

личный опыт реорганизация в форме присоединения

за счет чего сэкономили Налог на прибыль
сколько Потенциально более 30 млн рублей доначислений, пеней и штрафов
чего это стоило Пришлось разработать план мероприятий по проведению реорганизации. Кроме того, были разработаны рекомендации для снижения налоговых рисков, связанных с использованием чужих убытков

Компании удалось избежать претензий при присоединении чужих убытков



Иван Рихтер,
ведущий аудитор ЗАО
Аудиторская Компания
«Бизнес Консалтинг»

Компания для отраслевой консолидации бизнеса и увеличения доли рынка в конкретном субъекте РФ планировала провести слияние с местным юрлицом. Однако главная интрига заключалась в том, что компания, которую планировалось присоединить, была убыточной. А точнее, имела существенную сумму убытка, полученного в предыдущих налоговых периодах (п. 1 ст. 283 НК РФ). Конечно, помимо проведения мероприятий по оптимизации бизнеса, инициатор присоединения планировал учесть данный убыток при исчислении своей налоговой базы. И тем самым минимизировать свои обязательства по налогу на прибыль.

Компания обратилась к нам, чтобы изучить возможные налоговые риски, которые могут появиться в связи с присоединением убыточной компании, и разработать план мероприятий по их устранению. При разработке данных рекомендаций наши специалисты руководствовались нормами действующего законодательства, а также опирались на разъяснения контролирующих ведомств и арбитражную практику.

Контролеры должны однозначно доказать необоснованность налоговой выгоды

При реорганизации в форме присоединения права, обязательства и имущество общества переходят к его правопреемнику (п. 2 ст. 58 ГК РФ). При этом правопреемник вправе уменьшить налоговую

базу по прибыли на сумму убытков, полученных правопреемником до момента реорганизации (п. 5 ст. 283 НК РФ). Однако присоединение убыточной компании наряду с очевидными преимуществами влечет за собой и определенные налоговые риски.

Претензии проверяющих могут касаться как обоснованности самой процедуры реорганизации, так и правомерности уменьшения налоговой базы на сумму убытка, полученного от присоединенного общества. В большинстве случаев налоговики считают присоединение убыточной компании схемой, направленной на уклонение от уплаты налога на прибыль (постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 02.12.10 № Ф09-2354/10-СЗ).

В то же время мы пояснили компании, что для того, чтобы доначислить налог на прибыль, проверяющие должны представить бесспорные доказательства, свидетельствующие о том, что присоединение компании было направлено исключительно на минимизацию налогового бремени. Например, в виде расчетов. Ведь обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения, возлагается на инспекцию (п. 6 ст. 108 НК РФ).

Присоединение должно иметь четкую деловую цель

Во избежание претензий со стороны налоговых органов мы рекомендовали нашему клиенту осуществить ряд подготовительных мероприятий.

Во-первых, нужно было четко показать деловую цель реорганизации. Если опираться на арбитражную практику, наиболее распространенными деловыми целями реорганизации в форме присоединения являются освоение новых рынков, расширение клиентской базы, создание холдинговой структуры бизнеса. Например, в постановлении Федерального арбитражного суда Московского округа от 17.06.13 № А40-79208/12-99-451 компания указала, что деловой целью объединения всех организаций в единое юрлицо в рамках одного региона являлось финансовое оздоровление деятельности всей группы компаний. Следовательно, специалистам компании пришлось разработать убедительный бизнес-план, свидетельствующий о целесообразности присоединения, основанный на маркетинговых исследованиях и заключениях независимых экспертов.

Во-вторых, компании целесообразно было заручиться решением общего собрания участников общества или протоколом, подтверждающим принятие решения о реорганизации (п. 2 ст. 53 закона от 08.02.98 № 14-ФЗ). На практике принятие решения о присоединении можно дополнительно зафиксировать в иных внутренних документах общества. Например, в приказах или служебных записках. При этом стоит сослаться на деловые цели реорганизации.

В-третьих, мы посоветовали тщательно отнестись к оценке финансового состояния присоединяемой компании, а также к анализу ее финансово-хозяйственной деятельности. Очень важно,

ЛИЧНЫЙ ОПЫТ реорганизация в форме присоединения

чтобы налоговая добросовестность объекта присоединения не вызывала сомнений. Сомнения, в частности, могут вызвать адрес массовой регистрации, отсутствие управленческого и технического персонала, а также основных средств и производственных активов. Если бы выяснилось, что присоединяемое общество обладает признаками однодневки, клиенту было бы довольно сложно доказать экономическую целесообразность такой реорганизации.

Убыток, полученный от реорганизованной компании, должен быть подтвержден первичкой

Еще одним важным моментом, на который мы обратили внимание, стала необходимость оценки состояния налогового учета присоединяемой организации. Особенно это касается исчисления налога на прибыль в те периоды, в которых был сформирован убыток вплоть до даты возможного присоединения. Эта рекомендация обусловлена тем, что налогоплательщик обязан хранить документы, подтверждающие объем понесенного убытка в течение всего срока уменьшения налоговой базы на суммы ранее полученных убытков (п. 4 ст. 283 НК РФ). Причем, по мнению Минфина России, к таким документам относится вся первичная документация, которая подтверждает полученный финансовый результат (письмо от 03.04.07 № 03-03-06/1/206).

Такой подход разделяют и судьи. Так, Президиум ВАС РФ подчеркнул, что без первичных документов, на осно-

вании которых ведется учет, декларации и регистры налогового учета не могут быть признаны достаточным доказательством осуществления расходов, сформировавших убыток (постановление от 24.07.12 № 3546/12). При этом финансовое ведомство считает, что компания обязана хранить документы даже в том случае, если за периоды, в которых понесены убытки, уже проводились налоговые проверки (письмо от 25.05.12 № 03-03-06/1/278). Аналогичного мнения придерживаются и многие арбитражные суды (постановления федеральных арбитражных судов Западно-Сибирского от 20.08.13 № А03-14608/2012, Северо-Западного от 21.09.12 № А56-70108/2011 округов). Однако встречаются решения, в которых судьи признают материалы налоговых проверок достаточным доказательством, подтверждающим размер убытка (постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 08.02.13 № А52-1711/2012).

Конечно, в ходе проверки контролеры проанализируют, получен ли убыток в результате осуществления реальной деятельности или правопреемник создал его искусственно путем оформления фиктивных документов. Поэтому если проверки у правопреемника не проводились, а необходимые первичные документы отсутствуют, то использовать такой убыток будет очень рискованно. Так, в постановлении Федерального арбитражного суда Центрального округа от 27.08.13 № А54-4602/2012 контролеры заявили, что общество занизило налоговую базу, неправомерно включив

в состав расходов убытки, полученные в результате присоединения к нему другой организации.

Однако судьи встали на сторону правопреемника, указав при этом, что он представил все необходимые документы, подтверждающие размер убытка. Это, в частности, договоры, карточки счетов, акты выполненных работ, счета-фактуры, товарные накладные, отчеты комиссионера, платежные поручения, чеки ККМ, авансовые отчеты. Также очень рискованно присоединять к себе убыточные компании на регулярной основе, особенно в прибыльные налоговые периоды.

В компании, участвующие в реорганизации, может прийти выездная проверка

Мы обратили внимание компании на то, что в связи с реорганизацией налоговые органы могут провести выездную проверку как у правопреемника, так и у правопреемника (п. 11 ст. 89 НК РФ). Причем такая ревизия является самостоятельным видом выездной проверки и не подпадает под понятие повторной. То есть даже если компании, участвующие в реорганизации, были проверены выездным налоговым контролем, то в случае присоединения они могут быть проверены вновь. При этом все доначисленные присоединяемой компании налоги подлежат уплате правопреемником (п. 1, 2, 5 ст. 50 НК РФ). Опять же правопреемнику целесообразно проверить перечень имущества, прав и обязательств, которые будут отражены

в передаточном акте. Поскольку на основании указанного документа компания будет осуществлять налоговый учет этого имущества, прав и обязательств.

Кроме того, компании было необходимо учесть ряд значимых моментов, которые напрямую не связаны с налогом на прибыль, однако могут привести к негативным последствиям, а именно:

- возможное ухудшение структуры баланса и, как следствие, отказ в кредитовании или предоставление кредита на менее выгодных условиях;
- необходимость уведомления кредиторов о предстоящей реорганизации (п. 1 ст. 60 ГК РФ), что может привести к требованиям о досрочном погашении задолженности, в особенности если кредитором выступает банк.

Используя наши рекомендации, компания смогла избежать претензий по поводу использования убытка, полученного от присоединенной организации. Налоговая проверка прошла успешно.

В настоящий момент мы бы рекомендовали клиенту также учесть риск принятия поправок в статью 283 НК РФ, внесенных законопроектом № 609446-6. Они предусматривают, что с 2015 года налогоплательщики будут вправе уменьшить облагаемую базу на убытки только в течение четырех лет*. Поэтому тем, кто планирует реорганизацию в форме присоединения, сейчас медлить не стоит.

* Подробнее об этом читайте в статье «Срок переноса убытков на будущее может быть уменьшен» на сайте e.nalogplan.ru или в «ПНП» № 11, 2014, стр. 16.