

Фонд оплаты труда под контролем налоговой: какие схемы использует бизнес и как налоговая их выявляет (анализ судебной практики 2022–2026 гг.).

Автор: юрист, Кистанова Евгения

Статья размещена на сайте сетевого издания «Юрист для бизнеса» -

<https://lawyer-for-business.ru/>

Статья подготовлена 01.04.2026 года

Сокращение расходов на персонал остается одной из наиболее распространенных схем минимизации налоговой нагрузки. Если ранее бизнес ограничивался выплатой части зарплаты «в конвертах», то в последние годы практика существенно усложнилась. Налогоплательщики все чаще используют комбинированные конструкции: дробление бизнеса, массовую регистрацию работников в качестве индивидуальных предпринимателей, привлечение самозанятых, а также многоступенчатые структуры, объединяющие указанные элементы. Среди целей — завышение расходов по налогу на прибыль, получение вычетов по НДС, сохранение права на специальные налоговые режимы, а также уход от уплаты НДФЛ и страховых взносов.

Налоговые органы, в свою очередь, активно используют материалы оперативно-розыскных мероприятий, почерковедческие экспертизы, анализ IP-адресов и устройств, а также показания свидетелей. Судебная практика 2022–2026 гг. демонстрирует устойчивые подходы к квалификации таких схем, хотя сохраняются и отдельные разрывы в правоприменении.

В настоящей статье выделены пять основных моделей ухода от налогообложения фонда оплаты труда, проиллюстрированные конкретными делами.

Модель 1. Классическая «серая» зарплата наличными

Суть схемы: работник официально трудоустроен, получает минимальный оклад (часто МРОТ), с которого уплачиваются налоги и взносы, а основная часть вознаграждения выдается наличными из кассы, минуя учет.

Признаки, выявляемые налоговыми органами:

- ведение двойного учета (официальная и неофициальная кассовые книги, базы 1С с префиксами, отражающими неофициальные выплаты);
- наличие тетрадей, блокнотов с ручными записями сумм и подписями работников; показания бывших сотрудников, подтверждающих получение наличных (суды отдают им предпочтение перед показаниями действующих работников);
- почерковедческая экспертиза подписей в неофициальных ведомостях;
- анализ расхода материалов (упаковки, сырья) и объема выпускаемой продукции, свидетельствующий о реализации неучтенной продукции за наличный расчет;
- регулярное снятие наличных с расчетного счета в дни, совпадающие с датами выплаты официальной зарплаты, в объемах, сопоставимых с предполагаемым размером «серого» фонда оплаты труда;
- маскировка выплат под иные операции: «возврат излишне выплаченной зарплаты», выдача займов с последующим погашением, перечисление подотчетных сумм без оправдательных документов;

- несоответствие штатной численности фактическому объему деятельности (по данным контролирующих органов, объему выпускаемой продукции, количеству заказов);
- размещение в открытых источниках вакансий с зарплатой, значительно превышающей официально выплачиваемую.

Приведенные выше признаки находят подтверждение в конкретных делах, рассмотренных арбитражными судами в 2022–2026 годах. Предлагаем рассмотреть наиболее показательные примеры, иллюстрирующие подходы налоговых органов и судов к квалификации схем выплаты «серой» заработной платы.

1. Дело № А57-32708/2022 (производственный завод).

Суть спора: в ходе проверки инспекторы обнаружили, что Общество вело «двойную бухгалтерию». В программе 1С существовали две базы: официальная — с пометкой «ГВ», данные из которой попадали в налоговую, и скрытая — с пометкой «МЗ», где отражались реальные доходы и расходы, в том числе выплата зарплаты «в конвертах». Свидетели — технологи и бухгалтеры — подтвердили, что часть зарплаты выдавалась наличными, минуя официальные ведомости. На основании этих фактов налоговая инспекция привлекла общество к ответственности за налоговое правонарушение.

Ключевым эпизодом в рамках данного дела стала выплата неофициальной заработной платы наличными, что повлекло не исчисление страховых взносов и НДФЛ.

Позиция налогового органа: Общество выплачивало сотрудникам неофициальную зарплату наличными, не исчисляя страховые взносы и не удерживая НДФЛ. В неофициальной базе обнаружены регистры «Анализ счета 70 (Тест)» и «Анализ счета 50 (Касса)» с неучтенными выплатами. Неофициальная кассовая книга с префиксом «МЗ» фиксировала выдачу зарплаты сверх официальной. Показания бывших сотрудников (директора, главбуха, технолога) подтвердили получение зарплаты «в конвертах». Заключение эксперта подтвердило занижение базы по страховым взносам.

Позиция Общества: Факт выплат отрицается. Расчетно-платежные ведомости изъяты правоохранительными органами, представить их невозможно. Показания действующих сотрудников отрицают получение «серой» зарплаты. Уголовное дело в отношении директора прекращено за отсутствием состава преступления.

Вывод суда первой инстанции: Требования общества оставил без удовлетворения. Довод об изъятии документов отклонен (Следственный комитет не подтвердил изъятие). Неофициальные регистры и кассовая книга сами по себе являются достаточным доказательством. Суд отдал предпочтение показаниям бывших сотрудников (предупреждены об ответственности, последовательны) перед показаниями действующих (зависимы от работодателя). Прекращение уголовного дела в отношении директора не имеет значения — субъект налоговой ответственности юридическое лицо.

Вывод суда апелляционной инстанции: отменил решение первой инстанции в части «серой» зарплаты. Суд указал на недостаточность доказательств: налоговый орган основывался преимущественно на показаниях свидетелей и документах из оперативно-розыскных мероприятий, но не располагал первичными документами (расчетно-платежными

ведомостями, кассовыми ордерами), позволяющими достоверно установить размер выплат каждому работнику. Показания противоречивы.

Кассационная оставила постановление апелляции без изменения.

Вывод: наличие неофициальных баз 1С, кассовых книг и показаний свидетелей, без первичных документов (расчетно-платежных ведомостей, кассовых ордеров), подтверждающих конкретные суммы выплат каждому работнику, может быть признано недостаточным для доначисления налогов.

2. Дело № А71-17799/2022

Суть спора: По результатам выездной налоговой проверки Общество за 2019–2020 годы инспекция вынесла решение о привлечении общества к ответственности.

В рамках данного дела одним из эпизодов стала выплата неофициальной заработной платы водителям-экспедиторам, что повлекло неисчисление страховых взносов и НДФЛ.

Позиция налоговой: Общество выплачивало неофициальную зарплату водителям-экспедиторам, не удерживало НДФЛ и не начисляло страховые взносы. Ключевое доказательство — изъятая «тетрадь зеленого цвета» (рукописная расчетно-платежная ведомость) с подписями получателей. Почерковедческая экспертиза подтвердила принадлежность подписей.

Позиция Общества: «Тетрадь зеленого цвета» не содержит наименования организации, подписей руководителя, ее принадлежность обществу не подтверждена. Из 99 человек, которых инспекция отнесла к неофициальным работникам, допрошено только 20, экспертиза подписей проведена не в отношении всех. Часть лиц — сотрудники сторонней организации (аутсорсинг).

Исследовав представленные доказательства, суд пришел к выводу, что налоговый орган доказал факт выплаты неофициальной заработной платы лишь в части. В основу решения легла оценка «тетради зеленого цвета» в совокупности с почерковедческой экспертизой и показаниями свидетелей. Суд указал, что прямые доказательства (ведомости с подписями, подтвержденными экспертизой) имеют приоритет над косвенными. Вместе с тем, в отношении 99 физических лиц, которых инспекция отнесла к неофициальным работникам, доказательства признаны недостаточными: допрошена только половина лиц, часть из них фактически являлась сотрудниками организации-аутсорсера, а некоторые вообще не работали в обществе.

В итоге в силе остались доначисления только по двум доказанным эпизодам. Первый — выплата неофициальной зарплаты семи водителям-экспедиторам, факт которой был подтвержден изъятой «тетрадью зеленого цвета», почерковедческой экспертизой подписей и показаниями свидетелей. Второй — маскировка заработной платы сотрудника под оплату транспортных услуг, что сам работник подтвердил в ходе допроса.

Первоначально налоговая инспекция предъявила обществу претензии по этому эпизоду на общую сумму 3 055 114,22 руб., из которых 923 639,18 руб. приходилось на НДФЛ и 2 131 475,04 руб. — на страховые взносы. После судебного обжалования значительная часть доначислений была признана судом необоснованной. По эпизоду с 99 физическими лицами

исключены суммы НДС в размере 709 765,13 руб. и страховых взносов в размере 1 052 773,84 руб.

Таким образом, общество уплатит в бюджет по эпизоду «серой» зарплаты 181 218,05 руб. НДС и 418 195,50 руб. страховых взносов, а всего — 599 413,55 руб. Первоначальные требования налоговой составляли 3 055 114,22 руб., то есть 1 762 539,97 руб. (57,7%) были признаны судом необоснованными.

3. Дела № А49-3678/2023 и А49-3680/2023, (охранное агентство).

Суть спора: Налоговый орган через анализ расчетных счетов установила, что 45% расходов составляют снятия наличных в одни и те же числа, а данные Росгвардии показали, что фактическое количество охранников не соответствует отчетности.

По делу № А49-3678/2023 по результатам камеральной налоговой проверки налоговый орган доначислил обществу страховые взносы в общей сумме 731 885,36 руб. (в том числе на ОПС – 535 880,23 руб., на ОМС – 126 467,97 руб., на ОСС – 69 537,16 руб.), а также начислил пени в сумме 164 941,05 руб. (впоследствии уменьшенные до 115 209,53 руб. в связи с мораторием на банкротство).

Кроме того, общество привлечено к налоговой ответственности по пункту 3 статьи 122 НК РФ в виде штрафа в размере 147 404 руб. (с учетом смягчающих обстоятельств штраф снижен в два раза).

По делу А49-3680/2023 по результатам камеральной налоговой проверки налоговый орган доначислил обществу налог на доходы физических лиц (НДФЛ) в сумме 317 848 руб., а также начислил пени в размере 72 197,05 руб. (впоследствии уменьшенные до 50 599,32 руб. в связи с мораторием на банкротство).

Кроме того, общество привлечено к налоговой ответственности по пункту 1 статьи 123 НК РФ в виде штрафа в размере 32 031,80 руб., по пункту 1 статьи 126 НК РФ – 1 000 руб., по пункту 1 статьи 126.1 НК РФ – 7 000 руб. (все штрафы уменьшены налоговым органом в два раза с учетом смягчающих обстоятельств).

Позиция налоговой инспекции: Общество фактически оказывало охранные услуги с привлечением большего количества сотрудников, чем отражено в отчетности. Зарплата выплачивалась наличными через «кураторов». 45% расходов — снятие наличных в одни и те же числа. Данные Росгвардии (личные карточки охранников) показали несоответствие отчетности. Свидетели подтвердили выплату «серой» зарплаты.

Позиция Общества: Налоговый орган необоснованно применил расчетный метод. 40-часовая рабочая неделя не применима к охранникам, работающим сутки через двое. В списках Росгвардии указаны незнакомые люди. Снятые денежные средства потрачены на приобретение оборудования (документы представлены).

Вывод суда первой инстанции: поддержал налоговую инспекцию. Общество не представило документы (табели, ведомости, трудовые договоры). Применение расчетного метода правомерно. Документы на оборудование признаны фиктивными (отсутствие оплаты, ИП умер, заказчики не подтвердили установку). Умысел подтвержден неоднократными предупреждениями налоговой.

Суды апелляционной инстанции и кассационной решение суда первой инстанции оставили без изменения.

4. Дело № А76-32793/2022 (строительство). Общество применяло уникальную схему маскировки: зарплата перечислялась на карты, затем работники «возвращали» часть в кассу под видом «возврата излишне выплаченной зарплаты» (3191 операция на 95,9 млн руб.).

Суть спора: по результатам выездной налоговой проверки за 2016–2018 годы инспекция выявила схему выплаты неофициальной заработной платы. Общество перечисляло работникам заработную плату на карточные счета в размере, в 2–3 раза превышающем официально учтенную для целей налогообложения. Для сокрытия этих выплат общество оформляло документы о «возврате» излишне выплаченной зарплаты в кассу, а затем — о выдаче этих же средств в подотчет, которые впоследствии списывались без оправдательных документов.

Доказательственная база:

Анализ банковских выписок: установлено, что размер фактически выплаченной по расчетным счетам заработной платы в 2–3 раза превышает размер заработной платы, учтенной обществом для целей налогообложения (по справкам 2-НДФЛ и расчетам по страховым взносам).

Оформление «возвратов» излишне выплаченной зарплаты: обществом оформлено 3191 операция «возврата» в отношении 264 человек на общую сумму 95 936 883 руб. «Возвраты» оформлялись ежемесячно, в день выплаты зарплаты либо через 2–3 дня после зачисления средств на счета работников.

Невозможность физического возврата: работники, которым была выплачена зарплата, в момент оформления «возврата» находились в удаленных командировках (ЯНАО, г. Тюмень, г. Курган), что подтверждено авансовыми отчетами и командировочными удостоверениями. Соответственно, они не могли физически вернуть деньги в кассу.

Наличие задолженности по зарплате: установлены факты оформления «возврата» в кассу при наличии задолженности работодателя по выплате заработной платы, что противоречит логике хозяйственных операций.

Зависимость сумм «возвратов» от должности: наибольшие суммы «возвратов» оформлялись по сотрудникам, занимающим руководящие должности, что указывает на зависимость размера выплат от выполняемой трудовой функции.

Дальнейшее движение «возвращенных» средств: 58% «возвращенных» сумм оформлялись как выданные в подотчет иным лицам (зачастую тем же работникам, но уже через кассу). Остальные суммы оформлялись как возвраты «займов» аффилированным лицам либо списывались на хозяйственные операции с техническими организациями (в том числе оплата ООО «Норд-бетон» на сумму 11 185 430 руб. через подотчет руководителя Васильченко А.Г.).

Списание подотчетных сумм без оправдательных документов: подотчетные денежные средства списывались с работников на основании служебных записок, без чеков, билетов,

счетов-фактур. Такое списание носило систематический характер, а метод учета расходов по служебным запискам был закреплен приказами общества.

Показания свидетелей: из 45 опрошенных сотрудников 71,1% указали, что ошибочных перечислений заработной платы и их возврата в кассу не производилось. Большинство сотрудников подтвердили, что уровень их реальной заработной платы значительно превышает отраженный в справках 2-НДФЛ.

Анализ счетов физических лиц: банковские выписки по счетам работников не подтверждали снятие наличных для возврата в кассу или перечисление средств в адрес общества. Напротив, снятие средств производилось в банкоматах для личного использования.

Анализ авансовых отчетов: представленные обществом авансовые отчеты не соответствовали датам выдачи подотчетных сумм (средства выдавались в подотчет на год, а авансовые отчеты составлялись на конкретные даты, что не подтверждало расходование именно тех сумм, которые были «возвращены»).

Позиция общества: возврат ошибочно выплаченной заработной платы фактически осуществлялся, что подтверждено авансовыми отчетами и служебными записками. Невозможность безналичных платежей из-за приостановления операций по счетам вынуждала использовать наличные. Частичное оформление расходов служебными записками обусловлено удаленностью объектов и спецификой деятельности.

Вывод судов: суды трех инстанций признали доначисления НДФЛ и страховых взносов обоснованными. Суды указали, что «возвраты» носили фиктивный характер, поскольку работники не могли физически вернуть деньги, находясь в командировках. Списание подотчетных сумм без оправдательных документов не подтверждает использование средств на нужды общества. Показания 71,1% сотрудников подтвердили, что возвраты не производились, а реальная заработная плата выше отраженной.

5. Дело № А76-22478/2022 (охранный предприниматель). Налоговая выявила маскировку «серой» зарплаты под выдачу займов и подотчетных сумм: перечисления работникам оформлялись как займы с последующим погашением, а авансовые отчеты подменялись в ходе проверки.

Суть спора: по результатам выездной налоговой проверки за 2017–2019 годы инспекция выявила схему выплаты неофициальной заработной платы. Общество выплачивало сотрудникам заработную плату в размере, значительно превышающем официально учтенный. Для сокрытия выплат применялись две основные маскировочные схемы: часть выплат оформлялась как беспроцентные займы (с последующим формальным «возвратом» или «прощением» долга), часть — как выдача денежных средств в подотчет, однако авансовые отчеты либо отсутствовали, либо были составлены с нарушением требований, либо подменялись в ходе проверки.

Позиция налогового органа

Общество умышленно занижало налоговую базу по НДФЛ и страховым взносам, выплачивая сотрудникам «серую» заработную плату и маскируя эти выплаты под подотчетные суммы и займы. Официальная заработная плата была установлена ниже минимального размера оплаты труда, в табелях учета рабочего времени указан неполный

рабочий день, тогда как фактически сотрудники работали полный день. Спорные выплаты носили систематический ежемесячный характер и совпадали по датам с официальными выплатами заработной платы.

Общество оформляло «возврат ошибочно перечисленных средств» в кассу, однако фактического возврата денег не происходило. Впоследствии эти средства выдавались в подотчет руководителям либо оформлялись как возврат займов. Авансовые отчеты, представленные в ходе проверки, были подменены: из них исключены сведения о взаимоотношениях с организациями, через которые ранее выводились средства, и появились сведения о возврате подотчетных сумм в кассу и последующей выдаче их в виде погашения займов.

Общество целенаправленно открывало в банках счета для физических лиц, не трудоустроенных официально, представляя реестры к договорам, содержащие списки работников. На эти счета зачислялась «теневая» заработная плата.

Доказательственная база налогового органа:

Официальная зарплата ниже МРОТ: в табелях учета рабочего времени указан неполный рабочий день, однако допрошенные сотрудники подтвердили, что работали полный день по графику 2/2.

Систематический характер выплат: спорные выплаты носили ежемесячный характер и совпадали по датам с официальными выплатами заработной платы.

Сотрудники, не трудоустроенные официально: по данным Росгвардии, установлены физические лица, которые фактически работали в обществе, но официально не были трудоустроены. Эти лица получали заработную плату наличными, расписывались в ведомостях.

Показания свидетелей: допрошенные сотрудники указали, что денежные средства, оформленные как «подотчетные», на иные нужды не получали, в командировки не ездили, а все перечисленные им суммы являлись их заработной платой, потраченной на личные нужды.

Оформление «возврата ошибочно перечисленных средств»: в отношении части сотрудников общество представило документы о возврате денег в кассу, однако установлено, что эти лица физически не могли вернуть деньги (находились в командировках), либо возврат носил формальный характер.

Подмена авансовых отчетов: в ходе проверки общество заменило ранее представленные авансовые отчеты на другие. В новых отчетах отсутствовали сведения о взаимоотношениях с организациями, через которые ранее выводились средства, и появились сведения о возврате подотчетных сумм в кассу и последующей выдаче их в виде погашения займов.

Маскировка под займы: представлены договоры беспроцентных займов с руководителями. Анализ показал, что перечисление сумм займов на счета общества не установлено, кредиторская задолженность по займам в бухгалтерском учете не отражена, возврат займов оформлялся за счет средств, полученных от «возврата ошибочно перечисленной заработной платы».

Открытие счетов для неофициальных работников: общество целенаправленно открывало в банках счета для физических лиц, не трудоустроенных официально, представляя реестры к договорам, содержащие списки работников.

Авансовые отчеты не подтверждают расходование средств: представленные авансовые отчеты не соответствуют установленному порядку (отсутствие наименования приобретаемого товара, несоблюдение сроков сдачи отчетов). К отчетам приложены документы, которые ранее использовались для подтверждения расходов других организаций группы. Часть расходов (приобретение стройматериалов, продуктов питания, подарочных карт, цветов) не относится к деятельности общества.

Отсутствие остатков подотчетных сумм на начало периода: согласно учету, сальдо на начало периода отсутствовало, соответственно, у подотчетных лиц не могло быть задолженности общества за предыдущие периоды.

Позиция общества: заемные и подотчетные средства являются возвратными и не образуют дохода заемщиков. Включение таких средств в налогооблагаемую базу по НДФЛ и страховым взносам неправомерно. Свидетельские показания истолкованы налоговым органом ошибочно. Общество ссылалось на судебную практику, согласно которой займы не признаются доходом физических лиц.

Суды трех инстанций признали доначисления НДФЛ и страховых взносов обоснованными.

По маскировке под займы: представленные договоры займа носят формальный характер. Отсутствие реального перечисления заемных средств на счета общества, неотражение задолженности по займам в бухгалтерском учете, идентичность договоров по форме и условиям свидетельствуют о том, что «займы» фактически являлись заработной платой. Денежные средства, оформленные как «возврат займов», происходили из средств, ранее «возвращенных» работниками в кассу, что создавало замкнутый круг фиктивных операций.

По маскировке под подотчетные суммы: подмена авансовых отчетов в ходе проверки, отсутствие оправдательных документов, подтверждающих реальное расходование средств на нужды общества, а также использование одних и тех же документов для подтверждения расходов разных организаций группы свидетельствуют о формальности документооборота. Авансовые отчеты не соответствуют установленному порядку, а часть расходов (стройматериалы, продукты, подарочные карты, цветы) не имеет отношения к деятельности общества.

По показаниям свидетелей: суды отдали предпочтение показаниям сотрудников, подтвердивших получение заработной платы наличными, перед формальными документами, не подтвержденными первичными оправдательными документами. Систематический характер выплат, совпадающий с датами официальной заработной платы, доказывает, что данные выплаты являлись оплатой труда.

По открытию счетов для неофициальных работников: общество самостоятельно предоставляло в банки реестры с фамилиями неофициальных работников, что доказывает осведомленность и целенаправленность действий по выводу заработной платы из-под налогообложения.

По умыслу: совокупность установленных обстоятельств (систематический характер нарушений, подмена документов в ходе проверки, создание фиктивного документооборота по займам и подотчетным суммам) свидетельствует об умышленном характере действий общества, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды.

Анализ судебной практики показал, что косвенные доказательства и общая картина схемы могут убедить суд в наличии нарушения, но без первичных документов, подтверждающих конкретные суммы выплат каждому работнику, доначисления рискуют быть отмененными.

Модель 2. Дробление бизнеса + «серая» зарплата

Дробление бизнеса и «серая» зарплата всё реже встречаются по отдельности, всё чаще образуя единую конструкцию. Дробление позволяет сохранить спецрежимы и создать формальную структуру, а обналичивание через подконтрольных ИП или технические компании — сформировать «черную» кассу для выплат, не учтенных в налогообложении.

В рамках такой модели налогоплательщик создает несколько взаимозависимых организаций (как правило, на УСН), распределяя между ними выручку и персонал. Часть работников оформлена в «упрощенцах», остальные получают неучтенные наличные, источником которых нередко выступают мнимые договоры с ИП (транспортные, консультационные и т.п.) с последующим обналичиванием.

Признаки дробления:

- единый центр управления (один учредитель/директор, общая бухгалтерия, кадровая служба);
- совпадение IP-адресов при сдаче отчетности;
- единая инфраструктура (адрес, сайт, телефон, оборудование);
- перераспределение доходов для сохранения лимитов УСН.

Признаки «серой» зарплаты в рамках дробления:

- ведомости выплат без разделения по организациям;
- обналичивание через ИП и последующая выдача наличных;
- фото- и видеоматериалы, фиксирующие выдачу зарплаты в кассе.

6. Дело № А19-21381/2023 (охранное агентство).

Суть спора: налоговая установила, что общество применяло схему «дробления бизнеса» — создало два взаимозависимых юридических лица на упрощенной системе налогообложения, перераспределило между ними выручку и персонал, чтобы минимизировать налоги по общей системе. Одновременно общество выплачивало сотрудникам «серую» зарплату наличными, источником которой служили мнимые договоры с ИП на транспортные услуги.

Эпизод 1: Дробление бизнеса (НДС 10 042 518 руб.)

Позиция налоговой инспекции: Общество создало взаимозависимые организации на УСН, перераспределило на них выручку и персонал, чтобы сохранить право на спецрежимы. Фактически все организации действовали как единый хозяйствующий субъект

Доказательственная база:

- Учредители и руководители одни и те же во всех организациях; один бенефициар
- «Дробленки» не имели имущества, транспорта, персонала на момент создания
- Одна организация создана в момент, когда численность другой приблизилась к лимиту для УСН (100 человек)
- Контроль предельных сумм доходов для сохранения УСН
- С момента создания «дробленок» доходы общества снизились, доходы «дробленок» выросли
- Единая инфраструктура: один адрес, телефон, сайт, IP-адрес
- Единый административный аппарат: один руководитель, один главный бухгалтер, одна кадровая служба на все организации
- Сотрудники работали в одних помещениях вне зависимости от трудоустройства
- Одни и те же заказчики и поставщики
- Использование имущества общества (оружие, радиочастоты) всеми организациями.

Позиция Общества: Создание организаций связано с расширением бизнеса и оптимизацией управления. Каждая организация самостоятельна. Смена руководителей связана с запретом совмещать должности в охранных организациях. Каждая организация имеет собственную лицензию

Суды трех инстанций признали доказанным искусственное дробление бизнеса. Общество имело все ресурсы для самостоятельной работы, созданные организации не имели экономической самостоятельности и были созданы исключительно для сохранения права на применение упрощенной системы налогообложения.

Эпизод 2: «Серая» заработная плата (страховые взносы 15 260 390 руб., НДФЛ 3 459 491 руб., штраф 77 909 руб.)

Позиция налоговой инспекции: Общество выплачивало сотрудникам «серую» зарплату наличными. Источником служили мнимые договоры с ИП на транспортные услуги, через которые обналичивались деньги.

Доказательственная база

- Заявление учредителя с фото- и видеоматериалами, фиксирующими выдачу зарплаты в кассе
- Ведомости выдачи зарплаты с подписями сотрудников (без разделения по организациям)
- Личная тетрадь сотрудника с ежемесячными записями о получении «серой» зарплаты
- Показания бывших сотрудников, подтвердивших получение зарплаты наличными
- Фото- и видеоматериалы, зафиксировавшие очередь сотрудников за зарплатой в кассе
- Анализ расчетных счетов: перечисления ИП сопоставимы с суммой выданной «серой» зарплаты
- Отсутствие у ИП транспорта, работников, реальной деятельности; деньги обналичивались
- Показания действующих сотрудников, отрицавших «серую» зарплату, оценены критически (зависимость от работодателя)

Позиция Общества: Выплаты наличными отрицаются. Деньги перечислялись ИП за реальные транспортные услуги. Ведомости не содержат наименования организации, их принадлежность не доказана. Транспортные услуги реальны. Показания учредителя недостоверны.

Суды признали доказанным факт выплаты «серой» зарплаты. Источник наличных — мнимые договоры с ИП. Использование расчетного метода правомерно, общество не представило контррасчет.

7. Дело № А50-31763-2023

Суть спора: налоговая инспекция установила, что общество применяло комплексную схему ухода от налогообложения, включающую создание взаимозависимых организаций и индивидуальных предпринимателей для искусственного завышения расходов и вычетов по НДС, а также выплату неофициальной заработной платы.

Ключевая особенность дела — общество само раскрыло факты выплаты «серой» зарплаты, представив платежные ведомости на 128 млн руб., надеясь увеличить расходы по налогу на прибыль, но не рассчитав последствий в виде доначисления НДФЛ и страховых взносов.

Эпизод 1: «Технические» контрагенты и дробление бизнеса (НДС 1 245 960 руб., налог на прибыль 19 857 798 руб.)

Позиция налоговой: Общество создало группу взаимозависимых лиц (подконтрольные организации, а также ряд индивидуальных предпринимателей), подконтрольных одному бенефициару, и использовало их для искусственного увеличения расходов и налоговых вычетов по НДС. Часть операций оформлялась с «техническими» контрагентами, которые фактически не исполняли обязательства, а поступавшие денежные средства обналичивались..

Доказательственная база:

- Взаимозависимость и подконтрольность: единый бенефициар контролировал все организации группы; его супруга, друг, бывшие сотрудники оформлены как руководители или индивидуальные предприниматели. Все организации имеют один фактический адрес, отправляют отчетность с одного IP-адреса, бухгалтерский учет ведется единой бухгалтерией.
- Передача активов между взаимозависимыми лицами: транспортные средства и производственная база, ранее принадлежавшие обществу, переданы подконтрольной организации, которая сдает их в аренду другой взаимозависимой фирме. Стоимость услуг последней завышена в 9,4 раза (с 380 руб./тонна до 3600 руб./тонна), что позволило обществу снизить уплату НДС на 96% при аналогичной выручке.
- Перевод сотрудников между организациями: водители и механики до 1 квартала 2020 года трудоустроены в обществе, затем переведены в штат к индивидуальному предпринимателю (супруге бенефициара), а позже — в подконтрольную организацию. Трудовые функции и фактическое место работы не изменились.
- «Технические» контрагенты: спорные организации не имели имущества, транспорта, персонала, представляли отчетность с минимальными суммами налогов либо с «нулевыми»

показателями. По расчетным счетам отсутствовали расходы на закуп товаров, которые якобы поставлялись обществу. Оплата по спорным сделкам обществом не производилась.

- Результаты ОРМ: при осмотре помещений по адресам обналичивания изъяты печати, сертификаты ЭЦП, базы 1С, документы спорных контрагентов. Обнаружены файлы с рекомендациями по отражению в учете сделок с одним из контрагентов и шаблоны документов для оформления расходов по спорным операциям.

- Показания свидетелей: работники подтвердили, что ремонтные работы на производственной базе выполнялись силами общества, а не привлеченными подрядчиками. Водители мусоровозов указали, что автомобили не обрабатывались химическими веществами, которые якобы закупались. Руководитель автомойки сообщила, что использует только свою химию, от общества ничего не получала.

- Отсутствие потребности в спорных товарах и услугах: приобретение мусорных контейнеров не предусмотрено государственным контрактом с региональным оператором и законодательством; закупка опасных химических веществ не сопровождалась приобретением средств индивидуальной защиты и не могла быть использована в деятельности общества.

Позиция Общества: создание организаций и привлечение ИП вызвано производственной необходимостью и оптимизацией управления. Все сделки реальны, подтверждены первичными документами. Часть контрагентов исключена из налоговой отчетности добровольно, что свидетельствует о добросовестности.

Вывод суда (первая инстанция): поддержал налоговую. Суд признал доказанным создание группой взаимозависимых лиц формального документооборота с целью искусственного увеличения расходов и вычетов. Спорные контрагенты не обладали ресурсами для исполнения обязательств, их деятельность носила «технический» характер. Общество не представило доказательств реального использования спорных товаров и услуг.

Апелляция и кассация: оставили решение без изменения.

Эпизод 2: «Серая» заработная плата (НДФЛ 16 190 720 руб., страховые взносы 25 169 479 руб.)

Позиция налоговой инспекции: общество в ходе проверки самостоятельно представило платежные ведомости, подтверждающие выплату неофициальной заработной платы сотрудникам в общей сумме 128 451 000 руб. за 2019–2021 годы. С этих выплат не были удержаны НДФЛ и не начислены страховые взносы. Общество рассчитывало учесть эти суммы в расходах по налогу на прибыль, но не исполнило обязанности налогового агента.

Доказательственная база:

- Платежные ведомости: представлены обществом с возражениями на акт проверки. Ведомости содержат ежемесячные записи о выдаче заработной платы сотрудникам на постоянной основе, суммы существенно превышают официально задекларированные доходы по форме 2-НДФЛ.

- Собственное признание общества: налогоплательщик просил учесть дополнительные расходы на выплату заработной платы при определении налоговой базы по налогу на прибыль, тем самым подтвердив факт выплат.

- Неисполнение обязанностей налогового агента: НДФЛ с указанных сумм не удержан и не перечислен, страховые взносы не начислены, сведения в налоговую отчетность не включены.

Позиция общества: ведомости представлены для увеличения расходов по налогу на прибыль, но налоговая не вправе одновременно учитывать эти суммы в расходах и доначислять с них НДФЛ и страховые взносы.

Вывод суда (первая инстанция): поддержал налоговую. Суд указал, что налогоплательщик не может одновременно учитывать «серую» зарплату в расходах и не платить с нее налоги. Представленные ведомости являются прямым доказательством выплат, а значит, НДФЛ и страховые взносы подлежат доначислению. Общество, раскрыв факты выплат, фактически подтвердило свои обязанности как налогового агента.

Апелляция и кассация: оставили решение без изменения.

8. Дело № А62-5003/2023 (строительство).

Компания использовала разветвленную сеть из 17 «технических» контрагентов, обналачивание через родственников директора.

Суть спора: налоговая инспекция установила, что общество использовало разветвленную сеть из 17 «технических» контрагентов для искусственного завышения расходов и вычетов по НДС. Общество передавало субподрядчикам практически весь объем работ по муниципальным контрактам, однако фактически работы выполнялись самостоятельно с привлечением нелегальных мигрантов. Расчеты с «техническими» контрагентами осуществлялись через уступку прав требования и векселя с последующим обналачиванием через взаимозависимых лиц.

Эпизод: «Технические» контрагенты (НДС 31 403 700 руб., налог на прибыль — включен в общую сумму)

Позиция налоговой инспекции: Общество создало формальный документооборот с 17 контрагентами, обладающими признаками «технических» организаций. Работы фактически выполнялись силами самого общества с привлечением нелегальных мигрантов, а расчеты осуществлялись через векселя и уступку прав требования с последующим обналачиванием через взаимозависимых лиц (родственников руководителя).

Доказательства налоговой:

- **Отсутствие ресурсов у контрагентов:** спорные организации не имели имущества, транспортных средств, квалифицированного персонала. По сведениям ФИР ФНС России, у большинства отсутствовали работники либо численность составляла 1–3 человека. Допуски СРО отсутствовали.

- **Налоговая отчетность контрагентов:** доля налоговых вычетов по НДС составляла 99–100%, суммы налогов к уплате минимальны при значительных оборотах. При сопоставлении книг покупок с расчетными счетами установлено отсутствие перечислений поставщикам, что свидетельствует о безденежном предоставлении вычетов.

- **Транзитный характер движения денег:** поступившие от общества средства перечислялись на счета одних и тех же индивидуальных предпринимателей с назначением

«за выполненные монтажные работы». Эти предприниматели применяли спецрежимы (ЕНВД, патент), сведения о наемных работниках не представляли, а поступившие деньги снимали наличными в день получения.

- **Физические лица, получавшие «зарплату»:** контрагенты перечисляли небольшие суммы (1–5 тыс. руб.) физическим лицам, находящимся далеко за пределами региона. Допрошенные лица сообщили, что не приезжали в область, организация им не известна.

- **Схема расчетов:** оплата по договорам не производилась. Вместо этого оформлялись договоры уступки права требования и выдавались векселя. Цессионариями выступали родственники руководителя и давние партнеры общества. Векселя обналичивались этими лицами, после чего наличные передавались руководителям «технических» контрагентов.

- **Показания заказчиков и свидетелей:** заказчики по муниципальным контрактам сообщили, что общество не уведомляло их о привлечении субподрядчиков. Представитель заказчика пояснил, что работы контролировал лично директор общества, а представителей других организаций на объектах не было. Работы выполнялись с привлечением иностранных граждан, которые не были официально трудоустроены.

- **Наличие собственных ресурсов у общества:** общество являлось членом СРО, имело допуск на выполнение работ, располагало строительной техникой (экскаваторы-погрузчики, самосвалы), закупало материалы у реальных поставщиков (песок, щебень, асфальт, бетон, ГСМ). Штатная численность позволяла выполнять работы самостоятельно.

Позиция общества: сделки со спорными контрагентами реальны, подтверждены первичными документами. Оплата произведена через уступку прав требования и векселя, что не запрещено законом. Общество проявило должную осмотрительность при выборе контрагентов.

Вывод суда первой инстанции: Суд признал доказанным создание формального документооборота с «техническими» контрагентами. Спорные организации не имели ресурсов для выполнения работ, их деятельность носила транзитный характер. Расчеты через взаимозависимых лиц с последующим обналичиванием подтверждают фиктивность операций. Общество не представило доказательств проявления должной осмотрительности.

Апелляция: решение оставлено без изменения. Суд отклонил довод о необходимости проведения налоговой реконструкции, указав, что общество не содействовало раскрытию реальных операций (на уведомление о представлении сведений о фактических исполнителях ответ не дан). При умышленном встраивании «технических» компаний расчетный метод не применяется.

Кассация: решение и постановление оставлены без изменения.

9. Анализ дел группы компаний (объединенный блок из восьми дел, рассмотренных в 2022–2023 годах) позволяет выделить наиболее масштабный и системный подход к уходу от налогообложения. Холдинг применял единую схему, охватывающую различные сферы деятельности: производство колбасных изделий и консервов, оптовую торговлю одеждой, кадровое сопровождение, охранные услуги.

Суды всех инстанций по каждому из восьми дел (№ А32-27001/2023, № А32-40775/2022, № А32-57357/2022, № А32-42088/2022, № А32-63733/2022, № А32-63713/2022, № А32-14573/2023, № А32-53881/2022) поддержали налоговую.

Эпизод 1: Дробление бизнеса (НДС, налог на прибыль, налог на имущество)

Позиция налоговой инспекции:

Общества входили в группу компаний Холдига, подконтрольную единому бенефициару. Создана схема формального дробления бизнеса: выручка и персонал распределены между взаимозависимыми организациями на УСН и ЕНВД для сохранения права на спецрежимы и минимизации налогов по общей системе налогообложения. Фактически все организации действуют как единый хозяйствующий субъект.

Доказательственная база:

- **Взаимозависимость:** Учредители и руководители одни и те же во всех организациях; единый бенефициар; перекрестное участие в уставных капиталах; номинальные руководители, фактически являющиеся работниками.
- **Единая инфраструктура:** Один адрес регистрации (массовый), единый телефон, сайт, IP-адрес; единая бухгалтерия и кадровая служба; отчетность представляется одним лицом.
- **Контроль лимитов УСН:** Создание новых организаций при приближении численности к 100 человекам или выручки к 150 млн руб.; перераспределение персонала между участниками
- **Перераспределение выручки:** Доходы обществ на ОСНО снижены, доходы «дробленок» на УСН/ЕНВД увеличены; сделки с отрицательной рентабельностью внутри группы
- **Использование подконтрольных структур:** Подконтрольный банк для внутригрупповых расчетов; аудиторская фирма, фактически контролирующая бухгалтерию всех участников
- **Формальные внутригрупповые сделки:** Встречные договоры поставки; «закольцованное» движение денежных средств; фиктивные авансы; новация долга; уступка прав требования
- **Единые поставщики и заказчики:** Все организации группы работают с одними и теми же контрагентами.
- **Показания свидетелей:** Свидетели подтвердили централизованное управление, воспринимали все организации как единую структуру, не могли назвать организацию, в которой работали.

Позиция общества: Общества не входят в группу Холдинга», является самостоятельными налогоплательщиками. Создание организаций связано с расширением бизнеса, оптимизацией управления, спецификой деятельности (охрана с оружием и без оружия). Каждая организация имеет собственную лицензию и самостоятельно ведет деятельность.

Вывод судов: Суды трех инстанций по всем делам признали доказанным искусственное дробление бизнеса.

Эпизод 2: «Серая» заработная плата (страховые взносы, НДФЛ)

Позиция налогового органа: Группа компаний выплачивала сотрудникам «серую» зарплату наличными, не исчисляя страховые взносы и не удерживая НДФЛ. Официальная часть зарплаты составляла 1/2 МРОТ (5 400–5 700 руб.), реальная — значительно выше. Источник выплат — «черная» касса группы компаний, формируемая из неучтенной выручки и обналиченных средств.

Доказательственная база налогового органа:

- **Изыятый жесткий диск директора департамента бухгалтерии.** Содержал расчеты реальных зарплат работников, данные о начислениях, значительно превышающих официальные, а также информацию о схемах регулирования НДС и обналичивания средств
- **Показания 393 свидетелей.** 149 человек подтвердили получение зарплаты «в конвертах»; свидетели указывали на выплату наличными дважды в месяц, на работу полный день при оформлении на 0,5 ставки.
- **Низкая доля ФОТ в выручке.** Доля фонда оплаты труда в выручке составляла 1,58–2%, что в десятки раз ниже среднеотраслевого показателя (15%).
- **Объявления о вакансиях.** В открытых источниках размещались вакансии с зарплатой 15–25 тыс. руб. при полной занятости, в то время как официальная зарплата составляла 5–6 тыс. руб.
- **Показания бывших сотрудников.** Подтвердили выплату наличными дважды в месяц, получение зарплаты в кассе, подписи в ведомостях; опровергли данные табелей учета рабочего времени о 4-часовом рабочем дне.
- **Документы кадрового учета.** Дополнительные соглашения о переводе на 0,25–0,5 ставки составлены формально, без экономических причин; табели подписаны неустановленными лицами (подтверждено почерковедческой экспертизой).
- **Фискальные отчеты ККТ:** Время пробития чеков выходило за пределы рабочего времени, указанного в трудовых договорах
- **Анализ расчетных счетов:** Выявлены перечисления через личные счета сотрудников и обналичивание средств, направляемых в «черную» кассу

Позиция Общества: Зарплата соответствует минимальному размеру оплаты труда, трудовое законодательство соблюдено. Работники оформлены на неполный рабочий день (4 часа), поэтому заработная плата пропорционально ниже. «Серой» зарплаты не было, выплаты наличными не производились.

Суды трех инстанций признали доказанным факт выплаты «серой» зарплаты. Ввиду отсутствия надлежащего учета и искажения данных налоговая база по НДФЛ и страховым взносам определена расчетным методом на основании данных об аналогичных налогоплательщиках, что признано правомерным.

10. Дело № А41-5764/2023 («торговля»). Общество перевело трех бывших сотрудников в статус ИП и заключило с ними агентские договоры, продолжая контролировать их работу через единый IP-адрес.

Суть спора: Общество перевело трех бывших сотрудников в статус ИП и заключило с ними агентские, сервисные и маркетинговые договоры. Фактически эти лица продолжали выполнять те же функции, что и ранее, находясь в офисе общества и используя его инфраструктуру. Выведенные через ИП средства направлялись на выплату «серой» зарплаты другим сотрудникам.

Эпизод 1: Подмена трудовых отношений отношениями с ИП на спецрежиме (налог на прибыль, НДС).

Позиция налоговой: регистрация сотрудников в качестве ИП произведена «под заказ» (в день увольнения или на следующий). ИП применяли УСН (6% с доходов), что позволило обществу не уплачивать с выплат им НДФЛ и страховые взносы, а также зависить расходы по налогу на прибыль. Фактически ИП оставались подконтрольны обществу: использовали единый IP-адрес, имели доступ к бухгалтерии, продолжали взаимодействовать с контрагентами как менеджеры общества. Полученные от общества средства ИП перечисляли сотрудникам общества с назначением «материальная помощь», минуя налогообложение.

Доказательства налоговой:

Совпадение IP-адресов: единый IP-адрес использовался обществом и всеми тремя ИП для сдачи отчетности и входа в личный кабинет.

Регистрация «под заказ»: договоры заключены в день или на следующий день после регистрации физических лиц в качестве ИП.

Изыятые документы: при выемке в офисе общества обнаружены договоры и письма, подписанные от имени общества менеджерами, которые одновременно являлись этими ИП.

Показания свидетелей: сотрудники общества подтвердили, что ИП продолжали работать в офисе, выполнять те же обязанности, а также перечисляли им денежные средства в качестве «материальной помощи».

Движение средств: анализ банковских выписок показал, что ИП перечисляли полученные от общества средства на счета сотрудников общества, а также на счета аффилированных организаций.

Вывод средств: создание задолженности перед ИП позволило через договоры уступки права требования вывести денежные средства на генерального директора общества, который впоследствии простил долг, что носило притворный характер и было направлено на легализацию необоснованной налоговой выгоды.

Позиция Общества: привлечение ИП имело деловую цель — расширение клиентской базы и увеличение объема продаж. Предприниматели самостоятельно несли расходы и имели право привлекать третьих лиц. Факт совпадения IP-адресов не доказывает подконтрольность.

Эпизод 2: «Серая» заработная плата (НДФЛ, страховые взносы).

Позиция налоговой: подконтрольные обществу ИП осуществляли перечисление выведенных денежных средств в адрес сотрудников общества с назначением платежа «материальная помощь», минуя начисление и уплату НДФЛ и страховых взносов. Общество занизило налоговую базу по НДФЛ, не включив эти выплаты в базу для начисления налога.

Доказательства налогового органа:

Анализ банковских выписок ИП: установлено регулярное перечисление средств с назначением «материальная помощь», «перевод денежных средств» на счета сотрудников общества, а также сотрудников аффилированных компаний.

Показания сотрудников общества: свидетели подтвердили, что их доходы не превышали 20 000 руб. в месяц, что ниже среднемесячной заработной платы по соответствующему виду деятельности в регионе.

Договоры цессии: заключены между ИП и генеральным директором общества, что позволило вывести денежные средства и впоследствии простить долг.

Позиция Общества: выплаты наличными отрицались; денежные средства перечислялись в качестве материальной помощи, что не является объектом обложения страховыми взносами.

Суды трех инстанций признали, что созданная схема формального перевода сотрудников в категорию ИП позволила обществу искусственно завязать расходы и выплачивать «серую» зарплату. Основной целью сделок являлось не получение результатов предпринимательской деятельности, а налоговая экономия. Переуступка кредиторской задолженности и последующее прощение долга носили притворный характер, были направлены на легализацию необоснованной налоговой выгоды. Суды согласились с налоговой в том, что имело место создание фиктивного документооборота и отсутствие реального оказания услуг заявленными ИП.

Вместе с тем суд первой инстанции частично удовлетворил требования общества, признав, что при определении налоговых обязательств необходимо учесть налоги, фактически уплаченные ИП в связи с применением УСН (10 732 896 руб.), а также документально подтвержденные расходы предпринимателей (1 463 905 руб. 75 коп. и НДС 3 165 руб. 25 коп.), которые подлежат учету при консолидации доходов. В остальной части (расходы на подарочные карты и выездные конференции) суд отказал в учете из-за отсутствия первичных документов и доказательств экономической обоснованности. Апелляция и кассация оставили это решение без изменения в обжалуемой части, подтвердив правомерность учета уплаченных ИП налогов при определении действительной налоговой обязанности

11. Дело № А40-59609/2023 (ритуальные услуги). Налоговая пыталась квалифицировать привлечение 10 ИП по агентским договорам как схему дробления, но проиграла. Оценка суда: суды первой, апелляционной и кассационной инстанций признали решение налоговой недействительным, указав, что налоговая не доказала аффилированность, фиктивность документооборота или отсутствие деловой цели. Суд отметил, что IP-адреса были «серыми» (не уникальными), общество проявило должную осмотрительность, а ИП имели собственных работников и иных заказчиков. **Итог: победа налогоплательщика.**

Суть спора: налоговая инспекция посчитала, что общество применило схему незаконной налоговой минимизации путем вовлечения в формальные финансово-хозяйственные взаимоотношения подконтрольных индивидуальных предпринимателей. По мнению налогового органа, основной целью заключения обществом сделок с 10 индивидуальными предпринимателями являлось не получение результатов предпринимательской деятельности, а получение налоговой экономии. Работы, по утверждению инспекции, выполнялись фактически сотрудниками самого общества, а документооборот с ИП был формальным. Общество оспорило решение налоговой в суде.

Позиция налоговой: в нарушение положений пункта 1 статьи 54.1 НК РФ общество применило схему незаконной налоговой минимизации путем вовлечения в формальные

финансово-хозяйственные взаимоотношения подконтрольных индивидуальных предпринимателей (10 ИП), что привело к неправомерному увеличению расходов по налогу на прибыль организаций и причинению ущерба бюджету. Сделки не были реально исполнены заявленными ИП, а налогоплательщик использовал формальный документооборот.

Доказательства налоговой:

- **Финансовая подконтрольность:** доля поступлений от общества в выручке ИП составляла от 65% до 100%.
- **Совпадение IP-адресов:** установлено совпадение IP-адресов при входе в систему «Банк-Клиент» между обществом и некоторыми ИП.
- **Совпадение телефонных номеров:** установлено совпадение телефонных номеров у двух ИП.
- **Единый представитель:** интересы нескольких ИП и общества в органах МВД представляла одна и та же коллегия адвокатов.
- **Показания свидетелей:** налоговый орган ссылался на показания бывших сотрудников общества, а также на показания заказчиков ритуальных услуг, полученные сотрудниками МВД, которые указывали, что агенты предъявляли удостоверения от общества.
- **Отсутствие ресурсов у ИП:** у некоторых ИП отсутствовали собственные или арендованные транспортные средства, необходимые для оказания услуг.
- **Регистрация «под заказ»:** некоторые ИП были зарегистрированы после заключения договора с обществом или незадолго до него.
- **Транзитный характер движения денежных средств:** налоговый орган указывал на снятие наличных с расчетных счетов ИП как на признак обналаживания.

Позиция общества: налоговый орган не доказал ни аффилированность, ни фиктивность сделок, ни отсутствие деловой цели. Общество документально подтвердило все расходы. Привлечение ИП было обусловлено необходимостью вывода общества из убыточности и оптимизации бизнес-структуры в условиях высококонкурентного рынка. До 2017 года общество было убыточным; после заключения агентских договоров с ИП в 2017–2019 годах общество впервые получило прибыль. Общество проявило должную осмотрительность при выборе контрагентов.

Доказательства общества:

Экономическая целесообразность: общество представило анализ двух вариантов построения бизнес-структуры (увеличение штата собственных сотрудников vs заключение агентских договоров с ИП). Второй вариант был выбран как более экономически эффективный и позволяющий минимизировать риски, связанные с контролем над агентами.

Должная осмотрительность: общество разработало Положение о порядке заключения договоров, формировало «досье» на каждого контрагента, запрашивало правоустанавливающие документы, проверяло контрагентов через сервисы ФНС, kad.arbitr.ru, zakurki.gov.ru, банк данных исполнительных производств. У ИП регулярно запрашивалась документация, подтверждающая уплату налогов.

Реальность деятельности ИП: каждый из ИП подтвердил факт работы с обществом в объяснениях, данных сотрудникам МВД. ИП имели собственных сотрудников (подтверждено справками 2-НДФЛ), выплачивали им заработную плату, уплачивали налоги

и страховые взносы, несли расходы, характерные для ведения предпринимательской деятельности (аренда офисов, приобретение программного обеспечения, оплата рекламы, приобретение фирменной одежды, оплата ГСМ и др.). ИП имели иных заказчиков помимо общества, что опровергало довод о финансовой подконтрольности.

Показания сотрудников ИП: сотрудники ИП подтвердили факт трудоустройства к конкретным ИП, описали порядок работы, получения зарплаты и взаимодействия с ИП. Многие из них подписывали трудовые договоры и писали заявления о приеме на работу именно к ИП.

Отсутствие взаимозависимости: налоговый орган не установил и не доказал факты взаимозависимости или аффилированности общества и ИП.

Характер агентских договоров: общество обоснованно указало, что агентские договоры соответствуют главе 52 ГК РФ, и действия ИП от имени общества (заключение договоров с клиентами, предъявление удостоверений) являются прямым следствием условий этих договоров, а не доказательством того, что ИП являются сотрудниками общества.

IP-адреса: IP-адреса, на которые ссылалась налоговая, являются «серыми» (частными), не уникальными, могут использоваться разными субъектами в разное время, особенно при использовании мобильных устройств и публичных сетей wi-fi. Совпадение IP-адресов может объясняться посещением ИП офиса общества для сдачи документов. Пересечение IP-адресов было установлено только с несколькими ИП из десяти, и то в минимальном проценте случаев.

Недопустимость доказательств: часть протоколов допросов составлена после окончания налоговой проверки, что в силу позиции ФНС России и сложившейся судебной практики делает их недопустимыми доказательствами. Более того, акт проверки содержал ссылки на протоколы допросов, датированные более поздним периодом, что свидетельствовало о недобросовестном поведении налогового органа.

Нарушение процедуры: налоговый орган не направлял повестки на допрос индивидуальным предпринимателям, не проводил их допросы, а использовал только объяснения, полученные сотрудниками МВД. МВД, в свою очередь, после проведенных осмотров и опросов не возбудило уголовных дел.

Отсутствие контроля за денежными средствами ИП: после оплаты услуг общество не контролировало дальнейшее использование денежных средств ИП. Снятие наличных с расчетных счетов является правом собственника (ИП) и не может свидетельствовать о нарушении. Налоговый орган не доказал возврат денежных средств обществу или обналичивание в интересах общества.

Суды первой, апелляционной и кассационной инстанций поддержали позицию общества.

Суды установили следующее:

Налоговый орган не доказал, что основной целью заключения обществом сделок с ИП являлось не получение результатов предпринимательской деятельности, а получение налоговой экономии.

Налоговый орган не опроверг реальность спорных сделок и не доказал, что обязательства по сделкам исполнены иным лицом, а не заявленными контрагентами.

Общество проявило должную осмотрительность при выборе контрагентов.

Индивидуальные предприниматели являлись действующими, самостоятельно несли расходы, имели сотрудников, уплачивали налоги.

Показания сотрудников ИП и самих ИП, подтверждающие реальность хозяйственных отношений, налоговый орган проигнорировал или исказил.

Часть доказательств, на которые ссылалась инспекция (протоколы допросов после окончания проверки), признана недопустимыми.

Совпадение IP-адресов не является безусловным доказательством подконтрольности, особенно с учетом «серых» адресов и возможного использования публичных сетей wi-fi.

Снятие наличных денежных средств с расчетных счетов ИП является их правом и не свидетельствует о незаконном обналичивании в интересах общества.

Привлечение ИП имело разумную деловую цель — оптимизацию бизнес-структуры и вывод общества из убыточности. Факт получения обществом прибыли в 2017–2019 годах (впервые за долгое время) подтверждает экономическую оправданность такой реорганизации.

Выводы суда: решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения признано недействительным полностью. Суды трех инстанций поддержали данное решение.

Модель 3. Подмена трудовых отношений самозанятыми (НПД)

Наиболее распространенная в последние годы схема. Работникам предлагают зарегистрироваться в качестве плательщиков налога на профессиональный доход (самозанятых) и заключить договоры гражданско-правового характера. Фактически же отношения остаются трудовыми: работники выполняют трудовую функцию, подчиняются правилам внутреннего распорядка, используют оборудование и материалы работодателя, получают фиксированную оплату дважды в месяц.

Признаки, указывающие на трудовые отношения:

- Регистрация в качестве самозанятого «под заказ» (непосредственно перед началом работы);
- выполнение работы, относящейся к основной деятельности заказчика;
- отсутствие у самозанятого иных заказчиков;
- обеспечение средствами труда за счет заказчика;
- контроль со стороны заказчика (график, дисциплина, штрафы);
- выплаты с фиксированной периодичностью (два раза в месяц);
- указание самозанятых в разделе «Наша команда» на сайте.

12. Дело № А43-8116/2025 (развлекательный центр, артисты)

Суть спора: общество привлекло 26 физических лиц в качестве плательщиков налога на профессиональный доход (самозанятых) для выступлений на сцене. Налоговая инспекция квалифицировала отношения как трудовые.

Позиция налогового органа:

- Регистрация «под заказ»: все 26 самозанятых зарегистрировались непосредственно перед заключением договоров с обществом.
- Отсутствие иных заказчиков: у самозанятых не было иных заказчиков, все чеки формировались только в адрес общества.
- Отсутствие актов выполненных работ: общество не представило акты, которые подтверждали бы оказание услуг по гражданско-правовым договорам.
- Регулярность выплат: выплаты производились ежемесячно (5–6 и 20-х числах), что соответствовало графику выплаты заработной платы, а не срокам, предусмотренным гражданско-правовыми договорами.
- График смен и штрафы: обществом составлялся график смен, за невыход на смену предусматривались штрафные санкции.
- Обеспечение условий труда: общество предоставляло самозанятым жилье (иногородним), услуги визажистов, хореографов, тренера, что свидетельствовало о подчинении и включении в производственный процесс.
- Типовые договоры: все договоры были типовыми, предметом являлось выполнение трудовой функции (выступления на сцене), а не конкретного результата.
- Отсутствие у самозанятых самостоятельности и предпринимательских рисков.

Суммы доначислений:

- страховые взносы: 7 466 689,43 руб.
- штраф по п. 3 ст. 122 НК РФ: 93 333 руб. (с учетом смягчающих обстоятельств)

Суд отказал в удовлетворении требований общества, подтвердив законность решения налогового органа.

13. Дело № А27-28738/2025 (детский развивающий центр)

Суть спора: общество привлекло 11 физических лиц (педагогов, тренеров, логопедов, маркетолога) в качестве самозанятых для оказания физкультурно-оздоровительных и развивающих услуг.

Доказательственная база:

- Регистрация «под заказ»: даты регистрации в качестве самозанятых непосредственно предшествовали первым выплатам от общества (разрыв от нескольких дней до месяца).
- Длительный характер отношений: большинство самозанятых оказывали услуги обществу еще до регистрации в качестве плательщиков НПД по договорам ГПХ, что свидетельствовало о длительных, устойчивых отношениях.
- Отсутствие иных заказчиков: самозанятые не имели иных заказчиков, все доходы поступали только от общества.

- Единственный источник дохода: для части самозанятых выплаты от общества являлись единственным доходом; для остальных — работа по совместительству.
- Обеспечение условий труда: занятия проводились на территории общества, с использованием его оборудования, мебели и инвентаря.
- Контроль со стороны работодателя: администраторы общества осуществляли мониторинг и контроль за проведением занятий, посещали занятия, изучали отзывы (без разделения на штатных сотрудников и самозанятых).
- Указание в разделе «Наша команда»: на официальном сайте общества фамилии самозанятых были указаны в разделе «Наша команда» без указания на их статус самозанятых.
- Регулярность выплат: выплаты производились ежемесячно 5-го числа, что совпадало со сроком выплаты заработной платы штатным сотрудникам.
- Отсутствие конкретного результата в договорах: предметом договоров являлось выполнение трудовой функции (проведение групповых и индивидуальных занятий), а не конкретный результат.
- Показания свидетелей: допрошенные самозанятые подтвердили, что общество контролировало их работу, проводило мониторинг, они получали указания от администраторов.

Суммы доначислений:

НДФЛ: 648 016 руб. (решение № 1647 от 19.09.2025)

страховые взносы: 779 460,45 руб. (решение № 1891 от 02.10.2025)

штраф по п. 3 ст. 122 НК РФ: 155 892,09 руб. (с учетом смягчающих)

штраф по п. 1 ст. 123 НК РФ: 64 802 руб. (с учетом смягчающих)

Суд отказал в удовлетворении требований общества, подтвердив законность решения налоговой.

14. Дело № А35-11314/2023 (маркетинговые услуги)

Суть спора: индивидуальный предприниматель привлекла физическое лицо (Кривову В.В.) для оказания маркетинговых услуг по договорам возмездного оказания услуг. Физическое лицо было зарегистрировано как плательщик НПД. Налоговая инспекция квалифицировала отношения как трудовые и доначислила НДФЛ.

Доказательственная база налогового органа

- Фиксированная оплата: в договорах была установлена фиксированная оплата 150 000 руб. в месяц, что, по мнению инспекции, свидетельствовало о трудовых отношениях.
- Систематический характер: договоры заключались ежемесячно на протяжении 2022 года.
- Регистрация в качестве самозанятого: физическое лицо было зарегистрировано как плательщик НПД, что, по мнению инспекции, было условием заказчика.

- Отсутствие договоров и актов: инспекция указывала, что общество не представило договоры и акты.

Суд пришел к выводу об отсутствии признаков трудовых отношений:

- в договорах не было условий о месте работы, режиме рабочего времени, подчинении правилам внутреннего распорядка;

- не было условий об оплате труда в соответствии с системами оплаты труда (ст. 57 ТК РФ);

- отсутствовали доказательства, что заявитель осуществлял организацию и охрану труда.

- реальность оказания услуг: Судом установлено, что услуги фактически оказывались, что подтверждалось актами, счетами и чеками из приложения «Мой налог», размещение товаров в приложениях маркетплейсов (OZON, Wildberries, AliExpress) подтверждало реальность маркетинговых услуг.

- самостоятельность исполнителя: исполнитель самостоятельно определяла порядок выполнения работ; использовала собственное оборудование (компьютер, программы); имела иных заказчиков (что подтверждено материалами дела).

Отсутствие доказательств подконтрольности:

- налоговый орган не представил доказательств того, что исполнитель подчинялась правилам внутреннего распорядка, получала указания, соблюдала график работы.

Суд признал решение налоговой недействительным. Общество не привлекало физическое лицо в рамках трудовых отношений, договоры носили гражданско-правовой характер, исполнитель сохранял самостоятельность.

15. Дело № А83-21432/2025 (строительная компания) — «бездокументарная» версия схемы

Суть спора: общество привлекло 37 физических лиц в качестве самозанятых для выполнения строительно-монтажных работ, геодезического сопровождения, бухгалтерских услуг, составления исполнительной документации. Общество не составляло договоры и акты, надеясь только на чеки из приложения «Мой налог».

Доказательственная база налогового органа:

- **Отсутствие первичных документов:** общество на требования налоговой не представило договоры, акты выполненных работ, счета — только чеки из приложения «Мой налог», которые не раскрывали суть, объем и параметры сделок.

- **Совпадение устройств:** чеки от разных физических лиц формировались с использованием одного устройства (совпадение кода устройства), что указывало на централизованное оформление и отсутствие самостоятельности.

- **Массовая неявка свидетелей:** 7 из 37 самозанятых были привлечены к ответственности по ст. 128 НК РФ за неявку на допрос, что суд расценил как подтверждение фиктивности отношений.

- **Противоречия в показаниях:** общество утверждало, что договоры не оформлялись, однако один из самозанятых (Борисихина И.А.) в пояснениях указала, что договоры и акты подписывались и передавались в общество.

- **Характер работ:** строительно-монтажные работы, геодезическое сопровождение, составление исполнительной документации — виды деятельности, требующие интеграции в производственный процесс, что исключает самостоятельность исполнителя.

- **Регулярность выплат:** выплаты осуществлялись ежемесячно в течение всего проверяемого периода.

Суммы доначислений:

НДФЛ: 694 957 руб. (за 3 месяца — июль–сентябрь 2024)

Суд отказал в удовлетворении требований общества, подтвердив законность решения налоговой.

Модель 4. Массовая подмена трудовых отношений ИП на спецрежимах

Компания оформляет сотни или тысячи работников в качестве индивидуальных предпринимателей на УСН, ЕНВД или патенте. При этом фактически работники остаются в полном подчинении работодателя.

Массовая подмена трудовых отношений индивидуальными предпринимателями на сегодняшний день утратила практическую эффективность. Налоговые органы без труда выявляют такие схем. Кроме того, с введением режима самозанятых (НПД) необходимость в массовой регистрации ИП отпала — налогоплательщики перешли на более простые и менее затратные конструкции, а использование тысяч подконтрольных ИП стало избыточным и легко обнаруживаемым.

Признаки:

- массовость ИП;
- регистрация ИП «под заказ» (непосредственно перед заключением договора);
- размещение вакансий с требованием открыть ИП при трудоустройстве;
- обеспечение работников средствами труда (транспорт, топливо, оборудование);
- контроль через спутниковую навигацию, логистов, диспетчеров;
- единое лицо, подписывающее документы от имени всех ИП;
- отсутствие у ИП иной деятельности и иных заказчиков.

16. Дело № А11-14426/2023

Суть спора:

Транспортная компания в 2018–2020 гг. привлекла для управления автомобилями и техобслуживания **более 3,9 тыс. индивидуальных предпринимателей**, применяющих спецрежимы (УСН, ЕНВД, ПСН). Налоговый орган квалифицировал отношения как трудовые, а выплаты ИП — как скрытую оплату труда, доначислив НДФЛ (405,8 млн руб.), страховые взносы (762 млн руб.) и штрафы (снижены в 16 раз).

Позиция налогового органа:

Интеграция в деятельность: Договоры составлялись сотрудниками компании, акты подписывались ежемесячно; ИП заменяли штатных водителей.

Трудовая функция: В договорах закреплён вид работы — управление транспортными средствами компании (не разовое задание).

Контроль: За автомобилями следили логисты компании через систему «Глонасс».

Обеспечение условий труда: Компания предоставляла автомобили, топливо, спецодежду, навигаторы, оплачивала стоянки, гостиницы, медосмотры.

Материальная ответственность: На водителей возложена полная материальная ответственность (характерно для трудовых отношений).

Регулярность выплат: Оплата ежемесячная, акты подписывались ежемесячно, а не по этапам.

Сроки предупреждения: Обязанность уведомить об отказе от договора за 2 недели (аналог ст. 80 ТК РФ).

Регистрация «под заказ»: ИП регистрировались незадолго до заключения договора с компанией, после расторжения — прекращали статус.

Отсутствие иных заказчиков: Доход ИП поступал только от компании.

Вакансии: На сайте по поиску работы размещались вакансии с указанием: 5-дневная неделя, обязательное открытие ИП при трудоустройстве.

Позиция организации: Отношения являются гражданско-правовыми, условия договоров соответствуют ГК РФ, налоговый орган не учёл налоги, уплаченные ИП, и неправильно исчислил пени.

Суд оставил требования компании без удовлетворения:

- Совокупность доказательств (обеспечение условий труда, контроль, регулярность выплат, регистрация «под заказ») свидетельствует о фактических трудовых отношениях.
- Наименование договора не имеет значения; приоритет — над содержанием отношений (ст. 19.1 ТК РФ).
- Компания умышленно искажала сведения о фактах хозяйственной жизни (п. 1 ст. 54.1 НК РФ), создавая искусственную конструкцию с ИП для неуплаты НДФЛ и страховых взносов.
- Штрафы снижены налоговым органом в 16 раз с учетом смягчающих обстоятельств (социальная направленность деятельности, перевод ИП в штат).
- В части периодов применены сроки давности.

17. Дело № А27-15459/2023

Суть спора:

Лизинговая компания заключила агентские договоры с тремя индивидуальными предпринимателями на оказание услуг по привлечению клиентов. Налоговый орган квалифицировал отношения как трудовые, установив, что данные лица фактически являлись исполнительными директорами (двое) и финансовым директором (один, он же учредитель) Общества. Обществу доначислены НДФЛ в сумме 2 026 174 руб., страховые взносы и НДС в общей сумме 14 443 894,91 руб., а также штрафы в размере 1 171 075,04

руб. (с учетом смягчающих обстоятельств). Впоследствии вышестоящий налоговый орган отменил часть доначислений по страховым взносам (185 613,34 руб.) и соответствующий штраф (18 561,33 руб.).

Позиция налогового органа:

Регистрация под «заказ»: ИП зарегистрировались за день до заключения договоров либо в день заключения.

Интеграция в деятельность: Функции ИП идентичны функциям штатных исполнительных директоров. Доверенности, выданные ИП, содержали полномочия шире, чем требовалось для агентских услуг (подписание договоров от имени Общества).

Рабочее место: Общество предоставило ИП рабочие места в офисах в других городах, несло расходы на аренду. На сайте Общества указаны представительства и контактные телефоны ИП, в справочниках — график работы (пн–пт с 9 до 18).

Корпоративная электронная почта: ИП использовали почту в домене Общества.

Оплата труда: Вознаграждение состояло из постоянной ежемесячной части (15–25 тыс. руб.) и переменной части (процент от сделок). Акты-отчеты составлялись на последнее рабочее число месяца (характерно для зарплаты).

Отсутствие самостоятельной деятельности: ИП не несли расходов на аренду, связь, транспорт, командировки. Полученные средства обналачивались (70–82%) и расходовались на личные нужды.

Единственный заказчик: 96,6% доходов одного из ИП поступали только от Общества; для остальных — основная часть.

Формальность отчетов: Вознаграждение за привлечение одних и тех же клиентов включалось в отчеты разных ИП. Многие клиенты не подтвердили участие ИП в привлечении, сообщив, что самостоятельно нашли Общество или контактировали с директором.

Визитные карточки: Лизингополучателям передавались визитки, где ИП указаны как «исполнительный директор» и «финансовый директор» Общества.

Аффилированность: Один из ИП являлся учредителем Общества (50% доли).

Неоплата векселями: Значительная часть вознаграждения выплачена векселями, которые на момент проверки не были погашены (формальность расчетов).

Позиция организации:

Отношения являются гражданско-правовыми (агентские договоры). Визитки с должностями — способ упрощения коммуникаций. Совпадение IP-адресов — следствие использования общего Wi-Fi в офисе. Почта в домене предоставлялась и другим контрагентам, которые не признаны работниками. Один из ИП — учредитель, поэтому имеет право действовать от имени Общества.

Выводы суда первой инстанции:

- Совокупность доказательств (регистрация «под заказ», предоставление рабочего места, корпоративная почта, совпадение IP-адресов, идентичность функций штатным руководителям, отсутствие самостоятельной деятельности, формальность отчетов) свидетельствует о фактических трудовых отношениях.

- Наименование договора (агентский) не имеет значения. При наличии признаков трудовых отношений применяются нормы трудового законодательства независимо от юридического оформления (ст. 19.1 ТК РФ).

- Общество умышленно искажало сведения о фактах хозяйственной жизни (п. 1 ст. 54.1 НК РФ), создавая искусственную конструкцию с ИП для неуплаты НДФЛ и страховых взносов. Штраф применен по п. 3 ст. 122 НК РФ (40%) обоснованно.

- Ситуация с иным ИП (которому также предоставлялась почта в домене) не аналогична, поскольку тот осуществлял самостоятельную предпринимательскую деятельность (имел иных заказчиков, работников, нес расходы).

Апелляция и кассация поддержала выводы суда первой инстанции

Модель 5. Подмена трудовых отношений с использованием конструкции «организация – индивидуальный предприниматель – самозанятые»

Переход от прямого привлечения самозанятых к многоступенчатым конструкциям, включающим промежуточное звено в виде индивидуального предпринимателя, аффилированного с организацией.

Организация инициирует регистрацию своего сотрудника (как правило, руководителя структурного подразделения) в качестве индивидуального предпринимателя, применяющего упрощенную систему налогообложения. Указанный ИП заключает договоры с физическими лицами, зарегистрированными в качестве плательщиков налога на профессиональный доход (самозанятых), которые фактически продолжают выполнять трудовые функции в интересах организации. Организация освобождается от уплаты страховых взносов (30% от фонда оплаты труда) и налога на доходы физических лиц (13%), ИП уплачивает 6% с доходов, самозанятые — 4–6%. При этом налоговые риски концентрируются на промежуточном звене — индивидуальном предпринимателе.

Приведем пример из судебной практики (**18. дело № А53-10945/2023**). Организация, осуществлявшая услуги эвакуации транспортных средств, перевела водителей и стропальщиков в статус самозанятых, оформив их через индивидуального предпринимателя, ранее являвшегося ее сотрудником. Структура взаимоотношений:

между организацией и ИП заключен договор оказания услуг;

между ИП и физическими лицами (самозанятыми) заключены договоры возмездного оказания услуг.

Доказательственная база налогового органа. В ходе налоговой проверки установлена совокупность признаков, свидетельствующих о фактическом наличии трудовых отношений:

режим работы и подчинение: самозанятые обязаны были прибывать на стоянку к 08:00, находиться до 19:00, подчиняться диспетчеру организации, согласовывать выходные дни;

обеспечение условий труда: транспортные средства для оказания услуг предоставлялись организацией, а не самозанятыми;

интеграция в производственный процесс: в штате ИП имелась медицинская сестра, проводившая предрейсовые и послерейсовые осмотры водителей, что предусматривалось договором между организацией и ИП;

централизованное управление: 17 физических лиц использовали единый код устройства для входа в приложение «Мой налог», что свидетельствует об отсутствии у них самостоятельности;

периодичность выплат: вознаграждение выплачивалось два раза в месяц (аванс и окончательный расчет), что соответствует графику выплаты заработной платы, а не срокам, предусмотренным гражданско-правовыми договорами;

аффилированность: большинство самозанятых ранее состояли в трудовых отношениях с организацией, офисы ИП и организации располагались по одному адресу.

Позиция ИП: отношения с физическими лицами носили гражданско-правовой характер, поскольку они были зарегистрированы в качестве плательщиков налога на профессиональный доход (самозанятых), а схема привлечения данных лиц была инициирована и организована ООО-заказчиком, которое и должно нести ответственность по уплате страховых взносов.

Правовая квалификация. Суды первой и апелляционной инстанций признали доказанным наличие трудовых отношений между ИП и физическими лицами, квалифицировав договоры возмездного оказания услуг как притворные сделки, прикрывающие трудовые отношения. Итогом переквалификации явилось доначисление индивидуальному предпринимателю:

страховых взносов — 415 066,86 руб.;

пеней — 66 542,89 руб.;

штрафа — 20 753 руб.

Ключевые выводы суда первой инстанции, которые поддержала апелляционная инстанция:

- формальный статус индивидуального предпринимателя не имеет правового значения при установлении фактических трудовых отношений;
- лицо, самостоятельно принявшее решение о регистрации в качестве ИП и заключении договоров с самозанятыми, несет ответственность за неуплату страховых взносов, даже если инициатором схемы выступала организация-заказчик;
- отсутствие кадровых документов (трудовых договоров, табелей учета рабочего времени) не исключает квалификации отношений как трудовых при наличии совокупности косвенных признаков.