

Оценка отдельных хозопераций

Вступило в силу постановление Совета Министров от 15.07.2022 № 465 (далее – постановление № 465), определяющее основания для применения п. 4 ст. 33 Налогового кодекса (НК). Для большего понимания вопроса практиками на последнем семинаре-консультации, проводимом Клубом бухгалтеров Минского столичного союза предпринимателей и работодателей (МССПиР), появившийся перечень прокомментировал директор ООО «Грант Торнтон Консалт» Владимир СУЗАНСКИЙ.

Суть вопроса

С 1 января 2019 г. в Налоговом кодексе появилась ст. 33, являющаяся правопреемницей Указа Президента от 23.10.2012 № 488 «О некоторых мерах по предупреждению незаконной минимизации сумм налоговых обязательств».

Данная статья регламентирует порядок определения и корректировки налоговой базы, а также суммы налога (сбора). Общие положения этой нормы достаточно понятны и прозрачны, однако у широкой аудитории возникли трудности при трактовании ее пункта 4.

В нем идет речь о том, что **контролирующий орган имеет право исключить хозяйственную операцию из определения налоговой базы и пересчитать ее заново, если совершенное действие, по его мнению, было необходимо не для целей ведения бизнеса, а направлено на уменьшение уплачиваемых организацией налогов либо их полную неуплату.**

Для удобства пользователей и предупреждения возможных ошибок Совет Министров своим постановлением от 15.07.2022 № 465 «Об особенностях оценки отдельных хозопераций» определил перечень ситуаций, которые могут рассматриваться как уклонение от уплаты налогов.

Какие операции подозрительны

Для начала стоит отметить, что отнесение действий или событий к хозяйственным операциям, основной целью совершения которых является неуплата налогов, осуществляется в каждом конкретном случае на основании собранных доказа-

тельств, фактических сведений об объектах налогообложения или фактических обстоятельств.

Речь идет о том, что контролирующий орган во время проведения проверки в первую очередь будет опираться на конкретные сведения о хозоперациях, в частности, на документацию. В данном контексте особенно важен подп. 1.2 п. 1 постановления № 465, отражающий главный отличительный нюанс операции с точки зрения ее квалификации как незаконной.

Так, согласно нормативному правовому акту, *особенностью отнесения действий или событий к хозяйственным операциям, основной целью совершения которых являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет, возврат суммы налога (сбора), является получение экономической выгоды в виде неуплаченных (не полностью уплаченных) и (или) зачтенных, возвращенных сумм налогов (сборов) в результате совершения действий, не обусловленных разумными экономическими или иными причинами, в отсутствие намерения получить эффект от осуществления реальной предпринимательской или иной финансовой деятельности.*

Таким образом, под подозрительные подпадают все операции, имеющие две следующие характеристики:

- невозможность отследить разумность экономических причин в совершении действия именно в таком виде, как это сделала организация;
- особенности данной операции приводят к меньшей уплате налогов, чем если бы она вообще не совершалась или это было бы реализовано в разумных экономических условиях.

Следующим нюансом в разрезе данного вопроса, на который стоит обратить внимание, является то, что *реальная суть хозяйственных операций и фактические обстоятельства их совершения имеют преимущество над их оформлением в первичных учетных документах (ПУД).*

Согласно данному пункту нормативного правового акта все совершенные организацией действия будут трактоваться прежде всего исходя из разумных экономических причин и фактических обстоятельств. Однако стоит помнить, что при этом вся обязательная документация предприятия все равно должна вестись и находиться в порядке.

Также, согласно подп. 1.4 п. 1 постановления № 465, для целей принятия к учету в ходе проверки фактически понесенных расходов и (или) полученного дохода *обязанность доказывать размер* (оценку в стоимостных показателях) *документально не подтвержденных хозяйственных операций*, совершенных с юридическими и (или) физическими лицами, в том числе зарегистрированными в качестве индивидуальных предпринимателей, исполнявшими обязательства по сделке, *возлагается на плательщика* налогов, сборов (пошлин).

Таким образом, в случае возникновения вопросов у контролирующего органа, например, к дополнительным доходам организации, которые потенциально можно отнести к незаконной минимизации уплаты налогов, именно на плечи компании ложится ответственность доказательства того, какие за этим стоят расходы, чтобы в итоге налогом не была обложена вся сумма прибыли.

Перечень ситуаций

В п. 2 постановления № 465 приведены примеры случаев, на которые контролирующие органы сразу обращают внимание при проверке. Так, основанием для отнесения действий или событий к операциям, не обусловленным разумными экономическими или иными причинами, может быть следующее.

- Указание недостоверных сведений в ПУД при реализации товаров на внутреннем рынке с приме-

нением ставки НДС в размере 10% по ценам ниже их себестоимости (для товаров собственного производства), цены покупки (для приобретенных товаров), повлекшее превышение вычетов по налогу на добавленную стоимость над общей суммой НДС, исчисленной по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, и вычет сумм налога на добавленную стоимость в полном объеме независимо от сумм НДС, исчисленных по реализации. В данном случае стоит помнить о том, что реализация по 10%-ной ставке через разные структуры, в том числе, например, родственные компании, применяющие УСН, – пример фиктивной продажи по нереальным ценам. Данная схема обязательно будет раскрыта.

- Создание условий, формально удовлетворяющих требованиям законодательства, для пролонгирования предельного срока использования налоговых льгот, в том числе пониженных ставок и преференций. Одной из распространенных среди таких случаев является ситуация, когда компания по производству в сельской местности применяет льготы, в частности, по налогу на прибыль. Так, согласно нормам, установленным Декретом Президента от 07.05.2012 № 6 «О стимулировании предпринимательской деятельности на территории средних, малых городских поселений, сельской местности» отечественные коммерческие организации, обособленные подразделения освобождаются от налога на прибыль в течение 7 календарных лет со дня их государственной регистрации в отношении прибыли, полученной от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства. Многие предприятия по истечении этого срока ищут способы продлить возможность применения данной льготы, прибегая к использованию схем, которые контролирующими органами во время проведения проверки будут расцениваться как незаконные. Стоит об этом помнить.

- Реализация товаров (работ, услуг) с применением ставки НДС в размере 0%, 10% для получения права на зачет и (или) возврат разницы между суммой налоговых вычетов и общей суммой налога на добавленную стоимость, исчисленной по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав в полном объеме независимо от исчисленной суммы НДС, в сумме, многократно превышающей оборот по реализации.

- Заключение гражданско-правовых договоров с физическими лицами, в том числе зарегистрированными в качестве индивидуальных предпринимателей, которые фактически выполняют функции, предусмотренные трудовыми договорами. В данном случае речь идет о подмене трудовых отношений гражданско-правовыми. Встречаются ситуации, когда организация для сокращения налоговых расходов принимает на работу индивидуального предпринимателя, однако в действительности он выполняет роль штатной единицы. Разумеется, такие обнаруженные случаи для контролирующих органов будут предполагать подозрение в прикрытии трудовых отношений. В результате это может привести в том числе к тому, что за весь срок работы такого сотрудника в данной компании последней предстоит выплатить подоходный налог за его деятельность, а также произвести все необходимые отчисления в Фонд социальной защиты населения.

- Реализация основных средств (ОС), товарно-материальных ценностей юридическим и (или) физическим лицам, в том числе зарегистрированным в качестве индивидуальных предпринимателей, по стоимости, значительно заниженной по отношению к рыночной, с дальнейшей продажей указанными субъектами (лицами) этих ОС, ТМЦ по рыночной (близкой к ней) цене. Сам по себе тот факт, что организация продает основные средства или товарно-материальные ценности со скидкой, не является криминальным. Ответственность наступает в момент, когда покупатель, которому был реализован товар, буквально сразу же перепродает его кому-то, но уже по рыночной стоимости. Данный факт может быть истолкован как уход от налогов именно изначального продавца. В такой ситуации важно особенно тщательно проверять контрагентов на их добросовестность.

- Намеренная государственная регистрация нескольких юридических лиц и (или) индивидуальных предпринимателей и (или) намеренное разделение деятельности между юрлицами и (или) ИП, имеющими право на применение особых режимов налогообложения и (или) налоговых льгот. Данные действия могут расцениваться как умышленное уклонение от уплаты налогов с помощью так называемого «дробления» бизнеса. Для проверки данного основания,

предусмотренного абз. 7 ч. 1 п. 2 постановления № 465, подлежит изучению деятельность субъекта хозяйствования и ее участников, в том числе по вопросам:

- ✓ государственной регистрации последних и (или) разделения их деятельности;
- ✓ прямой или косвенной взаимозависимости (аффилированности) субъекта хозяйствования и участников;
- ✓ наличия у них трудовых, финансовых, материальных и иных ресурсов, достаточных для осуществления реальной предпринимательской и (или) иной экономической деятельности в своих интересах и на свой риск, а также в интересах субъекта;
- ✓ организационного взаимодействия его с участниками;
- ✓ принятия управленческих решений, выполнения координирующих функций органами управления субъекта хозяйствования, участников, а также иными лицами, имеющими право давать обязательные для них указания либо возможность иным образом определять их действия, непосредственно оказывать влияние на их деятельность;
- ✓ налоговой нагрузки субъекта хозяйствования и участников;
- ✓ осуществления идентичных и (или) связанных между собой направлений (видов) деятельности.



Стоит отметить, что перечень оснований для отнесения действий или событий к хозяйственным операциям, не обусловленным разумными экономическими причинами, остается открытым.

Для того чтобы деятельность организации не вызывала вопросов у контролирующих органов, стоит выбирать такие способы ведения дел, которые будут соответствовать законодательству, в том числе включать уплату налогов в полном размере.

Подготовила
ДАРЬЯ ПРОНЬКО