

Десять мифов о налоговом планировании

Кто на самом деле станет кандидатом на выездную проверку

В каком случае физлицо становится плательщиком НДС

Насколько в действительности закрыт перечень расходов

Елена Фещенко,
ведущий налоговый консультант,
эксперт «ПНП»

В любом профессиональном сообществе всегда существуют некие крепко укоренившиеся суждения, на первый взгляд кажущиеся бесспорными. Эти аксиомы тиражируются прессой, используются в разговорах специалистов, и даже проникают в официальные государственные документы. Не является исключением и сфера налогового планирования.

О налоговых рисках, правилах поведения при проверке, опасных и безопасных способах оптимизации у специалистов давно сложилось определенное мнение. Однако зачастую это мнение сильно мифологизировано и не выдерживает проверку практикой. В этой статье мы попробовали подтвердить или опровергнуть десять наиболее распространенных налоговых мифов.

Миф 1: неуспевающим грозит выездная налоговая проверка

Суть мифа. Соответствие финансово-экономических показателей компании критериям риска совершения налогового правонарушения гарантирует попадание в список кандидатов на выездную налоговую проверку.

Указанные критерии перечислены в пункте 4 Концепции системы планирования выездных налоговых проверок (утв. приказом ФНС России от 30.05.07 № ММ-3-06/333@). Всего их двенадцать. Среди них недостаточная налоговая нагрузка, низкая рентабельность и ведение убыточной деятельности. Следует так понимать, что достаточные налоговая нагрузка, рентабельность и прибыльность помогут избежать выездных проверок.

В соответствии с Концепцией компании должны сравнивать свою налоговую нагрузку со средними показателями по отрасли. Аналогичным образом сравнивается рентабельность компании. Среднеотраслевые показатели по этим двум критериям приведены в приложениях № 3 и № 4 Концепции и ежегодно обновляются. Что касается убыточности, то опасной является демонстрация ее на протяжении нескольких периодов.

На самом деле. Ни низкая рентабельность или налоговая нагрузка, ни убыточность компании не делают ее лакомым кусочком для проверяющих. В большинстве случаев дело ограничивается вызовом руководителей на «убыточные» комиссии. На проверку же в такие компании налоговики не рвутся — сумма дончислений вряд ли окажется большой.

К тому же низкая рентабельность и убыточность могут быть достаточно легко объяснимы. Например, конкуренцией на рынке, из-за которой приходится назначать минимальную наценку, маркетинговой политикой, значительным удорожанием сырья, привлечением более квалифицированной рабочей силы. Суды поддерживали даже компании с практически нулевой рентабельностью, если она объяснялась плохим использованием капитала. Это не нарушение.

Напротив, внимание инспекторов, скорее, привлекут компании с высокой рентабельностью, прибыльные и исправно платящие налоги. И налоговики это признают. На производственных семинарах, материалы которых имеются в рас-

Благодарим за помощь в подготовке статьи

Аркадия Капкаева,

начальника отдела налоговых споров и налогового планирования
ООО «Правовой сервис».

поряжении «ПНП», открыто отмечается, что при проведении предпроверочного анализа налоговой нагрузки применяется не среднеотраслевой показатель, а максимальная налоговая нагрузка по виду экономической деятельности. Именно ее налоговики считают адекватной и равной налоговому потенциалу. То есть если компания покажет, что в состоянии платить среднеотраслевые нормы, то ее шансы попасть на выездную проверку значительно возрастут. Не с убыточной же компанией требовать по максимуму.

Миф 2: если арестовали счет, деньги оттуда забрать не получится

Суть мифа. Если налоговые органы приостановили операции по счету компании для обеспечения исполнения решения о взыскании налогов, сборов, пеней и штрафов (подп. 5 п. 1 ст. 31, п. 1 ст. 75 НК РФ), осуществление расходных операций по нему невозможно.

На самом деле. Приостановление операций по счету не распространяется на достаточно обширную группу платежей.

Если в соответствии с гражданским законодательством очередность исполнения каких-либо платежей предшествует исполнению обязанности по уплате налогов и сборов, компания вправе их осуществить.

Это позволяет произвести некоторые из выплат по исполнительным документам. К ним относятся выплаты для удовлетворения требований о возмещении вреда, причиненного жизни и здоровью, а также требований о взыскании алиментов, выдачу денежных средств для расчетов по выплате выходных пособий и оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору, в том числе по контракту, по выплате вознаграждений авторам результатов интеллектуальной деятельности. Без исполнительных документов компания вправе выплачивать заработную плату работникам и производить с этих сумм отчисления в фонды (п. 2 ст. 855 ГК РФ, письма Минфина России от 30.01.13 № 03-02-07/1/1676, от 06.11.12 № 03-02-07/1-279).

Миф 3: доказать факт обналичивания денег очень сложно

Суть мифа. Для обналичивания используются серо-черные схемы с участием физических лиц, включая предпринимателей. Часто оплата по договору перечисляется на счета, с которых денежные средства снимаются сразу или после перечисления на карточные счета. Чтобы доказать факт обналички, необходимо установить связь между лицом, получив-

шим наличные деньги из банка, и компанией. Без свидетельских показаний сделать это сложно. А без твердых доказательств в суде с такими претензиями налоговикам делать нечего.

На самом деле. Налоговики в последнее время отказались от доказывания самого факта обналичивания денег, признав трудозатратность и малоэффективность этого процесса. Тем более что для доначисления налогов им этого и не требуется. А ведь насчитать налоги по операциям обналичивания можно как компании-заказчику обналички, так и физлицу-обнальщику.

Так, от компании инспекторы требуют подтвердить реальность осуществленных расходов по приобретению товаров, работ и услуг, а также их использование в предпринимательской деятельности. А зачастую и обосновать их стоимость. В случае фиктивности операций сделать это бывает достаточно сложно. А физлицам, которые фактически получали деньги в кассе банка или в банкомате, предъявляются претензии по НДС. При этом в решении по проверке инспекторы вообще могут не упомянуть об обналичивании. Зачем им лишние вопросы в суде.

Миф 4: проблемы с однодневками могут возникнуть лишь у того, кому они продают товар

Суть мифа. Претензии налоговиков предъявляются исключительно к тем компаниям, по отношению к которым однодневки выступают поставщиком. Ведь

покупатели рискуют вычетами по НДС и суммой расходов по налогу на прибыль. Поэтому когда Президиум ВАС РФ решил, что по подобным сделкам налоговики должны применять расчетный метод, все вздохнули с облегчением (постановление от 03.07.12 № 2341/12).

На самом деле. Налоговики разнообразили практику борьбы с фиктивными компаниями, включив в нее и однодневных покупателей. Теперь и те компании, которые продают что-либо однодневкам, не могут чувствовать себя в безопасности. Известны случаи, когда на основании того, что покупатель является недобросовестным контрагентом, ставился вопрос о фиктивности осуществленных с его участием операций.

Последствия для поставщика при таком исходе могут быть печальными. Если налоговой удастся доказать в суде, что компания не поставляла товар, не оказывала услуги или не выполняла работы, то полученные в оплату денежные средства квалифицируются в качестве безвозмездно полученных. Соответственно, расходы на приобретение фиктивно проданных однодневке товаров были учтены неправомерно.

Такая практика уже дошла до судов. Федеральный арбитражный суд Московского округа в постановлении от 20.01.12 № А40-34279/11-91-147 принял решение в пользу налогоплательщика, однако успокаиваться не стоит. В связи с чем продавцам все же стоит проводить хотя бы минимальную проверку своих покупателей. Если компания зарегистри-

рована в ЕГРЮЛ, но обладает признаками однодневки, то для подтверждения реальности сделки можно организовать какую-либо переписку с ней. Также необходимо проверить полномочия лиц, подписывающих контракт.

Миф 5: недостатки первички – основание для непризнания расходов

Суть мифа. Согласно пункту 1 статьи 252 НК РФ, расходы для целей налогообложения прибыли должны быть подтверждены документами, оформленными в соответствии с действующим законодательством. И если первичные документы имеют изъяны оформления, например, связанные с подписанием ненадлежащими лицами, отсутствием обязательных реквизитов либо неполнотой их комплекта, компания лишится права на признание расходов, ими оформленных.

На самом деле. Если налоговики по каким-либо причинам не принимают в качестве подтверждения представленные документы, то признать расходы все же можно. Президиум ВАС РФ в постановлении от 03.07.12 № 2341/12 указал, что факт получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды можно установить только после сопоставления цены сделки с рыночным уровнем цен. При этом данный вывод был распространен и на случаи сомнений в достоверности документов. Главное — доказать, что имела место сама операция, а значит, и расходы.

Также напомним, что с 1 января 2013 года документальное сопровождение сделок стало значительно проще — компании могут для большинства операций использовать самостоятельно разработанные и утвержденные ими формы первичных документов.

Миф 6: если НК РФ требует, НДС должен быть восстановлен

Суть мифа. Во всех случаях, названных в пункте 3 статьи 170 НК РФ, необходимо восстановить ранее принятую к вычету сумму НДС. Например, при переходе на спецрежимы, при передаче имущества в виде вклада в уставный капитал или при реализации на экспорт, при использовании его для деятельности, не признаваемой объектом обложения НДС.

На самом деле. В озвученном мифе ошибок сразу несколько. Не всегда восстановление необходимо. Не всегда нужно восстанавливать ранее принятую сумму. Кроме того, можно и вовсе избежать восстановления.

Требование восстановления НДС всегда порождало множество споров. В течение нескольких лет в пункт 3 статьи 170 НК РФ вносятся уточнения и дополнения. Тем не менее проблемы остаются.

Так, из буквального прочтения абзаца 1 пункта 3 статьи 170 НК РФ следует, что восстановлению подлежат суммы НДС, принятые к вычету в соответствии с главой 21 НК РФ. Данная глава вступила в силу с 1 января 2001 года. До

этого действовал Закон РФ от 06.12.91 № 1992-1 «О налоге на добавленную стоимость». А значит, можно сделать вывод, что НДС, принятый к вычету в соответствии с названным законом, восстановлению не подлежит. Что избавляет от необходимости восстанавливать НДС по большей части давно приобретенной недвижимости.

Не подлежит также восстановлению НДС по имуществу, полученному по разделительному балансу или передаточному акту при реорганизации. Хотя компания и является правопреемником реорганизованных обществ, но если при реорганизации ей не передавалась сумма НДС для вычета и этот вычет ею не производился, то и восстанавливать НДС она не обязана (постановления федеральных арбитражных судов Уральского от 21.12.12 № Ф09-12394/12, от 17.09.12 № Ф09-7513/12, Московского от 14.05.07, 21.05.07 № КА-А40/3985-07 округов)*.

Следует также отметить, что нормы пункта 3 статьи 170 НК РФ содержат еще одно условие, которое может быть предметом судебных разбирательств. Согласно первому абзацу рассматриваемого пункта, восстановлению подлежит ранее принятая к вычету сумма НДС. При этом в отношении основных средств и нематериальных активов подлежащая восстановлению сумма НДС определяется расчетным методом.

* Подробнее об этом деле читайте в статье «Как в результате реорганизации достичь налоговой экономии» на сайте e.nalogplan.ru или в «ПНП» № 3, 2013, стр. 28.

Проблемы с этим могут возникнуть на этапе, когда истек срок хранения документов. Этот срок в соответствии с подпунктом 8 пункта 1 статьи 23 НК РФ составляет четыре года. После уничтожения документов могут возникнуть сложности с установлением размера уплаченного контрагенту и принятого к вычету НДС. Минфин России в случае отсутствия счетов-фактур по причине их уничтожения после истечения срока хранения рекомендует производить восстановление НДС исходя из балансовой стоимости имущества на основании бухгалтерской справки (письмо от 02.08.11 № 03-07-11/208). Однако в этом случае восстановлению может подлежать сумма, не соответствующая доле принятого к вычету НДС, приходящейся на остаточную стоимость.

Исходя из буквального прочтения абзаца 2 подпункта 1 и абзаца 2 подпункта 2 данного пункта, восстанавливается сумма, пропорциональная остаточной (балансовой) стоимости (без учета переоценки) этого имущества. Между тем балансовая стоимость складывается не только из цены приобретения имущества, но и из множества иных затрат. Например, на доставку, монтаж, которые могут быть выполнены силами самой компании или подрядчиков, не являющихся плательщиками НДС. Эти затраты также сформируют первоначальную, а значит, и остаточную (балансовую) стоимость. Пока у компании есть документы, подтверждающие сумму входного НДС, все в порядке. Но после их уничтожения дело осложняется.

на цифрах Предположим, что цена приобретения оборудования составила 118 тыс. рублей, из которых 18 тыс. рублей – принятый к вычету НДС. Затраты на доставку, монтаж, наладку оборудования, выполненные контрагентами-специалистами и собственными работниками, составили 100 тыс. рублей и учитываются при формировании первоначальной стоимости оборудования. Она составляет 200 тыс. рублей (118 тыс. – 18 тыс. + 100 тыс.). Срок амортизации компания установила равным десяти годам. Сумма амортизации за год составляет 20 тысяч рублей (200 тыс. : 10).

Если компания решила перейти на применение УСН через два года, то проблем не возникнет. Остаточная стоимость оборудования составляет 160 тыс. рублей (200 тыс. – 20 тыс. × 2). Сумма подлежащего восстановлению НДС рассчитывается исходя из принятой к вычету суммы НДС и остаточной стоимости и составляет 14,4 тыс. рублей (18 тыс. × (160 тыс. : 200 тыс.)).

Если компания решила перейти на применение УСН через пять лет и у нее не сохранились документы, подтверждающие сумму входного НДС, то ей трудно будет обосновать иной расчет, кроме как прямое умножение налоговой ставки на сумму остаточной (балансовой) стоимости. Остаточная стоимость оборудования составляет 100 тыс. рублей (200 тыс. – 20 тыс. × 5). Сумма подлежащего восстановлению НДС составит 18 тыс. рублей (100 тыс. × 18%) – столько, сколько компания и приняла к вычету.

При этом возможна и другая ситуация. Компания в справке укажет, что имущество она приобрела у неплательщика НДС. Соответственно, к вычету

ею ничего не принималось, а значит, на основании абзаца 1 пункта 3 статьи 170 НК РФ нормы этого пункта в данном случае не применяются.

Не обязан восстанавливать НДС предприниматель при прекращении предпринимательской деятельности. Формально данное условие подпадает под подпункт 2 пункта 3, подпункт 2 пункта 2 статьи 170 НК РФ. Имущество будет в дальнейшем использоваться неплательщиком НДС, а значит, НДС должен быть восстановлен. Однако такое восстановление должно быть произведено в периоде после окончания предпринимательской деятельности, когда имущество используется только в личных целях (абз. 4 подп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ). Но дата ликвидации государственной регистрации гражданина в качестве индивидуального предпринимателя является рубежом для определения налоговых последствий по данной деятельности. Все налоговые обязательства считаются исходя из операций, которые должны быть отражены в учете до этой даты. Отметим, что ВАС РФ в определении от 04.04.08 № 4360/08 признал верными выводы судов о том, что пункт 3 статьи 170 НК РФ не содержит требования о восстановлении бывшим предпринимателем принятого к вычету НДС.

Миф 7: физлица, не зарегистрированные в качестве ИП, не признаются плательщиками НДС

Суть мифа. Физические лица признаются плательщиками НДС только в случае

осуществления предпринимательской деятельности. Это следует из пункта 1 статьи 143 НК РФ, которая определяет в качестве налогоплательщиков НДС только организации и индивидуальных предпринимателей.

На самом деле. Это справедливо до тех пор, пока физическое лицо не начинает заниматься коммерцией на регулярной основе и в промышленных масштабах. В этом случае суд может признать, что такой человек осуществляет предпринимательскую деятельность без государственной регистрации. Тогда, согласно абзацу 4 пункта 2 статьи 11 НК РФ, на него могут быть возложены обязанности в соответствии с налоговым законодательством.

Естественно, такое лицо не подавало заявлений на применение спецрежима или освобождение от обязанностей плательщика НДС по статье 145 НК РФ. Поэтому ему будет доначислен не только НДС, но и НДС по сделкам, признанным осуществленными в ходе предпринимательской деятельности. Это не стоит упускать из виду тем предпринимателям, которые сейчас заявляют о прекращении предпринимательской деятельности в связи с резким повышением размера фиксированного страхового платежа.

Миф 8: уйти со спецрежима в середине года невозможно

Суть мифа. Специальные налоговые режимы — УСН, ЕНВД и ЕСХН — предполагают применение их в течение всего

календарного года. Такие условия применения перечисленных спецрежимов закреплены соответственно в пункте 3 статьи 346.13, абзаце 3 пункта 1 статьи 346.28, абзаце 2 пункта 3 статьи 346.3 НК РФ.

На самом деле. Налоговым кодексом установлены ограничения по применению всех этих систем налогообложения. Это могут быть лимиты по численности работников, участию юридических лиц, объему выручки как в целом, так и в части, относящейся к определенному виду деятельности, по остаточной стоимости основных средств, количеству объектов налогообложения и пр. Кроме того, существуют ограничения на участие спецрежимников в договоре простого товарищества.

При нарушении условий применения спецрежима налогоплательщик обязан перейти на общую систему налогообложения с начала того квартала, в котором оно допущено. То есть желающие «соскочить» могут искусственно создать условия, когда дальнейшее пребывание на спецрежиме становится невозможным в силу закона.

Однако при таком переходе не стоит забывать о том, что вместе с общей системой налогообложения компания становится плательщиком НДС. Также с начала квартала, в котором допущено нарушение требований. А значит, такое «нарушение» целесообразно подгадать на первые дни квартала. В этом случае по всем сделкам компания успеет исправить цену, выделив в ней НДС, и сможет выставить счета-фактуры контрагентам.

Миф 9: манипулировать перечнем расходов для упрощенцев не получится

Суть мифа. Список затрат, которые может учесть упрощенец, приведен в пункте 1 статьи 346.16 НК РФ. Он является закрытым. Не попавшие туда расходы для целей единого налога по УСН не принимаются.

На самом деле. Некоторые расходы легко можно оформить первичными документами таким образом, что они подпадут под перечень. В частности, многие «лишние» затраты могут быть учтены в составе материальных расходов — если эти затраты связаны с производством, возникают в процессе выполнения работ, оказания услуг. Например, расходы на уборку территории, расходы на аутсорсинг.

Все, что связано с продажей товаров, может быть учтено как сопутствующие реализации расходы. Например, плата за участие в торгах, вывозные таможенные пошлины, если по договору обязанность по их уплате лежит на продавце (подп. 5, 23 п. 1 ст. 346.16 НК РФ).

1С® Лучший единый семинар 1С для бухгалтеров и руководителей!

В программе семинара:

- Подготовка отчетности за 1 кв. 2013 года
- Зарплатные изменения в программах 1С
- Мастер-класс по экономии на услугах 1С

А так же Вас ждет:

- Много бесплатных и полезных материалов
- Большая распродажа услуг 1С

Регистрируйтесь прямо СЕЙЧАС!
Количество мест ограничено

Участие Бесплатное

ЛАЭРТА

(495) 221-09-80

www.laerta.ru/seminar

Кроме того, нормы главы 26.2 НК РФ требуют группировать расходы только в определенных случаях, например, при приобретении основных средств и нематериальных активов, при осуществлении рекламных расходов. По умолчанию же расходы учитываются по элементам затрат — материальные, оплата труда, страховые взносы, арендные платежи и т.п. Значит, некоторые из непредусмотренных прямо расходов могут быть разбросаны по отдельным видам. Например, затраты на консервацию могут быть представлены отдельными элементами — как названные выше расходы (подп. 4, 6, 7 п. 1 ст. 346.16 НК РФ). Указание на то, что в главе 25 НК РФ некоторые из расходов сгруппированы, по сути является попыткой обязать упрощенцев вести избыточный налоговый учет.

Миф 10: выявление «конвертных» схем выплаты зарплаты всегда приводит к доначислениям

Суть мифа. Считается, что если ревизоры из фондов обнаружат, что компания каким-либо образом выплачивает неучтенные суммы своим работникам, то это автоматически приведет к доначислению страховых взносов. А если — налоговики, то они применят к компании санкции за неисполнение функции налогового агента по удержанию НДФЛ.

Получить сведения о неофициальной выдаче зарплаты проверяющие могут в ходе допросов работников компании или получив сигнал по «горячей линии».

Или от третьих лиц, например от трудовой инспекции, где имеются жалобы персонала, или из следственного комитета, расследующего дело об уклонении от уплаты налогов.

На самом деле. Достаточно сложно убедить суд в реальности «черной» зарплаты без письменных доказательств. Ими могут выступать тетради с учетом не прошедших по «белой» бухгалтерии выплат работникам, расчетные ведомости на эти суммы, листки с начислениями на полную заработную плату, выданные работникам. Но без таких подтверждений суд может усомниться в достаточности доказательной базы даже при наличии свидетельских показаний работников.

Это объясняется еще и тем, что проверки, в ходе которых проводятся допросы физических лиц и собираются их показания, как правило, касаются прошлых периодов. И работники могут уверенно подтвердить лишь факт того, что зарплата была больше официальной, но вряд ли располагают детальными данными. В этой ситуации суд может счесть представленные контролерами доказательства недостаточными. Ведь они не подтверждают факта учета, выплаты неофициальной части заработной платы, ее размера (постановления федеральных арбитражных судов Поволжского от 10.02.11 № А12-12542/2010, Северо-Кавказского от 09.11.09 № А63-2898/2008 округов, Второго арбитражного апелляционного суда от 10.09.08 № А82-9659/2007-28). Такие обстоятельства исключают доначисление страховых взносов и НДФЛ.