

22.04.2016 – 28.04.2016, № 15

КОМПЕТЕНТНОЕ МНЕНИЕ

Главная статья

[Под знаменами деофшоризации](#)

Компетентное мнение

[Продажа корпоративных прав нерезиденту: налоговые риски для эмитента](#)

[Ожидает ли офшорный мир и Украину новый "Sark Lark"?](#)

[На грани: налоговая оптимизация или уклонение от налогов?](#)

[Когда получатель дохода – не бенефициар](#)

[Нежелательные операции по оптимизации налогообложения](#)

[Валютные ограничения НБУ – 2016](#)

[Валютный контроль: актуальные проблемы](#)

[Валютный контроль: нет – дискриминации и невзвешенным мерам!](#)

Вопросы налогового структурирования бизнеса

Вопросы налогового структурирования бизнеса в отечественных реалиях так или иначе всегда находятся на грани законных схем и противоправных способов снижения налоговой нагрузки. Однако в отличие от оптимизации налогообложения, которая нередко рассматривает хозяйственные операции отдельно друг от друга без четкого объединения структуры бизнеса, налоговое структурирование носит более общие цели, среди которых, помимо самого снижения налоговой нагрузки, еще и обеспечение гарантий безопасности всего бизнеса в дальнейшем.

При этом налоговое структурирование бизнеса следует рассматривать одновременно как построение оптимальной структуры бизнеса, позволяющей максимально снизить налоговую нагрузку, в том числе путем оптимизации структуры операций. Кроме того, под налоговым структурированием может подразумеваться и процесс изменения корпоративной структуры, и налогообложение операций по такому изменению. Мы рассмотрим особенности построения "налогово-оптимальной" структуры бизнеса.

Одним из основных путей для построения оптимальной с налоговой точки зрения структуры бизнеса является выполнение одновременно всех приведенных ниже условий и критериев:

- перевод активов или операций на тех субъектов, где такие операции или активы будут облагаться налогами по минимально возможным ставкам;
- диверсификация денежных потоков в рамках системы бизнеса в зависимости от налогового статуса

контрагента.

Разберем указанные критерии более подробно.

Перевод активов или операций

Если рассматривать определенную систему бизнеса, которая состоит из некоторого количества субъектов (ФЛП, юридических лиц), то **один и тот же объект имущества может находиться в собственности любого из них, однако налоговый эффект от этого будет различным.**

Приведем несколько примеров.

Например, для ведения бизнеса необходимо использование грузового или грузопассажирского автомобиля. Его может приобрести в свою собственность директор (учредитель) или связанное лицо и сдать в аренду предприятию (при этом сумма арендной платы может облагаться НДС и военным сбором, если арендодатель не будет ФЛП, либо как доход ФЛП, например, единым налогом). В этом случае арендатор утрачивает право на амортизацию (актив не принадлежит ему), но получает право на расходы в виде арендной платы (а если договором предусмотрено проведение текущего или капитального ремонта за счет арендатора, то и на эти расходы). При этом, купив автомобиль, физлицо-покупатель не сможет воспользоваться правом на налоговый кредит (если, конечно, он не будет являться плательщиком НДС).

В то же время этот автомобиль может быть приобретен самим предприятием (в этом случае предприятие – плательщик НДС сможет воспользоваться налоговым кредитом), у предприятия будет право на амортизацию его стоимости, расходы по ремонту, ГСМ и т. п.

Другой пример. В деятельности бизнеса необходимо использовать складские помещения большой площади, принадлежащие физическому лицу. Такое физическое лицо как собственник с большой долей вероятности будет либо собственником земельного участка под такими складскими помещениями, либо им будет заключен договор аренды участка (или как минимум физическое лицо – собственник будет зарегистрировано в ГНИ как плательщик налога на землю).

Если такие помещения по-прежнему будут находиться в собственности физического лица, то от обязанности уплаты налога на землю (арендной платы за земельные участки) уйти не получится. Однако если помещения вместе с земельным участком будут переданы в качестве взноса в уставный капитал юридического лица – плательщика единого налога (которое будет использовать склад самостоятельно), то будет действовать льгота по уплате налога на землю, предусмотренная [Налоговым кодексом Украины](#). А значит, такой налог не будет уплачиваться на законном основании.

Конечно, двумя вышеприведенными случаями весь спектр возможных операций не ограничивается, и **может существовать достаточно много случаев и ситуаций, когда конкретный объект имущества выгоднее иметь в собственности (владении) того или иного субъекта по причине:**

– права на отражение определенных расходов и амортизации (например, ФЛП на общей системе будет иметь сложности с отражением амортизации используемого им автомобиля), ФЛП на едином налоге не будет использовать в уменьшение налоговой базы расходы на приобретенные ГСМ и т. п. В то же время юридическое лицо на общей системе налогообложения сможет отразить и расходы по ГСМ, и амортизацию данного объекта;

- права на получение налоговых возмещений (например, товары или услуги, приобретаемые у поставщиков – плательщиков НДС (исполнителей), выгоднее приобретать также плательщику НДС, который сможет воспользоваться суммой "входящего" налогового кредита (к примеру, если конкретное оборудование будет приобретено ФЛП – неплательщиком НДС, то сумма НДС в составе цены товара попросту "сгорит")). Это же касается и импорта товаров или оборудования плательщиком либо неплательщиком НДС;
- права на получение налоговых льгот. Обычно сопоставление общей и упрощенной системы налогообложения проводится в базовых условиях (когда с обеих сторон операция облагается по идентичным правилам). Однако, например, операции по поставке экземпляров программной продукции имеют льготу по НДС, в то время как у предприятия – плательщика единого налога и неплательщика НДС налог будет уплачен со всей суммы. К этому варианту может быть отнесена и льгота по уплате налога на землю плательщиками единого налога;
- специального режима налогообложения отдельных операций и специальных ограничений (например, для ФЛП – плательщиков единого налога операции по получению роялти фактически "выведены" из-под обложения единым налогом). Для тех же плательщиков единого налога ряд видов деятельности прямо запрещен;
- права на льготы или льготный порядок при изъятии инвестором вложенных средств или получении дохода по инвестициям (тут речь может идти о различных вариантах налогообложения дивидендов у плательщика единого налога или плательщика налога на прибыль);
- организационных ограничений (в том числе ограничений по составу учредителей юридических лиц – плательщиков единого налога, ограничений по объему операций у плательщиков единого налога, объему годового дохода в 20 млн. грн., до достижения которого предприятие – плательщик налога на прибыль может не применять налоговые различия).

Стоит понимать, что приведенный выше список не является исключительным.

Применительно к конкретным условиям ведения бизнеса и построения его структуры могут быть использованы только некоторые из вышеперечисленных способов либо наоборот – дополнительные критерии. Однако то, что несомненно, – это различие в условиях налогообложения отдельных операций и видов имущества для разных систем налогообложения, что можно использовать при налоговом структурировании бизнеса.

Диверсификация денежных потоков

Второй (немаловажный) **путь для налогового структурирования бизнеса** – это диверсификация денежных потоков в зависимости от налогового статуса контрагентов – как поставщика (подрядчика), так и покупателя (заказчика).

Например, субъекту хозяйствования, который оказывает услуги физическим лицам, быть плательщиком НДС может быть невыгодно (особенно если доля "входящего" налогового кредита невелика). Для его покупателей включение НДС в цену товара не является бонусом, в то время как сам налог ложится дополнительным налоговым бременем. Такая же ситуация с покупателями или заказчиками. ФЛП на упрощенной системе может сотрудничать с ФЛП – плательщиком единого

налога 2 группы (совсем не обязательно вовлекать в схему отношений ФЛП на общей системе налогообложения или юридическое лицо).

В абстрактном "оптимуме" потоки операций должны быть разделены максимально, т. е. отдельно может происходить поставка физлицам, отдельно – ФЛП на упрощенной системе, отдельно – юридическим лицам и ФЛП на общей системе, отдельно – плательщикам НДС.



На практике же при попытках столь детальной диверсификации операций собственник бизнеса неизбежно сталкивается с дополнительно возникающими организационными затратами, начиная от необходимости найма дополнительных бухгалтеров и заканчивая дополнительными затратами в связи с передачей активов на иного субъекта.

И иногда сумма таких дополнительных затрат превосходит величину ожидаемого положительного эффекта.

Поэтому здесь действует правило разумного компромисса. И выбор "глубины" диверсификации операций определяет собственник, взвесив все за и против.

В завершение хотелось бы отметить еще один немаловажный момент. Любое построение налоговой структуры должно быть направлено на такое оформление взаимоотношений, когда каждый из участников такой структуры бизнеса реально выполняет определенные функции и работы, предоставляет услуги и т. п. То есть такое структурирование никоим образом не должно базироваться на мнимых сделках или фиктивных договорах, целью которых будет исключительно снижение налоговых платежей.

В ином случае все попытки налогового структурирования в той или иной степени будут являться мероприятиями по уклонению от налогообложения, что несет для собственника и участников бизнес-схемы большую вероятность наступления крайне негативных последствий.

**Антон Клименко,
ведущий юрист
АО "Глобал Адвокат" (Аудиторско-консалтинговая Корпорация
"Глобал Консалтинг")**



© ООО "Информационно-аналитический центр "ЛИГА", 2016
© ООО "ЛИГА ЗАКОН", 2016

