

Новый рейтинг свидетельствует, что к оптимизации теперь подходят осторожнее

Как кризис повлиял на оценку способов налогового планирования

Как снизить налоговые риски по договорам с нерезидентами

В чем причина падения рейтинга кредитных договоров

Елена Фещенко,
ведущий налоговый консультант,
эксперт «ПНП»

Спустя год «ПНП» провел голосование по рейтингу безопасности налоговых схем*. В опросе, результаты которого доступны по ссылке www.nalogplan.ru/security, приняли участие более 200 посетителей сайта. Мы обобщили полученные оценки, округлив средний результат до 0,5 балла, и сравнили их с прошлогодними цифрами. Наиболее интересные вопросы мы попросили прокомментировать авторитетных практиков, консультантов, чиновников (их список приведен на стр. 31).

Безопасность схемы зависит от ее элементов

При внедрении схемы всегда существует множество нюансов, которые в итоге делают один случай непохожим на другой. В некоторой степени это объясняет, почему одна и та же схема у одного налогоплательщика проходит незамеченной, у другого претензии удастся снять в досудебном порядке, а третий не находит поддержки даже в суде. Поэтому в опросе мы оценивали не сами схемы, а их эле-

** Предыдущий рейтинг безопасности налоговых схем 2014 года можно найти на сайте e.nalogplan.ru или в «ПНП» № 5, 2014, стр. 18.*

менты: выбранная система внутренней оптимизации, вид и отдельные условия договора, статус контрагента.

Рассмотрим пример. Перевод бизнеса в регион с пониженной ставкой УСН оценен достаточно высоко — 4 балла. Это законный способ оптимизации, при наличии деловой цели вполне объяснимый. К тому же Минфин России подтвердил возможность уплаты налога по пониженной ставке за весь год, даже если переезд в льготный регион состоялся в последнем месяце года (письма от 18.07.12 № 03-11-06/2/88, от 09.07.12 № 03-11-06/2/86).

Но использование посреднических сделок в работе уже делает бизнес более рискованным, их рейтинг — 3,5 балла. Предположим, что у продавца (собственника товара или комиссионера) нет реальной возможности исполнить обязательство — рейтинг 2 балла. Налоговый орган может заподозрить, что данный участник сделки выполняет функцию буфера, на которого скидывается прибыль. Завышенное или заниженное комиссионное вознаграждение за счет своего низкого рейтинга (2,5 балла) еще более укрепит невысокую суммарную итоговую оценку используемой схемы — 3 балла. Добавим к этому убыточную компанию или компанию с признаками однодневки, ею может быть тот самый участник, который не в состоянии исполнять свои обязательства, а может быть контрагент-покупатель, очередное звено схемы (оценка цепочки перепродавцов в рейтинге — 2,5 балла). И вот уже суммарная оценка схемы 2,5 балла — степень безопасности ниже средней.

www.nalogplan.ru

Оценка безопасности

Все подписчики могут рассчитать безопасность сделки за пять минут с помощью Калькулятора безопасности налоговых схем.

Специальный сервис поможет рассчитать рейтинг сделки с учетом всех элементов

Получив доступ к нашему сайту — в качестве подписчика журнала или демонстрационный, — можно избежать суммирования вручную баллов по каждому элементу сделки. Рассчитать рейтинг безопасности можно с помощью **Калькулятора безопасности налоговых схем**. В этой программе учтены те же элементы схем, что и в опросе. Достаточно потратить пару минут и выбрать элементы, имеющие значение для схемы, и программа рассчитает результат. Для этого нужно зайти на главную страницу журнала nalogplan.ru и кликнуть на ссылку «Все сервисы — Калькулятор безопасности налоговых схем». На сайте e.nalogplan.ru ссылка на калькулятор выделена в верхнем меню.

Респонденты стали осторожнее

Неожиданностью стало снижение рейтинга половины способов штатной оптимизации (см. табл. 1 на стр. 20). Хотя

главная тема рейтинг налоговых схем

Внутренние способы оптимизации налогов

Таблица 1

Способ оптимизации	Оценка	Изменение показателя
Уменьшение страховых взносов за счет льгот или выплат, за счет которых в короткие сроки превышает предельный размер (в 2015 году в ФСС РФ – 670 тыс. руб., ПФР – 711 тыс. руб.)	★ ★ ★ ★ ★	▼
Квалификация операций, позволяющая применять пониженные ставки НДС (включая нулевую) или освобождение	★ ★ ★ ★ ★	▼
Выгодная методика раздельного учета по НДС или при одновременном исчислении налога на прибыль и ЕНВД	★ ★ ★ ★ ★	▼
Перевод бизнеса в регион с пониженной ставкой при упрощенке или возможностью уплаты ЕНВД	★ ★ ★ ★ ★	—
Использование соглашений об избежании двойного налогообложения	★ ★ ★ ★ ★	▼
Переход на ежеквартальную уплату авансов по налогу на прибыль организаций	★ ★ ★ ★ ★	—
Увеличение доли косвенных расходов для налога на прибыль организаций	★ ★ ★ ★ ★	—
Ставка 0 процентов по полученным дивидендам	★ ★ ★ ★ ★	▼
Распределение длящихся доходов и расходов	★ ★ ★ ★ ★	▼
Установление разных сроков амортизации на части разделенного основного средства	★ ★ ★ ★ ★	—
Исключение части расходов из первоначальной стоимости основных средств	★ ★ ★ ★ ★	—
Переоценка основных средств	★ ★ ★ ★ ★	—
Отсрочка постановки на бухгалтерский учет в целях варьирования налогом на имущество организаций	★ ★ ★ ★ ★	▼

снижение некоторых оценок объяснить просто. Например, с увеличением предельного размера необлагаемых страховых взносов уменьшается экономический эффект от способа экономии за счет искусственного достижения этого

максимума. Использование соглашений об избежании двойного налогообложения в последнее время достаточно часто подводило налогоплательщиков в спорах о выплатах по контролируемой задолженности (см., например, определение

Шкала оценок безопасности в рейтинге

★ ★ ★ ★ ★

Способ полностью безопасен

★ ★ ★ ★ ★

Высокая степень безопасности

★ ★ ★ ★ ★

Средняя степень безопасности

★ ★ ★ ★ ★

Степень безопасности ниже средней

★ ★ ★ ★ ★

Опасный способ оптимизации

Верховного суда РФ от 25.11.14 № 305-КГ14-4260). Дело ООО «Орифлэйм Косметикс» открыло новые горизонты для налоговых органов в части оспаривания любых выплат в пользу правообладателя, если российская компания является ее «дочкой» (постановление от 06.03.15 № 09АП-1651/2015). Вероятно, эта креативность налоговых органов, все время изыскивающих новые возможности закрыть казавшиеся прежде безрисковыми способы оптимизации, вынуждает налогоплательщиков к осторожности.

Только четверть участников не считают нулевую ставку по дивидендам рискованной

Неожиданно снизился рейтинг безопасности выплаты дивидендов, облагаемых по нулевой ставке (подп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ). Хотя после разрешения споров из-за возможности ее применения к выплатам за счет прибыли, полученной до 2010 года (постановление Президиума ВАС РФ от 25.06.13 № 18087/12), казалось, что претензий не возникает.

Большую часть голосов (30%) набрала средняя оценка — 3 балла. Но четверть участников отметили данный способ оптимизации как опасный. Полностью безопасным его сочли только 13 процентов участников, 12 процентов признали высокую степень безопасности. Год назад голоса по двум крайним оценкам распределялись в обратном порядке.

Олег Бубнов, советник государственной гражданской службы РФ 2-го класса, считает, что дело не столько в сомне-

ниях из-за возможных претензий, сколько в снижении размера полученной прибыли как таковой, а также направлении в условиях кризиса денежных потоков не на потребление, а на более важные статьи расходов. Выплату дивидендов, как правило, производят крупные компании, они этим способом воспользуются и в текущем году в отношении выплат, удовлетворяющих условиям применения ставки. У среднего и малого бизнеса выплата дивидендов непопулярна.

Евгений Кузнецов, ведущий юрист АКГ «Уральский союз», считает, что схему ограничивает то, что ставка 0 процентов применяется только в случае, если дивиденды получает российская организация. С последним замечанием согласилась и **Оксана Костылева**, главный бухгалтер ООО «Химтек-Инжиниринг». А также отмечает низкую экономическую эффективность данного способа. Если в дальнейшем компанией-получателем будет принято решение о последующем распределении этих сумм в качестве дивидендов, то налог придется удержать (п. 5 ст. 275 НК РФ). Значит, применять нулевую ставку выгодно только на последнем этапе цепочки получателей — перед тем, как дивиденды будут распределены физическим лицам.

Распределять длящиеся доходы и расходы трудоемко и не всем необходимо

Потерял набранные к прошлому опросу полбалла такой способ оптимизации, как выгодное распределение длящихся

главная тема рейтинг налоговых схем

доходов и расходов. Его рейтинг составил 3,5 балла. В данном случае процент голосов, которые оценили этот способ налогового планирования как опасный, остался тот же — около 6 процентов. Но на 10 процентов — с 4 до 14 — выросло количество оценок этого метода как имеющего степень безопасности ниже среднего. Оценка же его как полностью безопасного снизилась почти в два раза — с 31 до 16 процентов. Что и сказалось на рейтинге.

Елена Ордынская, советник государственной гражданской службы РФ 3-го класса, считает, что снижение рейтинга данного способа налоговой экономии не связано непосредственно с рассматриваемым методом. В последнее время позиция Минфина России и ФНС России, а также судебная практика по данному вопросу не претерпели каких-то существенных изменений. Причиной снижения оценки, вероятнее всего, явилась общая тенденция, свойственная значительной части добросовестных налогоплательщиков: проявление большей осторожности в налоговых вопросах.

Сделки, длящиеся более одного отчетного (налогового) периода, к которым применяется принцип равномерного и пропорционального формирования доходов и расходов, нельзя назвать широко распространенными, отметил **Сергей Рюмин**, управляющий партнер ООО КАФ «ИНВЕСТАУДИТТРАСТ». Поэтому данный вопрос не так интересен широкому кругу налогоплательщиков. Этот круг еще более сужается за счет того, что такое распределение не актуаль-

но для исполнителей по договорам возмездного оказания услуг: они прямые расходы учитывают как косвенные (п. 2 ст. 318 НК РФ). А ведь именно для этой сферы характерны длящиеся договоры.

Светлана Ерофеева, главный бухгалтер ООО «Лизинком», считает, что рейтинг метода снизился из-за его трудоемкости. Законодатель предписывает распределять длящиеся доходы и расходы с учетом принципа равномерности, что требует и экономического обоснования. Дополнительные трудозатраты не всегда бывают оправданными, учитывая возможные споры с налоговиками.

Оптимизировать налог на имущество стало сложнее

На полбалла снизился рейтинг способа оптимизации налога на имущество через отсрочку принятия к учету основных средств. Почти на 10 процентов выросла оценка безопасности данного способа как ниже средней и опасной.

Алексей Сорокин, начальник отдела имущественных и прочих налогов Минфина России, напомнил, что движимое имущество, приобретенное после 1 января 2013 года, либо не является объектом налогообложения, либо освобождено от налогообложения (подп. 8 п. 4 ст. 374, п. 25 ст. 381 НК РФ). Это снизило ценность схемы для многих компаний. Недвижимое имущество частично (торговые центры, административно-деловые центры и т.д.) облагается налогом исходя из кадастровой стоимости, и постановка на баланс уже не связана с поряд-

ком налогообложения. К тому же одним из основных критериев признания имущества основным средством в бухгалтерском учете является пригодность объекта для эксплуатации. Поэтому отсрочка принятия в состав основных средств имущества, отвечающего критериям пункта 4 ПБУ 6/01 (утв. приказом Минфина России от 30.03.01 № 26н), скорее всего, будет сведена налоговым органом в ходе налоговой проверки к уклонению от уплаты налога с вытекающими последствиями.

Елена Мелконян, советник государственной службы РФ 1-го класса, добавила, что при проверке правильности расчета налога на имущество налоговые органы отталкиваются от даты, указанной в актах приемки-передачи основных средств (п. 7, 38, 81 Методических указаний, утвержденных приказом Минфина России от 13.10.03 № 91н). На их основании определяется момент, когда объект должен быть принят на учет. И иную дату налогоплательщикам придется обосновывать.

Марина Марчук, налоговый юрист компании «Дебет-нота», обратила внимание на уточнение порядка постановки на учет созданной вследствие реорганизации компании по местонахождению недвижимого имущества. Теперь учет осуществляется на основании сведений о реорганизации компании, содержащихся в ЕГРЮЛ, то есть по факту реорганизации (п. 5.2 ст. 83 НК РФ). А одной из разновидностей применения данного способа оптимизации и была реорганизация, при которой часть имущества переходила ко вновь образованному юрлицу. И пока

не было определенности в том, когда именно новая компания должна зарегистрировать переход права на полученное имущество, формально имелись основания не платить до поры налог на имущество. По-видимому, это тоже повлияло на выбор тех участников опроса, чьи голоса понизили итоговый рейтинг.

А по мнению **Оксаны Бейкун**, главного бухгалтера ООО «БухгалтерПроф», данный вид оптимизации изначально стоило рассматривать как не слишком надежный. При проверке ИФНС будет обязательно оспаривать отсрочку постановки на учет основных средств. А в некоторых регионах налоговики по умолчанию доначислят налог, поставив на учет основные средства с момента их приобретения или получения. И налогоплательщикам придется опротестовывать такое решение, представляя доказательства, которые ИФНС может и не принять. Разбирательства могут растянуться на долгий срок и впоследствии ни к чему не привести. Возможно, практика многих участников опроса свелась именно к такому результату, что сделало оценку способа более критичной.

У сделок без договоров оценка стабильна

Почти половина элементов из группы договоров сохранила свое значение по сравнению с прошлогодним опросом (см. табл. 2 на стр. 24). Сохранило свой рейтинг и проведение операций без договора «вчерную». Напомним, год назад он набрал полбалла. В этом году его оцен-

главная тема рейтинг налоговых схем

Виды договоров при их использовании для получения налоговой выгоды

Таблица 2

Вид договоров	Оценка	Изменение показателя
Купля-продажа через цепочку перепродавцов	★ ★ ★ ★ ★	—
Аренда и лизинг	★ ★ ★ ★ ★	—
Возмездное оказание услуг, подряд (включая переработку, хранение)	★ ★ ★ ★ ★	—
Кредит, заем, факторинг	★ ★ ★ ★ ★	▼
Сделки через участие в капитале компании, простое товарищество (включая негласное)	★ ★ ★ ★ ★	—
Иные сделки, носящие инвестиционный характер	★ ★ ★ ★ ★	—
Экспортно-импортные операции	★ ★ ★ ★ ★	▼
Лицензионный договор и иные договоры на использование интеллектуальной собственности	★ ★ ★ ★ ★	▼
Посреднические сделки (комиссии, поручения, агентский договор)	★ ★ ★ ★ ★	—
Безвозмездная передача имущества в собственность или в пользование	★ ★ ★ ★ ★	▼
Аутсорсинг, аутстаффинг	★ ★ ★ ★ ★	▼
Трудовой договор с учредителями и членами их семей	★ ★ ★ ★ ★	▼
Использование опционов для снижения облагаемой НДС цены сделки	★ ★ ★ ★ ★	новый элемент
Проведение операции без договора «вчерную»	★ ★ ★ ★ ★	—

ка как опасного элемента снизилась на 4 процента, а 14 процентов участников опроса признали такой способ безопасным полностью или в высокой степени. Хотя, конечно, это не делает способ безопасным: такой вид сделок имеет самый низкий рейтинг в группе — 2 балла.

Понятно снижение рейтинга лицензионного договора и договоров на использование интеллектуальной собственности — с 4 до 3,5 балла. Налоговые органы в последний год достаточно часто оспаривали расходы в виде роялти. Сначала по

суммам, а в уже упомянутом деле ООО «Орифлэйм Косметикс» — по факту. Соответственно, часть договоров, которая заключалась в целях оптимизации налогообложения в международных холдингах, попала в зону повышенного риска.

Кризис снизил рейтинг кредитных договоров

Учитывая благоприятные изменения в части учета процентов по договорам кредита, займа, факторинга (ст. 269, 279

НК РФ), можно было прогнозировать рост оценки их налоговой безопасности. Поэтому снижение рейтинга этих договоров — с 4 до 3,5 балла — оказалось очень неожиданным. Если в прошлом году большая часть оценок была в пользу признания таких договоров совершенно безопасными — более 40 процентов, то теперь так считают только 26 процентов опрошенных. И на 9 процентов выросла оценка этих договоров как рискованных.

Наталья Ежова, советник государственной гражданской службы РФ 3-го класса, считает, что участники оценивали не столько налоговую безопасность, сколько экономическую. Из-за резкого повышения курса доллара и евро во втором полугодии 2014 года многие компании понесли большие убытки. Для недопущения роста уже имеющейся задолженности и увеличения доли собственных денежных средств в обороте для расчетов с кредиторами компании стали сокращать дополнительные расходы. Отсюда и такая низкая оценка договоров на привлечение заемных средств.

С экономической причиной согласилась и **Елена Руцкова**, главный бухгалтер ООО «Бибелево». На текущий момент времени немного приостановлен либо заморожен сектор кредитования. Участники бизнеса пытаются своими силами преодолеть финансовые трудности, не прибегая к кредитам и займам, всеми способами пытаются отложить момент обращения к заемным средствам. Активность в данном секторе снизилась, что сказалось на интересе и к самим инструментам и их оценке. Стоит подо-

ждать, пока вслед за снижением налоговых издержек по таким договорам снизятся и процентные ставки по ним.

Олег Сомин, заместитель руководителя направления судебной практики АКГ «Уральский союз», отметив нестабильность текущей финансовой ситуации как негативный фактор, влияющий на оценку заемных инструментов, увидел и налоговую причину. Достаточно часто заемные отношения возникают между взаимозависимыми лицами. Для этой части участников сделок снижение интереса может быть связано с расширением сферы налогового контроля за трансфертным ценообразованием. По сделкам с взаимозависимыми лицами в определенных случаях придется обосновывать рыночный уровень процентов. Еще одним фактором является усиление борьбы с однодневками, что усложняет использование «классических» инструментов налоговой оптимизации. Кроме того, в недавнее время имелись прецеденты, когда налоговые органы через суд переквалифицировали займы с материнскими иностранными компаниями в инвестиционные отношения, а проценты — в дивиденды.

Возможность экономии на опционах оценена средне

Элементы налоговых схем в опросе пополнились новым видом договоров — опционными контрактами. Их можно использовать для снижения облагаемой НДС цены сделки, выделив из стоимости контракта часть в виде вознаграждения по опциону. Такие суммы не облагаются

Статус контрагента компании в сделке, по которой получена налоговая выгода

Таблица 3

Статус контрагента	Оценка	Изменение показателя
Может использовать льготы (пониженная ставка налогов, льготы для инвалидов, льготы для НКО и иных общественных организаций)	★ ★ ★ ★ ★	—
Убыточная компания или компания с признаками однодневки	★ ★ ★ ★ ★	▼
Является нерезидентом или связанным с ним лицом (возможен вывод средств за рубеж)	★ ★ ★ ★ ★	—
Физическое лицо или индивидуальный предприниматель	★ ★ ★ ★ ★	—

НДС на основании подпункта 12 пункта 2 статьи 149 НК РФ. При оценке этого способа налогового планирования участники опроса проявили должную осторожность. Голоса распределились зеркально относительно средней оценки, получившей максимальное количество голосов, — почти 41 процент. Она же стала итоговой и соответствует оценке такого способа оптимизации, как квалификация операций, позволяющая применять пониженные ставки НДС (включая нулевую) или освобождение. Рейтинг этого элемента из первой группы (см. табл. 1 на стр. 20) также равен 3 баллам.

По мнению **Елены Ордынской**, советника государственной гражданской службы РФ 3-го класса, оценка могла быть и выше, порядка 4 баллов. Довольно низкая оценка данного способа оптимизации налогообложения вызвана самим подходом к таким сделкам как к схемам минимизации налоговых обязательств. При оценке налоговых последствий исполнения таких контрак-

тов следует исходить непосредственно из положений названной нормы, которая не подразумевает возможность выбора применения или неприменения ее. Если опцион реален, то использование льготы законно и не приводит к образованию необоснованной налоговой выгоды.

Льготирующая норма не упоминает прямо опционы, отсылая к статье 301 НК РФ и Федеральному закону от 22.04.96 № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг», напоминает **Сергей Рюмин**, управляющий партнер ООО КАФ «ИНВЕСТАУДИТТРАСТ». Он полагает, что это может смущать налогоплательщиков, которые боятся лишнего недопонимания этой нормы со стороны налоговиков на местах. Кроме того, отсутствуют прямые разъяснения Минфина России по данному вопросу. Также может сильно смущать и усиленный поиск налоговиками в настоящее время необоснованной налоговой выгоды во всех сделках. Вполне закономерно предположить, что такой поиск будет более интенсивным в отношении нетипичных, непривычных

сделок, к которым, безусловно, можно отнести и опционные контракты.

Светлана Ерофеева, главный бухгалтер ООО «Лизинком», отметила, что налоговая выгода по такому контракту является сомнительной для контрагента-покупателя, лишаящегося части входного НДС. Для продавца опциона существует экономический риск, поскольку покупатель опциона приобретает право, но не обязанность приобрести товар.

Однодневки снова стали считать опасными

Почти не изменилась оценка статуса контрагента (см. табл. 3). Снизился лишь рейтинг однодневок и убыточных компаний на полбалла, набранные год назад. Тогда оценка таких контрагентов как опасных и со степенью безопасности ниже средней была на 9 процентов ниже. Из этих процентов 7 перетекли из оценки подобных контрагентов как безопасных. Похоже, кто-то изменил точку зрения.

Практика последнего года относительно предпринимателей, участвующих в налоговых схемах, позволяла предположить повышение рейтинга этой группы контрагентов. Но изменилось только распределение голосов внутри элемента.

Сделки с нерезидентами требуют больше внимания и опыта

Все еще остается низким статус контрагентов — нерезидентов и связанных с нерезидентами лиц, по сделкам с кото-

рыми получена налоговая выгода. Как и в прошлом году, максимальный процент — в сумме 65 — набрали две низкие оценки таких контрагентов. Но сейчас голоса поделились приблизительно поровну, в то время как год назад только 25 процентов оценили нерезидентов как очень рискованный элемент схемы. То есть тенденция все же негативная.

Николай Куриков, советник государственной гражданской службы РФ 3-го класса, не видит оснований для беспокойства по поводу сделок с иностранным элементом, если их без проблем можно квалифицировать как реализацию товаров, работ, услуг. Существующие правила минимизации налоговых рисков по сделкам с иностранными организациями, имеющим признаки получения необоснованной налоговой выгоды, идентичны правилам, применяемым в сделках с российскими организациями.

Марина Марчук, налоговый юрист компании «Дебет-нота», считает такие низкие оценки не вполне обоснованными. Очевидно, что они вызваны недостаточными уверенностью и опытом многих бухгалтеров в таких сделках. Начавшаяся кампания по деофшоризации настораживает, но всему можно научиться. Следует внимательно изучить обязанности налоговых агентов в сделках с нерезидентами, внести необходимые оговорки в договор, желательно заранее выстроить схему документооборота и расчетов так, чтобы все выглядело понятно, прозрачно и убедительно. Если необходимо, спорные детали и нюансы по сделке можно прояснить в своей инспекции

главная тема рейтинг налоговых схем

Признаки нереальности и отсутствия деловой цели

Таблица 4

Рискованный признак	Оценка	Изменение показателя
Компания не понесла дополнительные расходы по сделке, обычные в деловой практике (например, не страховала объект, хотя это было в ее интересах)	★ ★ ★ ★ ★	—
У покупателя нет реальной потребности в полученных активах, работах или услугах	★ ★ ★ ★ ★	▼
У продавца нет реальной возможности исполнить сделку (нет нужного персонала, склада, разрешений, лицензий и т.п.)	★ ★ ★ ★ ★	▼
Обратная сделка (например, передача имущества и получение его обратно по другому договору)	★ ★ ★ ★ ★	▼
Товар реально перевозился только конечному покупателю, минуя всех перепродавцов	★ ★ ★ ★ ★	▲
Цена сделки существенно отличается от рыночной и позволяет одной из сторон получить необоснованную экономическую выгоду (передача активов под прикрытием сделки)	★ ★ ★ ★ ★	—
Использование опциона без последующей передачи базисного актива	★ ★ ★ ★ ★	новый элемент
Наличный расчет, в том числе через подотчетных лиц	★ ★ ★ ★ ★	—
Из описания оказанных по договору услуг невозможно понять их суть	★ ★ ★ ★ ★	▼

или в Минфине России по письменному запросу.

Оксана Бейкун, главный бухгалтер ООО «БухгалтерПроф», видит проблему в том, что такие контрагенты сейчас под повышенным вниманием налоговых органов, соответственно и компания должна быть внимательнее. Контрагент может быть участником схемы другой фирмы, но под подозрением окажется и сама компания, это обернется для нее дополнительными проверками.

Отсутствие деловой цели по-прежнему сомнительно

В четвертой группе — признаки нереальности и отсутствия деловой цели — боль-

шинство элементов сделки изменило свой рейтинг (см. табл. 4). Неизменными остались оценки элементов, которые сохранили рейтинг и в прошлом году: наличный расчет, нерыночная цена сделки и отсутствие дополнительных расходов по ней.

У трех элементов группы прошлогоднее повышение рейтинга было временным: они потеряли набранные полбалла. Отсутствие реальной потребности в приобретаемых товарах, работах и услугах, как и невозможность исполнения сделок, обратная передача имущества по итогам опроса, признано достаточно рискованным: оценки 2 и 2,5 балла. Неясные формулировки договоров также теперь оцениваются как имеющие степень безопасности ниже средней.

Зато набрал полбалла такой признак, как прямая поставка товара конечному покупателю, минуя перепродавцов. Теперь его риск оценивается как средний.

Опционы непонятны, поэтому рискованны

Опционные сделки дают возможность рефинансирования: выплаты опционного вознаграждения без передачи потом базового актива. Более 60 процентов участников опроса сочли налоговые риски в этом случае достаточно высокими.

Наталья Ежова, советник государственной гражданской службы РФ 3-го класса, видит риск в том, что подобные расходы могут счесть необоснованными, если базисный актив по сделке не будет передан. Из-за отсутствия реализации при передаче опционного вознаграждения возможны споры с моментом признания расходов в виду отсутствия в статье 272 НК РФ прямых норм.

Олег Сомин, заместитель руководителя направления судебной практики АКГ «Уральский союз», напомнил, что опцион на заключение договора (ст. 429.2 ГК РФ) и опционный договор (ст. 429.3 ГК РФ) не являются новыми правовыми конструкциями, они уже давно применяются в деловом обороте, порядок налогообложения установлен налоговым законодательством. Поэтому изменение гражданского законодательства не влияет на оценку налоговых рисков данных видов договоров. Применение опциона на заключение договора при отказе от заключения связано с проблемами эконо-

номической обоснованности (оправданности). Использовать на практике опционные договоры и другие финансовые инструменты срочных сделок достаточно сложно. Налоговым риском подобных схем является оспаривание наличия деловой цели и, как следствие, попытки квалификации налоговыми органами необоснованной налоговой выгоды.

Елена Руцкова, главный бухгалтер ООО «Бибелево», отметила, что опционные сделки не очень распространены и лишь небольшое количество специалистов использует данный инструмент в работе. Подавляющее большинство участников бизнеса не знают, как правильно применить этот вид сделок, какие документы нужны для подтверждения ее реальности. Это отразилось на рейтинге.

Рейтинг оптимизации реальных сделок вернулся на прошлогодние позиции

Выросшие по результатам прошлогоднего опроса элементы пятой группы оптимизации в этом году откатились назад (см. табл. 5 на стр. 30). Делению сделки на несколько частей присвоена средняя степень безопасности — 3 балла. Высокие оценки налоговой безопасности данному способу оптимизации присвоены почти в тех же объемах: 38 процентов против 40 прошлогодних. К очень рискованному этот способ оптимизации отнесен только 3 процентами голосов против 8 в прошлом году. Но при этом снизился процент самой высокой оценки с 24 до 8 процентов, что и дало скачок вниз.

Иные особенности реальных сделок, направленные на получение налоговой выгоды

Таблица 5

Рискованный признак	Оценка	Изменение показателя
Сделка разделена на несколько частей (например, поставка нескольких «розничных» партий товара от продавца на вмененке)	★ ★ ★ ★ ★	▼
Выплата дохода работнику через не облагаемые страховыми взносами компенсации (материальная помощь, оплата различных благ, премии за нетрудовые результаты)	★ ★ ★ ★ ★	—
Подмена правоотношений (одного договора на другой, по которому возможна льгота)	★ ★ ★ ★ ★	▼
Отсрочка получения дохода (подписания актов, реализации, получение оплаты при кассовом методе под видом займов при отсрочке платежа по договору)	★ ★ ★ ★ ★	—
Цепочка реорганизаций с итоговой передачей активов или выделения убытков у одного лица	★ ★ ★ ★ ★	▼

Существенно потеряла в голосах цепочка реорганизаций с итоговой передачей активов или выделения убытков у одного лица. Как безопасный в прошлом году этот элемент оценивали 16 процентов участников, в этом — только 4. Снизилась на 3 процента и оценка высокой степени безопасности. Зато как очень рискованный этот способ получил оценок на 5 процентов больше.

Подмена правоотношений более приемлема для «страховой» экономии

Во внутренних способах оптимизации (см. табл. 1 на стр. 20) снижение страховых взносов, в том числе за счет использования необлагаемых выплат, из опроса в опрос набирало больший балл, чем подмена правоотношений в рассматриваемой группе опроса. В связи с чем стало

интересно посмотреть, как распределятся голоса между заменой правоотношений в трудовых отношениях для экономии страховых взносов и в обычных хозяйственных сделках. Мы разделили этот пункт, и оказалось, что «страховая» экономия признана менее рискованной по сравнению с обычными хозяйственными сделками — результаты голосования соответственно 3 и 2,5 балла.

Олег Бубнов, советник государственной гражданской службы РФ 2-го класса, связывает большее «доверие» участников опроса к «страховой» экономии с тем, что фонды не так давно — только в последние пару лет — стали приходить с массовыми проверками. А налоговые органы при проведении проверок, естественно, не обращали внимания на подобные замены в трудовых отношениях. Ведь это как минимум увеличивало прибыль за счет неначисления страхо-

вых взносов. Главное, чтобы НДФЛ был перечислен.

По мнению **Евгения Кузнецова**, ведущего юриста АКГ «Уральский союз», более высокий рейтинг замен выплат в рамках трудовых отношений объясняется в том числе возможной величиной налогового риска. В случаях переквалификации фондами выплат в оплату труда сумма доначислений, как правило, невелика. В отличие от доначислений, например при переквалификации займов в предоплату или инвестиционной передачи актива в куплю-продажу.

Оксана Костылева, главный бухгалтер ООО «Химтек-Инжиниринг», отме-

тила, что имеют значение и объективные обстоятельства — практика судебных споров. При замене выплат в целях экономии страховых взносов существует множество относительно безрисковых способов — выплаты различных компенсаций, подарков по договорам дарения, заключение ученических договоров с вновь пришедшими работниками, а в возможных случаях наем иностранцев на удаленку. Достаточно часто суды поддерживают плательщиков страховых взносов. А вот замена договора подряда договором возмездного оказания услуг уже значительно более рискованна, поскольку очевидна. Значит, и рейтинг ниже.

Специалисты, участвовавшие в подготовке рейтинга

чиновники

Олег Бубнов, советник государственной гражданской службы РФ 2-го класса

Наталья Ежова, советник государственной гражданской службы РФ 3-го класса

Николай Куриков, советник государственной гражданской службы РФ 3-го класса

Елена Мелконян, советник государственной службы РФ 1-го класса

Елена Ордынская, советник государственной гражданской службы РФ 3-го класса

Алексей Сорокин, начальник отдела имущественных и прочих налогов Минфина России

эксперты

Евгений Кузнецов, ведущий юрист АКГ «Уральский союз»

Марина Марчук, налоговый юрист компании «Дебет-нота»

Сергей Рюмин, управляющий партнер ООО КАФ «ИНВЕСТАУДИТТРАСТ»

Олег Сомин, заместитель руководителя направления судебной практики АКГ «Уральский союз»

практики

Оксана Бейкун, главный бухгалтер ООО «БухгалтерПроф»

Светлана Ерофеева, главный бухгалтер ООО «Лизинком»

Оксана Костылева, главный бухгалтер ООО «Химтек-Инжиниринг»

Елена Руцкова, главный бухгалтер ООО «Бибелево»