по делу №А07-1043/2013).
Теперь же Верховный суд России, взяв бразды судебного верховенства в свои руки, поставил точку в этом вопросе:
передача имущества по отступному в качестве погашения долга по договору займа является операцией, облагаемой НДС;
одновременно сторона-получатель имущества имеет право на налоговый вычет.
Кратко опишем фабулу дел.
В первом из них (1) Компания приобрела здание, используя частично заемные средства, предоставленные физическим лицом - участником этой компании.
По истечении некоторого времени Общество понимает, что вернуть денежные средства, полученные по займу, не получится. Тогда Общим собранием участников было принято решение о передаче этого самого имущества в качестве отступного.

(1) Определение по делу № А51-16656/2015 от 21.06.2016

Руководствуясь точкой зрения, что эта операция реализацией не является, и передача нежилых помещений в качестве отступного в счет исполнения обязательств по возврату заемных средств не образует объект налогообложения

НДС, компания этот налог не исчислила.
По итогам камеральной налоговой проверки инспекция сделала вывод, что Общество неправомерно не исчислило НДС при передаче имущества в качестве отступного. На этом основании Обществу был доначислен налог и пени. После безрезультатного оспаривания решения в вышестоящей налоговой, налогоплательщик обратился в арбитражный суд.

Позиция Общества сводилась к тому, что передача отступного по договору займа не является операцией, облагаемой НДС. Общество ссылалось на положения НК о том, что налогом не облагаются операции займа в денежной форме (пп. 15 п. 3 ст. 149 НК), а также операции по уступке прав (требований) кредитора по обязательствам, вытекающим из договоров по предоставлению займов в денежной форме и (или) кредитных договоров, а также по исполнению заемщиком обязательств перед каждым новым кредитором по первоначальному договору, лежащему в основе договора уступки (пп. 26 п. 3 ст. 149 НК).
Суд первой инстанции, как и все последующие суды вплоть до Верховного, поддержали позицию налогового органа и указали на следующие моменты.
Во-первых, НК РФ прямо говорит, что объектом обложения НДС является реализация товаров, в том числе реализация предметов залога и передача товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав (пп. 1 п. 1 ст. 146 НК). Реализацией признается передача прав собственности на товары на возмездной основе (п. 1 ст. 39 НК). Исключений для операций по передаче отступного по договору займа не установлено.
Во-вторых, отступное является особым способом прекращения обязательства (ст. 409 ГК) и оно не является нормальным исполнением, а имеет другую правовую природу. Следовательно, довод налогоплательщика о том, что операция не подлежит обложению НДС, т.к. это исполнение заемного обязательства, не состоятелен. Норма НК предусматривает освобождение от НДС только операций по исполнению обязательств перед кредитором, а не их прекращению. То есть, при подписании соглашения о предоставлении отступного, обязательство по кредитному договору прекращается путем передачи имущества должника кредитору, фактически имеет место обмен денежных средств на товар, который передается в собственность кредитора.

Суды пришли к выводу, что в случае с данным налогоплательщиком имеет место передача залогодателем права собственности на имущество займодавцу при неисполнении заемного обязательства, что признается реализацией для целей исчисления НДС, в связи с чем передающая сторона обязана исчислить налог с реализации имущества. При этом судами были отклонены доводы Общества, т.к. нормы, на которые ссылается налогоплательщик, применимы лишь

в случае исполнения заемщиком обязательств перед каждым новым кредитором по первоначальному договору, лежащему в основе договора уступки, путем возврата кредита в денежной форме.
Аналогичные выводы, подтверждающие необходимость исчисления НДС при передаче имущества в качестве отступного, делает большинство арбитражных судов регионов: Решение АС Волгоградской области от 05.11.2015 по делу № А12-32158/2015, Решение АС Курской области от 07.04.2016 по делу № А35-1918/2015, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 15.01.2014 по делу № А45-5760/2013.
Вторая сторона этого же вопроса касается возможности получения вычета по НДС стороной-получателем имущества (2).

(2) Определение по делу № А03-21733/2014 от 04.07.2016
Ответ также был дан Верховным судом при пересмотре дела. Две компании были признаны банкротами, у них имелась задолженность перед банком. Общество выкупило права требования у банка. После этого, будучи кредитором компаний-банкротов, получило часть нереализованного на торгах оборудования. Общество заявило НДС к вычету и получило отказ в возмещении.
Суды трех инстанций отказали Обществу, поскольку исполнение обязательств по договору займа не признаются объектом налогообложения НДС.
Верховный суд, между тем, не согласился с выводами нижестоящих судов и указал следующее.
Объектом налогообложения по НДС является в том числе реализация предметов залога по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав. По кредитному договору банк предоставляет заемщику кредит, а заемщик обязуется вернуть полученную денежную сумму и уплатить проценты. При этом освобождены от обложения НДС операции по предоставлению займа в денежной форме и операции по исполнению заемщиков обязательств перед каждым новым кредитором по первоначальному договору, лежащему в основе договора уступки.
В данном случае имело место оставление за залогодержателем (Обществом) нереализованного предмета залога, то есть передача залогодателем права собственности на предмет залога залогодержателю при неисполнении заемщиками обеспеченного залогом обязательства.
Такая передача собственности на предмет залога в счет погашения требований залогового кредитора признается реализацией для целей исчисления НДС, поэтому передающая сторона обязана исчислить НДС с реализации, а Общество было вправе принять налог к вычету.
Отметим, что в период рассмотрения дела НК РФ не предусматривал освобождение от НДС операций по реализации имущества компаниями - банкротами.

Если аналогичная история произойдет в текущее время, кредитор не сможет заявить НДС к вычету. Однако выводы Верховного суда могут быть распространены на иные ситуации предоставления имущества в виде отступного по договору займа вне рамок дела о банкротстве.
Это еще раз подтверждает, что все действия по передаче имущества между юридическими лицами в рамках группы компаний, а также передаче активов учредителям должны быть тщательно продуманы, чтобы избежать нежелательных налоговых последствий. Так называемые безналоговые способы передачи имущества существуют, однако их использование точечно и должно быть выстроено в соответствии с фактурой конкретного бизнеса.

Лайфхак taxCOACH®: как не платить налоги при продаже бизнеса с 5-летней историей?

Для тех, кто задумывается о расставании с бизнесом (выходе из него, продаже или ликвидации компании), новые поправки в налоговом законодательстве будут весьма кстати.
Рассмотрим на примерах, какие условия предлагает Налоговый кодекс РФ при выходе собственников из бизнеса в 2019 году.

Шаг № 1. Считаем размер дохода при ликвидации, продаже и выходе из бизнеса

С 2019 года при продаже долей, акций, выходе физического лица из состава участников Общества, ликвидации любой организации полученный доход уменьшается на сумму документально подтвержденных расходов, связанных с их приобретением. Это в общем виде:

размер оплаченного уставного капитала как при учреждении общества, так и при возможном последующем увеличении;

или сумма приобретения доли в юридическом лице по договору купли-продажи.

В качестве альтернативы можно воспользоваться имущественным вычетом 250 000 руб.пп. 1 и пп.2 п.2 ст. 220 НК РФ в редакции Закона № 424-ФЗ 2. пп. 4 п.1 ст. 251 НК РФ в редакции Закона № 424-ФЗ

У юридических лиц, являющихся участниками/ акционерами доход в пределах стоимости вклада (взноса) также не облагается налогом с доходов при отчужде-

нии долей, акций, выходе из дочерней организации и ее ликвидации.

До 2019 г. указанные нормы говорили о ликвидации «общества» (= АО / ООО). То есть, уменьшить доход, полученный от ликвидируемой компании, на сумму расходов на ее приобретение, могли только участники ООО и акционеры АО. С 2019 года понятие «общество» заменили на «организацию». В результате, по новым правилам уменьшить сумму такого дохода на расходы могут и участники, пайщики иных ликвидируемых организаций (в том числе, Производственных, Потребительских кооперативов, иностранных организаций).

Кроме того, с 2019 г. при принятии материнской компанией решения о ликвидации убыточной дочерней компании, распределенный убыток признается ее внереализационным расходом, уменьшающим налоговую базу.пп. 8 п. 2 ст. 265 НК РФ, п. 25 ст. 280 НК РФ в редакции Закона № 424-ФЗ Раньше это не было прямо закреплено в законе, но поддерживалось судебной практикой.

При этом с 2019 г. для определения суммы расходов физического лица на приобретение доли/ акций в Обществе, уменьшающих доход, получаемый при ликвидации организации, действуют новые правила оценки стоимости имущества, имущественных прав, внесенных в уставный капитал.пп. 1 п. 1 п. 1 ст. 220 НК РФ в редакции Закона № 424-ФЗ

Так, если имущество, имущественные права, вносимые в уставный капитал, приобретались физическим лицом по возмездному договору (купли-продажи, мены), то их стоимость определяется по документам на их приобретение.



Но может быть и другая ситуация: имущество / имущественные права, внесенные в уставный капитал, были получены физическим лицом безвозмездно (по договору дарения от третьего лица, тогда с них был заплачен НДФЛ) или получены в дар от близкого родственника (без НДФЛ). В таком случае в расчет принимается рыночная стоимость имущества, имущественных прав на дату их передачи в уставный капитал. Учитывая, что с 2014 года обязательно проведение рыночной оценки неденежных вкладов в уставный капитал, именно величина такой оценки и будет принята во внимание.



Что касается такого основания «расстаться» с организацией как «выход», то новые поправки заменили понятие «общество» на термин «организация» только применительно к организациям в п.1 ст. 251 НК РФ, в ст. 220 НК РФ (глава НДФЛ) - по-прежнему сохранили формулировку «выход из общества».

Иными словами, в 2019 г. если юридическое лицо, являясь участником, пайщиком любых организаций (например, ООО, производственных, потребительских кооперативов, товариществ и прочих) решит воспользоваться правом на выход, налог на прибыль (УСН) в пределах суммы ранее внесенного вклада в уставный капитал / паевый фонд платить не придется.

Физические лица по-прежнему будут платить НДФЛ при выходе из состава участников всех организаций (кроме ООО) со всей суммы полученного дохода без права на вычет понесенных затрат на приобретение доли / пая. При выходе физических лиц из ООО с суммы ранее внесенного вклада в уставный капитал

НДФЛ как и раньше платить не придется.

Шаг № 2. Определяем размер налоговой ставки

Продажа долей / акций

При продаже долей/ акций с разницы физическое лицо уплачивает НДФЛ по стандартной ставке 13%, а организация - налог с доходов согласно применяемой системе налогообложения (налог на прибыль по ставке 20% пп. 2.1. п. 1 ст. 268, ст. 280 НК РФ в редакции Закона № 424-ФЗ или единый налог на УСН). Это правило в части продажи долей/ акций остается неизменным.

Ликвидация и выход

С 2019 г. доход в виде разницы между стоимостью имущества, внесенного в уставный капитал и полученного участником при ликвидации организации и выходе из организации, будет признаваться дивидендами для целей налогообложения НДФЛ и налога на прибыль. пп. 1 п. 1 ст. 208, пп.1 п. 2 ст. 250 НК РФ в редакции Закона № 424-ФЗ

В отношении налоговой нагрузки физических лиц - резидентов РФ это норма ничего не меняет. Как и прежде, физическое лицо - резидент РФ заплатит НДФЛ по ставке 13 % с суммы разницы.

Для организаций и физических лиц - нерезидентов РФ такие изменения носят скорее позитивный характер.

Начиная с 2019 года, организация, применяющая общий режим налогообложения, заплатит с такого дохода налог на прибыль по ставке для дивидендов - 13%, а не по ставке - 20% (как раньше).

А если ее доля участия в организации на момент выхода из нее / ее ликвидации составляла не менее 50% на протяжении более 365 дней, то вовсе организация сможет применить налоговую ставку - 0% (пп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ в ред. Закона № 424-ФЗ). То есть, при таких условиях налог на прибыль организации платить вообще не придется.

В «аутсайдерах» - холдинговые компании - «упрощенцы». Для них ставка может повысится: например, с 6 % при объекте «доходы» до 13 %. Правда, возможность применения ставки 0% для них также появляется.

Для физических лиц, ставших нерезидентами РФ (например, по причине длительного проживания за рубежом), плюс в том, что НДФЛ с дохода при выходе из российской организации или ее ликвидации будет уплачиваться теперь по ставке 15%, а не обычной ставке для нерезидентов - 30%.

Если Вы или ваша организация непрерывно владеет долями/ акциями в компании более 5 лет на праве собственности, то вся сумма дохода от продажи таких долей / акций будет:

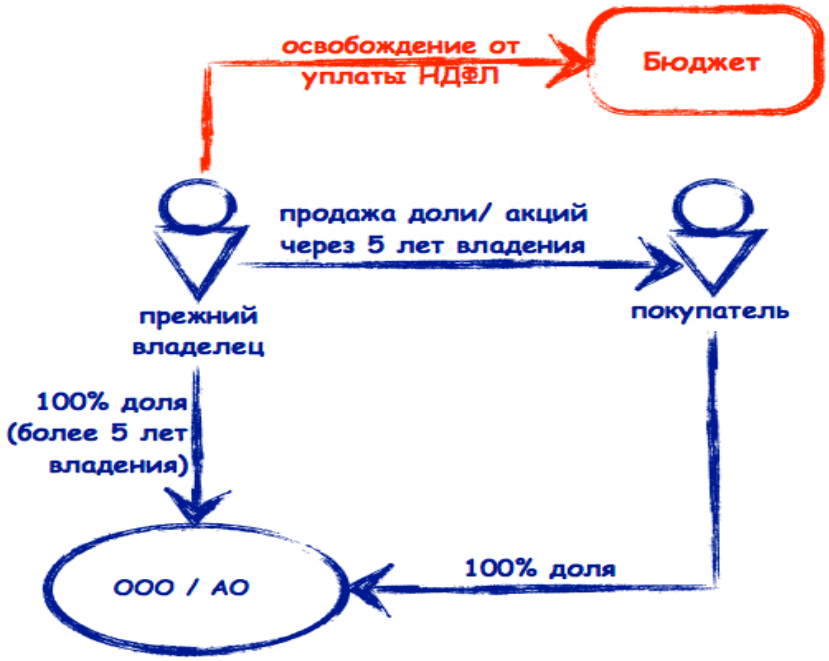
освобождаться от НДФЛ для физических лиц (п.17.2. ст. 217 НК РФ);

облагаться налоговой ставкой 0 % по налогу на прибыль для юридических лиц (ст. 284.2. НК РФ).

Первое и самое главное - дата приобретения долей, акций теперь не имеет значения.

До 2019 г. такой налоговой льготой могли воспользоваться только те физические лица и организации, которые приобрели долю / акции после «01» января 2011г. Это вытекало из п. 7 ст. 5 ФЗ от 28.12.2010 г. № 395-ФЗ «О внесении изменений в ч. 2 НК РФ и отдельные законодательные акты РФ», теперь Законом от 27.11.2018 г. № 424-ФЗ данное положение было отменено. С 2019 года дата приобретения / создания общества не играет роли.

Так, если доли/ акции приобретены в 2010 г., а проданы в 2019 г., то платить НДФЛ / налог на прибыль не придется. Если же доли / акции приобретены до 2011 г., но были реализованы в конце 2018 г, то доход от продажи под налоговую льготу не подпадает.



Второе. Способ приобретения долей, акций Общества не имеет значения.

Ни положения п.17.2. ст. 217 НК РФ, ни п.1 ст. 284.2. НК РФ не содержат ограничений по способу приобретения долей/ акций Общества. Более того, в п. 13.1. ст. 21 Закона «Об ООО» прямо указано, что документами, подтверждающими приобретение доли в уставном капитале Общества, могут быть:

1) договор, по которому участник приобрел долю (купля-продажа, дарение, мена, отступное);
2) решение единственного учредителя о создании общества;
3) договор об учреждении общества или учредительный договор при создании общества с несколькими участниками;
4) свидетельство о праве на наследство, если доля перешла по наследству;
5) решение суда, если судебным актом установлено право участника общества на долю;
6) протоколы общего собрания общества в случае приобретения доли при увеличении уставного капитала общества, распределении долей, принадлежащих обществу, между его участниками. п. 13.1. ст. 21 ФЗ «Об ООО»

Начиная с 2016 г. Минфин РФ соглашается с такой позицией в своих письмах. См. например, письма Минфина РФ от 26.04.2016 г. № 03-04-05/24235, от 29.09.2016 г. № 03-03-06/2/56740; письмо Минфина РФ от 12.04.2017 г. № 03-03-06/1/21630 К слову, ранее налоговые органы считали, что акции/ доли должны быть именно приобретены по договору купли-продажи, а не получены иным способом, например, при создании компании или увеличении уставного капитала. Письмо Минфина РФ от 02.12.2013 г. № 03-03-06/1/52260 (в отношении п. 1 ст. 284.2 НК РФ), письмо УФНС России по г. Москве от 19.11.2014 г. № 20-14/116518 (в отношении п. 17.2 ст. 217 НК РФ).

Третье - льгота распространяется на доли в любых ООО, но не на все акции.

Под действие налоговой льготы подпадают:

акции любых непубличных акционерных обществ. При этом АО должно сохранять свой непубличный статус на период всего срока владения акциями;

акции публичных АО, если стоимость недвижимости, прямо/ или косвенно принадлежащей такому публичному обществу, составляет не более 50 % стоимости всех его активов.

Четвертое. Непрерывность владения на праве собственности более 5 лет.

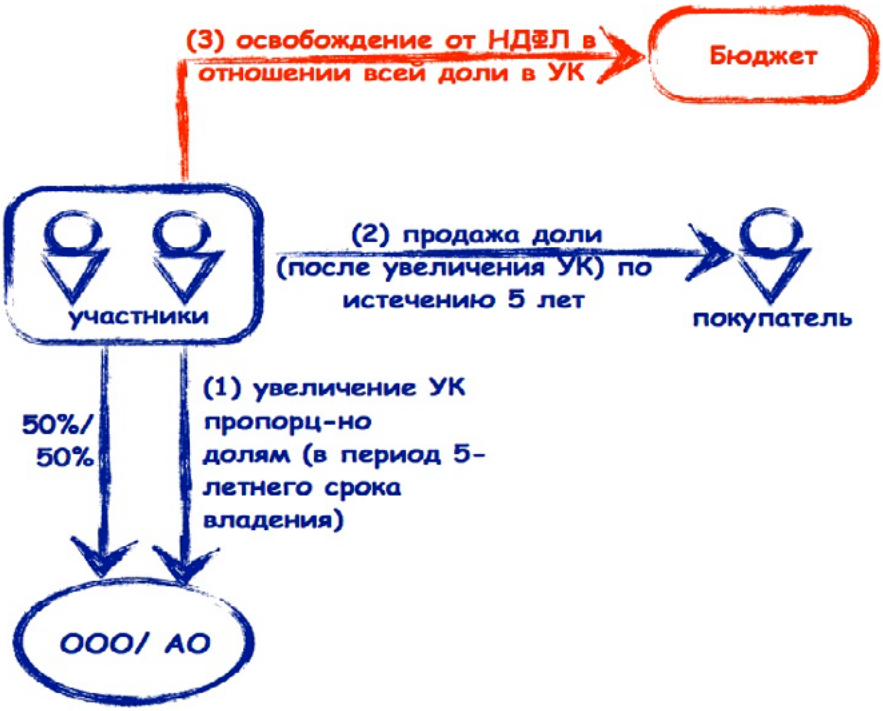
Это означает следующее:

(А) Доля/акции не должны даже временно выбывать из собственности лица, претендующего на льготу.

(Б) Если в период владения происходит увеличение уставного капитала Общества за счет внесения участниками/ акционерами дополнительных вкладов пропорционально долям участия, то увеличивается только номинальная стоимость долей (акций) без изменения процентного соотношения долей в уставном капитале.

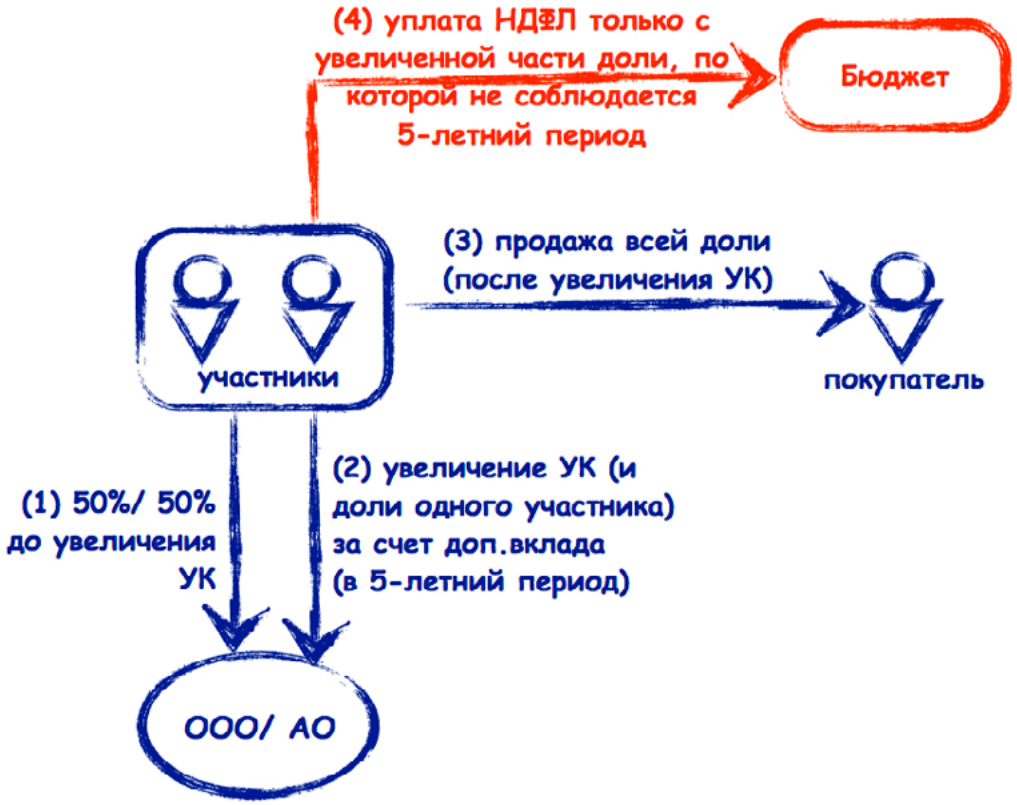
Если процентное отношение доли к уставному капиталу не меняется, то срок владения считается непрерывным. Несмотря на увеличение номинальной стоимости доли (акций). Это подтверждается письмом Минфина РФ от 27.10.2011 г. № 03-04-06/4-291 «О налогообложении НДФЛ доходов физических лиц при продаже доли в уставном капитале ООО»

Например, двое участников общества, владеющие долями 50/ 50, приняли решение об увеличении уставного капитала с 10 000 руб. до 2 млн. руб. пропорционально долям участия. В результате номинальная стоимость доли каждого участника выросла до 1 млн. руб., при этом размер их долей участия по-прежнему составлял 50%. В таком случае, срок владения долей не прерывается.



(В) Если происходит увеличение уставного капитала Общества непропорционально существующим долям, то у части участников/ акционеров увеличивается не только номинальная стоимость доли/ акций, но и вырастает их размер.

На этот случай Минфин РФ разъяснений не дает. Однако считаем, что к этой ситуации применимо правило, которое действует при приобретении участником дополнительной доли (акций) в Обществе во время 5-тилетного срока владения ими. см. письмо Минфина России от 15.03.2016 г. № 03-04-06/14288 Об НДФЛ при продаже доли в уставном капитале ООО, если части доли получены в разное время А именно: налоговое освобождение применяется только к той части доли (акций), в отношении которой соблюдается 5-летний срок владения.



Представим ситуацию: участник ООО (физическое лицо) владеет 30 % долей в уставном капитале номинальной стоимостью 3 000 руб. с 2013 г. Если в результате включения в состав Общества нового участника в 2018 г. его доля уменьшится до 25 %, то при продаже доли он по-прежнему должен иметь возможность воспользоваться налоговым освобождением (ставкой 0%) в полном объеме, даже если при уменьшении размера его доли ее номинальная стоимость увеличилась. А если в результате увеличения уставного капитала в 2018 г. доля участника выросла до 35 % и была продана за 1 млн. руб., то налоговое освобождение должно предоставляться пропорционально доходу от продажи 30% доли, которая была приобретена в 2013 г., ведь с момента ее приобретения прошло 5 лет. В свою очередь доход от продажи 5 % доли для целей налогообложения уменьшается на сумму расходов, произведенных в связи с приобрете-

нием этой части доли.

Логично было бы предположить, что таким же образом в обозначенных ситуациях должен определяться срок непрерывного владения долями (акциями) юридическими лицами по п.1 ст. 284.2 НК РФ.

Однако Минфин РФ в отношении юридических лиц высказывает другой подход:

Правона применение налоговой ставки 0 % в целях использования п. 1 ст. 284.2 НК РФ сохраняется у налогоплательщика при неизменности характеристик доли участия в уставном капитале ООО, таких как размер доли участника общества и номинальной стоимости его доли, в течение 5-летнего срока.Письма Минфина РФ от 28.06.2017 г. № 03-03-06/1/40916,от 20.09.2018 г. № 03-03-06/1/67389

То есть, по мнению Минфина РФ при любом увеличении/ уменьшении номинальной стоимости доли (количества или стоимости акций) в дочернем обществе, независимо от того, меняется ли в этом случае доля в уставном капитале, 5-летний срок владения начинает течь заново.



Исключением является ситуация, когда доля участника - юридического лица в организации увеличилась вследствие дополнительного приобретения им долей у других участников. В таком случае при продаже доли (выходе из общества), ставка налога на прибыль 0 % применяется к доходу, полученному от владения той части доли в уставном капитале, которая на дату реализации непрерывно принадлежала налогоплательщику на праве собственности или на ином вещном праве более пяти лет: Письмо Минфина РФ от 24.11.2017 г. № 03-03-06/2/77738, от 25.06.2018 г. N 03-03-06/1/43480, от 20.09.2018 г. № 03-03-06/1/67389, от 23.10.2018 г. N 03-03-06/1/76034



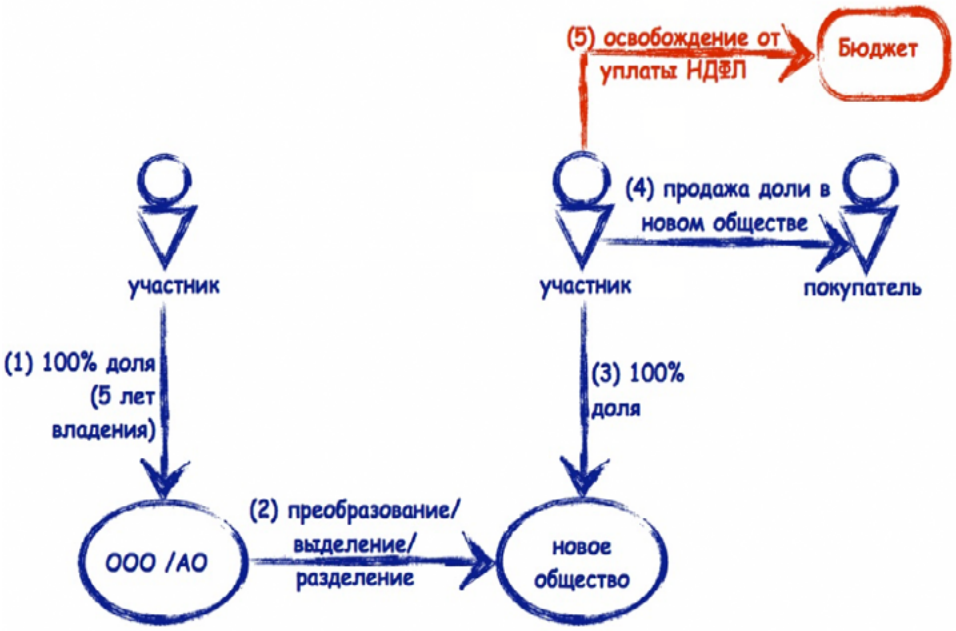
При этом, по нашему мнению, такой различный подход Минфина к участникам - юридическим лицам и физическим лицам нелогичный, ведь экономическое содержание льготы для физических и юридических лиц (п. 17.2. ст. 217 НК РФ и п. 1 ст. 284.2. НК РФ) одинаковое. Исходя из этого, порядок применения этих статей должен быть идентичным, то есть льгота должна применяться к той части (именно размеру, процентному соотношению) доли/ акций, которой участник/ акционер владеет более 5 лет. И независимо от того, менялась ли номинальная стоимость такой части доли/ акций или нет.

Применение налоговой льготы в отношении долей, полученных в результате

реорганизации общества

При подсчете физическим лицом срока владения долями (акциями) в компании, созданной в результате реорганизации, учитывается срок владения им долями (акциями) в реорганизованной компании - правопредшественнике. Так, согласно п. 17.2. ст. 217 НК РФ:

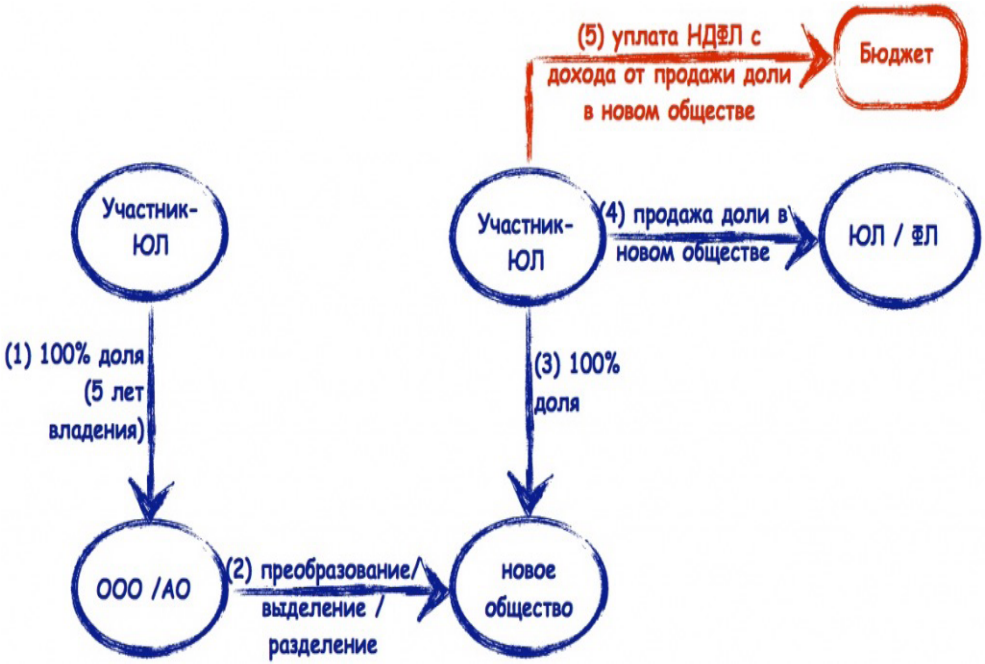
При реализации акций (долей, паев), полученных налогоплательщиком в результате реорганизации организаций, срок нахождения таких акций (долей, паев) в собственности налогоплательщика исчисляется с даты приобретения им в собственность акций (долей, паев) реорганизуемых организаций.
Пример. Компания зарегистрирована в январе 2013 г. Позднее проведена ее реорганизация, в результате чего в 2017 году создана новая компания. В январе 2019 г. участник продает свою долю в компании, созданной в результате реорганизации. Он не должен платить налог с полученного дохода, так как суммарно срок владения реорганизованной и вновь созданной компаниями составляет более 5 лет.



Интересно, что в аналогичной статье 284.2 НК РФ, применяемой к юридическим лицам, данный вопрос не регулируется. При этом из письменных разъяснений Минфина РФ вытекает, что 5-летний срок владения юридическим лицом другой

организацией, созданной в ходе реорганизации, начинает течь заново с момента ее создания:

При преобразовании возникает новое юридическое лицо (организация), такая организация для целей НК РФ будет являться новым налогоплательщиком. Следовательно, срок, указанный в п. 1 ст. 284.2 НК РФ, будет исчисляться для вновь созданной организации-налогоплательщика. Течение срока в целях применения ст. 284.2 НК РФ в указанном случае начинается не ранее даты внесения записи о создании российской организации налогоплательщика в качестве юридического лица в ЕГРЮЛ.
Иными словами, срок владения компанией - правопредшественником в этот 5-летний срок не засчитывается.



И наконец. При каких способах отчуждения доли/ акций будут действовать налоговые льготы.

Налоговые льготы распространяются на ситуации:

купли-продажи долей/ акций;

выхода участника из Общества и получения им действительной стоимости

доли;

уменьшения уставного капитала (номинальной стоимости долей/ акций) Общества с возвратом участнику/ акционеру части имущества.

Отмечаем, что Минфин РФ неоднократно отмечал, что налоговое освобождение применяется независимо от того, была ли доля в обществе отчуждена другим участникам, третьим лицам или самому обществу с выплатой действительной стоимости доли.Письма Минфина РФ от 28.12.2017 г. № 03-04-05/87782, от 22.12.2017 г. № 03-04-05/86203, от 23.06.2017 г. № 03-04-05/39562 Таким образом, смело не платим налог и при выходе из общества (при соблюдении прочих условий, конечно).

Однако, важно! Налоговые льготы не применяются при ликвидации организации и распределении имущества ликвидируемой организации. В случае ликвидации организации налогоплательщик может только уменьшить полученный доход на сумму произведенных расходов, связанных с приобретением доли/ акций/ паев, или применить вычет 250 000 руб.

При этом повторим, с 2019 г. доход, полученный участником при ликвидации организации, приравнивается к дивидендам, а значит его налогообложение осуществляется по налоговой ставке для дивидендов - 13 % (как для физических лиц, так и организаций), 15 % - для нерезидентов.

Если организация владеет долей в другой организации не менее 50% на протяжении более 365 дней на момент выхода из нее или ее ликвидации, то по ставке 0%. пп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ в редакции Закона № 424-ФЗ

Налоговое освобождение, налоговая ставка 0% применяется независимо от того, в какой форме получен доход налогоплательщиком при отчуждении доли/ акций: в денежной форме, в виде имущества, имущественных прав. То есть, если выходящий из ООО/ АО участник/ акционер в счет оплаты действительной стоимости доли получит от Общества недвижимость, то такой доход не будет облагаться НДФЛ при соблюдении остальных условий применения налогового освобождения.

Как же реализовать право налогового освобождения от НДФЛ.

В случае отчуждения физическим лицом долей/акций по договору купли-продажи третьему лицу нет необходимости подавать налоговую декларацию по

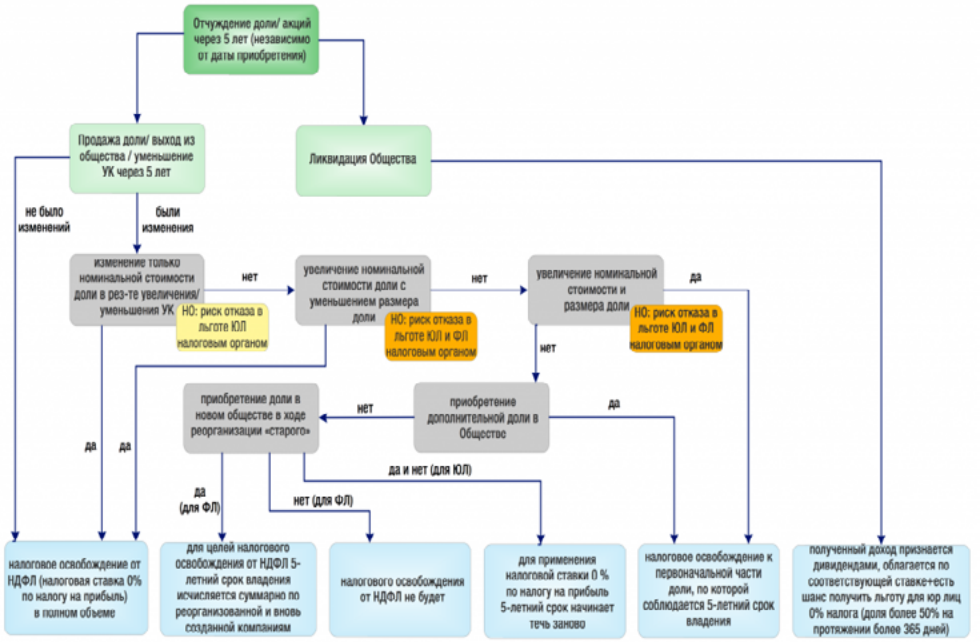
НДФЛ, так как объект обложения НДФЛ не возникает.абз. 2 п. 4 ст. 229 НК РФ; письмо Минфина РФ от 07.04.2017 г. № 03-04-05/20718

А при выходе участник должен сообщить организации о наличии у него оснований для получения налогового освобождения, чтобы она не выступала налоговым агентом и не удерживала НДФЛ с выплачиваемой ему действительной стоимости доли.

Таким образом, налоговое законодательство дает хорошие возможности по снижению налоговых платежей при продаже бизнеса.

Кроме того, рассмотренные налоговые льготы могут быть полезны не только при продаже всего бизнеса третьим лицам, но и в рамках структурирования бизнеса при необходимости совершить различные трансформационные процедуры (выход из Общества, продажа доли другому лицу, мена долей между собственниками) с целью перехода от текущей модели бизнеса к новой.

Для удобства мы изложили все многообразие ситуаций при отчуждении долей/акций и ликвидации организации в виде графической блок-схемы:



Налоговые особенности при выходе участника из ООО

Примеры бесконфликтного выхода из бизнеса или его раздела встречаются крайне редко. И причина здесь не только в отсутствии заранее зафиксированных между партнерами правил игры, в том числе и на случай желания у кого-либо эту игру покинуть. Как показывает практика, недостаточная проработка варианта использования конкретного инструмента для оформления раздела бизнеса может также привести к весьма печальным последствиям.

Зарисовка из жизни российских предпринимателей
Соучредитель одной из известной сети «японской кухни» изъявил желание покинуть бизнес. Он и его два партнера были равноправными участниками ООО. Для юридического оформления решения была использована юридическая конструкция «выхода из ООО», фактически предполагающая отчуждение доли участника Обществу по такому плану:

Выходящий подает заявление о выходе из ООО и

Этой же датой между ним и Обществом заключается Договор о расчетах в связи с выходом участника из ООО, по условиям которого стороны определили действительную стоимость доли выходящего в 23 млн рублей.

Очевидна цель - разделить бизнес, выплатив справедливую компенсацию выходящему партнеру. Однако все пошло не так...

Во исполнение условий договора Общество перечислило вышедшему партнеру 10 млн. рублей. По причине отсутствия дальнейших выплат он обратился в арбитражный суд с требованием о взыскании оставшейся действительной стоимости доли.

Однако суд отклонил его требования. Более того, суд удовлетворил встречный иск ООО о взыскании неосновательного обогащения с выбывшего участника, поскольку выплаченная часть стоимости доли превысила ее действительную стоимость, определенную по данным бухгалтерского учета. А все потому, что в бухгалтерской отчетности не нашла отражение рыночная стоимость принадлежащего ООО товарного знака, на которую партнеры и ориентировались при определении стоимости доли вышедшего участника.

В удовлетворении первоначального иска отказано. Верховный Суд РФ в своем

Определении от 29 декабря 2015 г. № 306-ЭС15-16546 только закрепил позицию кассационной инстанции:

... порядок исчисления действительной стоимости доли императивно определен законом, а потому наличие подписанного сторонами соглашения о размере, выплачиваемой денежной суммы в счет действительной стоимости доли, не лишает ни общество, ни его участников права на оспаривание в последующем определенной соглашением суммы.

Вероятно, что товарный знак числился в балансе не по рыночной стоимости, а по стоимости затрат на его регистрацию. В такой ситуации нужно было провести его предварительную рыночную оценку. Если все же привязать действительную стоимость доли к рыночной величине активов не удается, а справедливая, по мнению партнеров, компенсация за выход существенно больше, то оформлять раздел бизнеса в виде выхода из ООО не стоит. В этой ситуации Общество обязано будет выплатить только то, что получается по данным бухгалтерской отчетности. Это императивная норма закона.

Решением здесь мог бы стать следующий вариант:

В уставе Общества должно быть предусмотрено преимущественное право самого Общества на покупку доли при ее продаже третьему лицу. В таком случае выходящий из бизнеса участник направляет в адрес Общества оферту на продажу доли по согласованной партнерами цене. Участники общества отказываются от своего преимущественного права на покупку доли и долю покупает Общество (в соответствии со ст. 21 ФЗ об ООО). Через год после купли-продажи доля, принадлежащая Обществу, погашается и участниками компании будут оставшиеся партнеры (50%/50%).

Отдельно отметим, что партнеры в рассмотренной ситуации изначально старались мирно урегулировать отношения между собой по случаю раздела бизнеса: они ведь заключили специальное соглашение - Договор о расчетах в связи с выходом участника из ООО. Этот документ хоть и не обязателен на этот случай и, более того, он даже не предусмотрен действующим законодательством, однако, практика подобной заблаговременной фиксации отношений снижает вероятность корпоративных конфликтов. Главное правило здесь - условия подобных соглашений не должны противоречить действующему законодательству, чтобы подобные описанному случаи не повторялись.

Выход из ООО, который обывателем, как правило, и воспринимается как раз-

дел бизнеса, сугубо юридическим языком обозначает только возможность для участника ООО в одностороннем порядке покинуть состав участников конкретной компании, забрав соразмерную его доле величину чистых активов общества. В конкретных обстоятельствах использование только этого инструмента может оказаться недостаточным для оформления достигнутых договоренностей между партнерами. Сам же механизм выхода из ООО имеет достаточно широкое использование, в чем нам предстоит разобраться.

Выход из ООО. Суть юридической конструкции.
Закон об Обществах с ограниченной ответственностью (ФЗ «Об ООО») позволяет участнику Общества выйти из него путем отчуждения своей доли Обществу независимо от согласия других его участников или самого Общества. Но только, если это предусмотрено уставом (ст. 26 Закона). При этом логично, что невозможна ситуация, когда из ООО выходит его единственный участник либо в результате выхода не остается ни одного (п. 2 ст. 26 ФЗ «Об ООО»).
Заявление участника о выходе из Общества должно быть нотариально удостоверено (п. 1 ст. 26 ФЗ «Об ООО») и подано на имя Общества. С даты получения заявления участник считается прекратившим участие в ООО и с этого же момента его доля переходит к Обществу, о чем руководитель компании должен уведомить налоговый орган в течение 30 дней для внесения соответствующих изменений в ЕГРЮЛ (см. ст. 23 ФЗ «Об ООО»). С момента получения Обществом такого заявления участника он автоматически лишается возможности участвовать в собраниях участников, требовать предоставления документов и иным образом принимать участие в жизни компании.
В течение трех месяцев со дня получения заявления о выходе Общество обязано выплатить вышедшему участнику действительную стоимость доли, Уставом (можно изменить срок выплаты, увеличив его максимум до 1 года, а также предусмотреть рассрочку платежа и т.п.) (п. 6.1., п. 8 ст. 23 ФЗ «Об ООО»).

Действительная стоимость доли, хотя и определяется в соответствии с законом на основании данных бухгалтерского баланса, на практике должна оцениваться с учетом рыночной стоимости имущества общества за вычетом его обязательств. На это неоднократно указывали высшие судебные инстанции (определение ВАС от 22 ноября 2007 года N 14448/07, постановление Президиума ВАС РФ от 29 сентября 2009 г. N 6560/09).
Отметим, что стороны могут зафиксировать размер стоимости доли выходящего участника в специальном соглашении. Это снижает вероятность потенциальных судебных разбирательств, связанных с размером доли. Но, учитывая особенности процедуры, обсудить «условия» выхода выходящий участник может только до подачи заявления на выход.

Доля, перешедшая Обществу, не учитывается при определении результатов голосования на общем собрании участников Общества и должна быть распределена между всеми участниками Общества пропорционально их долям в уставном капитале общества или предложена для приобретения всем либо некоторым участникам Общества и (или), если это не запрещено уставом общества, третьим лицам (п. 2 ст. 24 ФЗ об ООО).

Нюансы. Об отчетном периоде

Первый важный нюанс связан с определением отчетного периода, за который определяется действительная стоимость доли участника. Отчетным периодом признается период, за который составляется бухгалтерская (финансовая) отчетность (п. 6 ст. 3 ФЗ № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», п. 4 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации».

Отчетным периодом для промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности является период с 1 января по отчетную дату периода, за который составляется промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность, включительно (ч. 4 ст. 15 ФЗ № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»). Таким образом, если участник выходит из общества в декабре, то действительная стоимость его доли должна определятся на основании данных бухгалтерской отчетности общества за период с 1 января по 30 ноября.

О налогообложении вышедшего участника

Для начала предлагаем подробнее рассмотреть налогообложение доходов участника при выходе из ООО. Действительная стоимость доли при этом может выплачиваться как деньгами, так и, с согласия выходящего участника, иным имуществом (п. 2 ст. 94 ГК РФ).

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, 15) в зависимости от выбранного объекта налогообложения	13 %
3. Налоговая база	Превышение стоимости полученного имущества над вкладом (взносом) участника в уставный капитал		Налоговая база может быть уменьшена на сумму произведенных участником расходов, на вклад(взнос) в уставный капитал/на приобретение или увеличение доли
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:

Если участником, осуществляющим выход, является юридическое лицо, оно вправе уменьшить свой налогооблагаемый доход (в виде полученной денежную сумму либо представляющий собой рыночную стоимость фактически полученного участником имущества), на сумму расходов на приобретение доли, на формирование уставного капитала. В таком случае, чем выше была цена приобретения доли или больше уставный капитал, тем меньше будет налогооблагаемая база при выходе. При этом если при выбытии участника хозяйственного общества из состава общества размер полученного им дохода в виде действительной стоимости доли меньше его расходов по приобретению доли, получен-

ный убыток может быть включен в состав расходов для целей налогообложения прибыли (см. Письмо Минфина от 6 марта 2013 г. № 03-03-06/1/6706).

У физических лиц с 01.01.2016г. аналогичные возможности. Налогоплательщику НДФЛ предоставлено право получить имущественный налоговый вычет в случае его выхода из состава участников. Он вправе уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением доли (абз. 2 пп. 2 п. 2 ст. 220 НК РФ). Но с важной оговоркой: в этой ситуации ООО является налоговым агентом и сначала удерживает всю сумму налога целиком, а уже потом физическое лицо имеет право возвратить себе часть суммы, подав декларацию по форме 3-НДФЛ.

В состав таких расходов могут включаться расходы в сумме денежных средств и/или стоимости иного имущества, внесенных в качестве взноса в уставный капитал при учреждении общества, и расходы на приобретение или увеличение доли в уставном капитале. На случай, если физическое лицо не сможет документально подтвердить такие расходы, законодателем предусмотрена возможность получения вычета в размере доходов, полученных в результате прекращения участия в обществе, но не более 250 т.р. за налоговый период.
При этом дохода не возникает, если доля была приобретена после 1 января 2011 года, при этом срок владения к моменту выхода из общества составлял более 5 лет (п. 17.2 ст. 217 Налогового кодекса РФ, письмо Минфина РФ от 4 июля 2016 года № 03-04-05/38993).

О выплате действительной стоимости имуществом. Налоговые аспекты
Выплата действительной стоимости доли выходящего физического лица имуществом, если он является индивидуальным предпринимателем и полученное имущество будет использоваться им в предпринимательской деятельности, позволит избежать уплаты налога на имущество у организации.

Но не все так просто.
Отдельный интерес представляет 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):

Вариант 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 РФ, 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: Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 16 февраля 2009 г. №А65-11409/2006: «разница между действительной и уплаченной стоимостями доли не подпадает под понятие безвозмездно полученного имущества, содержащееся в п. 2 ст. 248 НК РФ, и не может быть отнесена к безвозмездно полученному имуществу (работам, услугам) или имущественным правам, обратное привело бы к двойному налогообложению налога на прибыль, что нормами налогового законодательства не допускается».

Вариант 2. Общество 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.
Важно учесть:
1. После выхода из ООО участник утрачивает право на корпоративные способы

защиты.

Поскольку он перестает быть участником Общества, бывший участник утрачивает право на защиту своих прав с использованием способов, установленных корпоративным законодательством. Так, суд отклонил иск вышедшего из ООО участника о признании недействительным договора об отчуждении принадлежавшего обществу транспортного средства, ссылавшегося на то, что речь идет о сделке, в совершении которой имеется заинтересованность. Несмотря на то, что во время совершения сделки истец являлся участником общества, на момент обращения в суд истец утратил право на защиту своих корпоративных прав.

2. Участник может оспорить свой выход из ООО как недействительную сделку

Подача заявления участником общества порождает правовые последствия, которые не могут быть изменены в одностороннем порядке. Вместе с тем, это обстоятельство не лишает участника права в случае отказа общества удовлетворить его просьбу об отзыве заявления о выходе из общества оспорить такое заявление в судебном порядке применительно к правилам о недействительности сделок, предусмотренным ГК РФ (п. 16 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации №90, Пленума ВАС РФ №14 от 09.12.1999 «О некоторых вопросах применения Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью». Например, если заявление было оформлено под угрозой, и т.п., хотя нотариальное его удостоверение ввели как раз для исключения подобных ситуаций.

3. При выходе участника стоимость его доли обязано определить само общество, а участник вправе согласиться или оспорить расчет в суде.

Если участник не согласен с размером действительной стоимости его доли, определенным Обществом, он может только оспорить его в суде. На суд возлагается обязанность проверить обоснованность его доводов, а также возражений Общества на основании представленных доказательств, в первую очередь заключения независимой экспертизы (см. там же).

Подводя итоги, отметим, что выход участника из ООО - это особая процедура со своими правилами и последствиями. Однако это не только способ разрыва юридической связи с обществом, иногда он может служить эффективным инструментом выведения имущества под льготный режим налогообложения, но только при условии обязательного просчета экономической целесообразности

этого способа.

Вышел или нет? Что делать, если выход участника из ООО не отражен в ЕГРЮЛ

Люди по своей природе очень деятельные существа, вечно норовят заняться чем-то новым, попутно теряя интерес к тому, что имеют. Так бывает и с бизнесом. Один из партнёров загорелся новым проектом и внезапно для других решает отойти от дел. Случается и другая история: партнёры разошлись во взглядах на бизнес и на этом фоне кто-то решает отойти в сторону, чтобы сохранить человеческие отношения.

В целом причины не так важны, важно следствие - один из участников решает покинуть бизнес, и, поскольку подавляющее большинство бизнес-проектов в России строятся в рамках ООО, одним из вариантов сделать это является юридическая процедура выхода из общества с ограниченной ответственностью.

С финансовой составляющей дела мы разбирались ранее, а юридическая процедура выхода весьма проста: участник оформляет нотариальное заявление о выходе, передает его директору общества, после чего в течение непродолжительного времени получает действительную стоимость своей доли.

Однако и эта незатейливая процедура полна неожиданностей, которые подстерегают на практике.

Есть компания - ООО с двумя участниками - «А», он же директор, и «Б». Неожиданно у «Б» возникает желание покинуть компанию, но «А» в силу ряда причин (каких именно, в данном случае неважно) не желает отпускать партнёра.

Устав компании допускает выход участника, поэтому правовых оснований препятствовать этому у «А» нет, однако он является директором, а значит обладает «административным» ресурсом, в том числе может уклоняться от получения заявления о выходе и не намерен подавать документы для регистрации изменений в ЕГРЮЛ. Это, к слову, препятствует «Б» получить ту самую действительную стоимость доли.
Возникает вопрос, как быть участнику «Б»?

Заявляем о выходе
В любом случае, первое, что нужно сделать «Б» - это подготовить и подать заявление о выходе из общества. Данное заявление должно быть удостоверено

нотариусом.

На этом этапе возникают первые сложности. Регламент совершения нотариальных действий предусматривает обязанность нотариуса установить наличие права на выходВ соответствии с ч 1 ст 26 Закона об ООО участник вправе выйти из общества только при условии, что такое право предусмотрено уставом. в уставе общества. Следовательно, для удостоверения заявления о выходе понадобится устав компании, который хранится у «А» (ведь он директор) и, учитывая его взгляды на выход «Б», предоставлять устав по доброй воле он не намерен.

К счастью, из ситуации есть выход. Устав - это публичный документ, и его заверенную копию может запросить любое заинтересованное лицо. Для этого необходимо обратиться в ИФНС, на учёте в которой состоит компании, с соответствующим заявлением. При этом за копию устава придётся заплатить пошлину, в общем порядке 200 рублей, в срочном 400.

Можно, конечно, пойти другим путём, ведь участник имеет правоВ соответствии с п 1 ч 2 ст 50 Закона об ООО общество обязано предоставить участнику доступ договор об учреждении общества, за исключением случая учреждения общества одним лицом, решение об учреждении общества, устав общества, утвержденный учредителями (участниками) общества, а также внесенные в устав общества и зарегистрированные в установленном порядке изменения и дополнения на получение доступа к учредительным документам общества, однако обратиться в налоговую быстрее и эффективней.

Подготовив заявление о выходе, его нужно передать в общество, а конкретно - директору. Если сам директор уклоняется от получения заявления, не ставит отметку, подтверждающую вручение, есть альтернативный вариант - отправить заявление почтой по юридическому адресу организации. Отправлять нужно почтой России, заказным письмом. Письмо должно сопровождаться описью вложения, с подробным описанием содержимого (в том числе реквизитами заявления) и уведомлением о вручении.

При такой отправке важно правильно определить момент получения заявления, ведь именно с ним Закон об ООО связывает переход доли от участника к обществу.ч 7 ст 23 Закона об ООО; ч 2 ст 94 ГК РФ

Судебные органы разъясняют,абз 2 пп б п 16 Постановления Пленума Верховного Суда РФ и Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 9 декабря 1999 г. N 90/14 «О некоторых вопросах применения Федерального закона «Об обществах

с ограниченной ответственностью» что моментом подачи заявления по почте является день его поступления в экспедицию либо к работнику общества, выполняющему эти функции. Другими словами, в момент получения письма. Если же Общество по каким-то причинам не получает почту, на помощь приходит общая норма Гражданского кодекса.

Статья 165.1. Юридически значимые сообщения
<…>
Сообщение считается доставленным и в тех случаях, если оно поступило лицу, которому оно направлено (адресату), но по обстоятельствам, зависящим от него, не было ему вручено или адресат не ознакомился с ним.
Гражданский кодекс РФ

Это означает, что после возврата письма с отметкой «истёк срок хранения», моментом подачи заявления следует считать дату прибытия письма в место вручения. Эту дату берём на сайте почты России при отслеживании письма по трек-номеру.

Соответственно, с этой же даты отсчитывается тридцатидневный срок на добровольную подачу обществом документов для регистрации изменений в ЕГРЮЛ. в соответствии с п 7.1 ст 23 и п 6 ст 24 Закона об ООО, общество обязано подать документы для регистрации изменений в течение месяца с момента перехода доли вышедшего участника к обществу.Однако, как вы помните, «А» не намерен выполнять данную обязанность.

Недостоверность сведений
С 2016 года у физических лиц появилась возможность заявитьп 5 ст 11 Закон о госрегистрации юрлиц и ИП. о недостоверности сведений ЕГРЮЛ в отношении себя. Именно этим инструментом необходимо воспользоваться «Б». Дело в том, что юридически он вышел из Общества в момент поступления заявления в Общество, и участником данной компании больше не является. Следовательно, сведения из ЕГРЮЛ, указывающие на обратное - недостоверны.

Для внесения записи о недостоверности сведений необходимо обратиться в регистрирующий орган (ИФНС) с заявлением по форме Р34001, подписание которого должно быть засвидетельствовано нотариусом. К нему прикладывают нотариально удостоверенную копию заявления о выходе, копии почтовой квитанции и описи вложения, а также письменные пояснения, объясняющие суть сложившейся ситуации.

Через 5 рабочих дней после подачи документов, в ЕГРЮЛ под информацией об участнике, появится приписка: «сведения недостоверны (заявление физического лица о недостоверности сведений о нём)».

Этим ходом «Б» решает несколько задач:

во-первых, сообщает налоговой о своём выходе;

во-вторых, косвенно информирует третьих лиц о том, что участником общества не является;

в-третьих, запись о недостоверности сведений может создать для «А» неблагоприятные последствия.В соответствии с ч 5 ст 21.1, наличие в ЕГРЮЛ записи о недостоверности сведений, является основанием для исключения юридического лица из реестра по решению налоговой.

На данном шаге можно было бы остановиться, однако нельзя обойти стороной и не рассмотреть ещё один инструмент защиты прав вышедшего участника - иск в суд.

Иск в суд
Закон об ООО обязывает Общество известить регистрирующий орган о переходе доли от участника к Обществу в течении месяца. При этом данные изменения принимают силу для третьих лиц с момента государственной регистрации. Соответственно, несмотря на то, что «Б» участником Общества уже не является, и на то, что ЕГРЮЛ содержит запись о недостоверности сведений, третьи лица (например, кредиторы Общества) формально могут считать по-другому. Такое положение вещей нарушает права «Б», а значит он вправе обратиться с иском к Обществу в суд для их защиты.
В подобных ситуациях истцы заявляют два требования:

признать лицо вышедшим из состава участников общества;

обязать общество внести изменения в ЕГРЮЛ.

В ходе судебного разбирательства суды проверяют положения устава и устанавливают факт направления заявления о выходе в общество. В случае, если выход предусмотрен уставом, а заявление направлено надлежащим образом, суды встают на сторону истцов.дела №№ А01-1416/2016; А45-10952/2015; А31-7200/2014

Вместо резюме
Остаётся один немаловажный вопрос: как получить часть стоимости чистых активов общества, которая и составляет ту самую действительную стоимость доли, и по праву причитается вышедшему участнику?
По общему правилу на выплату стоимости доли у Общества есть три месяца, этот срок может быть продлён уставом до года. Вместе с тем, срок выплаты - это не самая большая проблема. Главная неприятность для вышедшего участника - отсутствие возможности влиять на расчёт этой самой стоимости, которая всецело зависит от рыночной оценки активов. Ну а оценка, как известно, у каждого своя. Единственный выход - еще один суд, требование о выплате действительной стоимости, что не добавляет оптимизма.

Ещё печальнее то, что бизнес в такой ситуации - как ребёнок во время развода родителей, страдает больше всех. Поэтому живём дружно и учимся договариваться в любой ситуации!

Что делать с долей, принадлежащей Обществу? Варианты и налоговые последствия

Закон «Об ООО» предусматривает несколько ситуаций, когда Общество приобретает долю в своём уставном капитале. Среди них такие популярные как выход участника из Общества, и встречающиеся реже, как, например, обязательный выкуп доли участника (миноритария), голосовавшего против одобрения крупной сделки. При этом, получив долю в своём уставном капитале, Общество в течение года обязано как-то избавиться от неё.

Существуют три способа решения этой задачи:
распределение доли между оставшимися участниками;

продажа доли, в том числе третьим лицам;

погашение за счет уменьшения уставного капитала.

Выбор между ними - штука относительно свободная. Но вот практика показывает, что несмотря на свободу выбора, чаще всего участники пользуются первым способом, распределяя долю выбывшего между собой. Продажа доли и уж тем более её погашение встречаются крайне редко.

Популярность этого варианта объясняется простотой оформления и отсутствием необходимости производить расчёты между сторонами за долю. При этом вопрос налоговых последствий такого выбора, как правило, не берётся во внимание. Между тем, он имеет важное значение. Разберёмся.

Возможность № 1. Распределение доли между оставшимися участниками

В этом случае доля выбывшего участника распределяется пропорционально между оставшимися, доли которых в уставном капитале соответственно увеличиваются. Единственное требование, которое выдвигает закон, - это полная оплата такой доли бывшим владельцем. Кажется, что всё классно, бери и распределяй.

«Ложечку дёгтя» добавляет позиция Минфина РФ, вновь озвученная в недавнем письме №03-04-06/7991 от 09 февраля 2018 года, которое содержит любопытное утверждение. Для наглядности приведём выдержки из письма:

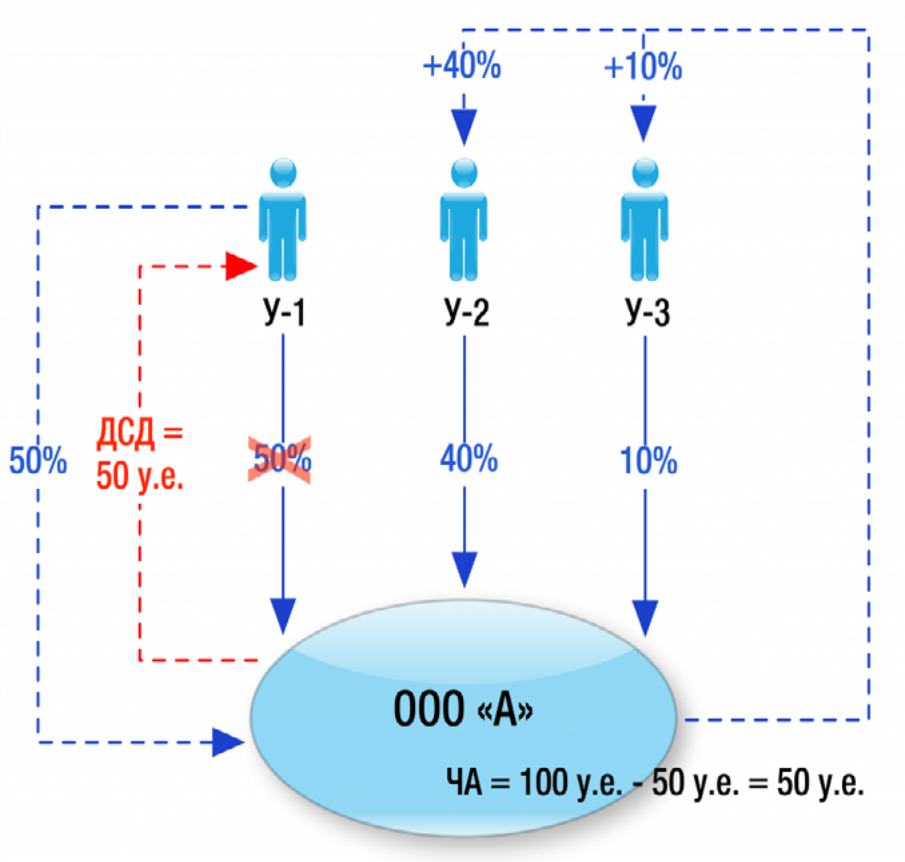
При последующем распределении доли или части доли в уставном капитале общества между всеми оставшимися участниками общества пропорционально их долям в уставном капитале общества, доход оставшихся участников общества, в пользу которых была распределена доля выбывшего участника общества, определяется исходя из действительной стоимости полученной доли, определяемой на основании данных бухгалтерской отчётности общества.
«…»
Действительная стоимость доли определяется на основании данных бухгалтерской отчетности общества за последний отчетный период, предшествующий дню подачи заявления о выходе из общества.
«…»
С учетом вышеизложенного, доход оставшихся участников общества, в пользу которых была распределена доля выбывшего участника общества, определяется исходя из действительной стоимости его доли, определенной в соответствии с пунктом 6.1 статьи 23 Федерального закона, и соответствующей части доли в уставном капитале общества, полученной каждым участником общества при распределении доли выбывшего участника общества.
«…»
Письмо Департамента налоговой и таможенной политики Минфина России от 9 февраля 2018 г. N 03-04-06/7991

Получается, что при распределении доли Общества между его участниками, последние получают доход, равный действительной стоимости[1] доли вышед-

шего участника. [1 - напомним, что под действительной стоимостью доли закон понимает часть чистых активов компании, пропорциональную конкретной доле конкретного участника. Стоимость чистых активов определяется как разность между имуществом общества и его обязательствами.]

Для лучшего понимания смоделируем ситуацию
В ООО «А» три участника: У-1 - 50%, У-2 - 40% и У-3 - 10%. Размер чистых активов ООО «А» - 100 условных единиц. Соответственно, действительная стоимость долей участников: У-1 - 50 у.е., У-2 - 40 у.е. и У-3 - 10 у.е.

У-1 выходит из общества, ему выплачивается ДСД (действительная стоимость доли) в размере 50 у.е. Доля У-1 переходит к обществу, а затем распределяется между оставшимися участниками, которые получают 40% и 10% пропорционально имеющимся у них долям.



Исходя из позиции Минфина, У-2 и У-3 должны заплатить налог с полученного дохода, база для уплаты которого составит 40 у.е. и 10 у.е. соответственно. Данная позиция мягко говоря, спорна, и вот почему:

(А) С экономической точки зрения

При получении доли выбывшего участника, у ООО «А» появляется обязательство выплатить некую сумму (выдать некое имущество в натуре). Выплата осуществляется из имущества Общества.

Применительно к примеру, задаёмся вопросом: если ООО «А» выплатила бывшему участнику сумму, равную 50% от чистых активов, величина чистых активов после выплаты осталась неизменна?

Очевидно, что нет. Размер имущества компании уменьшился, а значит и чистые активы стали меньше.

Далее вспоминаем: доли У-2 и У-3 до выхода У-1 составляли по 40% и 10% соответственно. При величине чистых активов в 100 у.е., стоимость их долей составляла 40 у.е. и 10 у.е.

После выхода У-1 и распределения его доли, У-2 и У-3 стало принадлежать 80% и 20%. При этом чистые активы Общества составляют 50 у.е., а значит доли оставшихся участников по-прежнему стоят 40 у.е. и 10 у.е.

Возникает вопрос: если действительная стоимость долей участников не изменилась, какую тогда экономическую выгоду они получили, распределив долю У-1? Уж точно такой выгодой не является действительная стоимость доли вышедшего.

(Б) С точки зрения налогообложения

По общему правилу участник, получивший действительную стоимость своей доли, извлекает доход в размере этой самой стоимости. Исходя из позиции Минфина участник, получивший долю в порядке распределения, тоже извлечёт доход в размере действительной стоимости выбывшего. С полученных доходов и тому, и другому нужно уплатить НДФЛ.

Получается, что по мнению министерства НДФЛ с ДСД должен заплатить как

вышедший участник, так и оставшиеся. Соответственно, действуя подобным образом, мы приходим к двойному налогообложению одной и той же суммы, при том, что фактически доход получает только вышедшая сторона.

Более того, в случае последующего выхода одного из участников, получивших долю в порядке распределения, ему снова придётся заплатить НДФЛ уже с новой величины действительной стоимости доли без учета того дохода, который якобы получил участник при распределении ему доли Общества. Это еще раз вызовет двойное налогообложение, но уже у этого участника.

По нашему мнению, при распределении доли выбывшего участника между оставшимися, последние получают доход лишь в размере номинальной стоимости доли, поскольку действительная её стоимость, рассчитываемая по правилам, описанным в указанном письме, с учётом обязательства Общества произвести выплату вышедшему, равна «НУЛЮ».

При этом могут быть исключения. По крайней мере, мы видим два таких случая:

выходящий участник отказался от выплаты ДСД, то есть простил[2] долг Обществу. В таком случае чистые активы не меняются, а значит распределяемая доля действительно имеет ценность; [2 - напоминаем, что в связи с прощением долга в данном случае, Обществу придётся исчислить и уплатить налог с полученного дохода.]
в случае покупки Обществом доли в порядке реализации преимущественного права, по цене ниже действительной стоимости доли, и последующем её распределении между участниками, последние действительно получают доход. Однако в таком случае налогооблагаемой базой должна быть не действительная стоимость распределяемой доли, а та величина, на которую увеличилась действительная стоимость долей оставшихся участников, с учётом уменьшения чистых активов, часть которых пошла на выкуп доли.

Вместе с тем, позицию Минфина не учитывать мы не можем, а потому рассмотрим иные сценарии поведения для избавления Общества от доли в своём уставном капитале.

Возможность № 2. Продажа доли
Продать долю Общества можно как одному, так и нескольким участникам, пропорционально их долям. Решение принимается общим собранием участников. Кроме того, можно продать долю даже третьему лицу, если это не противоречит уставу. Продажная цена определяется следующим образом:

(А) Цена должна быть не ниже номинала, в случае если доля не была оплачена при учреждении;

(Б) Цена должна быть не ниже той, которая была уплачена обществом в связи с переходом к нему доли, то есть не ниже её действительной стоимости.

Важно! Иная цена может быть определена единогласным решением общего собрания участников.

С подпунктом (А) в целом всё понятно. Если учредитель не оплатил свою долю в установленный срок, она безвозмездно переходит Обществу, и теперь другие участники могут выкупить её, по сути исполнив обязанность по оплате доли при учреждении. НДФЛ у них не возникает. Напротив, возникают затраты на приобретение (оплату) доли, что пригодится на случай отчуждения доли или ликвидации компании.

А вот пункт (Б) вероятно вызывает вопрос: до каких пределов участники могут изменять выкупную стоимость доли? Ведь приобретать её по цене, равной ДСД, не всегда «интересно». Кажется очевидным, что в случае занижения цены, могут возникнуть претензии со стороны налоговых органов, например, в связи с получением участником материальной выгоды.

«На помощь» опять приходит Минфин. В Письме от 8 ноября 2011 г. № 03-04-006/3-300. Министерство указало, что при покупке долей вышедших участников даже по номинальной стоимости, доход в виде материальной выгоды не возникает.

Отсюда следует, что продажа доли Общества своему участнику или третьим лицам по номиналу не вызывает вопросов со стороны фискальных органов по поводу НДФЛ. Общество же, реализуя оплаченную долю, получает доход в виде её выкупной стоимости. При этом произведённая выплата ДСД не является расходом, связанным с приобретением Обществом доли, соответственно уменьшить налогооблагаемую базу на выплаченную вышедшему участнику сумму не получится.[3] [3 - см., например, дело № А68-909/2017]

Важный нюанс! По общему правилу сделки купли-продажи долей в уставном капитале ООО подлежат нотариальному удостоверению. Исключением из этого правила как раз-таки является описанный случай. При продаже Обществом доли в своём же УК своим же участникам сделка оформляется в простой пись-

менной форме, а к нотариусу идет только директор компании.

Возможность № 3. Погашение доли
Если долю не получилось ни распределить, ни продать, её можно (а если прошёл год с момента приобретения, то нужно) погасить. Для этого Общество должно уменьшить свой уставный капитал на номинальную стоимость такой доли. Соответственно, после погашения УК должен составит сумму не менее 10 000 рублей.[4] [4 - если условие по минимальному размер не выполняется (после погашения долей уставный капитал станет ниже минимального размера), участники могут предварительно произвести увеличение уставного капитала за счёт дополнительных вкладов.]

Применительно к данному варианту «избавления» Общества от доли говорить о налоговых рисках не приходится, однако сама по себе процедура уменьшения уставного капитала сильно растянута во времени и занимает около трех месяцев.

А можно с долей ничего не делать?
Определённого ответа на этот вопрос нет.

Закон «Об ООО» говорит, что Общество, владеющее долее в собственном УК, должно распределить её, продать или погасить в течение года. На протяжении указанного срока компания может вполне спокойно функционировать и принимать все необходимые решения, поскольку доля, принадлежащая Обществу, не участвует ни в голосовании, ни в распределении прибыли.

Если же ничего не предпринять по прошествии годичного срока, то теоретически возможно стать ответчиком по иску налоговой инспекции о принудительной ликвидации общества. При этом с большой долей вероятности в удовлетворении такого иска будет отказано, поскольку нарушения в представленном случае легко устранимы, а ликвидация в свою очередь является крайней мерой.

Вместо резюме
Безусловно, выбор инструмента «избавления» Общества от доли в своём уставном капитале зависит от конкретных обстоятельств дела, однако принимать решение по такому важному вопросу, руководствуясь лишь простотой оформления без учёта налоговых последствий собственных действий, нельзя.

Применяя вариант с распределением долей между участниками, нельзя забывать о потенциальных рисках начисления налога на полученные участниками

«доходы». Прецедентов по рассматриваемым ситуациям пока не так много, однако, учитывая позицию, озвученную Минфином, внимание налоговых органов к таким ситуациям может стать более пристальным. Соответственно, отсутствие основания для начисления участнику НДФЛ придётся доказывать в суде. Учитывая, что законодатель сам предоставляет два альтернативных решения вопроса, спорной ситуации можно избежать.

ГЛАВА 10.
ИМУЩЕСТВЕННАЯ БЕЗОПАСНОСТЬ БИЗНЕСА: УГРОЗА БАНКРОТСТВА

Защита кредиторов при банкротстве: какие сделки легко развернуть на 180 градусов?

Банкротств все больше (в 2015м 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 ухудше-

нию 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 несостоятель-

ности (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 арбитражному 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.

Мерзавцев в бизнесе не больше, чем в других местах. И уж тем более это не повод новыми правилами о банкротстве убивать основы предпринимательства.

Меня часто спрашивают про банкротство, субсидиарную ответственность и про то «зачем нужен этот институт, кроме банального прессования бизнесменов, ошибшихся в своих планах?»

Кому лень читать - сразу вывод.

Да, регулирование предпринимательской деятельности в нашей стране качается как вечный маятник - от всеобщей дозволенности к всеобщей наказанности и обратно. Да, современные драконовские инструменты ответственности при банкротстве - абсурд, убивающий основу капиталистического производства и подстегивающий экономику финансовых спекуляций.

Речь конечно не идет о том, что обанкротившийся бизнесмен должен продолжать ездить на Гелентвагене. Но, с другой стороны, давайте признаем, что мерзавцев среди предпринимателей не больше, чем среди других. Нас всех из одной бочки разливали.

Итак…

Начну с исторической справки

Своим расцветом промышленный капитализм обязан не только разделению труда в «жизнеописаниях» Адама Смита, но как раз существованию ООО и АО…в современном их понимании. Точнее «ограниченной ответственности» в пределах уставного или акционерного капитала. До конца 19 века предприниматели, или как их называл Маркс - обладатели капитала, несли полную ответственность по обязательствам предприятия и чуть что отправлялись в долговую тюрьму. Поэтому фабрики с численностью 20-30 человек считались огромными и их можно было пересчитать по пальцам.

Необходимость консолидированных инвестиций в новые все укрупняющиеся бизнесы, а также появление множественности со-собственников в бизнесе потребовала и юридического инструментария в виде ограниченных рисков предпринимателя. Что и обеспечило взрывной рост инвестиционных проектов, появлению заводов и первых транснациональных компаний. Кстати Маркс, а вслед за ним и Энгельс не раз об этом пишут в своих сочинениях как об одном из столпов капитализма.

Вслед за ООО и АО подтянулось и законодательство о банкротстве. К началу 20 века повсеместно были введены правила о списании большинства долгов кредиторами в рамках банкротства.

Современность (сначала заграничная)

Очевидно, что современная экономика - это динамически сложная и потому непредсказуемая социальная система. Как следствие, гадание на кофейной гуще дает более точные результаты чем предсказания всех экономистов и аналитиков вместе взятых (возможно вы читали Талеба про черных лебедей - это тоже подходит). Так называемая либеральная политика - политика государственного невмешательства, если и была, то канула в лету годиков 150 назад. Не говоря уж о том, что некоторые экономические решения любых правительств рационального экономического объяснения не имеют. А иногда и вовсе идут в разрез со здравым смыслом.
Все это сильно девальвирует предпринимательские способности в части предвидения рисков. А между тем современная мировая экономика потребления требует все больше пушечного мяса из новых предприятий, из которых 90% не доживут и до 2 года от своего рождения. И ограниченная ответственность по рискам бизнеса - главный элемент стимулирования предпринимательской экспансии.
Да конечно, тот самый Маркс (не подумайте, что я социалист, напротив я - пособник капиталистов, но лучше Карла эти вопросы пока никто не исследовал) сразу же предсказал и возможности злоупотребления со стороны руководителей ввиду заведомо неоправданных рисков, чему ограниченная ответственность явно способствует. И был абсолютно прав. Именно поэтому буржуев большинства стран жестко прессуют за заведомо противоправные действия при банкротстве, хотя порой и это не спасает. Но это лишь побочный микроскопический эффект в масштабах экономики страны, хотя и очень ощутимый для конкретных кредиторов.

Российская действительность. У нас путь как всегда особый

Сразу оговорюсь, те правила, которые в отношении субсидиарной ответственности при банкротстве введены сейчас - это кассетная бомба, к тому же начиненная напалмом. Просто основного разрыва мы еще не видели. Но последствия мало кого волнуют, о чем скажу позже.

Итак, нам явлены: презумция виновности контролирующих лиц, процедура банкротства физиков с оспариванием сделок по отчуждению имущества в ретроспективе до трех лет, уголовная ответственность за банкротство в сочетании с уголовной же ответственностью за сокрытие имущества от взыскания налогов и прочая и прочая. Законодатель на протяжении последних нескольких лет упря-

мо идет по пути ужесточения ответственности руководителей и учредителей компании-банкрота. Последние поправки вступили в силу совсем недавно - 1 сентября 2016 года.

Рассуждения про возможность использования брачных договоров (как вариант увода имущества при личном банкротстве), про сложности оспаривания сделок арбитражным управляющим и всякие подобные штуки как якобы констатация неэффективности существующих процедур - неуместны, поскольку опираются на субъективный опыт авторов в противостоянии в конкретном суде с конкретными сторонами, иногда недостаточно квалифицированными или немотивированными. В целом же ассортимент инструментов наказания неудачников огромен и крут одновременно.
Кстати, появились первые административные дела по дисквалификации арбитражных управляющих за нарушения в ходе процедуры банкротства. Неподача заявления управляющим о привлечении к субсидиарной ответственности - одно из самых серьезных нарушений процедуры.

В среднесрочной перспективе такой подход обязательно приведет к угасанию предпринимательской активности в среде малышей и середнячков. Все это брошено в угоду существующей банковской системы и защите фискальных интересов бюджета (10% всех банкротств инициируется ФНС). Существующие процедуры и возможности вообще не рассчитаны на спасение «влипшего» бизнеса или его части.

Да, предприниматель должен себя вести разумно. Да, это деятельность на его риск и бла бла бла…
Но предприниматель не может и не должен нести ответственность за двукратную преднамеренную девальвацию рубля, например…и уж тем более за последовавшие за этим массовые отзывы кредитов банками. Ввиду их непредсказуемости. И даже если представить, что у него есть третий глаз и открыты все чакры, что позволит в конечном счете заложить все риски, то потребуется рентабельность примерно в 500%, чтобы все это окупить.

Предприниматель, позволю заметить, несет риски как минимум тем, что тратит часть своей жизни, здоровья и семейного благополучия во всех смыслах…и рискует ничего не заработать при этом, в отличие от своих наемных сотрудников (за задержку выплаты зарплаты которым бизнесмен тоже несет уголовную ответственность, а за попытку выплатить зарплату в тяжелой обстановке даже из благих намерений в ущерб налоговым обязательствам и кредиторам - понесет ответственность дважды, а то и трижды… и круг замкнулся).

Слышу, слышу замечания про злоупотребления. И все про это знаю. Но заметьте, законодатель сам на них подталкивает. Ведь что такое 10 тыс.рублей минимального уставного капитала ООО и АО? Очевидная юридическая фикция, среди прочего, кстати, стимулирующая и корпоративные конфликты (ведь вам, партнерам по бизнесу, проще доли 50/50 при таком УК сделать, чем пыхтеть над прописыванием реальных отношений…а потом склоки).

Вообще-то для микробизнеса и начинающих у нас есть ИП. И, кстати, справедливо со всей полнотой ответственности, поскольку у малышей директивное управление.
Для ООО минимальный УК должен быть не менее от 300-500 тыс для 1 млн.р. Это для малого бизнеса. И это его ответственность.
Для непубличных АО - не менее 1-3 млн.Можно подумать и над более высокими порогами. Тогда ограниченная ответственность будет не вымышленной, а вполне осязаемой. Мало? Нет проблем, добавьте нормативы кредитования относительно величины чистых активов. А дальше дело техники.

Мои читатели строго так указывают: мол универсального размера уставного капитала вряд ли можно добиться. 100 тысяч в Москве и где-нибудь в глубинке - в Кировской области - это очень разные 100 тысяч.
Да, но это если мерить мерилами некой справедливости, а ее в экономике нет. В глубинке значит работали бы ИП, поголовно и ничего здесь плохого. Если бы это было всеобщей нормой, то и пренебрежительного отношения к ИП тогда бы не было.

А теперь для краткости последнее (устали уже читать наверное).

Всему всегда есть причина. И ковровое бомбометание с позиции государственного управления наверное даже оправдано. Как бы горько это не прозвучало, но потерпевшими здесь являются только малый и средний бизнес. И это неспроста. Вы, маленькие и средненькие, ведь нашей стране не нужны.

Нам для того, чтобы бюджет сошелся на 2017 проще до 68 рублей рубль к доллару опустить, но не дергать газовых и нефтяных гигантов изменением налоговых правил. Нам проще позаботиться о более комфортных условиях для стабильности банковской системы в целом, чем о доступности средств для новой производственной компании на 150 чел работающих. А почему?

Многие спорят на тему, а не готовится ли наша страна к войне. И в большин-

стве сходятся, что нет, пожалуй не готовится. А зря. Хотя «готовиться» можно интерпретировать конечно по-разному. Однако ж, честно говоря, мы (как страна) обречены на вечную «подготовку к войне», ибо у нас нет друзей. Мы дружить не умеем вовсе. Дружить в смысле иметь не встречные выгодные интересы «ты мне - я тебе», а общие. И иметь не точки соприкосновения «в некоторых вопросах», а иметь общие взгляды. А те жалкие попытки, которые мы делаем очень дорого обходятся нам в долларовом эквиваленте.

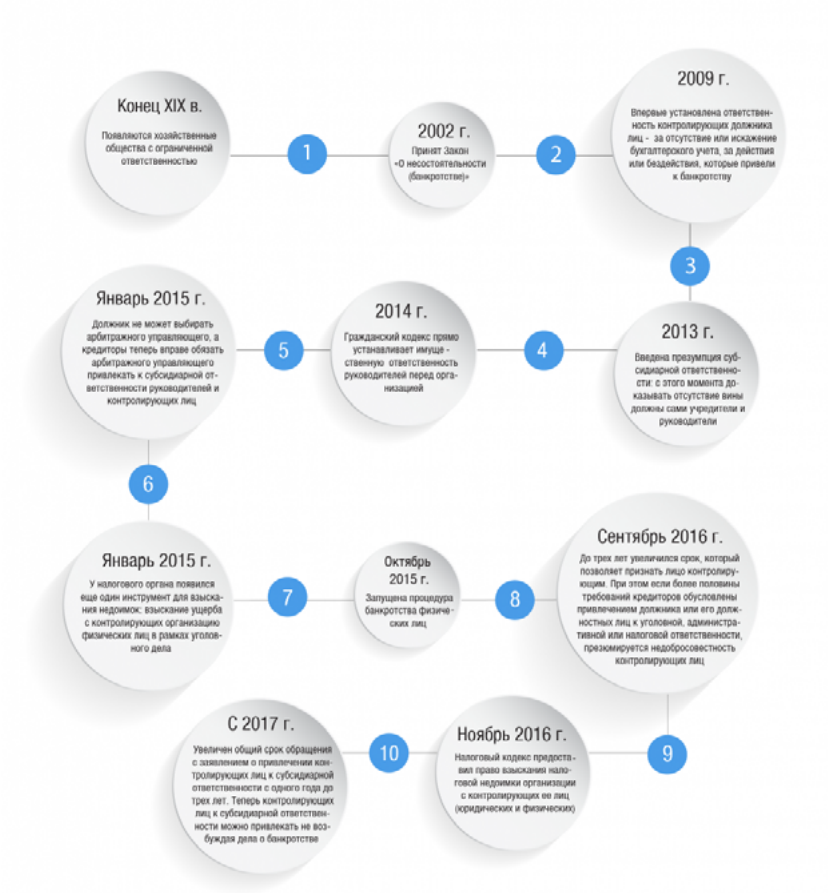
А в таких условиях, конечно, разумно иметь максимально централизованные ресурсы, а не максимально эффективные. Поэтому и бизнес должен быть крупным. Ведь вы, маленькие и средненькие, вы же мутные и непонятные. Неуправляемые. На выборы не ходите. Хрен знает что думаете. И вообще больше других имеете склонность успевать подумать прежде чем сделать. И такие вы в существующей обстановке точно не нужны. Суетно слишком с вами. От того и отношение к вам всегда будет как к неродным птенцам - не выживут , ну и черт с ними.
Поэтому я думаю вам наконец понятно, почему я так упорно раскачиваю тему инструментов скрытого и прикрытого владения средним бизнесом или его частью.

Ты отвечаешь? Отвечаю! Полное руководство по субсидиарной и прочей ответственности собственников и руководителей бизнеса в 2020 году от экспертов Центра taxCOACH.

За что и чем отвечают руководители и собственники бизнеса по долгам и налоговым обязательствам компании - настолько ёмкая и сложная тема, что и у тех, и у других, судя по вопросам на наших семинарах и обращениям клиентов, в голове полная каша.
Что греха таить, пока мы готовили данный материал сами чуть не передрались. В результате, у вас есть полный справочник. Ёмкий и цельный. Разбирайтесь.

Вместо предисловия
Как я уже неоднократно писал, своим расцветом промышленный капитализм обязан появлению ООО и АО…в современном их понимании. Точнее «ограниченной ответственности» в пределах уставного или акционерного капитала. До конца 19 века предприниматель (обладатель капитала в интерпретации Маркса) нес полную ответственность по обязательствам предприятия и чуть что - садился в долговую тюрьму. Поэтому фабрики с численностью 20-30 человек счита-

лись огромными.
Необходимость консолидированных инвестиций в новые все укрупняющиеся бизнесы и появление множественности со-собственников потребовали и юридического инструментария в виде ограниченных рисков предпринимателя.
Вслед за ООО и АО подтянулось и законодательство о банкротстве. К началу 20 века повсеместно были введены правила о списании большинства долгов кредиторами в рамках банкротства.
В России путь, как всегда, особый. Законодатель на протяжении последних нескольких лет упрямо идет по пути ужесточения ответственности руководителей и учредителей компании. В том числе и при банкротстве.



По состоянию на 2020 год ассортимент инструментов наказания неудачников огромен и крут одновременно, что обязательно приведет к угасанию предприни-

мательской активности в среде малышей и середнячков.
Вдумайтесь, за последние 10 лет стоимость входа в бизнес для начинающего предпринимателя увеличилась в 100 раз, поскольку риски в рублевом эквиваленте потенциальной ответственности также следует рассматривать как первоначальные вложения в бизнес.
ль должен вести себя разумно. Да, это деятельность на его риск. Но, согласитесь, предприниматель не может и не должен нести ответственность за двукратную преднамеренную девальвацию рубля, например…и уж тем более за последовавшие за этим массовые отзывы кредитов банками. Он не может нести ответственность на сквозную систему откатов крупного бизнеса. За двадцатилетнее попустительство почти поголовному использованию «однодневок» (в том числе и как следствию сквозной системы откатов), а затем за резкую смену правил игры - от налоговых правил до условий кредитования.

Предприниматель, позволю заметить, несет риски как минимум тем, что тратит часть своей жизни, здоровья, семейного благополучия во всех смыслах…и рискует ничего не заработать при этом, в отличие от своих наемных сотрудников (за задержку выплаты з/п которым он тоже несет уголовную ответственность, а за попытку выплатить з/п в тяжелой обстановке даже из благих намерений в ущерб налоговым обязательствам и кредиторам - понесет ответственность дважды, а то и трижды…круг замкнулся).
Однако есть, что есть. Вы уже влипли, руководя и/или владея бизнесом. Давайте разложим все по полочкам. Так, как минимум, сможете дать реальную оценку тому, что от бизнеса получаете. Как максимум - снять некоторое количество угроз и наконец перестать задавать нам вопросы «зачем нужно скрытое владение бизнесом» или «почему бизнес должен быть обязательно группой компаний».

1. Ответственность за нарушение действующего законодательства

Субъект:	руководитель организации.
Ответственность:	административная, уголовная.
Чем предусмотрена:	КоАП РФ, Уголовный кодекс РФ.

Безграничное как океан, российское законодательство содержит огромное количество стандартов, правил, порядков и процедур, за нарушение которых не только сами юридические лица, но также их руководители привлекаются к

административной и, если итог деяния более плачевный, к уголовной ответственности. Не отбили и не выдали кассовый чек покупателю, не уведомили соответствующий орган о заключении трудового договора с мигрантом, нарушили срок извещения учредителя компании о внеочередном собрании участников общества - получайте штраф, как на само это общество, так и на его директора. С конкретными рисками лучше ознакомиться заранее в зависимости от сферы деятельности, почитав на досуге КоАП РФ и УК РФ. Размеры штрафов могут быть существенными. Из самого печального: дисквалификация руководителя и, конечно, лишение свободы.
Что касается уголовной ответственности именно за налоговые преступления (ст. ст. 198, 199, 199.1, 199.2 УК РФ), то тут есть несколько нюансов.
Что касается уголовной ответственности именно за налоговые преступления (ст. ст. 198, 199, 199.1, 199.2, 199.3, 199.4 УК РФ), то тут есть несколько нюансов.

В 2016 году порог привлечения к уголовной ответственности за неуплату налогов был значительно повышен. До 900 тыс. рублей для физических лиц. И до 5 млн. рублей для юридических. В СМИ тогда это называли умным словом «декриминализацией деяния». Однако средний размер доначислений на одну выездную налоговую проверку был более 7 млн. рублей по России. То есть любая среднестатистическая налоговая проверка давала основания для возбуждения уголовного дела (конечно, если налогоплательщик не оплачивал требование инспекции). Сейчас вновь затевается подобный маркетинговый ход, направленный на «дальнейшее формирование условий для создания благоприятного делового климата в стране». Планируется принятие поправок, устанавливающих новые пороги для уголовной ответственности: 2,7 млн. для физических лиц; 15 млн. для юридических. При этом средний размер доначислений на одну ВНП - 22 млн. руб.

Отдельный акцент на ст. 199.2 УК - сокрытие имущества от взыскания налогов. Лихие собственники или руководители бизнеса, почуяв неладное и держа в руках только что врученное решение налогового органа о назначении выездной проверки, лихорадочно ищут способ вывести деньги или имущество из под потенциального взыскания. А зря. Этот состав преступления - очень формальный. Доказывается относительно легко. Факт перечисления денег, отчуждения имущества и даже направление выручки в обход потенциального недоимщика сразу на поставщиков и подрядчиков - преступление. . Конечно, если стоимость его стартует от 2,25 млн. рублей.
За неуплату социальных взносов, несмотря на то, что они стали главой 34 Налогового кодекса, пока уголовной ответственности нет. Соответствующий законопроект пролежал в Думе и прокис. Видимо, будет новый. Потому, что это

однозначно станет преступлением.

2. Ответственность за виновное причинение ущерба компании

Субъект:
Ответственность:
Чем предусмотрена: руководители организации (единоличные и члены коллегиального органа).
возмещение ущерба.
ст. 53.1 ГК РФ, ст. 44 ФЗ «Об ООО», ст. 71 ФЗ «Об АО».

Вполне логично, что исполнительный орган Общества, будь то директор, президент, управляющий или член правления, обязан действовать добросовестно и разумно в интересах возглавляемой им компании (так велят соответствующие законы - «Об ООО» и «Об АО»). В том случае, если он, нарушая эти принципы и пользуясь своим положением, причинит ущерб компании: например, заключит сделку в нарушение интересов собственников и/или в обход обязательной процедуры ее согласования с ними, оказавшуюся невыгодной для компании - причиненный ущерб можно с него взыскать. Причем в полном размере.
До 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. Исправил данную ситуацию ВАС РФ в своем Постановлении Пленума от 30 июля 2013 года №62. Среди прочего суд указал ситуации, когда неразумность и/или недобросовестность действий директора считается доказанной. Например, если он совершил сделку на заведомо невыгодных для юридического лица условиях или с заведомо неспособным исполнить обязательство лицом («фирмой-однодневкой»). Если в результате таких действий общество будет привлечено к налоговой или административной ответственности, понесенные убытки в размере доначисленных сумм налогов, пеней и штрафов (если речь идет о сделке с «однодневкой») могут быть взысканы с директора.
Это постановление развернуло немногочисленную судебную практику по делам о взыскании убытков с директоров компаний на 180 градусов. Теперь проблем с определением величины ущерба у судов практически нет. А суммы, суммы то какие!
по делу №А41-2271/13 взыскано с директора около 223,5 млн.руб.
по делу №А32-7549/13 - почти 126 млн.;
по делу №А53-20252/2015 - 59,3 млн руб....
Чуть позже, в 2014 году, и законодатель учел мнение судов и внес соответствующие правки в ГК РФ (указанная выше ст. 53.1 Гражданского кодекса).

Кто подобное требование может предъявить? Новый директор, например. Или учредители (участники, акционеры) компании.
из указанного Постановления...
п. 2 Недобросовестность действий (бездействия) директора считается доказанной, в частности, когда директор:
1) действовал при наличии конфликта между его личными интересами (интересами аффилированных лиц директора) и интересами юридического лица, в том числе при наличии фактической заинтересованности директора в совершении юридическим лицом сделки, за исключением случаев, когда информация о конфликте интересов была заблаговременно раскрыта и действия директора были одобрены в установленном законодательством порядке;
2) скрывал информацию о совершенной им сделке от участников юридического лица (в частности, если сведения о такой сделке в нарушение закона, устава или внутренних документов юридического лица не были включены в отчетность юридического лица) либо предоставлял участникам юридического лица недостоверную информацию в отношении соответствующей сделки;
3) совершил сделку без требующегося в силу законодательства или устава одобрения соответствующих органов юридического лица;
4) после прекращения своих полномочий удерживает и уклоняется от передачи юридическому лицу документов, касающихся обстоятельств, повлекших неблагоприятные последствия для юридического лица;
5) знал или должен был знать о том, что его действия (бездействие) на момент их совершения не отвечали интересам юридического лица, например, совершил сделку (голосовал за ее одобрение) на заведомо невыгодных для юридического лица условиях или с заведомо неспособным исполнить обязательство лицом («фирмой-однодневкой» и т. п.)....
п. 3. Неразумность действий (бездействия) директора считается доказанной, в частности, когда директор:
1) принял решение без учета известной ему информации, имеющей значение в данной ситуации;
2) до принятия решения не предпринял действий, направленных на получение необходимой и достаточной для его принятия информации, которые обычны для деловой практики при сходных обстоятельствах, в частности, если доказано, что при имеющихся обстоятельствах разумный директор отложил бы принятие решения до получения дополнительной информации;
3) совершил сделку без соблюдения обычно требующихся или принятых в данном юридическом лице внутренних процедур для совершения аналогичных сделок (например, согласования с юридическим отделом, бухгалтерией и т. п.).

Сам факт убыточности деятельности или других негативных последствий,

конечно, 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, конечно, не получится. Однако можно считать, что практика сложилась.

3. Ответственность при банкротстве

Субъект:
Ответственность:
Чем предусмотрена: гл. III.2 ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)».

Для начала что значит - субсидиарная? Это значит, что размер ответственности равен совокупному размеру всех требований кредиторов, оставшихся не погашенными по причине недостаточности имущества должника.
Закон возлагает субсидиарную ответственность на Контролирующих должника лиц (КДЛ). Это физические или юридические лица, которые не более чем за 3 года до возникновения у компании признаков банкротства, а также после их возникновения и до принятия судом заявления о банкротстве контролировали (имели возможность и право) принимаемые в компании решения, заключали сделки от ее имени, определяли их условия.

Среди владельцев бизнеса еще бытует мнение, что субсидиарная ответственность - это что-то далекое и невероятное. И действительно, раньше кредиторам доказать наличие у ответственных лиц вины в доведении общества до банкротства было практически невозможно.

Однако на сегодняшний день количество случаев субсидиарной ответственности собственников и руководителей компании доказывает обратное, поскольку действует презумпция виновности контролирующих должника лиц, пока они не докажут иное.

Что это означает для вас? Вина предполагается, если доказано одно из следующих обстоятельств:

1. Причинен существенный вред имущественным правам кредиторов в результате совершения этим лицом или в его пользу, либо одобрения им одной или нескольких сделок .

2. Отсутствуют или искажены документы бухгалтерского учета и (или) отчетности, в результате чего существенно затруднено проведение процедур, применяемых в деле о банкротстве, в том числе формирование и реализация конкурсной массы.

При передаче дел арбитражному управляющему позаботьтесь о том, чтобы первичные документы бухгалтерского учета были подшиты по тематическим папкам, составлены описи каждого (!) документа. Не лишним будет отфотографировать каждый (!) документ. Перед передачей дел сделайте документальный аудит. Причем не за 50 тыс. рублей, когда аудитор составляет заключение по заранее написанному шаблону, а именно документальный. Истребуйте у контрагентов недостающее, чего бы вам это не стоило.

3. Более половины требований кредиторов третьей очереди обусловлены привлечением должника или его должностных лиц к уголовной, административной или налоговой ответственности.

Самый распространенный случай из перечисленного, конечно - налоговая недоимка. Статистически, ФНС является инициатором процедуры банкротства в каждом десятом случае.

4. Документы, хранение которых являлось обязательным для юридических лиц, отсутствуют либо искажены. Это касается уставов компаний, протоколов общих собраний, реестра участников, документов, списков аффилированных лиц, заключений аудиторов т.п.

5. На дату возбуждения дела о банкротстве не внесены подлежащие обязательному внесению в соответствии с законами сведения либо внесены недостоверные сведения о юридическом лице в ЕГРЮЛ (https://egrul.nalog.ru/) или в ФЕДРЕСУРС (https://fedresurs.ru).

Пока наиболее распространенными поводами привлечения учредителей и руководителей должника к субсидиарной ответственности остаются:

1. Совершение сделок с «однодневками», приведших к образованию у компании задолженности перед бюджетом.

2. Вывод активов - отчуждение имущества другим контролируемым лицам без соответствующего встречного предоставления.

3. Неисполнение руководителем должника обязанности по подаче заявления о банкротстве организации, которую он возглавляет, если признаки несостоятельности ему были известны (или должны быть известны).

4. Не передача документов компании конкурсному управляющему.

Еще один интересный аспект - использование номиналов для прикрытия от ответственности. Судебная практика демонстрирует, что принятие решения о смене фактических руководителей и учредителей компании на номинальных лиц из числа друзей, сотрудников и родственников не только не препятствует

привлечению к субсидиарной ответственности собственников бизнеса и настоящих руководителей, но и является косвенным доказательством вины.
Решение собственников «бросить» компанию-должника, отправив на присоединение к номинальной структуре в отдаленный регион Российской Федерации, также не помогает уйти от ответственности, поскольку на этот случай предусмотрена упрощенная процедура признания отсутствующего должника банкротом.
И теперь этой недешевой процедурой кредиторы пользуются все чаще и чаще, если есть понимание, что у бывшего руководителя или собственника есть личное имущество, которое можно отнять. Подробнее о субсидиарной ответственности на основе анализа 375 арбитражных дел 2017-2019 гг. смотрите в нашем Гиде.

Поэтому переходим к личному банкротству…
О личном банкротстве замолвите слово

С октября 2015 года запущено и активно работает банкротство физических лиц. Благодаря чему, при невозможности (или недостаточности) взыскания чего-либо с руководителей и учредителей в рамках привлечения их к субсидиарной ответственности, есть все шансы что-то заполучить через их личное банкротство.
Формулировка судов на этот случай такая: задолженность физического лица, возникшая в результате привлечения его к субсидиарной ответственности перед кредитором обанкротившейся компании, является денежным обязательством и может служить основанием для возбуждения в отношении физического лица процедуры банкротства.
В связи с этим контролирующим лицам компаний - «банкротов» стоит опасаться возбуждения в отношении них процедуры банкротства, если:
размер долга в рамках привлечения их к субсидиарной ответственности превышает 500 тысяч рублей;
и они не могут его погасить в течение 3-х месяцев со дня вступления в силу решения суда о привлечении их к субсидиарной ответственности.
Основная неприятность попадания в процедуру личного банкротства состоит в возможности кредиторов оспаривать сделки физиков-должников, в том числе заключенные брачные контракты и договоры дарения имущества
Но это еще не самое страшное...
По общему правилу, после завершения расчетов с кредиторами должник (физическое или юридическое лицо), признанный банкротом, освобождается от дальнейшего исполнения требований кредиторов. Однако это общее правило имеет ряд существенных исключений.
И главное из них как раз касается требований кредиторов о привлечении физического лица, как контролирующего лица, к субсидиарной ответственности.

Иными словами, требования кредиторов после признания гражданина банкротом сохраняют силу независимо от того, были они заявлены в рамках процедуры банкротства физического лица и включены в реестр кредиторов либо нет, и могут быть предъявлены кредиторами после окончания производства по делу. Таким образом, участники и руководители признанного банкротом общества, привлеченные к субсидиарной ответственности, не смогут избавиться от нависшего над ними долга. Возбуждение процедуры банкротства ни самим лицом в отношении себя, ни каким-либо кредитором в этом не поможет. Такой долг, к сожалению, списать нельзя.

В результате, как бы печально это не звучало, задолженность, возникшая в рамках привлечения к субсидиарной ответственности, числится за контролирующими лицами обанкротившейся компании бесконечно вплоть до ее погашения.

Сам банкрот. Нет, сам банкрот.

По закону руководитель, придя к выводу о неплатежеспособности компании, обязан в течение месяца обратиться в арбитражный суд с заявлением о признании ее банкротом. Обязанность введена с целью предотвращения более масштабных негативных последствий для кредиторов, чтобы компания не могла принимать на себя дальнейшие невыполнимые денежные обязательства.

Именно с первопричиной включения в законодательство этого основания ответственности связана ключевая ее особенность - привлечь руководителя (и только руководителя) к субсидиарной ответственности за несвоевременную подачу заявления должника можно далеко не по всем обязательствам, на удовлетворение которых не хватает имущества Общества. Он несет ответственность лишь по тем из них, которые возникли по истечении срока, отведенного для подачи такого заявления.

Поэтому на практике все судебные споры привлечения руководителя (ликвидатора) должника к субсидиарной ответственности связаны с установлением даты возникновения обязанности по самостоятельной подаче заявления о банкротстве.

Для руководителя установлен один месяц, а для ликвидатора - 10 дней для подачи заявления с момента наступления одного из перечисленных ниже обстоятельств:

удовлетворение требований одних кредиторов приводит к невозможности исполнения других;

обращение взыскания на имущество должника существенно осложнит или сделает невозможной хозяйственную деятельность должника;

есть непогашенная в течение 3-х месяцев задолженность перед работниками;

должник имеет признаки неплатежеспособности и (или) недостаточности имущества.

Недостаточность имущества - превышение размера денежных обязательств и обязанностей по уплате обязательных платежей должника над стоимостью активов должника;
Неплатежеспособность - прекращение исполнения должником части денежных обязательств или обязанностей по уплате обязательных платежей, вызванное недостаточностью денежных средств. При этом действует презумпция недостаточности денежных средств, пока не доказано иное.
(абз. 35 и абз. 36 ст. 2 Закона о банкротстве)

По сути, все перечисленные обстоятельства пересекаются друг с другом и на практике сводятся к доказыванию наличия у Общества признаков неплатежеспособности и недостаточности имущества. Для решения этого вопроса мы предлагаем исходить из подхода, сложившегося в судебной практике на основе системного толкования норм о банкротстве, к определению финансовой неплатежеспособности должника и недостаточности имущества:
Под финансовой неплатежеспособностью необходимо понимать состояние, не позволяющее ему удовлетворить требования кредиторов по денежным обязательствам и (или) исполнить обязанность по уплате обязательных платежей, которые составляют не менее 300 000 руб. в течение 3-х месяцев с даты, когда они должны быть исполнены.
Просто направление кредитором претензии должнику об уплате задолженности и неисполнение ее в срок не является доказательством неплатежеспособности должника. При этом во всех делах суды учитывают тот факт, что обязательства не исполняются именно вследствие отсутствия каких-либо активов у Общества.

Срок подачи самостоятельного заявления должника о банкротстве определяется в следующем порядке:



Собственно за нарушение этих сроков руководителю, а также иным лицам, которые обязаны были принять соответствующее решение, и прилетит «субсиди-

арка». Своя, личная, персональная. Даже если в самом факте банкротства был невиноват.
Для определения пределов такой специальной формы субсидиарной ответственности все обязательства компании-должника можно разделить на две группы: те, которые послужили реальной причиной банкротства и те, которые возникли после появления признаков банкротства. За неподачу заявления о самобанкротстве привлечь руководителя должника к ответственности можно только за вторые. По первой группе обязательств руководитель привлекается к ответственности по общим основаниям.

При этом не имеет значения, какое обязательство не смог погасить должник: не заплатил налоги, не вернул кредит, не оплатил товары (работы, услуги) в установленный договором срок.
Зато кредитор, обязательства перед которым возникли по истечению месяца с момента возникновения у компании признаков банкротства, может рассчитывать на исполнение обязательств перед ним за счет директора в любом случае.
Очевидно, что на практике для привлечения к субсидиарной ответственности по рассматриваемому основанию важно не только, чтобы у Общества числилась неоспариваемая /подтвержденная решением суда задолженность более трех месяцев, но и отсутствовали активы для ее погашения.
4. Ответственность БЕЗ банкротства

Субъект:
Ответственность:
Чем предусмотрена: ст. 61.14 ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)».

Теперь, развивая тему, представим, что руководитель компании-должника не подал заявление о банкротстве возглавляемой им компании и вроде бы должен нести ответственность. Но кредиторы как ни старались, возбудить процедуру банкротства не смогли. Например, заявление было возвращено судом в связи с отсутствием средств для возмещения судебных расходов на проведение процедуры банкротства. Есть такое основание у суда. Или, скажем, производство по делу о банкротстве прекращено по тем же основаниям и привлечь директора к ответственности не успели.
Как быть кредиторам в таком случае? Неужели директор уйдет невредимым?
Сейчас есть возможность привлечь контролирующих должника лиц к субсидиарной ответственности вне рамок процедуры банкротства.
Заявление о привлечении директора к субсидиарной ответственности в данном случае:

- подается в арбитражный суд, прекративший производство по это-

му делу (вернувший заявление о признании должника банкротом);

- рассматривается в исковом порядке;
- может быть подано в течение трех лет со дня, когда кредитор узнал или должен был узнать о наличии основания для подачи такого заявления.

Если заявление о банкротстве возвращено - с иском о субсидиарный ответственности может обратиться только налоговый орган. А если процедура банкротства была прекращена - то любой кредитор.

Однако это не все.

Для владельцев и руководителей юридических лиц, принудительно исключенных из реестра.
С 28 июня 2017 г. контролирующие на протяжении последних трех лет такую компанию лица могут быть привлечены к субсидиарной ответственности при наличии у исключенного из реестра юридического лица неисполненных обязательств из-за недобросовестных и неразумных действий этих контролирующих лиц.

5. ПОЛНАЯ имущественная ответственность БЕЗ банкротства

Субъект:
Ответственность:
Чем предусмотрена: общими нормами об ответственности с учетом позиции судов (Постановление Конституционного суда от 08.12.2017 №39-П; Определение ВС РФ от 27.01.2015 № 81-КГ14-19)

После принятия Определения ВС РФ от 27.01.2015 № 81-КГ14-19, у налогового органа появился еще один серьезный инструмент для взыскания недоимок, а именно: взыскание ущерба с контролирующих организацию физических лиц в рамках уголовного дела.
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. Конституционный суд в декабре 2017 года обозначил еще несколько принципиальных моментов в этом вопросе.
Итак, с учетом позиций судов, схема взыскания доначислений по налоговым проверкам выглядит 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 контролирующие организацию лица обязаны будут возместить причиненный своими действиями ущерб бюджету.
Обязанность возместить причиненный ущерб бюджету сохранится, даже если в отношении контролирующих лиц (директор, учредитель, член Совета директоров) уголовное дело было прекращено по так называемым нереабилитирующим основаниям - вследствие истечения срока давности привлечения к уголовной ответственности (по ч.1 ст.199 УК он составляет всего 2 года) или вследствие акта амнистии.

6. Ответственность ЗА сам факт банкротства

Субъект:
Ответственность:
Чем предусмотрена: руководители и участники компании
административная или уголовная
УК РФ, КоАП РФ

Не стоит забывать, что, помимо дополнительной ответственности руководите-

лей и собственников компании из-за ее финансовой несостоятельности, существует ответственность в принципе за доведение организации до банкротства, в том числе за сокрытие ее имущества.
Пример: дело ООО «Уральский лес»
В связи с финансовыми трудностями в бизнесе директор, являющийся и учредителем компании, начислял и выплачивал заработную плату сотрудникам, а вот на удержание НДФЛ с фонда оплаты труда средств уже не хватало. С точки зрения суда - налицо корыстный мотив в действиях директора: он хотел сохранить лицо перед сотрудниками вместо того, чтобы уменьшить выплаты зарплаты, но перечислять НДФЛ в бюджет (за неуплату зарплаты он тоже мог бы подлежать уголовной ответственности, но не в этом суть).
Таким образом, на основании материалов ФНС было возбуждено уголовное дело по ч.2 ст.199.1 УК РФ.
Поскольку, несмотря на старания директора, компания таки вошла в процедуру банкротства, то было возбуждено уголовное дело и по ст. 196 УК РФ - преднамеренное банкротство.
На директора была возложена обязанность возместить ущерб бюджету (хотя юридически, конечно, НДФЛ - это налог физических лиц, сотрудников…компания лишь агент) в размере 10,9 млн. рублей.

7. Ответственность «за того парня»

Субъект:
Ответственность:
Чем предусмотрена: любое взаимозависимое лицо (юридическое и физическое)
полная ответственность по долгам организации
ст. 45 Налогового кодекса РФ

На сегодняшний день простой перевод финансово-хозяйственной деятельности на другую формально независимую операционную компанию с сокрытием фактических владельцев компаний за номинальными лицами не дает ровным счетом ничего, если вы предполагали «обрезать хвосты» в виде накопленных налоговых рисков.
В случае выявления недоимки по налогам в рамках налоговой проверки, налоговые органы могут предъявить в суд требование о признании новой операционной компании зависимой и взыскать с нее всю сумму числящейся налоговой задолженности «брошенной» компании.

Для этого необходимо два условия:

1) Зависимость компаний, установленная в судебном порядке.

Доказательствами такой зависимости могут стать:

- регистрация вновь созданной операционной компании в период проведения выездной налоговой проверки существующей операционной компании;
- наличие общего учредителя и руководителя у компаний либо взаимное участие компаний в уставных капиталах друг друга (к слову, совсем не обязательный критерий);
- компании имеют одинаковые фактические адреса, контактные телефоны, электронные адреса, интернет-сайты, виды деятельности, товарный знак;
- счета открыты в одних банках;
- 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;
- имущество выводится на зависимую компанию, имеется возможность влияния на принятие решений;
- перечисление контрагентами в адрес вновь созданной компании выручки, перечислявшейся до этого в адрес существующей операционной компании;
- прочие обстоятельства, свидетельствующие о том, что новое общество идентично старой компании.

2) Поступление на счета зависимой компании выручки или имущества должника.

И речь здесь идет не только о простом получении зависимой компанией выручки «по письму» в адрес третьего лица. Расторжение договоров и заключение с теми же контрагентами договоров от имени новой организации на сопоставимых условиях также соответствует этому условию!

При названных обстоятельствах материнские, дочерние компании, а также формально независимые, но обладающие признаки «дубликата» компании не-

сут ответственность за неплательщика налогов в полном объеме. Мы это так и называем: ответственность «за того парня».

Субсидиарная имущественная ответственность руководителей и учредителей должника (банкрота)

В этом году ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» будет отмечать юбилей - 15 лет с момента принятия (26.10.2002). Без преувеличения можно сказать, что каждый год и ни по разу в него вносятся изменения.
За время своего существования закон, подобно человеку, повзрослел. У него был период невинного и безобидного младенчества, когда он никому не мог причинить вред и помочь тоже никому не мог. Потом он окреп, наступил период отрочества. И вот теперь мы можем наблюдать как федеральный закон превращается в агрессивного подростка...
Все началось еще в 2009 году с установлением ответственности контролирующих должника лиц.
контролирующее должника лицо - лицо, имеющее... право давать обязательные для исполнения должником указания или возможность... иным образом определять действия должника...
С тех пор у предпринимателей существует риск привлечения к ответственности за неудачи собственного бизнеса, которые в РФ нередко обусловлены экономической нестабильностью или вовсе действиями государства.
Буквально на днях был подписан и вступил в силу Федеральный закон от 29.07.2017 № 266-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О несостоятельности (банкротстве)» и Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях», которым внесены очередные изменения в процедуру банкротства и, в частности, в порядок привлечения к субсидиарной ответственности контролирующих лиц.
Закон, за исключением некоторых положений, вступил в силу 30.07.2017 года. Полностью все изменения будут применяться с 1 сентября 2017 года. При этом привлечение к субсидиарной ответственности по новым правилам будет производится уже по заявлениям, поданным с 1 июля 2017 года.
Рассмотрим, какие особенности и нюансы привлечения к субсидиарной ответственности существуют сегодня.
Контролирующие лица.

К контролирующим лицам должника, как и прежде, относятся лица, которые в течение трех лет до начала процедуры банкротства были:

руководителями (директора и т.п.) организации;
участниками, акционерами и др., владеющими не менее чем 50% акций (долей);
членами ликвидационной комиссии;
лицами, которые могли совершать сделки от имени должника;
любыми иными лицами, которые могли давать указания или определять действия должника в силу каких-либо причин.
ФЗ от 29.07.2017 № 266-ФЗ вносит существенное дополнения к этому списку. Теперь арбитражный суд может признать любое лицо контролирующим при наличии иных оснований.
Чтобы подсластить пилюлю, законодатель добавил ограничение: «к контролирующим должника лицам не могут быть отнесены лица, если такое отнесение связано исключительно с прямым владением менее чем десятью процентами уставного капитала юридического лица и получением обычного дохода, связанного с этим владением».
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. Этого будет достаточно, чтобы суд отнес данных лиц к контролирующим.
Новый закон ввел легальные основания для освобождения «номинала» от субсидиарной ответственности. Что интересно, впервые законодатель использует народный термин «номинальный руководитель». Он не будет привлечен к ответственности, если:
А) докажет, что не оказывал определяющего влияния на решения компании-банкрота
И!!! (то есть «плюс», дополнительно)
Б) поможет установить настоящее контролирующее лицо и/или найти его сокрытое имущество или имущество компании - банкрота.
Иными словами, для освобождения от субсидиарной ответственности номинальному руководителю придется «сдать реального».
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 (ст.228 Закона «О банкротстве»).
Кто может инициировать привлечение к субсидиарной ответственности.

В этом вопросе фактически ничего не изменилось. Инициировать процедуру

привлечения к субсидиарной ответственности могут:
кредиторы1;
конкурсные управляющие2;
уполномоченные органы (в том числе налоговые)3;
представители работников должника;
работники и бывшие работники должника.
Основания для привлечения к субсидарной ответственности. Презумпция виновности контролирующих лиц и бремя доказывания

Новые поправки существенных изменений не вводят и лишь переносят нормы, регулирующие обоснования требований о привлечении к субсдиарной ответственности, из утратившей силу статьи 10 в новую ст. 61.11. Формулировки фактически остались прежними.

Первое основание связано с причинением вреда имущественным правам кредиторов в результате виновных действий контролирующего лица. Для использования этого основания кредиторам, управляющему и уполномоченному органу необходимо 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, 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.4
На практике это означает, что заявителю необходимо представить суду доказательства того, что именно действия контролирующего лица привели к банкротству. По сути, это мало отличается от доказательства виновности конкретного лица.
Так, в деле № А79-3955/2009 конкурсный управляющий столкнулся с тем, что по указанию учредителей банкрот совершил ряд убыточный сделок. Управляющий обратился в суд о привлечении контролирующих лиц к субсидиарной ответственности. Однако суды всех инстанций встали на сторону учредителей.
В определении от 29.09.2015 по этому делу Верховный суд обосновал позицию следующими доводами:
«совершение по указаниям ответчиков сделок, в результате которых должнику были причинены убытки… не являлось единственной и безусловной причиной банкротства должника»;

почти все сделки были заключены в период платежеспособности должника и прибыльности его деятельности;
конкурсный управляющий не представил доказательства заключения сделок с целью их неисполнения либо ненадлежащего исполнения;
наличие у ответчиков права давать должнику обязательные указания в предбанкротный период само по себе не свидетельствует о наличии основания для привлечения их к субсидиарной ответственности.5
В решениях, в которых требования о привлечении к субсидиарный ответственности удовлетворяются, содержится указание на доказанность истцом факта причинно-следственной связи между действиями контролирующего лица и банкротством.6

Суд признает доказанным связь между действиями контролирующих лиц и вредом, причиненным кредитором в случае, если имеют место недобросовестные действия.
Так, в деле № А16-1209/2013 конкурсный управляющий заявил, что по решению руководителя должник не принял участие в конкурсе на участие в аренде объектов коммунальной инфраструктуры. В результате это привело к падению доходов. Каких-либо доказательств связи падения доходов и банкротства управляющий не привел. Однако суд все же привлек руководителя к субсидиарной ответственности, установив, что имели место другие очевидно недобросовестные и виновные действия руководителя: он параллельно создал еще одну организацию с тем же названием, но без долгов, и на нее стал выводить всю прибыль. 7
Можно привести в качестве примера дело № А56-7049/2012. Суд привлек к ответственности основного акционера (56%).8 В следствии его действий должник заключил ряд сделок, уже после появления признаков неплатежеспособности, поэтому они изначально не могли быть исполнены.

Тем не менее, даже при доказанности причинно-следственной связи между банкротством и действиями контролирующего лица, оно не будет привлечено у субсидиарной ответственности, если докажет, что его вина в невозможности полного погашения требований кредиторов отсутствует, в том числе:
оно действовало согласно обычным условиям гражданского оборота, добросовестно и разумно;
его действия совершены для предотвращения его большего ущерба интересам кредиторов.
Помимо признака «причинение вреда кредиторам виновными действиями», остались в неизменном виде самые распространенные «формальные» основания для привлечения контролирующих лиц к субсидиарной ответственности:
Неподача директором заявления должника о несостоятельности (теперь это ст.

61.12);
Нарушение в порядке ведения и/или хранения документов бухгалтерской отчетности и иных документов должника, ведение которых предусмотрено законом, либо их непредоставление арбитражному управляющему (сейчас - пп. 2 и пп. 4 п. 2 ст. 61.11);
Более 50 % задолженности обусловлено привлечением к уголовной, административной и налоговой ответственности (сейчас - пп. 3 п. 2 ст. 61.11).
Процесс доказывания данных фактов проще, чем обоснование причинно-следственной связи между действиями контролирующих лиц и банкротством должника. Достаточно лишь продемонстрировать наличие соответствующего обстоятельства, чтобы привлечь контролирующее лицо к ответственности.
Так, в деле №А73-684/2016 суд привлек руководителя к субсидиарной ответственности, так как тот не передал конкурсному управляющему первичные документы, материальные и иные ценности должника, и не обратился в суд с заявлением о признании его банкротом (Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 26.06.2017 N Ф03-2144/2017 по делу N А73-684/2016).

При наличии доказанного правонарушения и возникшей в его результате задолженности в размере, превышающем 50% от требований кредиторов третьей очереди, суд всегда будет вставать на сторону кредитора.9
В большинстве случаев речь идет о правонарушениях, связанных с уплатой налогов в бюджет. Фактически, налоговые органы могут не только инициировать саму процедуру банкротства, но имеют «свое» основание для субсидиарной ответственности. При этом им достаточно предъявить суду решение о взыскании соответствующих сумм налога.
Несмотря на это, заявителями по этому основанию могут быть не только налоговые органы, но и непосредственно конкурсные управляющие, чем они активно пользуются10 - это позволяет существенно улучшить уровень погашения долгов банкрота.
Новый закон добавляет два дополнительных основания для привлечения контролирующих лиц к субсидиарной ответственности:

1) в случае, если контролирующим лицом «на дату возбуждения дела о банкротстве не внесены подлежащие обязательному внесению в соответствии с федеральным законом сведения либо внесены недостоверные сведения о юридическом лице:
в единый государственный реестр юридических лиц на основании представленных таким юридическим лицом документов;
в Единый федеральный реестр сведений о фактах деятельности юридических лиц в части сведений, обязанность по внесению которых возложена на юриди-

ческое лицо.». Это, например, сведения о величине чистых активов, о залоге движимого имущества. Сообщив недостоверные сведения, руководитель общества создает о нем впечатление лучше, чем есть на самом деле, за что и может поплатиться в случае банкротства.

2) должник стал отвечать признакам неплатежеспособности не вследствие действий и (или) бездействия контролирующего должника лица, однако после этого оно совершило действия и (или) бездействие, существенно ухудшившие финансовое положение должника.

Окончание процедуры банкротства - еще не конец!

До настоящего времени при окончании процедуры конкурсного производства или прекращении процедуры в связи с отсутствием средств для осуществления банкротства, контролирующие лица освобождались от ответственности за должника.

Сейчас закон позволяет привлекать к субсидиарной ответственности контролирующих лиц вне рамок процедуры банкротства.

Так, контролирующее лицо может быть привлечено к субсидиарной ответственности, если:

производство по делу о банкротстве прекращено в связи с отсутствием средств, достаточных для возмещения судебных расходов на проведение процедур, применяемых в деле о банкротстве,

заявление уполномоченного органа о признании должника банкротом возвращено.

Также кредиторы могут подать заявление о привлечении к субсидиарной ответственности и после окончании конкурсного производства. Срок подачи - три года с момента, когда кредитор узнал или должен был узнать о наличии соответствующих оснований для привлечения к ответственности.

С учетом российских реалий, когда собственники бросают пустые организации, эта норма более чем необходима. Как эта норма будет реализована на практике, покажет время. На сегодня же можно отметить, что суды довольно часто прекращают производство по делу о банкротстве в связи с отсутствием средств на финансирование процедуры (абз. 8 п. 1 ст. 57 ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)»).11 Поэтому можно предположить, что за короткий срок мы сможем увидеть сформулированные судами правила применения данной нормы.

Когда банкротство не спасет.

С 1 октября 2015 года введена процедура банкротства физических лиц.

Ее ждали многие ради п. 3 ст. 213.28 ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)».

После завершения расчетов с кредиторами гражданин, признанный банкро-

том, освобождается от дальнейшего исполнения требований кредиторов, в том числе требований кредиторов, не заявленных при введении реструктуризации долгов гражданина или реализации имущества гражданина (далее - освобождение гражданина от обязательств).
п. 3 ст. 213.28 Федерального закона от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)»
Но не все так хорошо для банкротов и плохо для кредиторов. Освобождение имеет ряд существенных исключений, в том числе касающихся контролирующих лиц организаций-банкротов.
Пункт 6 ст. 213.28 закона прямо предусматривает пожизненную возможность взыскания долгов, возникших при привлечении гражданина к субсидиарной ответственности в случае банкротства подконтрольного юридического лица и при возмещении причиненных им убытков.
Таким образом, участники и руководители признанного банкротом общества, привлеченные к субсидиарной ответственности, не смогут избавиться от нависшего над ними долга. Возбуждение процедуры банкротства ни самим лицом в отношении себя, ни каким-либо кредитором в этом не поможет. Такой долг, к сожалению, списать нельзя.
ФНС при привлечении к субсидиарной ответственности.

Налоговые органы активно участвуют в процедурах банкротства.
Как правило, ФНС является одним из основных кредиторов. 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 ответ-

ственности, и не может быть поводом для привлечения виновных лиц к субсидиарной ответственности. 12
Попытаемся наглядно систематизировать информацию:

Основание для привлечения	Что нужно доказать инициатору	Как можно защищаться контролирующему лицу
Неподача руководителем должника заявления о признании должника банкротом на основании ст. 9 ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)»	Совокупность следующих фактов: 1. Должник стал отвечать признакам неплатежеспособности и/или недостаточности имущества в период более чем один месяц до начала процедуры банкротства. 2. По истечение месяца с момента, когда появились признаки банкротства, у должника возникли обязательства перед кредиторами.	Контролирующему лицу необходимо доказать одно из следующих обстоятельств: 1. заявление о признании должника банкротом было подано своевременно, т.е. признаки несостоятельности появились менее чем за месяц до начала процедуры банкротства. 2. отсутствие причинной связи между невозможностью удовлетворения требований кредитора и неподачей заявления. Более подробно в другой нашей статье
Причинен вред имущественным правам кредиторов в результате виновных действий контролирующего лица	Совокупность следующих фактов: 1. причинение вреда; причинно-следственная связь между 2. действиями контролирующего лица и причиненном вредом. Либо - факт недобросовестных действий контролирующего лица (переведение прибыли с банкрота на подконтрольное лицо, заключение заведомо неисполнимых сделок)	Контролирующему лицу необходимо доказать одно из следующих обстоятельств: 1. Отсутствие вины в своих действиях. 2. Отсутствие причинно-следственной связи между вредом и своими действиями. 3. Правомерность и целесообразность принятых решений.
Нарушение в хранении и передачи документации, должника (бухгалтерская отчетность и др.), предусмотренной законом.	Продемонстрировать факты • нарушения в введении бухгалтерской и налоговой отчетности и иных документов; • не исполнения обязанности по передачи документов арбитражному управляющему.	Контролирующему лицу необходимо доказать одно из следующих обстоятельств: 1. отсутствие вреда от непредоставления документов или нарушения в порядке их ведения. 2. отсутствие вины лица в непредоставлении документов или их ведении.
Возникновение задолженности перед кредиторами третьей очереди (контрагенты должника, налоговые органы и др.) в результате привлечения к уголовной, административной и налоговой ответственности в размере более чем 50% от общей суммы задолженности перед кредиторами третьей очереди	Продемонстрировать факты: • привлечение к уголовной, административной или налоговой ответственности; • взыскание в результате привлечения к ответственности; • размер взысканных сумм превышает 50% от общего размера задолженности перед кредиторами третьей очереди.	Отсутствие вины в своих действиях.

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;
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. 13
С другой стороны - стороны кредиторов - необходимо понимать, что больше шансов привлечь контролирующее лицо к ответственности в следующих случаях:

1) доказаны факты недобросовестности контролирующего лица. Например: совершение сделок с недобросовестными контрагентами, приведшие к образованию задолженности у должника, создание других организаций для того, чтобы уклониться от уплаты долгов и др.;

2) контролирующее лицо нарушило формальные требования закона:
не подано /несвоевременно подано заявление о банкротстве (ст. 9 ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)»).
нарушение в введении или хранении документов бухгалтерской отчетности должника либо их непредоставление арбитражному управляющему (абз. 4 п. 4 ст. 1 ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)»).

3) должник был привлечен к уголовной, административной или уголовной ответственности, в результате чего у должника возникло обязательство по выплате задолженности, которая превышает 50% от общей суммы требований кредиторов третьей очереди.
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.

Не стоит стесняться признавать себя банкротом: об угрозе субсидиарной ответственности для директора компании

Одним из популярных оснований привлечения руководителя (ликвидатора) должника к субсидиарной ответственности в рамках дела о банкротстве является неисполнение им обязанности по самостоятельной подаче заявления о банкротстве своей компании в установленный законом срок1. [1- ст. 9 и ст. 61.12 Закона «О несостоятельности (банкротстве)»]

Общие положения

Особенностью данного основания является то, что оно не связано с совершением контролирующими лицами действий или дачей обязательных для должника указаний, приведших его к банкротству, как это предусмотрено ст. 61.11 или 61.13 Закона о банкротстве. В этом заключается положительный момент для кредиторов и уполномоченных органов - им не нужно доказывать наличие причинной связи между неразумными и недобросовестными действиями руководителя и наступлением банкротства Общества, что на практике сделать довольно трудно2. [2 - Постановление Арбитражного суда Московского округа от 23.04.18 № Ф05-5323/2017 по делу №А41-8170/15; Постановление Седьмого Арбитражного Апелляционного суда от 11.07.2013 г. по делу № А03-18059/2010, Определение Арбитражного суда Рязанской области от 08.07.2016 г. по делу № А54-5519/2015]

Давайте разберемся, в каких случаях руководитель компании обязан подать в арбитражный суд заявление о признании возглавляемой им организации банкротом и насколько такое чистосердечное признание поможет ему в будущем.

По закону руководитель, придя к выводу о неплатежеспособности компании, обязан в течение месяца обратиться в арбитражный суд с заявлением о признании её банкротом. Ликвидатор организации обязан сделать это в десятидневный срок. Обязанность введена с целью предотвращения более масштабных последствий, чтобы компания не могла принимать на себя дальнейшие невыполнимые денежные обязательства перед кредиторами.

Под финансовой неплатежеспособностью должника необходимо понимать состояние, не позволяющее ему удовлетворить требования кредиторов по денежным обязательствам и (или) исполнить обязанность по уплате обязательных платежей, которые составляют не менее 300 000 руб. в течение 3-х месяцев с даты, когда они должны быть исполнены.

Просто направление кредитором претензии должнику об уплате задолженности и неисполнение ее в срок не является доказательством неплатежеспособности должника. При этом, как правило, суды учитывают тот факт, что обязательства не исполняются именно вследствие отсутствия каких-либо активов у Общества.

Вина руководителя должника и причинно-следственная связь по рассматриваемому основанию выражается в том, что из-за несвоевременной подачи им заявления в суд у Общества возникли дополнительные денежные обязательства, которые ввиду отсутствия у него имущества не могли быть исполнены и которых не было бы при подаче заявления в установленный срок.

Размер субсидиарной ответственности по этому основанию существенно ниже, чем по ст. 61.11 или 61.13 Закона о банкротстве. А иногда обязательства, по которым руководителя можно привлечь к субсидиарной ответственности, и вовсе отсутствуют.

Так, если был денежный долг, то заявителю нужно доказать, что руководитель, не подавший вовремя заявление, совершал иные сделки и/или у Общества возникли дополнительные обязательства3. [3 - Постановление Арбитражного суда Московского округа от 06.03.2018 № Ф05-11539/2019 по делу №А40-162165/147; Постановление Пятнадцатого ААС от 27.04.2016 г. по делу № А32-8545/2012]

Если уполномоченный орган хочет привлечь руководителя должника к субсидиарной ответственности в размере задолженности по обязательным платежам, то он должен доказать, что обязанность по уплате налога в такой величине возникла после истечения срока для подачи самостоятельного заявления должника о банкротстве. По этому основанию с руководителя должника нельзя взыскать любую задолженность по уплате налогов (страховых взносов) лишь по той причине, что она осталась непогашенной в связи с недостаточностью имущества должника.4 [4 - Определение СК по экономическим спорам ВС РФ от 31 марта 2016 г. № 309-ЭС15-16713]

Подробнее о сроках

Именно с первопричиной включения в законодательство этого основания ответственности связана ключевая ее особенность - привлечь руководителя к субсидиарной ответственности за несвоевременную подачу заявления должника можно далеко не по всем обязательствам, на удовлетворение которых не хватает имущества Общества. Он несет ответственность лишь по тем, которые возникли по истечению срока, отведенного для подачи такого заявления5. [5 - п. 2 ст. 61.12 Закона о банкротстве]

Таким образом, срок подачи самостоятельного заявления должника о банкротстве определяется в следующем порядке:



Итак, привлечь руководителя должника к субсидиарной ответственности по обязательству, которое послужило основанием для банкротства, не получится. При этом не имеет значения, какое обязательство не смог погасить должник: налоговое или денежное (возврат кредита (займа), оплата товаров (работ, услуг) в установленный договором срок). По этим обязательствам руководителя должника можно привлечь к субсидиарной ответственности только по другому основанию (ст. 61.11 и ст. 61.13 Закона о банкротстве), доказав, что он довел своими действиями Общество до банкротства6. [6 - См. налоговую рассылку «Субсидиарная ответственность руководителей и учредителей должника»]

Зато кредитор, обязательства перед которым возникли по истечению месяца с момента возникновения у компании признаков банкротства, может рассчитывать на исполнение обязательств перед ним за счет директора. В этот же ряд попадают процентные обязательства (пени), начисленные на сумму первоначального долга (налоговой недоимки), послужившей причиной банкротства Общества. Так, суд привлек7 к субсидиарной ответственности руководителей должника в размере суммы долга перед кредиторами за поставку товаров, а также процентов за пользование чужими средствами (всего около 158 млн. рублей). Они не подали заявление о банкротстве в течение месяца с момента возникновения признаков неплатежеспособности (наличие задолженности более 3-х месяцев и отсутствие имущества для погашения задолженности). Суд выяснил, что признаки неплатежеспособности появились не позднее 05.01.2014 г., поскольку на эту дату у должника была 3-х месячная просрочка уплаты задолженности по уплате страховых взносов в размере более 300 000 руб. А значит руководитель должен был подать заявление должника до 05.02.2014 г. Задолженность, возникшая после этой даты, была взыскана с руководителей, в том числе бывших, в рамках привлечения к субсидиарной ответственности. [7 - Постановление 6 ААС от 19.05.2017 №06АП-71/2017 по делу №А37-1225/2015]

Правило установления даты подачи заявления имеет некоторые нюансы, если задолженность Общества перед кредиторами (уполномоченным органом) была предметом судебного разбирательства:

1. Первая ситуация - задолженность, числящаяся более трех месяцев, взыскивалась кредитором (уполномоченным органом) в судебном порядке. При этом факт ее наличия не оспаривался Обществом.

В таком случае месячный срок для подачи заявления должника начинает течь сразу после вступления в силу решения суда. Трехмесячный срок для погашения долга истек до подачи заявления в суд о взыскании долга и он не начинает исчисляться по-новому после принятия решения суда о взыскании долга. Именно с момента вступления решения суда в силу кредитор сможет без сомнения утверждать, что руководитель знал о финансовой неплатежеспособности организации.

В качестве примера приведем дело № А03-2834/2012.8 Суд, привлекая руководителя к субсидиарной ответственности, посчитал, что месячный срок для подачи заявления о банкротстве нужно считать с момента вступления в силу первого решения суда о взыскании долгов по кредиту. Эта дата достоверно устанавливает, что руководителю известно о наличии неплатежеспособности должника, поэтому суд решил использовать ее как «точку отчета». [8 - Постановление Двенадцатого ААС от 25.04.2016 г. по делу № А03-2834/2012]

2. Вторая ситуация - сам факт наличия/отсутствия у Общества задолженности перед кредиторами или уполномоченным органом стал предметом судебного спора.

Так в деле № А12-22933/2012 суд указал9, что по истечении 3-х месячного срока с момента вступления в силу решения суда, установившего размер задолженности, руководитель должника может либо в течение следующего (по сути, четвертого) месяца погасить имеющийся долг, либо подать самостоятельное заявление о банкротстве, если у него отсутствует имущество для исполнения обязательств, определенных судом. [9 - Постановление Двенадцатого ААС от 25.04.2016г. по делу № А12-22933/2012]

Если руководителей несколько, в том числе бывших

Если в компании одновременно несколько единоличных исполнительных органов (директоров, управляющих и т.п.), то, по мнению ВС РФ, они все солидарно могут быть привлечены к субсидиарной ответственности за неподачу заявления о банкротстве.

Исключение из полномочий одного из директоров обязанности подавать заявление о банкротстве ему никак не поможет - данное условие будет признано недействительным.

При этом переживать за платежеспособность должника должны не только действующие руководители, но и бывшие. Если у компании было несколько директоров, сменявших друг друга, и ни один из них не подал заявление о банкротстве, то отвечать буду солидарно все, но за разные периоды времени. Самый первый будет отвечать за весь срок с момента истечения месяца после появления признаков неплатежеспособности. Другие - «со дня истечения увеличенного на один месяц разумного срока, необходимого для выявления ими как новыми руководителями обстоятельств, с которыми закон связывает возникновение обязанности по подаче заявления о банкротстве, и до дня возбуждения дела о банкротстве»10. [10 - п. 15 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 21.12.2017 № 53 «О некоторых вопросах, связанных с привлечением контролирующих должника лиц к ответственности при банкротстве»]

При этом у бывшего руководителя есть возможность избежать такой ответственности - для этого он должен публично сообщить о неплатежеспособности должника. По обязательствам, возникшим у должника с момента такого сообще-

ния, бывший руководитель субсидарной ответственности не несет. Правда, как сделать такое публичное сообщение, закон не разъясняет.

Про объективное банкротство

На практике все судебные споры привлечения руководителя (ликвидатора) должника к субсидиарной ответственности связаны с установлением даты возникновения обязанности по самостоятельной подаче заявления о банкротстве. Напомним, для руководителя установлен один месяц, а для ликвидатора - 10 дней для подачи заявления с момента наступления одного из перечисленных ниже обстоятельств (п. 1 ст. 9 Закона о банкротстве):

удовлетворение требований одних кредиторов приводит к невозможности исполнения других;

обращение взыскания на имущество должника существенно осложнит (сделает невозможной) хозяйственную деятельность должника;

есть непогашенная в течение 3-х месяцев задолженность перед работниками.

должник имеет признаки неплатежеспособности и (или) недостаточности имущества, определение которых раскрывается в абз. 35 и абз. 36 ст. 2 Закона о банкротстве:

Недостаточность имущества - превышение размера денежных обязательств и обязанностей по уплате обязательных платежей должника над стоимостью активов должника;

Неплатежеспособность - прекращение исполнения должником части денежных обязательств или обязанностей по уплате обязательных платежей, вызванное недостаточностью денежных средств. При этом действует презумпция недостаточности денежных средств, пока не доказано иное.

(абз. 35 и абз. 36 ст. 2 Закона о банкротстве)

По сути все перечисленные обстоятельства пересекаются друг с другом и на практике сводятся к доказыванию наличия у Общества признаков неплатежеспособности и недостаточности имущества. При этом из данных в Законе о банкротстве определений однозначно не следует, как устанавливать точную дату наступления неплатежеспособности и недостаточности имущества должника, с которой необходимо исчислять месяц или 10 дней для подачи заявления должником.

27 декабря 2017 года Пленум ВС РФ11 также дал разъяснения по этому вопросу. Высшая инстанция в своем постановлении ввела новое понятие - объективное банкротство. [11 - Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 21.12.2017 № 53 «О некоторых вопросах, связанных с привлечением контролирующих должника лиц к ответственности при банкротстве»]

То есть само по себе наличие признаков неплатежеспособности не приводит к возникновению обязанности подать заявление о банкротстве. Как справедливо

указал ВС РФ, если руководитель, «несмотря на временные финансовые затруднения, добросовестно рассчитывал на их преодоление в разумный срок, приложил необходимые усилия для достижения такого результата, выполняя экономически обоснованный план, такой руководитель может быть освобожден от субсидиарной ответственности на тот период, пока выполнение его плана являлось разумным с точки зрения обычного руководителя, находящегося в сходных обстоятельствах».12 [12 - п. 9 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 21.12.2017 № 53 «О некоторых вопросах, связанных с привлечением контролирующих должника лиц к ответственности при банкротстве»]

Эта позиция ранее уже была сформулирована в отдельных решениях13, в которых суды подчеркивали недопустимость формального подхода при определении даты возникновения признаков банкротства. [13 - См., например, Определение Верховного Суда РФ от 22.02.2018 N 306-ЭС17-13670(3) по делу N А12-18544/2015]

Сейчас эта установка стала определяющей в судебной практике.

«Объективное банкротство» заключается в том, что суды не должны подходить формально при определении даты, когда должника следует считать неплатежеспособным и начинает течь срок подачи заявления о собственном банкротстве. Необходимо выяснить реальное финансовое состояние должника, также необходимо оценить действия руководства по выходу из кризиса..

Так, например, в деле №А60-35836/201514 суды отказались привлекать директора к субсидиарной ответственности за несвоевременную неподачу заявления о банкротстве. Руководитель сумел доказать, суду, что его действия и намерения были разумными. Суд учел сезонный характер деятельности должника, поэтому наличие кредиторской задолженности в определенный период совсем не означал, что у Общества в этот момент были признаки банкротства. В другие периоды размер активов был достаточен для погашения задолженности. [14 - Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 29.05.2018 N Ф09-2367/18 по делу N А60-35836/2015]

В деле №А50-8807/2013 суды критически оценили разумность антикризисных мер. Руководитель был привлечен к субсидиарной ответственности, но срок, в течение которого возникали долги по «субсидиарке» для руководителя за неподачу заявления, был существенно сокращен. Арбитражный суд Уральского округа признал15, что должник уже на 2011 год имел все признаки неплатежеспособности, однако были приняты антикризисные меры, которые признаны разумными на определенном этапе. Но к 01.10.2012 стало очевидно, что должник является банкротом. Именно по обязательствам, возникшим с этого момента, директора можно привлекать к субсидиарной ответственности. [15 - Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 17.04.2018 №Ф09-8740/15 по делу №А50-8807/2013]

Доказать отсутствие «объективного банкротства» при формальном наличии признаков банкротства должен руководитель. Например, в Постановлении Арбитражного суда Дальневосточного округа от 16.01.2018 N Ф03-5286/2017 по делу № А04-7254/2015 суд отметил, что директор не смог доказать, что наличие признаков неплатежеспособности в определенный момент времени не свидетельствовали о банкротном состоянии должника. В результате его привлекли к субсидиарной ответственности.

Таким образом, в любом случае для руководителя сохраняется высокий риск того, что он не сможет убедить суд, что принимаемые им меры могли вывести компанию из кризисного состояния. Тем не менее это реальный шанс как минимум снизить размер.

Важно! Список кандидатов для привлечения к субсидиарной ответственности по этому основанию не ограничивается директором.

С 30 июля 2017 года закон распространил ответственность за неподачу заявления от имени должника на иные контролирующие его лица (п. 3.1 ст. 9 ФЗ О банкротстве).

Верховный суд РФ конкретизировал положения закона16, определив условия, при совокупности которых этих «иных контролирующих лиц» можно привлечь к «субсидиарке» за неподачу заявления:

1) это лицо обладало полномочиями по созыву коллегиального органа должника, правомочного принимать решение о ликвидации, или само могло принять решение о ней либо о начале процедуры банкротства; [16 - п. 13 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 21.12.2017 № 53 «О некоторых вопросах, связанных с привлечением контролирующих должника лиц к ответственности при банкротстве»]

Так, например, для АО и ООО помимо директора созвать внеочередное собрание вправе:

совет директоров;

ревизионная комиссия (ревизор);

аудитор;

участники/акционеры, владеющие не менее чем 10% долей/акций.

Что касается коллегиальных органов, то полагаем, что суды по аналогии с ответственностью членов ликвидационной комиссии будут рассматривать действия каждого члена в отдельности и освобождать от субсидиарной ответсвенности тех лиц, «которые действовали добросовестно, приняв все зависящие от них меры, необходимые для подачи комиссией заявления о банкротстве (в частности, требовали созыва собрания членов комиссии, голосовали за принятие соответствующего решения и т.д.), однако их позиция не была поддержана другими членами»17. [17 - абз. 3 п. 11 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 21.12.2017 № 53 «О некоторых вопросах, связанных с привлечением кон-

тролирующих должника лиц к ответственности при банкротстве»]
Также суд позволяет объединить нескольких миноритариев, владеющих менее 10% акций/долей, и привлечь их солидарно к «субсидиарке» в случае, если будет доказана их аффилированность между собой и хотя бы один из них знал о финансовом состоянии компании18. [18 - абз. 9 п. 13 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 21.12.2017 № 53 «О некоторых вопросах, связанных с привлечением контролирующих должника лиц к ответственности при банкротстве»]

2) это лицо должно быть контролирующим по отношению к должнику либо выгодоприобретателем по незаконным сделкам.
под контролирующим должника лицом понимается физическое или юридическое лицо, имеющее либо имевшее не более чем за три года, предшествующих возникновению признаков банкротства, а также после их возникновения до принятия арбитражным судом заявления о признании должника банкротом право давать обязательные для исполнения должником указания или возможность иным образом определять действия должника, в том числе по совершению сделок и определению их условий.
п. 1 ст. 61.10 Закона о банкротстве

3) оно не могло не знать о неплатежеспособности должника.
В данном случае будут рассматриваться полномочия лица и его доступ к финансовым показателям.

4) оно не совершило необходимых действий для начала ликвидации или банкротства должника.
Итоговый перечень лиц, которых можно привлечь к ответственности за неподачу заявления о банкротстве конкретного должника, будет различаться в зависимости от ситуации. Очевидно, что помимо единоличных исполнительных органов риски ответственности появляются в первую очередь у мажоритарных участников/акционеров, ревизоров и ключевых членов совета директоров.
Такое контролирующее лицо в течение 10 дней с момента, когда узнало или должно было узнать о том, что руководитель (ликвидатор) не исполнил свою обязанность по обращению в суд с заявлением о «самобанкротстве» в зависимости от своих полномочий должно:
начать процедуру созыва, подготовки и проведения заседания коллегиального органа (общего собрания, совета директоров или ревизионной комиссии) по вопросу об обращении в суд с соответствующим заявлением;
самостоятельно принять решение об обращении в суд.
Если этого не будет сделано, то контролирующее лицо может быть привлечено к «субсидиарке» по обязательствам, возникшим в период после истечения предельных сроков на совершение указанных выше действий, солидарно с руководителем.

Практика по привлечению участников должника за неподачу заявления о банкротстве уже начинает формироваться.
Так, в деле № А50-980/201519 по долгам, возникшим после появления признаков несостоятельности, наряду с директором солидарно к субсидиарной ответственности были привлечены учредители ООО-банкрота. Конкурсный управляющий и сам директор доказали, что учредители были в курсе финансового состояния должника и на все просьбы руководителя собраться и решить проблему фактически отвечали отказом. [19 - Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 03.05.2018 №17АП-1996/2018-АК по делу №А50-980/2015]
Итак, теперь следить за сроками должны не только директора, но и учредители юридических лиц, поскольку вопрос о ликвидации компании, как правило, относится к их компетенции.
Таким образом, если компания не подала заявление о признании себя банкротом (в случае возникновения этой обязанности), то ее действующие и бывшие руководители, а также ликвидатор, могут быть привлечены к субсидиарной ответственности по тем ее долгам, возникшим после истечения установленных сроков для подачи такого заявления.
Одновременно у них есть шанс доказать, что неплатежеспособность носила временный характер и предпринимаемых мер должно было хватить для вывода компании из затруднений. Однако что-то пошло не так.
Тем не менее, это основание для привлечения к «субсидиарке» во многом остается формальным: простое неисполнение обязанности по обращению в суд за банкротством, независимо от причин неплатежеспособности, позволяет возложить ответственность на руководителя.
Поэтому лучше не пренебрегать возможностью подачи такого заявления в суд в целях минимизации личных рисков,.
Эта рекомендация будет актуальна и для «иных контролирующих компанию лиц», прежде всего учредителей, членов Совета директоров. С 30.07.2017 года в законе появилась возможность привлечения их к ответственности по этому основанию, то есть минуя необходимость доказывания виновных действий по доведению компании до банкротства.

Субсидиарная ответственность за долг перед бюджетом

О том, что в случае банкротства компании руководители и собственники фирм-банкротов1 (КДЛ) могут быть привлечены к субсидиарной ответственности, знают многие.

Однако, не все слышали, что закон описывает ситуации (презумпции), при которых контролирующие лица по умолчанию считаются виновными в банкротстве компании. Одна из них - когда более 50% долгов в реестре кредиторов составляет задолженность перед бюджетом, возникшая из-за правонарушений, например, налоговых.

Презумпция - это приговор?

Обратимся к тексту нормы. Закон о банкротстве прямо указывает на возможность контролирующего лица защищаться. Так пункт 2 статьи 61.11 начинается со слов: «Пока не доказано иное …». При этом, на вопрос каким образом КДЛ может доказать иное, норма не отвечает.

На эту тему высказался Верховный суд РФ. По его мнению, контролирующее лицо может доказать, что на самом деле банкротство вызвано не его действиями, а внешними факторами.См. абзац 2 пункта 19 Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 21 декабря 2017 г. N 53 «О некоторых вопросах, связанных с привлечением контролирующих должника лиц к ответственности при банкротстве» Например, изменением условий ведения бизнеса, финансовым кризисом или стихийным бедствием.

Полагаем, что пожар, уничтоживший товар или оборудование, по последствиям несравним с налоговой проверкой. К сожалению, вероятность банкротства после таких событий очень велика сама по себе, и до оплаты налоговых доначислений может не дойти.

Что же касается экономических причин, то существует прецедент, в котором суд указал на мировой финансовый кризис 2008 года как причину банкротства предприятия.См. постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 3 июля 2018 г. N 13АП-10331/18 по делу № А56-81135/2009;

Компания-банкрот привлекала кредиты в иностранной валюте для приобретения импортного оборудования, не имеющего аналогов в РФ. После увеличения курса доллара и евро предприятие было вынуждено направить оборотные средства на погашение задолженности. Кроме того, выросла цена на импортируемое сырьё и упала выручка. Итогом стало банкротство.

Обвинить руководителя коммерческой организации в мировом кризисе или в том, что он к нему не подготовился - затруднительно. По крайней мере, с этим согласились суды трёх инстанций, отказывая конкурсному управляющему в при-

влечении руководителя к ответственности.

Кроме мирового кризиса, нельзя исключать кризис локальный. В 2018 году арбитражные суды рассматривали заявление о привлечении собственников региональной аптечной сети к субсидиарной ответственности.См. дело № А29-767/2017; В ходе разбирательства суды трёх инстанций пришли к выводу о наличии внешнего фактора, вызвавшего банкротство. Убедила их следующая совокупность фактов:

Реализуя планы по расширению сети, должник открывает новые аптечные точки и привлекает банковское финансирование для увеличения товарооборота;

В тот же период в регионе должника повышается концентрация аптек, принадлежащих федеральным сетям. Минздрав и Антимонопольная служба подтвердили, что более 60% торговых точек принадлежит 2 сетям, что позволяет говорить о снижении общего уровня конкуренции;

По прошествии года в аптеках должника начинают снижаться товарные остатки и выручка;

Должник постепенно закрывает аптеки. При этом, договоры аренды помещений расторгаются арендодателями, и в последствии передаются федеральным сетям для размещения других аптек.

Итак, налицо выживание региональной сети более крупными игроками. Его же усмотрели арбитражные суды и не стали привлекать участников к субсидиарной ответственности.

В приведённых примерах налоговая задолженность отсутствовала. Однако, мы понимаем, что беда не приходит одна. То есть ситуация, когда на фоне конкурентной борьбы или финансового кризиса у бизнеса начинаются проблемы с налоговыми органами - вполне реальна. Соответственно, к банкротству компания может подойти с багажом долгов не только перед банком и поставщиками, но и перед бюджетом.

Полагаем, в таком случае эффективным способом защиты станет детальное изложение обстоятельств, так, как это было сделано в приведённом деле. Суд должен твёрдо убедиться в том, что отсутствие возможности рассчитаться с долгами - это следствие кризиса. Иными словами, если бы ситуация на рынке не менялась, должник мог бы расплатиться со всеми кредиторами, в том числе

и с налоговым органом.

Доказать подобное возможно лишь при наличии соответствующей фактуры. То есть, если в реальности дела шли неплохо, то шансы убедить суд в обратном невелики.

Интересно, что суд не подходит к решению данного вопроса формально. Например, в одном из дел о банкротстве задолженность перед кредиторами появилась до решения по выездной налоговой проверке. Обжалуя привлечение к ответственности в апелляции, ответчик доказывал,См. постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 27.08.2018 № 07АП-3801/2018 по делу № А27-4829/2017; что банкротом он стал задолго до начисления налогов, а значит правонарушение не является причиной банкротства. К сожалению, в судебном акте этот довод подробно не анализируют, однако результат налицо - собственник привлечён к субсидиарной ответственности.

Действие презумпции во времени
Презумпция вины КДЛ в случае подавляющей доли налоговых долгов появилась в законе о банкротстве 1 сентября 2016 года.В указанную дату вступили в силу изменения закона «О несостоятельности (банкротстве» которыми была введена презумпция ответственности КДЛ (из-за налоговых правонарушений). Первоначально правило содержалось в статье 10 закона. В последствии норма перекочевала в отдельную главу. Между тем, проверочные мероприятия проводятся за прошлые периоды. Точнее - три предшествующих года. Прибавляем сюда полгода-год на обжалование решения ИФНС. Затем год на нюансы дела о банкротстве. В итоге получаем, что в 2019 году суды, в основном, рассматривают заявления ИФНС о привлечении КДЛ к ответственности за «грехи» 14-го - 16-го годов.

Данное обстоятельство становится особенно интересным на фоне принципа - закон обратной силы не имеет. Суды вышеуказанный принцип чтят и отказывают в применении презумпции, предлагая налоговым органами наравне с иными кредиторами доказывать вину конкретного руководителя в банкротстве компании. Делают они это примерно со следующей формулировкой:

Нормы материального права должны применяться на дату предполагаемого неправомерного действия или бездействия, повлекшего привлечение к ответственности за совершение налогового правонарушения.
В настоящем случае налоговая проверка проводилась за период с 01.01.2011 по 31.12.2013, соответственно настоящее заявление подлежало рассмотрению по

правилам статьи 10 Закона о банкротстве в редакции Федерального закона от 28.06.2013 № 134-ФЗ.

Важно, что неприменение презумпции из-за периода совершения правонарушения вовсе не означает, что руководитель избежит ответственности. Безусловно, отсутствие формального основания «усложняет жизнь» налогового органа, поскольку обязывает его доказывать наличие иных оснований. Тем не менее правонарушение должника как основание возникновения задолженности само по себе поднимает вопрос о вине КДЛ.

В этом случае суд исследует фактические обстоятельства дела, в том числе выясняет причины банкротства и устанавливает наличие вины КДЛ в правонарушении.

Рассмотрим на примере:См. определение Арбитражного суда Пермского край от 23.10.2018 и постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 15.01.2019 № 17АП-11309/2018-АК по делу №А50-21237/2016; налоговый орган пытался привлечь руководителя должника к субсидиарной ответственности по итогам налоговой проверки. При этом задолженность перед бюджетом образовалась за счёт связей с «проблемными» контрагентам, а её размер позволял использовать презумпцию вины. Однако, поскольку налоговая проверка проводилась за 2014 - 2015 годы, применить презумпцию всё-таки не удалось.

Изучая суть дела, суд установил внешние причины банкротства, в том числе: резкое снижение выручки в виду падения спроса на продукцию; приостановка деятельности из-за расторжения договора аренды производственного помещения и изъятия базы для ведения учёта самим налоговым органом. Кроме того, руководителю удалось подтвердить, что оборотных средств должника хватало на выполнение налоговых обязательств и уплаты штрафы и пени. Совокупность этих фактов позволила КДЛ избежать привлечения к субсидиарной ответственности.

Вместе с тем, действия руководителя, в результате которых должника привлекли к налоговой ответственности, посчитали причинением убытков, в виду чего с руководителя в пользу предприятия взыскали доначисленные налоги и суммы штрафных санкций.

На этом примере интересно разобраться в различиях последствий взыскания с КДЛ убытков и его привлечения к субсидиарной ответственности. Во-первых, при взыскании убытков руководитель становится должен совершенно конкрет-

ную сумму денег. В случае же с субсидиарной ответственностью - он отвечает по всем требованиям реестра кредиторов. Во-вторых, деньги взыскиваются в пользу должника, а не конкретного кредитора. Это значит, что делить средства будут между всеми кредиторами. При всём при этом, и убытки, и субсидиарная ответственность имеют одно неприятное сходство - такая задолженность физического лица не списывается в ходе личного банкротства и числится за ним бесконечно долго, вплоть до погашения.См. пункты 5 и 6 статьи 213.28 Закона «О несостоятельности (банкротстве)»

В другом делеСм. постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 15.10.2018 N 08АП-9330/18 по делу №А46-14706/2015 суд посчитал, что сделки должника с оптимизационными контрагентами причинили существенный вред кредиторам. Важно, что в рамках налоговой проверки и при рассмотрении дела об оспаривании решения ИФНС, было установлено, что перечисленные таким контрагентам деньги обналичивались, в том числе путём возврата займов руководителю.
В результате КДЛ привлекли к субсидиарной ответственности за причинение вреда имущественным правам кредиторов.

Оба дела показывают нам, что даже в отсутствие возможности применить презумпцию, тот факт, что долг образовался из-за налогового правонарушения, а КДЛ является виновником и выгодоприобретателем от налоговой схемы - имеют высокую значимость при рассмотрении дел о привлечении КДЛ к ответственности.

Вина контролирующего лица в налоговых нарушениях
Отдельно необходимо обратить внимание на вопрос вины КДЛ в совершении того самого правонарушения, которое явилось основанием для налоговых доначислений. Казалось бы, всё просто, есть долги - КДЛ однозначно виновен. Тем не менее, на практике данному вопросу уделяется важная роль.

Применительно к задолженности по налоговым правонарушениям, очевидно, что ситуации бывают разные. Вполне может статься, что компания когда-то наткнулась на «проблемного» поставщика без умысла оптимизировать налоги. И что заплатить доначисленный НДС она сейчас просто не в состоянии. Как раз такой случай стал предметом рассмотрения в Верховном суде.

В деле о банкротстве налоговый орган пытался привлечь директора должника к субсидиарной ответственности, поскольку более 50% требований составляла задолженность по налогам, пеня и штрафы. Суды трёх инстанций отказывали

в удовлетворении требования. В результате ИФНС дошла до ВС РФ, который также не стал привлекать руководителя.

В своём определенииСм. определение Верховного Суда РФ от 29.09.2017 N 305-ЭС17-13426 по делу N А41-27743/2015; Верховный суд сделал вывод, что директор вёл себя добросовестно и наличие налоговой задолженности для него было не очевидно. Основанием для такого вывода послужил процесс обжалование решения налогового органа. Дело в том, что, когда в арбитраже рассматривался спор по обжалованию этого решения, суды первой и второй инстанции встали на сторону налогоплательщика. В последующем кассация отменила решения нижестоящих судов, однако факт остаётся фактом, налогоплательщик дважды убедил суд, в том, что налоговое законодательство он не нарушал.

В этой связи, Верховный суд совершенно справедливо указал, что раз нарушение закона было неочевидно для арбитражных судей,Стоит отметить, что в судебных постановлениях по обжалованию решения ИФНС, сделан явный акцент на проявление должной осмотрительности по поводу выбора контрагента и отсутствия согласованности действий руководителя должника с действиями однодневок. было бы странно считать его очевидным для руководителя должника. Иными словами, руководитель не предполагал, что его действия приведут к доначислению налогов и банкротству компании, а значит его вины в банкротстве нет.

материального права должны применяться на дату предполагаемого неправомерного действия или бездействия, повлекшего привлечение к ответственности за совершение налогового правонарушения.
В настоящем случае налоговая проверка проводилась за период с 01.01.2011 по 31.12.2013, соответственно настоящее заявление подлежало рассмотрению по правилам статьи 10 Закона о банкротстве в редакции Федерального закона от 28.06.2013 № 134-ФЗ.Понятие КДЛ установлено в Законе «О (несостоятельности) банкротстве». Под контролирующим должника лицом понимается человек или компания, имеющие (имевшие) не более чем за три года, до банкротства (появления его признакам), но до принятия арбитражным судом заявления о банкротстве право давать должнику указания или иным образом определять его действия.

Важно понимать, что наличие приведённой позиции Верховного суда вовсе не означает, что при формальном совпадении ситуаций, нижестоящие суды будут выносить аналогичные решения.

Например, в другом деле, рассматриваемом после описанных событий, руководителя должника также привлекали к субсидиарной ответственности по требованию ИФНС.См. постановление Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 29.05.2018 № 20АП-7847/2011 по делу № А62-5366/2016; При этом, также, как и вышеуказанном случае, должнику в своё время удалось выиграть две инстанции в ходе оспаривания решения налогового органа. Тем не менее, это не помогло руководителю избежать ответственности.

В рассматриваемых делах существует одно существенное различие. Во втором случае, руководитель не просто не проявлял должную осмотрительность и заключал сделки с сомнительными контрагентами. Суды установили, что в последствии промежуточные компании перечисляли полученную оплату на другую подконтрольную КДЛ фирму. То есть, по мнению суда, деньги выводились самим руководителем.

Комментируя определение ВС РФ, суд подчеркнул, что сама по себе победа в двух инстанциях при обжаловании решения ИФНС конечно же свидетельствует о неочевидности квалификации действий руководства в качестве правонарушения. Только вот с учётом конкретных фактов нельзя утверждать, что руководители не знали об экономии на налогах.

Сопоставляя два рассмотренных дела, напрашивается вывод о роли умысла контролирующего лица при совершении налогового правонарушения. Когда такого умысла нет, у руководителей есть надежда отбиться от субсидиарной ответственности.

Существует пример,См. постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 06.08.2018 № 08АП-6785/2018 по делу N А75-7871/2014; когда апелляционная инстанция отдельно подчеркнула, что ИФНС в решении по проверке сама указала на отсутствие цели уйти от уплаты налогов и то, что нарушение вызвано ошибочной трактовой законодательства. В итоге руководитель избежал ответственности.

Встречаются другие ситуации. В аналогичном делеСм. постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 24.12.2018 № 17АП-20401/2017-АК по делу №А50-19893/2016; суд, основываясь на отсутствии умысла, не освободил руководителя от уплаты долгов, но снизил размер ответственности, исключив суммы штрафов и пени на сумму порядка 11 млн. рублей. На сегодняшний день руководителем должника подана кассационная жалоба. Не исключено, что в третьей инстанции субсидиарную ответственность с него вообще снимут.

Другие последствия налоговых правонарушений
Кроме налоговой бывают и другие кредиторы, и требования таких кредиторов вполне могут превышать доначисления по результатам проверки. В такой ситуации презумпция не работает, но это не означает, что ИФНС оставит попытки добраться до собственников.

Например, решения по налоговым проверкам и отказные постановления судов об их обжаловании становятся доказательствами при оспаривании сделок должника в рамках банкротства.См. определение Арбитражного суда Ставропольского края от 19.07.2018 по делу №А63-577/2015;

Кроме того, факт доначисления крупной суммы налогов может подтвердить возникновение признаков неплатёжеспособности и, как следствие, нарушение обязанности КДЛ вовремя подать заявление о банкротстве должника,См. определение Арбитражного суда Ставропольского края от 29.06.2018 и Постановление Шестнадцатого арбитражного апелляционного суда от 10 декабря 2018 г. N 16АП-4605/15 по делу №А63-577/2015. что также является основанием для его привлечения к субсидиарной ответственности.

В целом, практика привлечения руководителей и собственников бизнеса к субсидиарной ответственности пугает своей нарастающей динамикой. Федресурс приводит следующую статистику удовлетворения заявлений: в 2016 году менее 16% поданных, в 2017 - 22%, а в 2018 году уже 32%.

Анализ судебной практики наталкивает на мысль, что судьи пытаются вникнуть в суть дела, разобраться в том, что происходит на самом деле. Важно суметь внятно донести до них информацию. И вот тут всё зависит от ответчика.

Безусловно, не существует универсального средства доказывания невиновности. Каждый случай по-своему уникален. Однако, очевидно, что есть верный концептуальный подход. Суть его заключается в полном и чётком изложении обстоятельств дела, особенностей ведения бизнеса в предбанкротный период. Объяснения ситуации с точки зрения экономики. Результаты налоговой проверки не должны быть причиной банкротства компании, в чём и надо убедить суд.

Может ли выплата дивидендов обернуться банкротством компании

Чем измеряется успех бизнеса? Полагаем, что объективным показателем выступают деньги. Если клиенты платят, скорее всего, вы всё делаете правильно. А если этих денег достаточно для выплаты дивидендов, то сомнений в успешности проекта быть не может, ведь бизнес не просто окупает себя, он ещё и приносит прибыль.

Получение собственником компании дивидендов и уплата НДФЛ - самый цивилизованный способ фиксации прибыли бизнеса, который вряд ли вызовет вопросы у налоговых органов.

Согласитесь, на таком фоне выплата дивидендов не может иметь какую-то негативную окраску. Или может?

Выплата дивидендов - подозрительная сделка
Речь пойдёт о процедуре банкротства. Представим, что некогда прибыльная компания вмиг стала неплатежеспособной. История знает такие примеры.

Могут ли выплату дивидендов до наступления признаков неплатежеспособности признать подозрительной сделкой (=недействительной), направленной на причинение вреда кредиторам? Теоретически, да.См. пункт 2 статьи 61.2 Закона «О несостоятельности (банкротстве)» Последствия такого признания - «предложение» учредителю вернуть полученную прибыль.

С практической точки зрения получается, что у кредиторов и конкурсного управляющего есть шанс оспорить любое перечисление дивидендов, совершённое в рамках трёх лет до даты подачи заявления о банкротстве компании. Успех их действий целиком зависит от реального финансового положения бизнеса на момент выплаты.

Дело в том, что для оспаривания подозрительной сделки необходимо выполнить ряд условий, одно из которых - доказать наличие цели причинить вред имущественным правам кредиторов. Закон содержит оговорку, что её (цели) наличие предполагается, в том числе, если на момент совершения сделки компания была неплатежеспособна, и другой стороной по сделке было заинтересованное лицо.

Так, в деле № А50-20231/2013 конкурсный управляющий заявил требование

об оспаривании выплаты дивидендов. По его мнению, перечисление денег за полтора года до подачи кредитором заявления о банкротстве, причинило вред кредиторам.

Суд первой инстанции отказал в удовлетворении заявления,См. Определение Арбитражного суда Пермского края от 27.02.2015 года по делу № А50-20231/2013 посчитав, что на момент выплаты дивидендов компания была платёжеспособна. Выводы суда были основаны на том, что несмотря на передачу дивидендов, на расчётном счёте компании оставалась солидная сумма средств, которая с лихвой покрывала текущие обязательства. К тому же, по данным баланса компании, сумма её активов почти в половину превышала размер кредиторской задолженности.

Апелляция с выводами первой инстанции не согласилась.См. Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 15.05.2015 г. № 17АП-1363/14 по делу № А50-20231/2013 Анализируя экономическое положение компании, суд выявил, что на момент выплаты дивидендов должник испытывал недостаток оборотных средств, ввиду чего первый и второй квартал года были закрыты с убытками.

Кроме того, сразу же после выплаты дивидендов, должник перестал выплачивать деньги по договору лизинга, из-за чего лизинговая компания обратилась в суд с заявлением о взыскании задолженности, а затем и с заявлением о банкротстве.

Данные обстоятельства по мнению апелляции прямо указывали на неплатёжеспособность. Что же касается заинтересованности, то в отношении акционера юридического лица она, по сути, презюмируется в соответствии со статьёй 19 Закона о банкротстве.

Наличие подтверждённой неплатёжеспособности компании и заинтересованности стороны по сделке дали основание считать, что цель сделки - причинение вреда имущественным правам кредиторов. Сам же факт выплаты сочли выводом средств из конкурсной массы, следовательно, цель достигнута, вред был причинён.

Последним обстоятельством, подлежащим доказыванию при оспаривании подозрительной сделки, выступает осведомлённость другой стороны о цели её совершения. В силу наличия статуса заинтересованного лица, такая осведомлённость предполагается.См. пункт 7 Постановление Пленума Высшего Арби-

тражного Суда РФ от 23 декабря 2010 г. № 63 А как мы помним, акционер был признан заинтересованным.

Результат: выплата дивидендов - это подозрительная сделка, а значит деньги нужно вернуть в компанию. Решение апелляции устояло в суде округа, а Верховный суд РФ отказался передавать жалобу акционера на рассмотрение в соответствующую коллегию.

Справедливости ради нужно отметить, что в данном деле присутствовал корпоративный конфликт между акционерами, на фоне которого произошла приостановка деятельности, вызвавшая убытки. Вероятно, сама выплата дивидендов также связана с ним и была своего рода выходом из бизнеса. Тем не менее, факт остаётся фактом, полученные дивиденды предписали вернуть.

В другом деле № А10-3502/2014 участник принял решение о распределении дивидендов в период проведения выездной налоговой проверки, по результатам которой у компании образовалась задолженность по налогам и в конечном счёте её признали банкротом.

В этом деле интересно отметить момент выплаты дивидендов - он пришёлся на дату между подготовленным актом по проверке и принятием решения о доначислении. То есть, в момент выплаты дивидендов величина налоговых претензий уже известна, но формально компания ещё не была должна бюджету, ведь решение по проверке ещё не принято, а значит налог не доначислен и, значит, что компания платёжеспособна.

Данный довод среди прочих был указан ответчиком при рассмотрении вопроса о признании сделки недействительной, однако безрезультатно. Суд посчитал, что дата принятия решения по ВНП (решения вышестоящего органа или суда об его обжаловании) не имеют значения.См. Постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 20 сентября 2016 г. № 04АП-4381/16 по делу № А10-3502/2014 Во внимание принимается период, в котором у общества возникла неисполненная им обязанность по уплате налога. Иными словами, для суда был важен сам проверяемый период. Именно он учитывается для определения момента, когда компания стала отвечать признакам неплатёжеспособности.

Субсидиарная ответственность
Может ли факт выплаты дивидендов незадолго до банкротства стать дополнительным основанием для привлечения учредителя к субсидиарной ответственности?

Закон о банкротстве устанавливает ряд презумпций, при наличии которых контролирующие должника лица считаются виновными в невозможности компании расплатится по долгам. При этом, первая презумпция звучит следующим образом:

<…>
2. Пока не доказано иное, предполагается, что полное погашение требований кредиторов невозможно вследствие действий и (или) бездействия контролирующего должника лица при наличии хотя бы одного из следующих обстоятельств
1) причинен существенный вред имущественным правам кредиторов в результате совершения этим лицом или в пользу этого лица либо одобрения этим лицом одной или нескольких сделок должника (совершения таких сделок по указанию этого лица), включая сделки, указанные в статьях 61.2 и 61.3 настоящего Федерального закона.
Пункт 2 статьи 61.11 Закона «О несостоятельности (банкротстве)»
То есть, совершённая подозрительная сделка, коей, как мы выяснили выше, может быть признана выплата дивидендов, потенциально является основанием для привлечения контролирующих лиц к субсидиарной ответственности.

При этом совсем не обязательно, что к ответственности по данному основанию будут привлечены участники. Ответственность может быть возложена и на другие органы управления компании.

Так, в деле № А81-5638/2015 распределение дивидендов в акционерном обществе послужило основанием для привлечения к ответственности совета директоров. Устав компании предусматривал довольно широкие полномочия наблюдательного органа, в том числе рекомендовать размер распределяемых дивидендов. Иными словами, без одобрения советом директоров, акционеры не могли распределить прибыль между собой.

Важно, что распределение дивидендов происходило в кризисный для компании момент. По просьбе крупного заказчика, она взялась за восстановление сгоревшего здания, которое совсем недавно построила. То есть приняла на себя дополнительные обязательства после передачи объекта.

Заказчик отказался возмещать более 50% затрат, что привело к убыткам компании. Вместо оплаты заказчик предложил взять другой крупный контракт, прибыль от которого покрывала убыток от прошлого заказа. Именно на данном фоне и произошло распределение дивидендов, одобренное советом дирек-

торов. Сами выплаты суд признал недействительными сделками, а изъятие крупной суммы из оборота - причиной прекращения исполнения обязательств перед кредиторами.См. Определение Арбитражного суда ЯНАО от 18 марта 2019 года и Постановление Восьмого ААС от 19 декабря 2018 года по делу № А81-5638/2015

Итог: акционеры обязаны вернуть дивиденды, а члены Совета директоров привлечены к субсидиарной ответственности.

Еще один пример (дело № А53-21002/2014): конкурсный управляющий пытался привлечь генерального директора организации к субсидиарной ответственности на основании того, что им во исполнение решения акционеров компании произведена выплата дивидендов в преддверии банкротства.

Отказывая в удовлетворении требований, суды ссылались на отсутствие противоправности в действиях руководителя, поскольку тот лишь исполнял решение акционеров. Кроме того, суды указали на недоказанность связи между выплатой дивидендов и банкротством компании, так как размер распределённой прибыли был в четыре раза меньше суммы просроченной задолженности перед кредиторами.

Полагаем, не последнюю роль сыграл тот факт, что к моменту рассмотрения заявления три из четырёх акционеров должника вернули полученные дивиденды, поскольку выплату всё же признали недействительной сделкой.

Мы видим, что даже такое действие как выплата дивидендов из чистой прибыли может стать поводом для привлечения к субсидиарной ответственности. При этом сам факт наличия накопленной прибыли не принимается во внимание, а анализируется платежеспособность - то есть наличие оборотных средств. Спасением собственника и руководителя может быть только тщательное обоснование экономической разумности своих действий, причин тех или иных сделок и доказывание иной «точки невозврата», наступившей без связи с распределением заработанной ранее прибыли.

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 вступили в силу, признать несостоятельным стало возможно не только субъектов предпринимательской деятельности - юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, но и «простых смертных» (граждан).

Рассмотрим, какие особенности предусмотрены для такого банкротства и какие последствия это может иметь для бизнесменов, которые раньше, если не имели статуса ИП, под нормы о банкротстве лично не попадали, 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 (Субсидиарная ответственность руководителей и учредителей банкрота).

Отметим, что дела о признании физического лица банкротом рассматривают 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 (Выстраиваем Группу компаний: взаимосвязь организационной структуры с юридической).

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 содержит 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 внесенные в закон о банкротстве изменения представляются органами власти с положительной стороны, как способствующие спасению физических лиц от нападок банков по просроченным кредитам в условиях сложной экономической ситуации, для собственников бизнеса 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.

Субсидиарная ответственность собственников бизнеса как основание для их личного банкротства

Действие закона о банкротстве физических лиц уже дает первые результаты. Интересно, что «под раздачу» попали не только лица, которые имеют задолженность перед банками, но и собственники бизнеса, привлеченные до этого к субсидиарной ответственности по долгам своих компаний-банкротов. Именно их можно назвать главными жертвами закона о банкротстве физических лиц, как мы и предупреждали ранее.

Изначально вопрос о том, может ли задолженность физического лица, возникшая в результате привлечения его к субсидиарной ответственности в рамках банкротства компании, стать основанием для возбуждения в отношении него личного банкротства, не был однозначным.

Безусловно, кредиторы обанкротившейся компании, полностью не удовлетворившие свои требования, стремятся привлечь к субсидиарной ответственности виновных в банкротстве лиц. А когда те не торопятся погашать долги, а «видимого» имущества не хватает, пытаются возбудить в отношении таких лиц процедуру личного банкротства. Однако поначалу кредиторов в судах первой инстанции встречал отказ в принятии заявлений о банкротстве указанных лиц.
Рассмотрим изменение позиции арбитражных судов на примере двух аналогичных дел: №А46-2562/2016 и № А46-6054/2016, рассмотренных Арбитражным судом Омской области.
Суд первой инстанции в этих делах поддержал неудачливых бизнесменов, полагая, что привлечение физических лиц к субсидиарной ответственности в принципе не может стать поводом для их банкротства.1
Свои решения он обосновывал следующим образом:
Задолженность, возникшая на основании привлечения физического лица к субсидиарной ответственности, не является задолженностью по денежному обязательству. Она не вытекает из какой-либо гражданско-правовой сделки, не представляет собой обязанность уплатить определенную денежную сумму по иному основанию, предусмотренному ГК РФ.
Положения ст. 10 Закона «О банкротстве» относятся к процессуальным нормам, поскольку устанавливают процедуру привлечения контролирующих лиц к субсидиарной ответственности в судебном порядке. Долг в рамках субсидиарной ответственности относится к задолженности по обязательствам, возникающей на основании судебного акта.
Следовательно, эта задолженность не является признаком банкротства должника по смыслу ст. 2 Закона «О несостоятельности (банкротстве)», а кредитор обанкротившейся компании не имеет права на обращение в суд с заявлением о признании ее контролирующего лица банкротом. На основании этого первая инстанция возвращала кредиторам их заявления о признании «субсидиарных» должников банкротами.

Очевидно, что такой исход событий не мог удовлетворить кредиторов, так как фактически лишал их шанса на возврат долгов. И их усилия оказались не напрасны. Апелляционный суд, в отличие от суда первой инстанции, встал на сторону кредиторов и пришел к важному выводу:

Задолженность физического лица, возникшая в результате привлечения его к субсидиарной ответственности, перед кредитором обанкротившейся компании является денежным обязательством и может служить основанием для возбуждения в отношении физического лица процедуры банкротства.
(Постановления Восьмого ААС от г. по делу № А46-2562/2016 и

от 21.07.2016 г. по делу № А46-6054/2016)
Основаниями для такого вывода суда послужили два разумных довода:

1) Задолженность собственника бизнеса в рамках субсидиарной ответственности перед кредиторами компании-банкрота все же основана на Гражданском кодексе РФ. Статья 399 ГК РФ предусматривает возможность кредитора предъявить требования к лицу, несущему субсидиарную ответственность, после отказа основного должника удовлетворить такие требования или неполучения от него ответа. Статья 10 Закона о банкротстве, предусматривающая порядок привлечения контролирующих лиц должника к субсидиарной ответственности, является всего лишь специальной нормой по отношению к ст. 399 ГК РФ.

2) По своей правовой природе субсидиарная ответственность в деле о банкротстве сходна с отношениями по возмещению вреда. А обязательство из возмещения вреда в любом случае является денежным обязательством, на основании которого может быть начата процедура банкротства. Такой подход был сформулирован еще в Определении Верховного суда РФ от 10.04.2015 г. № 309-ЭС14-7022.

В связи с этим контролирующим лицам компаний - «банкротов» стоит опасаться возбуждения в отношении них процедуры банкротства, если:
размер долга в рамках привлечения их к субсидиарной ответственности превышает 500 тысяч рублей;
и они не могут его погасить в течение 3-х месяцев со дня вступления в силу решения суда о привлечении их субсидиарной ответственности. (п. 2 ст. 213.3 Закона «О банкротстве»).
При возбуждении в отношении физического лица процедуры банкротства задолженность в рамках субсидиарной ответственности перед кредиторами его обанкротившейся компании включается в третью очередь реестра требований кредиторов.

Отмечаем, что нам удалось найти несколько дел, где субсидиарная ответственность послужила основанием для банкротства физического лица. Помимо вышеуказанных дел можно ознакомиться с Определением ХМАО от 06.06.2016 г. по делу № А75-11917/2015, Решением АС Иркутской области от 24.05.2016 г. по делу № А19-21580/2015, Определением АС Воронежской области от 10.06.2016 г. по делу № А14-18311/2015. При этом в последних судебных актах вопрос о возможности возбуждения банкротства в отношении физического лица на этом основании уже не поднимался.
Напомним, что неприятная для должников-физических лиц особенность проце-

дуры банкротства состоит в возможности кредиторов оспаривать сделки, в том числе заключенные брачные контракты и договоры дарения имущества.

Но это еще не самое страшное...
По общему правилу, после завершения расчетов с кредиторами должник (физическое или юридическое лицо), признанный банкротом, освобождается от дальнейшего исполнения требований кредиторов, в том числе не заявленных при реструктуризации долгов или реализации имущества должника (п. 3 ст. 213.28 Закона «О банкротстве»). Однако это общее правило имеет ряд существенных исключений.
Одно из них как раз касается требований кредиторов о привлечении физического лица как контролирующего лица к субсидиарной ответственности.
Такие требования после признания гражданина банкротом сохраняют силу независимо от того, были они заявлены в рамках процедуры банкротства физического лица и включены в реестр кредиторов либо нет.
Эти требования могут быть предъявлены кредиторами после окончания производства по делу в непогашенной им части (абз. 2 п. 6 и п. 5 ст. 213.28 Закона «О банкротстве»).
Таким образом, участники и руководители признанного банкротом общества, привлеченные к субсидиарной ответственности, не смогут избавиться от нависшего над ними долга. Возбуждение процедуры банкротства ни самим лицом в отношении себя, ни каким-либо кредитором в этом не поможет. Такой долг, к сожалению, списать нельзя.

На те требования, которые были заявлены в рамках банкротства, но не погашены полностью, суд сразу выдает исполнительные листы (абз. 2 п. 6 и п. 5 ст. 213.28 Закона «О банкротстве», п. 44 Постановление Пленума ВС РФ от 13.10.2015 г. № 45).
Выданные судом исполнительные листы о взыскании долга с физического лица, возникшего в результате привлечения его к субсидиарной ответственности, кредиторы могут предъявить в течение трех лет со дня вступления решения суда в силу (п. 1 ст. 21 Закона «Об исполнительном производстве»). Кредитор может повторно предъявить исполнительный лист к исполнению не ранее 6 месяцев со дня вынесения постановления о его возвращении и об окончании исполнительного производства. Также может предъявить его и раньше, если у кредитора появится информация об изменении имущественного положения физического лица (п. 5 ст. 46 Закона «Об исполнительном производстве»).
В случае невозможности взыскания по исполнительному листу трехлетний срок предъявления его к исполнению начинает течь заново со дня его возвращения (п. 3 ст. 22, п. 4 ст. 46 Закона «Об исполнительном производстве»).

В результате, как бы печально это не звучало, задолженность, возникшая в рамках привлечения к субсидиарной ответственности, числится за контролирующими лицами обанкротившейся компании бесконечно вплоть до ее погашения.

1 Определения АС Омской области от 05.04.2016 г. по делу № А46-2562/2016 и от 05.05.2016 г. по делу № А46-6054/2016 об отказе в принятии заявления о признании должника банкротом и о возвращении заявления;

Какие долги не спишут в банкротстве физического лица

Надеемся, на сегодняшний день у собственников бизнеса не осталось иллюзии, что они отвечают по обязательствам своей компании только в пределах вклада в её уставный капитал. Это уже давно не так. В подтверждение - наш Гид по субсидиарной ответственности собственников и руководителей бизнеса. Точно также и личное банкротство физического лица не позволит избавиться от всех долгов. В том числе и субсидиарных.

Действительно, по общему правилу после завершения расчетов с кредиторами гражданин, признанный банкротом, освобождается от дальнейшего исполнения требований.

После завершения расчетов с кредиторами гражданин, признанный банкротом, освобождается от дальнейшего исполнения требований кредиторов, в том числе требований кредиторов, не заявленных при введении реструктуризации долгов гражданина или реализации имущества гражданина (п. 3 ст. 213.28 Федерального закона от 26.10.2002г № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)». Однако можно выделить несколько групп обязательств и обстоятельств, при наличии которых долги в итоге не будут «прощены».

Суд не освободит гражданина от непогашенных долгов при наличии следующих обстоятельств:
(А) Должник привлечен к уголовной или административной ответственности за неправомерные действия при своем банкротствеПостановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 13 июня 2018 г. по делу № А43-26339/2016 либо за своё преднамеренное или фиктивное банкротство;

(Б) Должник не предоставил необходимые сведения своему финансовому управляющему или суду, либо представленные сведения были недостовер-

ны;Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 15 августа 2018 г. по делу № А12-10172/2016

(В) Сами требования к должнику возникли в результате совершения им незаконных действий (мошенничество, злостное уклонение от погашения задолженности, уклонение от уплаты налогов, предоставление заведомо ложных сведений при получении кредита, сокрытие или уничтожение своего имущества).Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 18 января 2019 г. по делу № А32-37686/2015

Поэтому получение кредитов по ложным сведениям, оптимизация НДС либо дарение имущества родственнику в целях недопущения обращения на него взысканий обеспечат сохранение обязательств до полного расчета с кредиторами.

Примечательным здесь является недавнее определение Верховного суда РФ, которым суд защитил интересы обычного физического лица-должника: Заемщик взял кредит, не сумев адекватно рассчитать свои финансовые возможности, что впоследствии привело его к долгам.Определение Верховного Суда РФ от 03.06.2019г № 305-ЭС18-26429 по делу № А41-20557/2016. Практика по этим делам складывалась не в пользу должников, такие долги не списывались, поскольку подобное поведение считалось недобросовестным.Определение Верховного Суда РФ от 02.02.2017г по делу № А45-24580/2015. Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 28.11.2018г по делу № А36-7440/2017. Верховный Суд РФ же предложил отличать недобросовестное поведение от неразумного:

в первом случае (недобросовестность) человек заведомо понимает, что не сможет вернуть долги, при этом утаивает от кредитора информацию о своем финансовом состоянии (например, о наличии нескольких кредитов или иных долгов в момент получения очередного кредита);

во втором случае (неразумность) человек не осознает последствия своих действий, по тем или иным причинам не может адекватно оценить ситуацию и последствия. О наличии нескольких кредитов он знает, но не говорит, так как его не спрашивали.

В целом же, злонамеренно «кинуть» своих кредиторов действующее законодательство и практика теперь не позволяют.

Отдельно законСт. 123.28 Федерального закона от 26.10.2002г №127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» выделяет категории обязательств, которые «не прощаются» независимо от поведения должника
(А) Текущие платежи (обязательства, возникшие после принятия судом заявления о банкротстве);

(Б) Обязательства перед физическими лицами, работавшими у должника по трудовому договору;

(В) Неразрывно связанные с личностью должника (алименты, возмещение вреда жизни или здоровью, о выплате заработной платы и выходного пособия, о возмещении морального вреда и т.п.) обязательства, в том числе которые в банкротстве не заявлялись;

(Г) Возмещение ущерба имуществу (причиненного умышленно или по грубой неосторожности);

(Д) Обязательства по применению последствий недействительных сделок. Если суд признал сделку недействительной, то должник в любом случае должен будет исполнить возникшие в этой связи обязательства (возвратить полученное по такой сделке и т.п.);

(Е) Обязательства субсидиарной ответственности физического лица по долгам компании-банкрота;

(Ж) Возмещение убытков, причиненных юридическому лицу должником, в качестве его участника, руководителя или арбитражного управляющего (ст. 53.1 ГК РФ).

На двух последних остановимся подробнее.

1. Нельзя списать долг физического лица в рамках его субсидиарной ответственности (СО) по долгам организации, в отношении которой он признан контролирующим должника лицом (КДЛ).

Субсидиарная ответственность по долгам контролируемой организации является пожизненной, то есть долги компании будут взыскиваться с гражданина пожизненно.

В одном из дел физическое лицо привлекли к СО по долгам предприятия. В

суде должник ссылался на то, что был освобожден от обязательств перед кредиторами по другому судебному делу (о своем личном банкротстве). Однако суд, рассматривавший спор о банкротстве юридического лица, со ссылкой на п 6 ст 213.28 Закона о банкротстве указал, что это не исключает его вины как КДЛ в банкротстве юрлица и не освобождает от требований к нему.Постановление 15-го ААС от 20 сентября 2019 года по делу № А53-22198/2014

В другом деле в отношении физического лица - руководителя общества после завершения процедуры его личного банкротства и освобождения судом от всех долгов остались неисполненными налоговые требования контролируемой им компании перед ФНС, которые налоговый орган взыскал с этого бывшего директора в порядке его субсидиарной ответственности.Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 01.06.2018г по делу № А74-4677/2016.

Попытки избежать оплаты по долгам юридического лица остались без результата.

2. Не прощается долг физического лица в виде причиненных им компании убытков.

В данном случае речь идет об ответственности руководителей, собственников компании по основаниям п. 1 ст 53.1 ГК РФ: заключение руководителем заведомо убыточных сделок, фиктивных договоров, случаи доначисления компании налогов, штрафов и пеней по вине руководителя, выплата им себе повышенных премий и т.д.В п.2 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 г. №62 указано, что недобросовестность действий (бездействия) директора считается доказанной, в частности, когда директор знал или должен был знать о том, что его действия (бездействие) на момент их совершения не отвечали интересам компании, например, совершил сделку (голосовал за ее одобрение) на заведомо невыгодных для юридического лица условиях. Нередко именно таким видом ответственности заменяют субсидиарную в рамках процедуры банкротства организации.

В одном из дел новый конкурсный управляющий компании-банкрота обратился с иском к бывшему конкурсному управляющему (КУ) о взыскании убытков в сумме 2 млн. руб., причиненных обществу его действиями.Постановление 17 ААС от 20.12.2017г по делу № А50-5545/2015. На тот момент бывший КУ уже был признан банкротом как физическое лицо, проведена процедура реструктуризации его долгов, дело о банкротстве гражданина завершено. В качестве убытка заявитель посчитал необоснованно выплаченную премию работникам, которых

бывшему конкурсному управляющему следовало уволить. Суд указал, что поскольку на КУ были возложены полномочия руководителя должника, то на него распространяются все требования к руководителям. Предъявленные требования были непосредственно связаны с делом о банкротстве юрлица. С прежнего конкурсного управляющего взыскали 2 млн. руб убытков уже после окончания процедуры его личного банкротства.

Учитывая рост случаев и объем ответственности граждан за их компании, возникает закономерный вопрос: может быть проще вести деятельность в статусе индивидуального предпринимателя? Ведь у ИП не может быть субсидиарной ответственности за самого себя…

В каких-то случаях может быть и проще, и выгоднее. Тем более, что в соответствии со ст. 59 НК РФ признание гражданина банкротом и непогашение налоговых долгов по итогам реализации его имущества является основанием для признания оставшихся сумм безнадежными ко взысканию.

Однако, агрессивная налоговая оптимизация, вывод активов, недобросовестное поведение в отношении кредиторов не позволят«списать» оставшуюся задолженность и у гражданина. Поэтому при недобросовестном поведении разницы между ООО и ИП может и не быть вовсе. Рассчитывать на списание долгов в банкротстве не стоит. О чем действительно нужно подумать заранее, так о создании сбалансированной модели бизнеса, снижающей риски личной ответственности.

Оспаривание сделок при банкротстве физических лиц

За почти год действия положений о банкротстве физических лиц множество юридических компаний стало оказывать услуги «по банкротству без потери имущества», тем самым преподнося данную процедуру как нехитрый способ уйти от долгов.

Однако хотим вас предостеречь. На сегодняшний день судебная практика и закон содержат достаточное количество гарантий, обеспечивающих права кредиторов. Положения об оспаривании подозрительных сделок и сделок с предпочтением практически без исключения применяются и при банкротстве физических лиц.

Как в банкротстве организаций спрятать имущество крайне затруднительно, также сложно «переписать» свое имущество и физическому лицу.

Арбитражные суды не делают поблажек для граждан.

Так, в деле № А76-43/2014 должник продал автомобиль в «подозрительный период» (то есть, в течение года до признания должника банкротом). Арбитражный суд Челябинской области установил, что на момент совершения сделки должник отвечал признакам неплатежеспособности и в результате отчуждения автомобиля его имущество уменьшилось. Учитывая отсутствие возможности удовлетворить требования кредиторов за счёт конкурсной массы, суд пришёл к выводу, что договор купли-продажи автомобиля заключён с целью причинения вреда кредиторам. И такой вред кредиторам реально причинён. Недобросовестность действий подтверждается и тем, что спорный автомобиль был отчуждён отцу, очевидно заинтересованному лицу по отношению к должнику-гражданину. Суд по заявлению финансового управляющего признал сделку недействительной (1).

(1) Определение АС Челябинской области по делу № А76-43/2014 от 02.03.2016

И тем более суды обращают внимание на дарение.

Должник подарил своему несовершеннолетнему сыну земельный участок буквально за 10 дней до подачи заявления о банкротстве. Видимо, рассчитывая, что у ребенка не отнимут. Но Арбитражный суд республики Башкортостан рассудил иначе.

Оспариваемый договор дарения совершен безвозмездно в отношении заинтересованного лица при наличии у должника признаков неплатежеспособности или недостаточности имущества. При этом одаряемая сторона была представлена законным представителем ребенка – матерью, которая одновременно являлась женой должника. То есть вторая сторона по договору дарения, являясь заинтересованным лицом по отношению к должнику, не могла не знать о цели причинения вреда имущественным правам кредиторов.

Сделка была признана недействительной. Земельный участок пополнил конкурсную массу (2).

(2) Определение о признании сделки должника недействительной АС Республики Башкортостан по делу № А07-27731/2014 от 09.12.2015

Схожую ситуацию рассматривал и суд в Московской области (Дело № А41-42616/15) (3).

(3) Определение АС Московской области от 08.02.2016 по делу №А41-42616/15

Особенностью банкротства граждан являются сделки, характерные исключительно для физических лиц. Речь идет о брачных договорах, соглашениях о разделе имущества.

В Красноярском крае должник при наличии всех признаков грядущего банкротства заключил соглашение о разделе совместно нажитого имущества с супругой. Через полгода между супругами был заключен брачный договор, которым установлен режим раздельной собственности. Чуть позже они расторгли брак. После чего супруга передала в дар часть имущества сыну. Все действия были

произведены буквально за несколько месяцев до начала процедуры банкротства.
Финансовый управляющий в поисках имущества должника оспорил его действия в суде. АС Красноярского края установил, что в результате совершенных действий фактически все имущество перешло супруге, то есть имел место не раздел имущества, а по сути передача имущества одному из супругов. Должник, зная о денежных обязательствах перед банком, с целью сокрытия имущества от обращения взыскания совершил указанные сделки.
Передача имущества, а также брачный договор были признаны судом недействительными (4).
(4) Определение АС Красноярского края по делу № А33-21816/2015 от 04.05.2016
Однако, не все сделки, совершенные должником незадолго до банкротства, признаются судом недействительными.
Если действия не имеют целью причинение вреда кредиторам, встречное исполнение соразмерно и у должника на момент заключения договора достаточно имущества для удовлетворения требований, то суды отказывают в признании сделок недействительными.
Например, дело № А41-58450/2012. Уже испытывая финансовые трудности, физическое лицо продало свои земельные участки. Целью продажи была, судя по всему, попытка рассчитаться с долгами. Однако избежать банкротства гражданину не удалось.
Финансовый управляющий, стремясь пополнить конкурсную массу, оспорил куплю-продажу земли. Но Арбитражный суд Московской области указал, что доказательства занижения цен по договору не представлены, также нет оснований считать, что должник преследовал недобросовестные цели. Напротив, полученные деньги за земельные участки позволяли рассчитаться с долгами на тот момент.
В результате суд отказал управляющему в признании договоров недействительными (5).
(5) Определение АС Московской области от 02.10.2015 по делу № А41-58450/2012
Итак, резюмируем.
#PAGE_SPLIT2#(300)
Суды пересматривают не только классические сделки по отчуждению и приобретению имущества:
договоры купли-продажи;
договоры дарения;
и др.

Но также могут признать недействительными брачные договоры, соглашения о разделе имущества между супругами.
Во всем остальном оспаривание сделок практически ничем не отличается от процедуры банкротства юридических лиц.

Напомним основания для этого:
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.
Срок обжалования – по общему правилу, в течение одного года до принятия заявления о признании должника банкротом или после этого.

2) Если сделка совершенна должником в целях причинения вреда имущественным правам кредиторов, и другая сторона сделки знала об указанной цели должника к моменту совершения сделки или была заинтересованным лицом.
При данных условиях срок признания сделки недействительной увеличен до трех лет.
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) 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 может быть признана недействительной, если она совершена в течение одного месяца до начала процедуры банкротства. 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 можно убедиться, имущественные последствия банкротства для граждан по сути ничем не отличаются от юридических лиц. Финансовый управляющий и кредиторы физического лица наделены теми же правами в «поисках» имущества. При этом несостоятельность граждан усугубляется еще и ограничениями в трудовой деятельности: банкроты не могут занимать должности в органах управления юридических лиц в течение трех лет после окончания процедуры банкротства. В отношении банкротов-ИП последствия еще жестче: данный срок увеличен до пяти лет, при этом запрет распространяется и на предпринимательскую деятельность.
Все это необходимо учитывать при принятии решений о банкротстве. И помнить, что обратившись к фирмам, предлагающим «банкротство без потери имущества», в лучшем случае, вас просто обманут. В худшем - вы рискуете связать-

ся с незаконными и мошенническими действиями.
Наиболее оптимальным вариантом может быть только вдумчивый подход при планировании своей деятельности. К примеру, если ИП ведет операционную, а значит рисковую деятельность, крайне нежелательно делать из него еще и владельца имущества. Один из вариантов здесь - это скрытое владение этим имуществом. Если оно по каким-либо причинам, не подходит, можно создать условия, когда собственник будет виден, но с него нечего будет взять. Риски должны быть диверсифицированы.

О взыскании налогов компании с собственника и руководителя

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. Если компания не может исполнить свои обязательства, крайне велик риск предъявления уже личных претензий по этим долгам к её собственникам и руководителям. Все чаще из СМИ слышны громкие случаи банкротств с субсидиарной ответственностью бенефициаров бизнеса. Но это не единственный механизм.
Сегодня поговорим о ситуациях, когда неуплата налогов повлекла возбуждение уголовного дела или даже вынесение обвинительного приговора. Неуплаченные налоги в этом случае признаются ущербом, который взыскивается с физических лиц.
Контролирующие компанию лица могут быть привлечены к уголовной ответственности за неуплату ею налогов и страховых взносов. При этом есть шанс от такой ответственности освободиться, если лицо совершило преступление впервые и погасит (лично или через организацию) все доначисленные налоги, пени и штрафы.
Если же добровольного погашения не произойдет, налоговый орган или прокуратура все равно могут взыскать указанные суммы в виде возмещения ущерба, причиненного государству. Для этого необходимо наличие вступившего в силу приговора суда, установившего вину конкретного физического лица в совершении налогового преступления. При этом освобождение от уголовной ответственности в случае амнистии или истечения срока давности (=нереабилитирующие основания) от указанных имущественных обязательств не спасет.
В этом случае считается, что государству причинен ущерб действиями конкретного лица, которое и обязано его компенсировать по иску соответствующих органов.
Ранее суды не допускали возможности 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 практику1, отметив, 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. [1-Определение ВС РФ от 27.01.2015 № 81-КГ14-19]

Конституционный суд в декабре прошлого года обозначил еще несколько принципиальных моментов в этом вопросе.2 [2-Постановление КС РФ от 08.12.2017 №39-П]

Первый момент

К подобному виду ответственности можно прибегать, только если исчерпаны или объективно невозможны иные механизмы взыскания налоговой недоимки организации, если она:

по данным ЕГРЮЛ прекратила свою деятельность;

фактически является недействующей, в связи с чем взыскания с нее невозможны;

служила лишь «прикрытием» для действий контролирующего её физического лица.

Иными словами, другой возможности восполнить потери бюджета нет.

С первым пунктом все однозначно.

В отношении второго ФНС РФ3 поспешила привести примеры, что может свидетельствовать об исчерпании возможностей взыскания долгов с самой организации, указав нижестоящим инспекциям, что такими доказательствами являются (п. 5 Письма):

Вполне объективные и привычные обстоятельства как:

возвращение исполнительного листа в связи с невозможностью его исполнения;

прекращение производства по делу о банкротстве или возврат заявления о признании компании банкротом в связи с отсутствием средств для финансирования процедуры. [3-Письмо ФНС РФ от 9 января 2018 г. №СА-4-18/45@]

Так и специфичные, связанные с признаками нежизнеспособности проверенного налогоплательщика:

наличие у компании признаков недействующего юридического лица (в соответствии с положениями п. 1 ст. 21.1 ФЗ «О гос.регистрации юридических лиц...»), в том числе до окончания процедуры исключения компании из ЕГРЮЛ

наличие в ЕГРЮЛ сведений, в отношении которых внесена запись об их недостоверности.
Есть и вовсе интересные:
наличие иных данных, полученных по итогу анализа финансово-хозяйственного состояния организации, о невозможности уплаты недоимки. При этом такой анализ может быть проведен как арбитражным управляющим, экспертом, так и (внимание!) самим налоговым органом;
отсутствие у налогового органа оснований и/или возможности для взыскания недоимки с иных лиц, в том числе когда основания есть, а активов у этих лиц нет.
При этом, согласно позиции КС РФ, если судом установлено, что юридическое лицо служит лишь «прикрытием» для действий контролирующего его физического лица (т.е. фактически не является самостоятельным участником экономической деятельности), обратиться с иском о возмещении вреда можно еще до наступления перечисленных объективных признаков невозможности исполнения компанией своих налоговых обязательств. Это значит, что налоговый орган может не инициировать исполнительное производство, банкротство и не ждать получения формальных документов о невозможности взыскания.
Таким образом, налоговый орган должен доказать, что иной возможности взыскать доначисленные суммы нет. В свою очередь, привлекаемое к ответственности лицо должно доказывать суду, что, наоборот, такая возможность есть, и долги можно погасить альтернативным способом, в том числе взыскав их с иных лиц, причастных к уклонению.
В качестве успешных для должников обстоятельств можно привести следующие:
ИФНС не предпринимались меры ко взысканию с правопреемника4; [4-Постановление Тверского областного суда от 12 февраля 2018 г. по делу № 2-327/2017]
процедура банкротства компании-налогоплательщика не окончена;5 [5-Решение Таганрогского городского суда от 27 февраля 2018 г. по делу № 2-1245/2018]
к ответственности по долгам организации уже привлечена иная компания в порядке ст. 45 НК РФ6. Речь в большинстве случаев идет о компаниях-двойниках, зарегистрированных на смену налогоплательщику-должнику; [6-Решение Щекинского районного суда от 2 февраля 2018 г. по делу № 2-20/2018]
действующая компания-должник постепенно погашает недоимку и владеет имуществом, превышающем по стоимости оставшийся долг7. [7-Решение Пролетарского районного суда г. Тулы от 27 декабря 2017 г. по делу № 2-1868/2017]
Второй момент
Взыскать можно налог и пени. А штраф нельзя?

Взыскать с гражданина в данном порядке можно только сумму налога и пени. Штрафы как меру ответственности юридического лица взыскивать в таком порядке нельзя. Однако, по мнению ФНС РФ, неуплаченную компанией сумму штрафа в конечном счете все равно можно взыскать с контролирующего организацию лица подав, например, иск о возмещении ущерба, причиненного им самой компании, в соответствии с положениями статьи 61.20 ФЗ «О банкротстве...» (п. 2 указанного письма ФНС РФ). То есть, нельзя в одной процедуре, но вполне можно в другой.

Поэтому, возвращаясь к вопросу возможности освобождения от уголовной ответственности при погашении недоимки, пени и штрафов, в то время как в рассматриваемой процедуре взыскать штрафы нельзя, опять же приходим к выводу, что, скорее всего, все доначисления в конечном итоге все равно будут предъявлены конкретным физическим лицам и в полном объеме. А потому вполне разумным может быть скорейшее погашение доначислений во избежание уголовного преследования, а не желание «сэкономить» сумму штрафа ценой «судимости».

Момент третий

О соразмерности ответственности масштабу нарушения.

КС РФ отмечает возможность уменьшения размера вреда с учетом имущественного положения привлекаемого к ответственности гражданина, степени его вины, характера уголовного наказания и иных существенных обстоятельств, имеющих значение для разрешения конкретного дела. Таким образом, суд может снизить величину взыскиваемой с виновного лица компенсации ущерба. Инспекция же в целях недопущения уменьшения размера ответственности будет указывать на факты, доказывающие наличие и величину выгоды виновного лица (изменение его материального состояния, наличие существенных расходов, активов, присутствие в действиях иной личной заинтересованности и т.п.).

Говоря о соотношении размеров деяния и наказания, ФНС РФ отмечает еще два любопытных факта:

если наказание за налоговое преступление для данного физического лица не связано с лишением свободы, то инспекциям надлежит отстаивать максимальный размер взыскиваемой недоимки;

при этом снижение размера ответственности пропорционально степени вины ответчика возможно только при наличии других виновных лиц. Если же ответчик один и доказан умысел в его действиях, то, опять же, вопрос о снижении размера ответственности для налоговых органов является недопустимым.

Выводы

Если контролирующее компанию лицо привлечено к уголовной ответственности за неуплату налогов этой организацией (либо уголовное преследование прекра-

щено по нереабилитирующим основаниям8), то сумма недоимки и пени (кроме штрафа) может быть взыскана с него в гражданско-правовом порядке в качестве ущерба, причиненного государству9.
При этом истец (налоговый орган или прокуратура) должен доказать, что иной возможности возместить этот ущерб нет, а ответчик, в свою очередь, может попытаться снизить размер своей ответственности.
Таким образом, принимая решение о добровольном погашении всех доначислений в целях исключения уголовной ответственности, альтернативой может стать наличие судимости, но получение отсрочки наступления имущественных потерь, сумма которых может быть ниже. Хотя угроза наказания в виде лишения свободы может стать весомым аргументом в выборе первого варианта действий.
[8-Апелляционное определение СК по гражданским делам Липецкого областного суда от 30 января 2017 г. по делу №33-199/2017]
[9-Решение Сыктывкарского городского суда Республики Коми от от 27 февраля 2018 г. по делу № 2-5734/2017; Апелляционное определение СК по гражданским делам Московского городского суда от 20 июля 2018 г по делу № 33-26467/2018]

Субсидиарная ответственность за брошенные ООО

Словосочетание «субсидиарная ответственность» за последние несколько лет прочно закрепилось в сознании и даже подсознании собственников бизнеса и их «приспешников». При этом «субсидиарка» ассоциируется прежде всего с банкротством - затяжной и дорогостоящей процедурой. Однако на сегодняшний день привлечь контролирующее должника лицо (директора, участника и др.) к субсидиарной ответственности по долгам такого должника можно и в упрощенном режиме - минуя банкротство. Для этого достаточно получить определение суда об отказе в возбуждении процедуры или об её прекращении, например, если нет средств на её финансирование.

Но субсидиарная ответственность по долгам ООО на сегодня не ограничивается процедурой банкротства организации.

С июля 2017 года привлечь контролирующих должника лиц к субсидиарной ответственности можно и в случае исключения организации-должника из ЕГРЮЛ как недействующего. Данное правило распространяется только на общества с ограниченной ответственностью.

Исключение общества из единого государственного реестра юридических лиц в порядке, установленном федеральным законом о государственной регистрации

юридических лиц для недействующих юридических лиц, влечет последствия, предусмотренные Гражданским кодексом Российской Федерации для отказа основного должника от исполнения обязательства. В данном случае, если неисполнение обязательств общества (в том числе вследствие причинения вреда) обусловлено тем, что лица, указанные в пунктах 1 - 3 статьи 53.1 Гражданского кодекса Российской Федерации, действовали недобросовестно или неразумно, по заявлению кредитора на таких лиц может быть возложена субсидиарная ответственность по обязательствам этого общества.
п. 3.1. ст. 3 ФЗ «Об ООО»

Юридическое лицо исключается из ЕГРЮЛ как недействующие, если1:
в течение предшествующих 12 месяцев не сдавало отчетности и не осуществляло никаких операций по своим банковским счетам;
в течение шести месяцев в отношении организации в ЕГРЮЛ «висела» запись о недостоверности сведений о ней;
организацию невозможно ликвидировать ввиду отсутствия средств на осуществление ликвидации.

Это как раз та быстрая и бесплатная «ликвидация», на которую рассчитывали многие, прекращая отчитываться по деятельности ненужного юридического лица.

Сейчас после исключения ООО из ЕГРЮЛ, согласно п.п. 3.1 ст. 3 ФЗ «Об ООО», кредиторы могут идти в суд с требованиями напрямую к директору, участнику или иному лицу, контролировавшему «брошенную» компанию.
Это связано с тем, что субсидиарная ответственность распространяется на следующих лиц:
единоличных исполнительных органов ООО и иных лиц, которые уполномочены выступать от его имени;
членов коллегиальных органов;
иных лиц, которые имеют фактическую возможность определять действия ООО, в том числе давать обязательные для исполнения указания руководителям организации.

В последней группе оказываются участники ООО, с привлечением которых к субсидиарной ответственности по рассматриваемому основанию ясность более-менее присутствует. Они точно относятся к категории лиц, способных давать обязательные для директора указания.

Меньше ясности в процедуре привлечения к субсидиарной ответственности

«иных контролирующих лиц». Да, закон позволяет предъявлять требования и к ним, но здесь, скорее всего, возникнет сложность для кредитора в доказывании фактов их преобладающего статуса в организации. Тем более в той, которая исключена из реестра. Подобные факты можно установить, например, путем проведения опросов сотрудников, которые бы засвидетельствовали, кто, действительно, руководил компанией. Но вряд ли рядовые кредиторы обладают доступом к подобной информации. Очевидно, что процесс доказывания факта контроля у «иных» лиц будет для кредитора весьма затруднительным.
При этом закон в качестве субсидиарных ответчиков указывает тех лиц, именно по вине которых не исполнено конкретное обязательство Общества. Вполне возможна ситуация, когда обязательство было не исполнено по вине одного директора, а при исключении из Реестра эту должность в компании занимало уже другое лицо.
Рекомендации для кредиторов здесь следующие:
в первую очередь в качестве соответчиков указывать директора/участников, которые были указаны в ЕГРЮЛ в момент исключения из него компании, поскольку в соответствии с указанной нормой факт исключения компании из ЕГРЮЛ означает отказ основного должника от исполнения обязательства и, как следствие, вину последних руководителей компании в этом, а, следовательно, их субсидиарную ответственность;
также можно указать директора/участников должника в момент неисполнения его обязательства. Однако, доказывая виновность указанных лиц, кредитору придется приложить существенные усилия, в первую очередь потому, что презумпции их вины в данной ситуации в законодательстве нет.

В качестве подытога напрашивается следующий очевидный вывод: в текущих условиях велика вероятность того, что, передав «бразды» правления номиналам, которые и будут значится в компании в момент её исключения из ЕГРЮЛ, реальные собственники должника все равно имеют высокие шансы быть привлеченными к субсидиарной ответственности по долгам компании. В первую очередь на них укажут сами «номиналы», вряд ли желающие нести чужую ответственность.

Полезность данной нормы для добросовестных кредиторов сложно переоценить. И для недобросовестных она открывает широкий горизонт возможностей - однако об этом мы уже писали.
Изначально было сложно спрогнозировать, как суды на неё отреагируют. Однако сегодня уже очевидно, что судебная практика начала складываться. Это подтверждает одно из первых решений судов по делу, в котором директора недействующего ООО привлекли к субсидиарной ответственности по обязатель-

ствам юридического лица.2

Суть дела заключается в следующем. Физическое лицо (ФЛ) обратилось к ООО за оказанием услуг по приобретению недвижимости, предварительно эти услуги оплатив. Но ООО своих обязательств не исполнило. ФЛ просудило задолженность ООО и получило исполнительный лист.
Однако в ходе исполнительного производства ООО было исключено из ЕГРЮЛ как недействующее. Гражданка, ссылаясь на указанную норму, обратилась в суд с требованием о взыскании долга уже непосредственно с директора, который также был единственным участником. Обе инстанции требования физического лица удовлетворили.

Примечательно, что суды исходили из того, что доказательством недобросовестности и неразумности действий директора стал факт неподачи заявления о банкротстве ООО, когда стало ясно, что оно не сможет расплатиться по своим долгам.

Не будет преувеличением сказать, что значительное количество недействующих юридических лиц всегда имеют долги, которые не могут оплатить. То есть суд фактически определил, что уже сам факт наличия непогашенной задолженности на момент исключения ООО из ЕГРЮЛ, является неразумным и недобросовестным поведением контролирующих должника лиц.
Интересно, что в вопросе о применении новой нормы корпоративного законодательства суды общей юрисдикции опередили арбитражные суды, что случается крайне редко. Более того, Арбитражный суд Свердловской области вовсе хотел освободить арбитражную юрисдикцию от данных споров: Определением от 8 ноября 2017 г. по делу №А60-47830/2017 прекратил дело о привлечении к субсидиарной ответственности по п. 3.1 ст. 3 ФЗ «Об ООО» в связи с его подведомственностью судам общей юрисдикции. Однако апелляционная инстанция вернула дело Арбитражному суду на новое рассмотрение.3

Так куда же обращаться с требованием о привлечении к субсидиарной ответственности в таких случаях?

В постановлении 17 ААС в качестве основания для отнесения дела к арбитражной подведомственности указано то, что субсидиарная ответственность основана на действиях директора (участника и др.), «определяющих экономическую деятельность ООО, и основано на положениях Закона об обществах с ограниченной ответственностью». Такая формулировка полностью отстраняет суды

общей юрисдикции от подобных дел.

Однако, полагаем, что надо рассматривать контекст принятых решений. В случае арбитражных судов, обязательство, которое привлекло к судебному спору, происходило из договора между двумя ООО, который носил предпринимательский характер. Соответственно, в таких условиях, даже если требования предъявляются к физическому лицу, спор явно связан с экономической и предпринимательской деятельностью.

Московские суды общей юрисдикции рассматривали спор, который был основан на договоре между ООО и физическим лицом-потребителем.
Поэтому, полагаем, вопрос о подведомственности определяется именно правовой природой обязательства, которое стало основанием для субсидиарной ответственности.

Данный вывод соотносится с положениями самой рассматриваемой нормы, которая указывает, что «факт исключения компании из реестра означает отказ основного должника (т.е. Общества) от исполнения своих обязательств». Поскольку основное обязанное лицо свои обязательства не исполнило, «включается» субсидиарная ответственность других лиц, к которым нужно предъявить судебные иски в общем порядке, установленном процессуальным законодательством (в зависимости от субъекта и/или особенностей правоотношений).
Соответственно, если субсидиарная ответственность возникла, например, в результате неисполнения ООО договоров:
с физическим лицом – дело будут рассматривать суды общей юрисдикции;
с юридическим лицом или ИП – арбитражные суды.

Требования каждого из кредиторов к одному или нескольким контролирующим лицам «брошенного» ООО, которые предъявлены на основании п. 3.1 ст. 3 ФЗ «Об ООО», носят самостоятельный характер и будут рассматриваться в отдельных судебных производствах, с возложением на каждого кредитора обязанности по доказыванию вины субсидиарных ответчиков. Точно так же, как каждое обязательство к основному должнику рассматривается в отдельном производстве, только если нет оснований для объединения дел. Вероятно, право рассматривать подобные дела сохранится у обеих юрисдикции в зависимости от обстоятельств. Однако более четкое разграничение покажет дальнейшая судебная практика.

Резюмируем:
Пункт 3.1 ст. 3 ФЗ «Об ООО» принимает активные попытки «начать работать».

Однако пока вопросов больше, чем ответов. Основной из них:
- как кредитору найти действительно виновное в неисполнении обязательства лицо и/или доказать статус фактических управленцев у неких субъектов в отношении организации, которая исключена из реестра. Сбор доказательств здесь пока представляется героическим подвигом с иллюзорным результатом.
С учетом озвученных сомнений наиболее реалистичным вариантом остается предъявление требований последним указанным в ЕГРЮЛ лицам в надежде, что под угрозой личных имущественных потерь они укажут на реальных собственников компании. Наиболее результативный вариант, как показывает практика, - при совпадении участника и директора исключенного должника.
П
ри этом в зависимости от правовой природы неисполненного обязательства спор о привлечении к ответственности может быть рассмотрен как судами общей юрисдикцией, так и арбитражными судами. Однако, более четкое понимание будет только после того, как на эту тему выскажется Верховный суд РФ.
Очевидно одно - просто так бросить компанию уже не получится, даже без банкротства это может привести к имущественной ответственности контролирующих лиц. Выйти из убыточного бизнеса стало еще сложнее.

Номинальный руководитель организации. О (НЕ)возможности избежать субсидиарной ответственности

- «Вы понимаете, что вас используют в качестве номинального директора?»
- «Подтверждаете ли Вы, что фактически финансово-хозяйственную деятельность не осуществляете, документы и отчетность не подписываете, то есть являетесь «номинальным» руководителем?»
- «Осознаете ли Вы, что несете полную ответственность (=субсидиарную) по долгам создаваемого Вами юридического лица?»
С подобными вопросами сейчас сталкиваются не только асоциальные граждане, которых опрашивают о непричастности к деятельности 100500 юридических лиц, якобы учрежденных ими, но и добросовестные предприниматели, намеревающиеся создать или возглавить юридическое лицо.
Сегодня порассуждаем, может ли директор / учредитель ссылаться на свой «номинальный» статус в компании, дабы избежать субсидиарной ответственности по долгам такого юридического лица. На тему нас натолкнул все чаще возникающий вопрос: а каковы пределы субсидиарной ответственности того «хорошего парня», который согласился носить гордое название «директор» или «учредитель».
Анализ судебной практики позволяет оценить витиеватость сюжетных линий по

перекладыванию субсидиарки друг на друга:
учредители (участники, акционеры) на директора и обратно;
новый директор на предшественников и наоборот;
и, наконец, конкурсный управляющий пытается привлечь всех сразу - и учредителей, и предыдущих руководителей.
Напомним, что в результате очередных изменений порядка привлечения к субсидиарной ответственности летом 2017 года, в законе «О несостоятельности (банкротстве)» впервые использован народный термин «номинальный руководитель».

Считается, что лицо осуществляло функции органа управления номинально, если оно докажет, что фактически не оказывало определяющего влияния на деятельность юридического лица.
На основании п.9 ст.61.11 ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)»
Номинальный руководитель имеет шансы избежать субсидиарной ответственности, однако для этого он должен:
содействовать установлению настоящего контролирующего лица
И / ИЛИ
найти его сокрытое имущество или имущество компании - банкрота.
Комментируя изменения в закон, ФНС России не могла обойти вниманием этот пункт:
Предоставление данной возможности номинальным руководителям финансово мотивирует их представлять суду доказательства, раскрывающие схему вывода имущества должника, подтверждающие наличие статуса контролирующего лица у иного лица, а также сведения о его имуществе, что позволит впоследствии исполнить судебный акт о привлечении к субсидиарной ответственности. Кредиторы получают преимущество от того, что номинальные руководители, действуя в своих интересах (уменьшая размер субсидиарной ответственности), содействуют наиболее полному погашению долга.
С момента внесения упомянутых изменений прошло уже достаточно времени, чтобы подвести промежуточные итоги.
Во-первых, по вопросу высказались ФНС России1 и Верховный суд2, добавив характеристик к описанию фигуры номинального руководителя. Доказательствами номинального статуса могут стать:
(А) оформление генеральной доверенности на управление другому лицу;
(Б) принятие ключевых решений исключительно по указанию или при наличии явно выраженного согласия третьего лица, не имевшего соответствующих формальных полномочий (фактического руководителя).
Во-вторых, номинальный руководитель в конечном счете несет ответственность за свои решения, поэтому не может быть освобожден от субсидиарной ответ-

ственности.
Важно! По общему правилу фактический и номинальный руководители несут субсидиарную ответственность солидарно, то есть вместе.
Конечно, и ФНС, и Верховный суд, выражая свое мнение о практическом применении законодательства о банкротстве, подтвердили и наличие возможности для «номинала» избежать ответственности полностью или частично, однако скорее как исключение, после выполнения обязательных условий, а именно:
раскрытая информация должна быть неизвестна ранее и недоступна третьим лицам;
за счет найденного имущества должна быть удовлетворена хотя бы часть претензий кредиторов.
Таким образом, недостаточно просто указать на некое лицо и даже представить доказательства того, что именно оно являлось фактическим руководителем.
Однако возможна и обратная ситуация: номинальный руководитель, не обладая значимым имуществом, готов принять весь «удар» на себя, не раскрывая фактического руководителя и его имущество. В результате требования кредиторов остаются неудовлетворенными. Единственное, о чем стоит помнить в этом случае, что долги по субсидиарной ответственности - навсегда. Они не погашаются даже по результатам личного банкротства физического лица.
Анализ судебной практики по конкретным делам опасен необъективностью: мы можем судить только о доводах, изложенных судьей в решении. За кадром остаются очень многие обстоятельства. И тем не менее посмотрим, что говорят суды о субсидиарной ответственности номинала.
В одном из дел3 нам встретился список типичных характеристик номинального руководителя. Проверяем:
смена директора осуществлена в период наличия у должника признаков несостоятельности или неплатежеспособности или в период, предшествующий обращению с заявлением о признании должника несостоятельным (банкротом);
после смены руководителя осуществляются мероприятия по выводу активов должника;
номинальные руководители в период «исполнения» возложенных на них обязанностей занимались иной деятельностью - учились, работали по иному месту, проживали в ином городе;
«номинальные руководители» не осуществляют самостоятельной финансово-хозяйственной деятельности, поскольку не принимают самостоятельных решений;
свидетели - работники должника подтверждают, что с руководителем не знакомы и никаких производственных вопросов с ним не решали, все переговоры велись с другим лицом;
«номинальный руководитель» не обладает полной и достоверной информацией

об осуществляемой от его имени деятельности.
Такой перечень может стать подспорьем для «номинала», однако ему не следует забывать, что помимо доказывания своего статуса, необходимо помочь найти фактического руководителя и конкретное имущество для погашения требований кредиторов.
В другом деле4 директор пытался избежать субсидиарки, ссылаясь на свою номинальность и отсутствие вины в банкротстве:
именно учредитель принял решение о ликвидации и последующем переходе к несостоятельности (банкротству), а значит именно он должен нести всю полноту ответственности;
не получал оплату за исполнение полномочий директора. На это суд отметил, что это не соответствует статусу номинала, для которого характерно получение оплаты за подписание документов, не вдаваясь в их содержание;
предоставлял займы Обществу для уплаты текущих налогов и сборов. Этот довод суд также оценил иначе, указав, что директор принимал участие в финансировании деятельности Общества, что противоречит его номинальному статусу.
В результате директору не удалось ни избежать присвоения статуса контролирующего лица, ни снизить размер субсидиарной ответственности.
Практика уменьшения размера ответственности тоже начала складываться. В частности, есть пример уменьшения ее размера в 3 раза, поскольку благодаря раскрытой номиналом информации удалось установить контролирующих лиц и место нахождения документов организации - должника.5
Вывод напрашивается однозначный: с учетом изменения законодательства номинальному руководителю уже недостаточно доказать, что он не имел отношения к реальному управлению компанией, чтобы избежать ответственности по ее долгам. Логика законодателя прозрачна: согласившись стать номинальным директором или учредителем, человек должен предполагать возможные отрицательные последствия своего решения. И чтобы их избежать, нужно помочь установить тех, кто причастен к банкротству. То есть пойти на сделку с судом... и совестью.

«Ограниченная» ответственность ИП: гражданская, административная и уголовная

Для чего люди придумали юридические лица? Не вдаваясь в полемику учёных-юристов, очевидными кажутся две задачи: организация бизнеса несколькими партнёрами и ограничение персональной ответственности предпринимателя. Формально общество с ограниченной ответственностью как раз решает обе и является оптимальной организационно-правовой формой для нескольких партнеров.

А если собственник один?

«ИП отвечает всем своим имуществом!» - так говорит любой предприниматель, когда слышит вопрос - «зачем ему потребовалось регистрировать ООО». Бесспорно, данное утверждение имеет место быть. Статус ИП не предполагает столь желанного ограничения ответственности, которым обладают юридические лица. Добавим к этому - низкий «авторитет» ИП и запрет заниматься определенными видами деятельности. Всё это делает данный статус менее привлекательным и популярным.

С другой стороны, при внимательном ознакомлении с темой субсидиарной ответственности собственников компаний невольно приходишь к выводу, что ограниченная ответственность в ООО / АО - не такая уж и ограниченная, и в современных реалиях грань между руководителем (участником) компании и физическим лицом, имеющим «предпринимательский» статус, стирается.

Гражданская (имущественная) ответственность

Формально положение у индивидуального предпринимателя потяжелее, по крайней мере так утверждает Гражданский кодекс. Поскольку ИП - это всё таки статус физического лица, то и риски он несёт как физическое лицо, а значит отвечает по своим обязательствам всем принадлежащим ему имуществом (абз. 1 статьи 24 ГК РФ). Участник ООО по обязательствам юридического лица не отвечает и несёт риск убытков в пределах своей доли (абз. 2 части 1 статьи 87 ГК РФ).

Однако, если рассматривать вопрос в разрезе процедуры банкротства, то ситуация кардинально меняется.

Во-первых, летом 2017 года существенно поправили Федеральный закон «О несостоятельности (банкротстве)», в силу чего попасть под «субсидиарку» теперь проще, чем кажется. При выполнении ряда условий между учредителем и ИП в вопросе имущественной ответственности можно поставит знак равенства (ведь учредитель будет отвечать как физическое лицо, то есть всем своим имуществом).

Во-вторых, уже два года возможно банкротство физических лиц, которое позволяет гражданам, имеющим непосильные долги, проститься с ними и попытаться начать жизнь с «чистого листа». Кажется, что это отличный вариант даже на случай привлечения такого физического лица к субсидиарной ответственности по долгам его организации. Однако это не так. Норма, закреплённая в пункте 6 статьи 213.28 Закона о банкротстве, именуемая «Завершение расчётов с кредиторами и освобождение гражданина от обязательств», не только освобождает должника от дальнейшей ответственности, но и устанавливает те случаи (требования), на которые не распространяет своё действие. К таким случаям относятся требования кредиторов, вытекающие из привлечения лица к субсидиарной ответственности (абз 2 пункта 6 статьи 213.38 ФЗ «О несостоятельности (бан-

кротстве)»). Соответственно, долги, полученные вследствие привлечения к ней, останутся за должником даже после его персонального банкротства.1
В ситуации с ИП: гражданина, имеющего такой статус, нельзя привлечь к субсидиарной ответственности по своим собственным долгам, потому что ИП - это не отдельное лицо, это статус конкретного человека. ИП и гражданин - это один и тот же субъект. Иными словам, нельзя отвечать за себя субсидиарно.2 Следовательно, за бизнес-неудачи своей организации собственник бизнеса может отвечать всю жизнь. А если он вел коммерческую деятельность в качестве ИП, то в ходе личного банкротства есть шанс от бизнес-долгов освободиться.
Конечно, перспектива стать «банкротом» ничего хорошего индивидуальному предпринимателю не сулит. Его статус прекращается, и зарегистрироваться вновь он сможет лишь через 5 лет. Более того, в течение указанного срока он не имеет права участвовать в управлении юридическим лицом, то есть быть его руководителем или участником. Однако, спустя 5 лет, все «вернется на круги своя».
Административная ответственность
По общему правилу, индивидуальные предприниматели несут административную ответственность как должностные лица.3 Например, за неиспользование кассовой техники при розничной торговле (статья 14.5 КоАП РФ) или за нарушение закона о рекламе (статья 15.3 КоАП РФ) ИП привлекают к ответственности именно как должностное лицо,4 а это означает, что штраф он заплатит: в первом случае от 3 до 4 тысяч рублей, а во втором от 4 до 20 тысяч. С организации за те же правонарушения взыщут от 30 до 40 и от 100 до 500 тысяч рублей соответственно.
При этом КоАП предусматривает достаточно большое количество исключений из общего правила, которые условно делятся на два вида:
кодекс содержит специальную санкцию для ИП;
кодекс уравнивает ИП и юридическое лицо.
Так, например, за нарушение трудового законодательства (по части 1 статьи 5.27 КоАП РФ) для ИП предусмотрено своё, персональное наказание, которое все равно меньше штрафа для организации. А вот за привлечение иностранной рабочей силы к труду без разрешения на работу (патента) ИП ответит на равне с юридическим лицом.5 Напоминаем - размер штрафа за такое правонарушение составляет от 250 до 800 тысяч рублей.
Таким образом, с точки зрения административной ответственности статус ИП хоть и не выступает «щитом» для своего обладателя, однако в некоторых случаях существенно смягчает удар.
Уголовная ответственность
Юридическое лицо привлечь к уголовной ответственности нельзя. В любом случае за компанию будет отвечать конкретный человек - руководитель, участники,

главный бухгалтер. У индивидуального предпринимателя та же история - отвечать он будет самостоятельно. Причем нести ответственность он будет именно как физическое лицо, в чем есть некая несправедливость, ведь ИП может иметь многомиллиардный бизнес, а значит потенциальный размер налоговых правонарушений ничуть не меньше, чем для организаций.

Тем не менее, исходим из того что есть. Для примера возьмем уголовную ответственность за уклонение от уплаты налогов: именно по данной категории уголовных дел законодатель провел разделение - ИП отвечают как физические лица по статье 198 УК РФ, руководители организаций - по статье 199.

В целом элементы состава данных преступлений одинаковы, за тем лишь исключением, что ИП привлекают к уголовной ответственности начиная с 900 тысяч рублей суммы неуплаченных налогов, юридическому лицу необходимо уклониться от уплаты минимум 5 миллионов рублей.6

На первый взгляд всё очевидно - у юр. лица «запас» больше. Но вот на практике средний размер доначислений налогов на одну выездную проверку в 2017 году составляет: 12,5 млн. рублей - для компаний и 2,8 млн. - для ИП, следовательно формально попадают оба.

При этом максимальное наказание для ИП - 3 года лишения свободы, а для руководителя организации - 6 лет. Однако, сам по себе грозящий срок не столь важен. Важно то, что максимальная санкция влияет на определение категории преступления, в связи с чем уклонение на сумму, допустим, 10 млн.руб. для ИП будет являться преступлением небольшой тяжести, а для руководителя организации - тяжким.

В этом и заключается «вся соль». Поскольку преступление ИП имеет небольшую тяжесть, то срок давности по нему всего 2 года. Учитывая время на выявление правонарушения, проведение проверки, адвокату подозреваемого ИП необходимо проявить немного мастерства и затянуть передачу материалов дела в суд. По прошествии 2 лет с момента совершения преступления, коим является последний день срока для уплаты того или иного налога,7 опасаться предпринимателю нечего. Руководителю юридического лица придётся ждать 10 лет - именно такой срок давности установлен УК РФ для тяжких преступлений.

Полагаем, кому-то покажется, что мы призываем закрывать компании и переводить бизнес в формы ИП или пытаемся намекнуть, что «химичить» лучше в этом статусе. Ничего подобного. Принимая решение о ведении операционной деятельности в статусе ИП нужно помнить, что:

во-первых, ИП смертен, у него есть супруги и наследники. Полагаем, что внезапная кончина или развод предпринимателя с огромным количеством сотрудников и хозяйственных операций может существенно усложнить существование самого бизнеса;

во-вторых, партнёрские отношения данным статусом не урегулировать, что де-

лает его неприменимым для бизнес-моделей с несколькими собственниками;
в третьих, законодатель накладывает ограничения на виды деятельности, которыми может заниматься ИП (например ИП нельзя продавать алкогольную продукцию).
Соответственно, такое решение должно быть взвешенным и учитывать все нюансы статуса предпринимателя, о которых мы рассказали.

Особенности обращения взыскания на долю в ООО. Оценим риски и перспективы.

Доля в обществе с ограниченной ответственностью может оказаться ценным имуществом, особенно если это общество имеет в собственности недвижимость и другие дорогостоящие активы. Либо является операционной компанией с заключенными договорами с торговыми сетями.
На долю в ООО, как и иное имущество, может быть обращено взыскание по личным долгам должника - участника общества. Например, в случае невозврата им ранее полученного займа, неисполнения иных обязательств, в том числе поручительств по долгам третьих лиц, привлечения к имущественной ответственности и т.п.
Однако процедура обращения взыскания на долю в ООО имеет определенные сложности, а потому необходимо заранее оценить потенциал удовлетворения ваших интересов, если у должника кроме доли в ООО из ценного ничего больше и нет.

Законодательство позволяет кредиторам обратить взыскание на долю в ООО, принадлежащую должнику, только если:
иного его имущества недостаточно для покрытия долгов;
есть соответствующее решение суда (см. ст. 25 ФЗ «Об ООО»).

Как правило, в резолютивный части решения суд не конкретизирует за счет какого имущества долг должен быть погашен. Взыскать и все. Факт отсутствия денежных средств и значимого имущества устанавливается далее в ходе исполнительного производства. А потому, чтобы прибегнуть к варианту обращения взыскания на долю, потребуется обратиться за судебным актом еще раз. Либо кредитору, либо судебному приставу-исполнителю. Для этого в суд, вынесший решение о взыскании задолженности, подается заявление об изменении способа исполнения судебного акта путем обращения взыскания на долю должника в уставном капитале конкретного ООО. Доказательством отсутствия иного имущества, как правило, служит акт, составленный судебным приставом-исполнителем. При подтверждении это факта суд вправе вынести соответствующее опре-

деление (п. 64 Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 17 ноября 2015 г. №50 «О применении судами законодательства при рассмотрении некоторых вопросов, возникающих в ходе исполнительного производства»). Эта процедура занимает один месяц (п. 2 ст. 324 АПК РФ, ст. 434 ГПК РФ).
Отметим, что законодательство предусматривает и внесудебное обращение взыскания на долю (в том числе с оставлением кредитором доли за собой), но при условии:
доля в ООО передана кредитору в залог в качестве обеспечительной меры по неисполнимому обязательству,
в договоре залога предусмотрен внесудебный порядок обращения взысканий,
участник-должник ведет предпринимательскую деятельность (ст.350.1 ГК РФ). В любом другом случае необходимо обратиться в суд.

После получения определения суда взыскатель обращается в общество с требованием выплатить ему действительную стоимость доли должника. При получении подобного требования рассчитаться с кредиторами могут и оставшиеся участники за счет своих личных средств пропорционально/непропорционально своим долям, как то они единогласно определят в уставе или отдельном решении. Долю могут выкупить как общество (с одобрения участников), так и участники, в том числе одновременно. В этом случае кредитору полагается действительная стоимость доли с учетом рыночной стоимости имущества (См. Постановления Президиума ВАС РФ от 17.04.2012 г. №16191/11, от 10.09.2013 № 3744/13). Выкупленная участниками доля распределяется между ними в соответствующих пропорциях (п.6 ст. 23 ФЗ «Об ООО»).
Над требованием кредитора участники вольны думать три месяца. Только после этого начинается процедура публичных торгов по продаже доли. Торги ведет специализированная организация. Информация в обязательном порядке размещается на сайте ФССП РФ. Начальная цена имущества, выставляемого на торги, не может быть меньше стоимости, указанной в постановлении пристава об оценке имущества, которая, как правило, устанавливается на уровне независимой оценки.
В этом случае вполне возможна ситуация, что доля будет оценена ниже рыночного уровня, учитывая фактическую «проблемность» актива: помимо того, что это всего лишь доля в уставном капитале, не всегда гарантирующая реальную возможность удовлетворения имущественных интересов в виду возможных ограничений в уставе компании, также велика вероятность, что и у самой компании есть неисполненные обязательства. Положительным моментом здесь может стать фактическое получение контроля над компанией. Но при наличии уверенности в ее экономических показателях, отсутствии неизвестных обязательств и тому подобных «котов в мешке». По этой же причине, скорее всего, невелика

вероятность большого количества желающих эту долю приобрести.
Если торги по тем или иным причинам дважды не состоятся с возможным уменьшением цены на 15% (на все про все около 3 месяцев), пристав направляет взыскателю предложение оставить долю за собой и стать таким образом участником общества. В этом случае доля передается по цене на 25% ниже установленной в постановлении. Если есть положительная разница с размером долга, то ее кредитор должен перечислить на депозит подразделения судебных приставов. В этом случае кредитор получает контроль над обществом, приобретя долю по наиболее оптимальной цене из возможных. Конечно же при условии целесообразности всей процедуры.
При этом вполне возможна ситуация, когда обращение взыскания на долю будет не самым лучшим вариантом удовлетворения требований кредитора, например, если величина доли не является контролирующей, если есть иные учредители или устав не дает новому участнику шансов на скорое получение «живых» денег (запрет на выход, на продажу доли третьим лицам и т.п.). Такое длительное мероприятие очевидно требует заблаговременного просчета.
Таким образом, обращение взыскания на долю должника в уставном капитале ООО не быстрая процедура (может занять более полугода) и не всегда гарантирующая удовлетворение имущественных интересов кредитора. Возможность получить контроль над компанией есть, но только если целесообразность в этом очевидна.

4 условия, когда можно на 100% защитить активы вашего бизнеса. Даже от субсидиарной ответственности

Проблема защиты активов бизнеса остра и очевидна. С 2017 года работают новые правила субсидиарной ответственности, появилась возможность обращения взыскания на имущество, минуя процедуру банкротства. И за «брошенные» компании тоже. ФНС обзавелась эксклюзивными полномочиями по взысканию налоговой недоимки, в том числе с бенефициаров бизнеса.
Все перечисленное указывает на то, что обособление имущества в отдельную компанию само по себе вообще не дает никакой защиты.
Даже скрытое владение бизнесом может давать сбой. Поскольку введение в состав участников «хранителя активов» номинальных лиц встречается редко из-за опасений владельцев бизнеса утратить контроль. А подмена вами самих себя номинальными лицами в операционных компаниях предоставляет возможность кредиторам использовать показания сотрудников и контрагентов, которые скорее всего укажут на истинное лицо, принимающее управленческие решения, а значит подлежащее имущественной ответственности.
Альтернативным и безопасным способом защиты имущества может стать «про-

изводственный кооператив». При соблюдении некоторых условий, его использование в качестве «хранителя активов» дает беспрецедентный уровень гарантий неприкосновенности имущества.

В течении последних лет «Производственный кооператив» (ПК) активно рекламируется на налоговых семинарах как способ законной экономии на страховых взносах, что, строго говоря, не соответствует действительности. Теперь заговорили и о его потенциале в защите имущества, как об очередной волшебной пилюле.

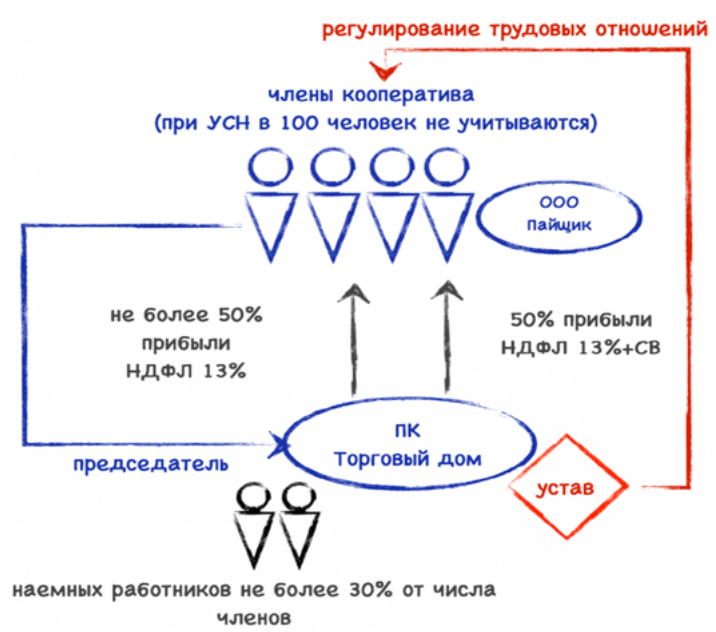
Многолетний опыт внедрения нами ПК в состав группы компаний среднего бизнеса обнажил ряд нюансов. Таких, которые однозначно не позволяют так широко использовать кооператив, как это сейчас может рекламироваться. Учитывая возможный негативный, разрушительный даже, результат повсеместного применения ПК и порождаемые на семинарах в головах собственников бизнеса иллюзии, заставляют нас открыть «фишки» реального использования кооператива для защиты активов бизнеса.

1. О кооперативе

Это такая же форма юридического лица как ООО, АО и другие мало популярные товарищества и партнерства. По своей природе - форма самозанятости граждан, которые объединяются своим трудом для достижения некоего совместного результата. Кооператив, несмотря на свое название, вовсе не обязан заниматься только производственной деятельностью. Вместо уставного капитала у него паевой фонд, минимальный размер которого законодательно не установлен. Деятельность производственных кооперативов регулируется ст.ст. 106.1-106.6 ГК РФ и отдельным Законом.

Члены кооператива работают в кооперативе, не заключая с ним трудовые договоры. При этом дополнительно можно взять и наемных работников, однако их количество не может быть более 30% от численности членов. Члены кооператива не учитываются при подсчете среднесписочной численности работников, что позволяет такой организации применять УСН даже в том случае, когда численность эта превышает 100 человек.

Нюанс: Все члены кооператива отражаются в ЕГРЮЛ. Давно прошли те времена, когда реестр пайщиков велся самой организацией. Уж поверьте, здесь мы руку на пульсе давно и долго держим.



2. О членстве

В кооперативе должно быть минимум 5 членов в возрасте не менее 16 лет. В их составе могут участвовать и юридические лица, но это должно быть прямо предусмотрено в уставе.

Нюанс: Из обязательных пяти учредителей только один может не трудиться, исключительно оплатив свой пай. Соответственно, если нам необходимо включить в состав участников юридическое лицо, то среди членов должно быть еще минимум 4 гражданина.

Вывод по пункту: первая очевидная сложность в использовании кооператива - где набрать пять членов? Особенно, если мы хотим использовать его в качестве хранителя активов. Нечасто в бизнесе 5 и более партнеров. Как правило, - 2 с долями 50/50. Следовательно, возможностей для использования ПК уже меньше. Конечно, можно включить номиналов (друзей, детей, иных родственников), однако в таком варианте это гарантированная бомба замедленного действия. Почему? Запасаемся терпением и продолжаем читать.

3. О паевом фонде и паевых взносах

У кооператива есть Паевой фонд. Его размер и размер паевого взноса учредители определяют в уставе. Паевым взносом могут быть деньги, ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права и иные объекты гражданских прав. Оценка паевого взноса проводится при образовании кооператива по взаимной договоренности учредителей, а при вступлении в ПК новых членов комиссией, назначаемой правлением кооператива. Оценка паевого взноса, превышающего двести пятьдесят МРОТ, проводится независимым оценщиком.
Нюанс: следуя букве закона, можно предположить, что у всех членов кооператива может быть одинаковый размер пая, максимум в паевом фонде им может принадлежать несколько паев, кратных установленной в уставе величине. На практике же все опять намного гибче, и размеры вкладов в паевой фонд конкретных учредителей можно установить разные. Как учредители договорятся.

Любые вклады в паевой фонд освобождаются от налогов у получающей стороны (то есть самого кооператива) на основании льготы п.п. 3 п. 1 ст. 251 НК РФ.

Еще один нюанс: независимо от размера принадлежащего пая, у пайщика один голос на общем собрании членов. Это принципиальное отличие от ООО, где голоса пропорциональны долям в уставном капитале.
Когда это может пригодиться? Например, для обеспечения владельческого контроля. Независимо от размера вкладов «инвесторов» (предположим их два), у инициаторов некоего проекта (предположим, их трое) будет по одному голосу, то есть большинство. При этом размер долей в паевом фонде инвесторов пропорционален их вкладу. И финансово, и управленчески все справедливо.
4. О дополнительных взносах в имущество кооператива
Если со вкладами в паевой фонд все ясно, то с дополнительными вкладами в имущество, в том числе в чистые активы кооператива, которые возможны в привычных ООО и АО, не все просто. Напомним, помимо влекущего пропорциональное увеличение уставного капитала вклада в него, участник общества может безвозмездно осуществить взнос в имущество Общества, в том числе в целях увеличения чистых активов, который у получателя так же освобождается от налогообложения (п.п.3.3 и п.п. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ). Это отличные инструменты для безналогового финансирования в группе компаний.
В отношении же кооператива два НО!
Первое «Но!»: вклады в чистые активы, которые могут совершать любые участники с любыми размерами принадлежащих им долей в уставных капиталах ООО и АО, на кооперативы не распространяются. Налоговым кодексом не предусмотрено.

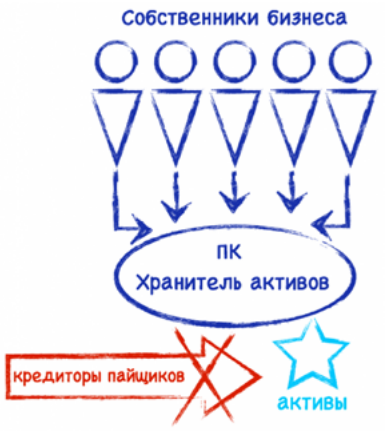


Второе «Но!» в том, что ясности в возможности передачи имущества без налоговых последствий и по п.п. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ также нет.
Вывод по пункту: отсутствие льгот для более свободного рефинансирования денежных потоков в группе компаний опять существенно ограничивает использование ПК в роли Хранителя активов. Финансирование в виде вкладов в паевой фонд не всегда является приемлемым вариантом. Большой размер паевого фонда может излишне демонстрировать благосостояние компании. И, кроме того, в этом случае для сохранения соотношения долей членов кооператива в паевом фонде вклады должны осуществляться всеми.
5. О неделимом фонде и защите от субсидиарной ответственности
Идея применения формы кооператива для обеспечения имущественной безопасности бизнеса родилась у нас лет пять назад, когда мы решали задачу защиты активов такой компании от ее же членов - ключевых, но все же наемных сотрудников бизнеса. Внимательно перечитав законодательство и пересмотрев всю судебную практику, убедились, что лучше создания неделимого фонда здесь быть ничего не может. Отсюда и родилась идея использования этой формы юридического лица в роли хранителя активов. Но прежде чем в очередной раз предостерегать читателя от скорейшего внедрения в свой бизнес этой формы, объясним подробнее, в чем тайна золотого ключика.
Имущество, принадлежащее кооперативу, по решению его участников можно передать в Неделимый фонд кооператива, плюсы которого очевидны:
На имущество, составляющее неделимый фонд, нельзя обратить взыскание по личным долгам участников (п. 1 ст. 11 Закона);

Имущество, составляющее неделимый фонд кооператива, не включается в паи членов кооператива (там же);
Взыскание по личным долгам члена кооператива не может быть обращено на неделимый фонд кооператива (ст. 13 Закона);
Пай состоит из паевого взноса члена кооператива и соответствующей части чистых активов кооператива (за исключением неделимого фонда) (ст. 9 Закона);
Взыскание по долгам члена кооператива не может быть обращено на неделимые фонды кооператива п.5 ст.106.5 ГК РФ и п. 3 ст. 74 ФЗ «Об исполнительном производстве».
Иными словами, производственный кооператив позволяет обособить свое имущество таким образом, что на него не может быть обращено взыскание по долгам его членов. И эта возможность прямо установлена законом.
Данный вывод подтверждается и многочисленной судебной практикой.
Возможность образования неделимого фонда кооператива и цели, в связи с которыми он образуется, необходимо предусмотреть в Уставе. При этом должно быть принято отдельное решение о том, какое конкретное имущество кооператива составляет его неделимый фонд.
Создание неделимого фонда в производственном кооперативе практически не урегулировано законодателем. Все вопросы, связанные с его формированием, размером, перечнем входящего в него имущества, относятся к исключительной компетенции общего собрания. По общему правилу решение о создании и составе неделимого фонда принимается всеми членами кооператива единогласно. В уставе можно предусмотреть иное. При этом перечень активов, которые могут составлять неделимый фонд, ничем не установлен (деньги, здания, сооружения, основные средства производства, оборудование, транспорт, доли в компаниях и т.д.).
Неделимый фонд кооператива может быть распределен между членами кооператива только (!) в случае его ликвидации, поскольку имущество кооператива, оставшееся после удовлетворения требований кредиторов, подлежит распределению между его членами.
В этом смысле плюсы ПК в сравнении с ООО понятны. «Складываем» все значимые активы в Производственный кооператив, принимаем решение о создании Неделимого фонда и в случае привлечения собственника бизнеса = члена кооператива к субсидиарной ответственности (например, по долгам торговой компании), дотянуться до имущества кооператива будет невозможно. Для сравнения: при обращении взыскания на долю в ООО кредиторы получат стоимость доли собственника с учетом рыночной стоимости имущества. Кредиторам члена ПК выплатят действительную стоимость пая без учета неделимого фонда.
Нюанс: по своим предпринимательским долгам кооператив, как организация, отвечает сам своим имуществом, в том числе составляющим неделимый фонд.

Таким образом использование ПК как операционной компании, вступающей в коммерческие отношения с поставщиками или покупателями, - табу, которое на корню способно убить главную идею - защитить имущество.

Классно? Конечно. Однако слишком много «Но!» для повсеместного использования этой формы.



6. Четыре условия, при соблюдении которых производственный кооператив может стать непробиваемым хранителем активов
Первое условие - минимальное количество членов.
Их минимум пять. Таким образом, вам требуется пять собственников бизнеса, чьи права на имущество мы хотим зафиксировать через доли в ПК. Минимум четверо - остальных можно спрятать за ООО «Пайщик», участвующий в кооперативе.



Второе условие - семейный бизнес.
Вопрос распоряжения имуществом, составляющим неделимый фонд, относится к компетенции общего собрания членов. Для безопасности будет закреплено, что решения принимаются ими только единогласно. Таким образом, определив имущество в неделимый фонд, возможна ситуация, при которой забрать его оттуда, если один из них захочет выйти, без согласия всех остальных, будет невозможно.
Кроме того, в кооперативе нет возможности заключить корпоративный договор. А это на сегодняшний день один из лучших инструментов в регулировании отношений между собственниками бизнеса, возможность заключения которого установлена только для обществ.
Более того, это должен быть не просто семейный бизнес. Члены семьи не должны иметь явных конфликтов между собой, а решения - приниматься без саботажа. Причина - порядок проведения собраний. Несмотря на достаточное количество положений Закона, позволяющих членам кооператива самостоятельно устанавливать для себя «правила игры», при внимательном прочтении нормативного акта можно с удивлением обнаружить, что в кооперативе не так то просто и легко провести общие собрания членов. И возможности изменить порядок Законом не предусмотрено.
Третье условие - активная фаза накопления имущества завершена, инвестиционные программы закрыты.
В кооперативе нет возможности осуществлять вклады в его имущество/чистые активы аналогично ООО/АО. Мы считаем это одним из важнейших ограничителей для ПК, поскольку вопрос безналогового реинвестирования крайне важен практически для любого бизнеса. А заработанная прибыль, как правило, и инвестируется на приобретение активов.
Четвертое условие - совершеннолетние наследники.
Относительно кооператива не предусмотрено гарантий прав несовершеннолетних наследников. Так как членами кооператива могут стать только граждане 16 лет, возникает закономерный вопрос: в случае смерти одного из членов кооператива с имуществом, как обеспечить его, например, тринадцатилетнему сыну права на это имущество. В члены кооператива его нельзя принять, следовательно, ему нужно выплатить действительную стоимость пая его отца, которая (вспоминаем!) рассчитывается без учета имущества неделимого фонда. Вопрос открыт...
В качестве вывода
Производственный кооператив, безусловно, отличный инструмент для решения важного ряда задач бизнеса и его собственников, лечения и профилактики из бизнес-недугов. Однако, как у любого лекарства, у него имеется ряд противопоказаний и перечень случаев применения «с осторожностью».

Названных выше условий более чем достаточно для понимания необходимости принятия взвешенного решения в части использования производственного кооператива для хранения активов.
Один только вопрос, что за такое трудовое участие внесут собственники в качестве своего пая может поставить вас в тупик. Иными словами, пилюля мощная, но не волшебная и «отпускается только по рецепту врача».

Как не стать жертвой процентов. Разбираем основания и порядок начисления процентов по ст. 317.1 и ст. 395 ГК РФ

— Вы довольно пошлый человек,— возражал Бендер,— вы любите деньги больше, чем надо.
— А вы не любите денег? — взвыл Ипполит Матвеевич голосом флейты.
— Не люблю.
— Зачем же вам шестьдесят тысяч?
— Из принципа!
(из к/ф «12 стульев»)
Не только в Налоговый кодекс РФ вносятся десятки изменений за год. Гражданский кодекс также не остается без внимания. Мы часто обращаем внимание на новинки корпоративного законодательства, сегодня речь пойдет о более обыденных вещах - процентах за просрочку исполнения денежного обязательства.
Статья 395 ГК РФ известна не только юристам, но и предпринимателям, ведь правило о необходимости уплачивать пени исходя из ставки рефинансирования долгое время было само собой разумеющимся. Изменения в порядок начисления процентов по ст.395 ГК РФ вносились дважды, с разницей менее года.
Дабы упростить Вам жизнь и уберечь от ошибок в таких мелочах, влияющих на выстраивание отношений с контрагентами при формулировании условий договоров, проясним некоторые моменты в части начисления так называемых «законных процентов».
Проценты за неисполнение денежного обязательства ст. 395 ГК РФ.
Начиная с 01.06.2015г. и, рискнем ограничить срок, по 24.03.2016г. в применении данной статьи существовала путаница, усугублявшаяся еще и появлением статьи 317.1 ГК РФ. Федеральным законом от 08.03.2015г. №42-ФЗ был введен новый порядок - проценты по ст. 395 стали рассчитываться не на основе ставки рефинансирования, а в соответствии со «средними ставками» банковского процента по вкладам физических лиц в месте нахождения кредитора. Изменения порядка расчетов касались правоотношений, возникших уже после после 1 июня 2015 г. Банк России ежемесячно обновлял показатели банковских процентов для расчета по ст. 395 ГК РФ1, и за каждый период просрочки проценты, в случае необходимости, нужно было рассчитывать по своему показателю.

Очевидно, что данный порядок был неудобным, поэтому уже с 01.08.2016г. проценты по ст. 395 ГК РФ предписано рассчитывать по ключевой ставке Банка России, действовавшей в соответствующие периоды. Поясним, что фактически ключевая ставка заменила собой ставку рефинансирования, поэтому смело можно утверждать, что произошел возврат к старому порядку начисления процентов за пользование чужими денежными средствам, который действовал до 01.06.2015 г.
Обозначим периоды, в которые действовали разные правила расчета процентов за неисполнение денежного обязательства по ст. 395 ГК:

за периоды, возникшие до 31.05.2015, - считаем по действовавшей ставке рефинансирования;
с 01.06.2015г. по 31.07.2016г. - по средним ставкам банковского процента для физических лиц, в т.ч. и за неисполнение денежного обязательства, возникшего на основании заключенного до 01.06.2015г. договора, в отношении периодов просрочки, имевших место с 01.06.2015г., а
с 01.08.2016г. по настоящее время - по ключевой ставке Банка России.
Однако иной размер процентов можно установить в самом договоре, что и рекомендуем сделать для упрощения себе жизни на случай необходимости воспользоваться ст. 395 ГК. При установлении иной ставки в договоре необходимо указать, что речь идет именно о процентах по ст. 395 ГК РФ, в противном случае речь может идти о неустойке, которая исключает применение ст. 395, если иное не закреплено сторонами в договоре (п. 4 ст. 395 ГК РФ). Раньше такого указания в ГК не было, а значит начисление процентов за пользование чужими денежными средствами (ст. 395 ГК РФ) и неустойки (ст.330 ГК РФ) не противоречило друг другу.

Имейте ввиду, что в судебном процессе размер взыскиваемой неустойки и процентов за неисполнение денежного обязательства могут быть уменьшены судом в случае несоразмерности взыскиваемой неустойки последствиям неисполнения обязательства в соответствии со ст. 333 ГК РФ. Пределы уменьшения размера взыскиваемых процентов за пользование чужими денежными средствам установлены п. 6 ст. 395 ГК РФ: суд не может уменьшить проценты по ст. 395 ГК РФ, если кредитором применен их расчет, установленный в самом кодексе (то есть исходя из ключевой ставки). Если же договором предусмотрен иной порядок расчета процентов, 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. Аналогичное ограничение в части уменьшения размера

неустойки по ст. 333 ГК РФ давало бы еще больше гарантий дисциплинированности в части исполнения обязательств и понимания, есть ли смысл взыскивать штрафные санкции в суде.
Теперь перейдем к статье 317.1 ГК РФ
Данная статья «дебютировала» как новая норма Гражданского кодекса РФ с 01.06.2015 г. и вплоть до 01.08.2016г. воспринималась как «кривое зеркало» 395-й статьи. С 01 августа 2016 года действует ее новая редакция:
В случаях, когда законом или договором предусмотрено, что на сумму денежного обязательства за период пользования денежными средствами подлежат начислению проценты, размер процентов определяется действовавшей в соответствующие периоды ключевой ставкой Банка России (законные проценты), если иной размер процентов не установлен законом или договором.

п.1 ст. 317.1 Гражданского кодекса РФ

Проценты по ст. 317.1 ГК РФ применяются к отношениям, участниками которых являются как коммерческие организации, индивидуальные предприниматели, так и физические лица (с 01.08.2016г.) и начисляются только на денежные обязательства в следующем порядке:
с 01.06.2015 по 31.07.2016 - «автоматически», за исключением случаев, когда неприменение предусмотрено законом или договором, независимо от нарушения сторонами своих обязательств по договору по ставке рефинансирования,

с 01.08.2016 только в случае, если это предусмотрено законом или договором, по ключевой ставке.
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. Сам факт получения аванса не будет являться основанием возникновения денежного обязательства и ст. 317.1 применять не нужно (Письмо Минфина РФ от 9 декабря 2015 г. N 03-03-РЗ/67486). В этом же письме от 09.12.2015г. Минфин, кроме прочего, разъяснил, что проценты, начисленные по ст. 317.1 автоматически или по соглашению сторон подлежат учету налогоплательщиком в составе внереализационных доходов (расходов) при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

осле появления этой нормы правоприменитель почему-то стал считать право начислить проценты по ст. 317.1 ГК РФ обязанностью и долгое время указывал хозяйствующим субъектам на то, что применение этой нормы обязательно и отказаться от «автоматически» начисленных процентов можно только путем

прощения долга, а момент начала начисления процентов по ст. 317.1 должен определятся моментом окончания оказания услуг/выполнения работ. Наличие условий об отсрочке отнюдь не является препятствием для начисления процентов. Все понимали, что эта позиция лишена здравого смысла, но не всегда могли доказать обратное.

С 01.08.2016 г. стороны решают самостоятельно, применять ст. 317.1 ГК РФ к своим отношениям или нет, а не судорожно исключают ее действие в договорах. И начисляют проценты, в случае применения, с момента, когда у покупателя (заказчика) возникло денежное обязательство оплатить товар (работу, услугу), а он оплату не произвел (образовалась просрочка).

Одно неприятное замечание: по тексту закона, изменяющего редакцию ст. 317.1, не содержится норм по действию статьи во времени, а значит в период с 01.06.2015г. по 31.07.2016г. проценты будут начисляться «автоматически» по редакции нормы, действовавшей в указанный период. Так что, если переделали все договоры, то это совсем не зря. Скажем больше - лучше подстраховаться и «обезвредить» эту статью на период с 01.06.2015г. по 31.07.2016г. в договорах, в которых этого сделано не было - воспользоваться п. 2 ст. 425 ГК РФ и распространить отмену/ограничение действия ст.317.1 на денежные обязательства, возникшие (и исполненные) в прошлом.

По-прежнему существует риск, что, не обратив внимания на ст. 317.1 ГК РФ при исполнении договора, заключенного в период с 01.06.2015г. по 31.07.2016г., однажды 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!
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 дополнением к требованиям налогового органа.

Основное назначение нормы ст. 317.1 ГК РФ - это установление платы за пользование денежными средствами, и в этом ее принципиальное отличие от ст. 395 ГК РФ. В ГК РФ эти статьи всегда находились в разных главах: ст. 317.1 в главе «Исполнение обязательств», а ст. 395 в главе «Ответственность за нарушение обязательств» ГК РФ.

Пленум Верховного Суда своим Постановлением № 7 от 24.03.2016г. окончательно пресек все споры по части правовой природы статей 395 и 317.1 ГК РФ, указав в п. 53, что, в отличие от процентов, предусмотренных пунктом 1 статьи 395 ГК РФ, проценты, установленные статьей 317.1 ГК РФ, не являются мерой ответственности, а представляют собой плату за пользование денежными средствами и начисление с начала просрочки процентов по ст. 395 ГК РФ не влияет на начисление процентов по статье 317.1 ГК РФ.

Предусмотрев в договоре проценты как по ст.317.1, так и по ст.395 ГК РФ, исчисляемые по ключевой ставке (сейчас 10 %), «кредитовать» своего недобросовестного контрагента по договору вы будете уже как минимум по ставке 20% годовых. А если еще предусмотреть в договоре одновременное существование неустойки по ст. 394 и процентов по ст. 395 ГК, то вряд Ваш контрагент рискнет затягивать с исполнением своих обязательств по договору. Учитывая существование вероятности снижения в судебном порядке неустойки (ст. 333 ГК) и пересчета по ключевой ставке процентов по статье 395 ГК, ст. 317.1 ГК может выступить своеобразной гарантией получения Вами такой платы за пользование денежными средствами, которая будет соответствовать условиям рынка кредитных продуктов. Более того, при определении очередности погашения требований по денежному обязательству сумма процентов по 317.1 будет взыскана ранее суммы основного долга.

Для эффективного использования ст. 317.1 включите в договор пункт, к примеру, такого содержания:
Проценты, предусмотренные статьей 317.1. ГК РФ, начисляются на неисполненные в срок, установленный договором, денежные обязательства. Проценты начисляются с начала возникновения просрочки исполнения денежного обязательства и до момента его фактического исполнения. Начисление с начала просрочки процентов по ст. 395 ГК РФ и(или) неустойки не влияет на начисление процентов по статье 317.1 ГК РФ
БОльшая подробность и детализация в части применения и расчета процентов по ст. 317.1 ГК, 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, позволяют предусмотреть свой вариант и тщательно продумать все возможные последствия.

Сроки исковой давности при оспаривании сделок во время банкротства

Оспаривание сделок, совершенных будущим банкротом, позволяет пополнить конкурсную массу и увеличить шансы кредиторов на погашение их требований. Более того, наличие такой перспективы зачастую останавливает в желании избавиться от долгов посредством процедуры банкротства.

Для этого важно понимать, в течение какого периода могут быть оспорены (срок исковой давности) сделки должника, в отношении которого введена процедура банкротства.

Прежде всего определимся, кто может быть заинтересован в признании сделок должника недействительными. К ним относятся:

Арбитражный управляющий (по личной инициативе/по инициативе собрания кредиторов).

Уполномоченный представитель собрания кредиторов, в случаях, если этого не сделает арбитражный управляющий по их поручению.

Конкурсный кредитор/несколько кредиторов или уполномоченный орган, если размер их требований к должнику составляет более 10% от общей реестровой задолженности.

Сторона оспариваемой сделки.

Очевидно, что из всех перечисленных субъектов только арбитражный управляющий наделен обязанностью (а не правом, в отличие от остальных) оспаривать сделки, причиняющие вред должнику, ведь основной задачей его в деле о банкротстве является пополнение конкурсной массы, в том числе путем возврата имущества по недействительным сделкам.

Закон «О несостоятельности (банкротстве)» говорит о специальных основаниях оспаривания сделок в рамках процедуры банкротства. При этом одной из важнейших характеристик каждого основания является период совершения сделки относительно принятия судом заявления о признании лица банкротом.

Сроки же исковой давности, то есть период, в течение которого совершенная сделка может быть оспорена, определены Гражданским кодексом РФ.

Общее правило: один год

Верховный Суд специально обратил внимание, что заявление об оспаривании сделки на основании статей 61.2 или 61.3 Закона о банкротстве может быть подано в течение годичного срока исковой давности (пункт 2 статьи 181 ГК РФ).

Согласно ГК РФ годичный срок для подачи иска по своей сути представляет собой срок признания недействительной оспоримой сделки (той, которая наруша-

ет права или охраняемые законом интересы лица, оспаривающего сделку, в том числе влечет неблагоприятные для него последствия) (п.2 ст. 166 ГК РФ).

СПЕЦИАЛЬНЫЕ ОСНОВАНИЯ ОСПАРИВАНИЯ СДЕЛОК ПРИ БАНКРОТСТВЕ

Подозрительные сделки (ст. 61.2 Закона о банкротстве)		Сделки с предпочтением (ст. 61.3 Закона о банкротстве)	
Неравноценные сделки	Совершена **в течение 1 года до** принятия заявления о банкротстве Совершаются при неравноценном встречном исполнении обязательств другой стороной, включая случаи отличия цены и иных условий в худшую сторону	**Сделки с возможностью оказания предпочтения**	Совершена после принятия судом заявления о банкротстве или **за 1 месяц до этого** Влекут или могут повлечь оказание предпочтения одному из кредиторов перед другими кредиторами
Вредные сделки	Совершена **в течение 3 лет** до принятия заявления о банкротстве или после его принятия Совершаются в целях причинения умышленного вреда имущественным правам кредиторов. Предполагается, что другая сторона знала об этом, если она признана заинтересованным лицом	**Сделки с оказанием предпочтения**	Совершена **в течение 6 месяцев** до принятия заявления о банкротстве Когда установлено, что кредитору/контрагенту по сделке было известно о признаке неплатежеспособности или недостаточности имущества должника

Важно!
Согласно пункту 1 ст. 61.9 Закона о банкротстве срок исковой давности начинает исчисляться с момента, когда арбитражный управляющий узнал или должен был узнать о наличии специальных оснований для оспаривания сделки, предусмотренных ст. 61.2 или 61.3 Закона о банкротстве. Это правило касается и подачи иска конкурсными кредиторами (п.2 ст. 61.9 Закона о банкротстве).
Таким образом, начало течения срока исковой давности связано не только с моментом, когда лицо фактически узнало о наличии оснований для оспаривания, но и с моментом, когда оно должно было, то есть имело юридическую возможность, узнать об этом.
Так, например, если конкурсный или внешний управляющий узнал о наличии оснований оспаривания сделки до момента его утверждения (например, будучи временным управляющим в наблюдении), то срок исчисляется с момента его утверждения (п. 32 Постановления Пленума ВАС РФ от 23.12.2010г. № 63).
Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда РФ в Определении от 15.06.2015 г. № 309-ЭС15-1959 указала: «... о совершении оспариваемой сделки арбитражный управляющий мог и должен был узнать в период исполне-

ния им обязанностей временного управляющего, о чем свидетельствует составленное им заключение о наличии (отсутствии) признаков фиктивного и преднамеренного банкротства ЗАО, в котором спорная сделка отражена. Поэтому срок исковой давности начал течь с момента возложения на него обязанностей конкурсного управляющего должника.
Однако, как всегда, из общего правила есть исключения.
Срок три года

Согласно п.1 ст. 94 и п. 1 ст. 129 Закона о банкротстве со дня введения внешнего управления (открытия конкурсного производства) арбитражный управляющий принимает на себя полномочия органа управления должника. Соответственно, у него имеется право от имени должника также оспаривать совершенные им сделки и по общим основаниям, предусмотренным гражданским законодательством.
При наличии таких оснований действуют общие правила ГК РФ о сроках, и, соответственно, годичный срок может быть увеличен. Это становится важным, когда имеются основания для признания сделки ничтожной.
Ничтожные сделки считаются недействительными с момента их заключения, независимо от признания их таковыми в суде. Срок исковой давности по ним - три года. (п. 1 ст 181 ГК РФ).
В Постановлении Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 26.11.2015г № Ф08-7752/15 по делу № А32-4086/2012 суд указал, что заявленное требование о признании недействительным в силу ничтожности кредитного договора как не соответствующего положениям гражданского законодательства (ст. 1, 9, 166, 167, 819 ГК РФ) не может быть оспорено конкурсным управляющим по специальным основаниям Закона о банкротстве. Поэтому, как правильно отметили суды, на данное требование конкурсного управляющего распространяется трехлетний срок исковой давности, предусмотренный п.1 ст. 181 ГК РФ, течение которого началось со дня, когда началось исполнение сделки.
Таким образом, очень важно, прежде всего, отличать оспоримую и ничтожную сделку. От этого зависит срок исковой давности.
Как отличить оспоримую и ничтожную сделки?

Если, скажем, речь идет о сделке, в которой должник оказал наибольшее предпочтение одному кредитору по сравнению с другими (ст. 61.3 Закона о банкротстве), то мы имеем дело с оспоримой сделкой, соответственно применяем срок - 1 год.
Если же сделка совершена, к примеру, недееспособным лицом или является мнимой (то есть, совершенной лишь для вида, без намерения создать соответствующие ей правовые последствия согласно п. 1 ст. 170 ГК РФ), то она являет-

ся ничтожной. Тогда срок оспаривания будет составлять 3 года.
К сделкам с предпочтением, не имеющим других недостатков, не могут быть применены нормы п. 1 ст. 181 ГК РФ, предусмотренные для ничтожных сделок. Такой вывод содержится в Определении Верховного Суда РФ от 5 ноября 2015 года № 304-ЭС15-13605, где указано: «Доводы конкурсного управляющего о необходимости применения к сделкам с предпочтением, не имеющим других недостатков, общих положений о ничтожности, по сути, направлены на обход правил о сроке исковой давности по оспоримым сделкам, что недопустимо». То есть, в отношении таких сделок действует срок исковой давности 1 год, а не 3 года.

Общие сроки исковой давности по недействительным сделкам	
Ничтожные сделки	**Оспоримые сделки**
3 года (но не более 10 лет для 3-го лица)	1 год
Начало срока: • со дня исполнения ничтожной сделки ее стороной; • со дня, когда 3-е лицо узнало о начале ее исполнения	Начало срока: • со дня прекращения насилия или угрозы, под влиянием которых совершена сделка; • со дня, когда истец узнал/должен узнать об иных обстоятельствах недействительности

Таким образом, очень важно, прежде всего, отличать оспоримую и ничтожную сделку. От этого зависит срок исковой давности.

Арбитражные суды очень часто ссылаются на статью 10 Гражданского кодекса РФ «Пределы осуществления гражданских прав», в п. 1 которой указано: «Не допускаются осуществление гражданских прав исключительно с намерением причинить вред другому лицу, «действия в обход закона» с противоправной целью, а также иное заведомо недобросовестное осуществление гражданских прав (злоупотребление правом).»
Каковы сроки оспаривания таких сделок?
Суды считают,1 что сделки, при заключении которых допущено злоупотребление правом также являются ничтожными в силу п. 2 ст. 168 ГК РФ, в связи с чем на требования о признании таких сделок недействительными распространяется трехлетний срок исковой давности, установленный п. 1 ст. 181 ГК РФ ГК РФ.
[1-такая практика впервые была применена в Постановлении Президиума ВАС РФ от 12.07.2011г. № 18484/10]
Применительно к делам о банкротстве срок оспаривания сделки со злоупотреблением начинает течь с момента, когда оспаривающее лицо узнало или должно было узнать о злоупотреблении правом со стороны должника, но не ранее дня введения в отношении должника первой процедуры банкротства.

Основные признаки сделки, в которой имеется злоупотребление правом (при банкротстве):
основной целью сделки является причинение вреда другим лицам (например, в виде невозможности последующего обращения взыскания на имущество должника);
отчуждение имущества должника происходит по заведомо заниженной цене и др.
стороны сделки действуют умышленно, то есть руководствуются исключительно целью уменьшения конкурсной массы. Необходимо обязательно доказать осведомленность второй стороны сделки о финансовых проблемах должника.
Высшие судебные инстанции о сделках со злоупотреблением правами:
п. 10 Постановление Пленума ВАС РФ от 30.04.2009 № 32 «О некоторых вопросах, связанных с оспариванием сделок по основаниям, предусмотренным Федеральным законом «О несостоятельности (банкротстве)» с изменениями, внесенными Постановлением Пленума ВАС РФ от 30.07.2013г. № 60»;
Определение Верховного Суда РФ от 24.04.2015г № 310-ЭС15-2953;
п.1 Определения Конституционного Суда РФ от 23.06.2015г № 1458-О.
В одном из дел, рассмотренных Арбитражным судом Свердловской области, конкурсный кредитор оспаривал договоры дарения имущества, совершенные должником в трехлетний период, предшествующий банкротству2. [2-Определение Арбитражного суда Свердловской области от 09.09.2017г по делу № А60-52847/2015]
В определении суд указал, что неплатежеспособность должника еще не свидетельствует о мнимости, недействительности всех совершаемых им сделок. Недействительными они признаны как раз ввиду злоупотребления правом должником, который совершил несколько сделок отчуждения имущества по заниженной цене с целью вывода своих активов во избежание обращения взыскания на них, при сохранении контроля над выведенным имуществом.
Злоупотребление правом является самостоятельным основанием для оспаривания сделок, хотя само по себе не поименовано в качестве квалифицирующего признака недействительности сделок ни в параграфе 2 главы 9 ГК РФ, ни в главе III.1 Закона о банкротстве.
В таких делах присутствует одна характерная черта - со стороны кажется, что суды выходят за пределы трехлетнего срока исковой давности, однако это не так. Просто начало течения срока сдвигается к моменту поступления информации потенциальному истцу о такой сделке.
Важно отметить, что даже по этому основанию не может быть оспорена сделка, совершенная 10 лет назад и более (п.1 ст. 181 ГК РФ). Пожалуй, только такие сделки имеют полную индульгенцию от оспаривания.
Вот еще один яркий пример судебного дела на тему злоупотребления правами3.

[3-определение Арбитражного суда Свердловской области от 06.12.2017г по делу № А60-53138/2015 о признании сделки недействительной и применении ее последствий]
Все имущество супруги предпринимателя-банкрота, принадлежащее ей на основании брачного договора (дом, земельный участок, автомобиль, квартира, доли в бизнесе) было признано совместно нажитым и включено в конкурсную массу в 2017 году, тогда как сам брачный договор, заключенный в 2012 году, признан ничтожным.
В качестве основного кредитора выступил Сбербанк, который не получил исполнение по кредитам. Брачный договор был признан недействительным судом по иску арбитражного управляющего ввиду злоупотребления правом должником.
По мнению суда, злоупотребление выразилось в том, что супруги заключили оспариваемый договор не с целью установления раздельного режима собственности, а с целью исключения возможности обращения взыскания на имущество должника, включив в него положения о том, что все имущество, приобретенное супругами после регистрации брака, независимо от оснований приобретения, включая полученное одним из супругов в порядке приватизации, по наследству или в дар, является исключительно единоличной собственностью того из супругов, на чье имя оно зарегистрировано.
Перед тем как подписать брачный договор, супруга приобрела на свое имя 100% долю в одной из компаний мужа, а уже после подписания брачного договора - ряд объектов недвижимого имущества. Суд установил, что покупки оплачивались исключительно за счет средств мужа, в то время как у супруги не было собственных источников дохода. Исходя из этого был установлен режим совместной собственности супругов.
Вся недвижимость была зарегистрирована на жену в то время, когда у ее супруга уже существовали непогашенные обязательства перед банками. Суд пришел к выводу, что супруга должна была быть осведомлена о финансовых проблемах мужа.

В данном случае отсчет срока исковой давности был произведен с декабря 2015 года - когда брачный договор был представлен в материалы банкротного дела, и о нем узнал арбитражный управляющий.
Как видим, наличие брачного договора должнику не помогло.
Срок менее одного года?

Существуют судебные споры, в которых происходит конкуренция норм банкротного и корпоративного законодательства, и в связи с этим возникают вопросы о сроке исковой давности по оспариванию корпоративных документов (не всегда речь идет только о сделках, оспариваться могут, например, решения исполни-

тельного органа, поскольку по смыслу ст. 61.1 Закона о банкротстве перечень юридических действий, которые могут быть оспорены в рамках дела о банкротстве, не ограничен исключительно понятием «сделки»).
Более наглядно поясним это на примере:
Компания А взяла займ у компании Б, и в обеспечение сделки передала в залог активы в виде акций в количестве 63%. Когда в отношении компании-заемщика было введено банкротство (процедура наблюдения), заемщик, будучи мажоритарием, решил дополнительно эмитировать акции. В итоге заложенный пакет размылся до 2,6%, а акции по закрытой подписке достались офшору.
Поскольку продажа акций офшору была произведена по сильно заниженной цене по сравнению с рыночной, компания Б (займодавец) в лице конкурсного управляющего обратилась с иском о признании решения о допэмиссии недействительным по правилам законодательства о банкротстве. Таким образом она хотела вернуть себе в залог 63% акций.
Компания А (ответчик) строила свою позицию на том, что решения общего собрания акционеров должны оспариваться на основании норм корпоративного законодательства, а не закона о банкротстве, а срок признания решения недействительным по п. 7 ст. 49 Закона об акционерных обществах- всего 3 месяца с момента, когда акционер о нем узнал.
Суды трех инстанций поддержали ответчика, указав, что подобные требования должны рассматриваться в отдельном деле по нормам корпоративного законодательства (п. 7 ст. 49 Закона об акционерных обществах), поскольку решение акционеров не может рассматриваться как сделка должника либо как сделка, совершенная за счет должника по смыслу ст. 153 ГК РФ и ст 61.1 Закона о банкротстве, в связи с чем не может быть и оспорена в рамках дела о банкротстве.
Однако Верховный суд указал, что суды трех инстанций ссылались лишь на общее правило оспаривания решений акционеров. Между тем, в исключительных случаях, когда единственной целью корпоративных процедур является причинение вреда кредиторам должника, решение акционеров может быть оспорено как недействительная сделка с применением положений закона о банкротстве, в том числе и о сроках. Дело было отправлено на новое рассмотрение.

В данном случае речь идет о злоупотреблении правом одной из сторон спора. А как мы знаем, к таким случаям применяются правила о ничтожных сделках и срок исковой давности - 3 года. Однако, окончательного решения суда еще нет, поэтому вопрос о сроках в данном деле остается открытым.
Как видим, в корпоративных спорах с участием банкрота сроки оспаривания сделок/решений акционеров могут колебаться от 3 месяцев до трех лет с момента, когда акционер узнал о совершении такой сделки или решения. Все будет зависеть от мотивов поведения ответчика в конкретной ситуации.

Итак, Закон о банкротстве предусматривает особые (специальные) основания оспаривания сделок должника, совершенных в ограниченный период времени до инициирования процедуры банкротства.

Вместе с тем, любая сделка должника может быть оспорена и в рамках Гражданского кодекса РФ, если является ничтожной или будет доказано злоупотребление правом при ее совершении. Срок давности будет составлять привычные три года.

И в этой связи самое важное обстоятельство, которое зачастую не попадает в фокус внимания, - это начало течения срока оспаривания такой сделки. Оно не связано с моментом совершения самой сделки или с субъективным мнением стороны сделки (например, с посетившим ее «откровением», что имело место введение ее в заблуждение).

Такая сделка может быть оспорена в течение трех лет с момента, когда о ней узнал кредитор или арбитражный управляющий, но не ранее введения первой процедуры банкротства (обычно это «наблюдение»). Очевидно, что в этом случае срок исковой давности фактически начинает течь заново в период процедуры банкротства.

Таким образом, одна и та же сделка может быть оспорена по разным основаниям. В этой ситуации только от грамотности представителя должника или, соответственно, кредитора, арбитражного управляющего зависит, какие сроки давности будут действовать и к каким финансовым последствиям для кредиторов и должника это приведет.