

Дробление бизнеса: очевидно ли доначисление?

Попова Оксана Сергеевна

Старший преподаватель Департамента налогов и налогового администрирования Финансового Университета при Правительстве РФ, Директор департамента по налоговому сопровождению бизнеса, партнёр ООО «Легикон-Право»

ИСТОРИЧЕСКАЯ СПРАВКА ПО ЭТАПАМ ФОРМИРОВАНИЯ ПОДХОДОВ К ДРОБЛЕНИЮ БИЗНЕСА

Дробление бизнеса — это деление компании и искусственное распределение выручки между взаимозависимыми лицами для получения необоснованной налоговой выгоды. Цель — сэкономить на уплате налогов при спецрежиме и получить налоговые льготы.

1 ВОЛНА ДРОБЛЕНИЯ (ключевые проверки начаты в 2018 году) основана на:

2017 год - формирование критериев «дробления бизнеса»:

- ✓ невозможность использования специальных режимов для неправомерного сокращения налогов в бюджет (Определение Конституционного суда РФ от 04.07.2017 № 1440-О);
- ✓ «дробление бизнеса» - схема ухода от уплаты налогов (письмо СК РФ и ФНС России от 13 июля 2017 № ЕД-4-2/13650@);
- ✓ определение 17 критериев «дробления бизнеса» (письмо ФНС России от 11.08.2017 № СА-4-7/15895@);
- ✓ «дробление бизнеса» - пример искажения фактов хозяйственной жизни, недопустимого в силу п. 1 ст. 54.1 НК РФ (письмо ФНС России от 31.10.2017 года № ЕД-4-9/22123@);

2018 год - право использования налоговых преимуществ исключительно у малого бизнеса, а у среднего, крупного бизнеса - злоупотребление правом (письмо ФНС России № ЕД-4-2/25984 от 29.12.2018);

2019 год – обобщение судебной практики (письма ФНС России: № СА-4-7/8614@ от 07.05.2019, № КЧ-4-7/13613 от 12.07.2019, № СА-4-7/21065@ от 14.10.2019, №ЕД 2-4/25984 от 29.12.2019);

2 ВОЛНА ДРОБЛЕНИЯ (ключевые проверки начаты в 2020 году):

2020 год – формирование подхода по сбору доказательств при проверке налогообложения расходов по оплате услуг, оказываемых в адрес российских организаций иностранными взаимозависимыми организациями (письмо ФНС России № ШЮ-4-13/12599 от 06.08.2020),

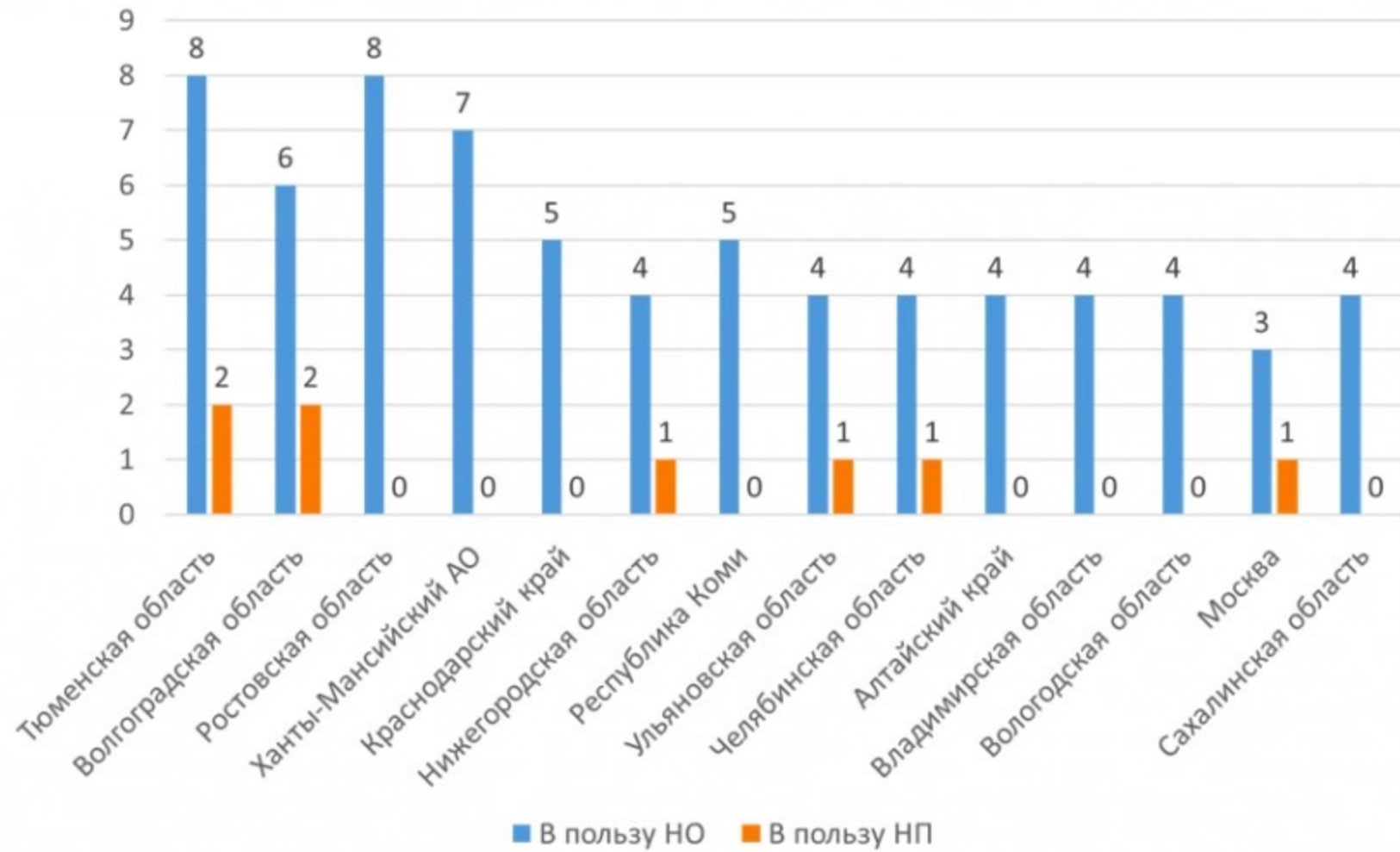
2021 год - оценка наличия деловой цели, установление наличия или отсутствия доминирующего налогового мотива (письмо ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060), появление понятия в судебной практики «законная структуризация бизнеса».

3 ВОЛНА ДРОБЛЕНИЯ (ключевые проверки начаты в 2022 году):

2022 год – формирование методики расчёта действительных налоговых обязательств (Письмо ФНС России от 14 октября 2022 г. №БВ-4-7/13774@ «О возврате излишне уплаченной суммы налога»),

2023 год – массовая проверка блогеров.

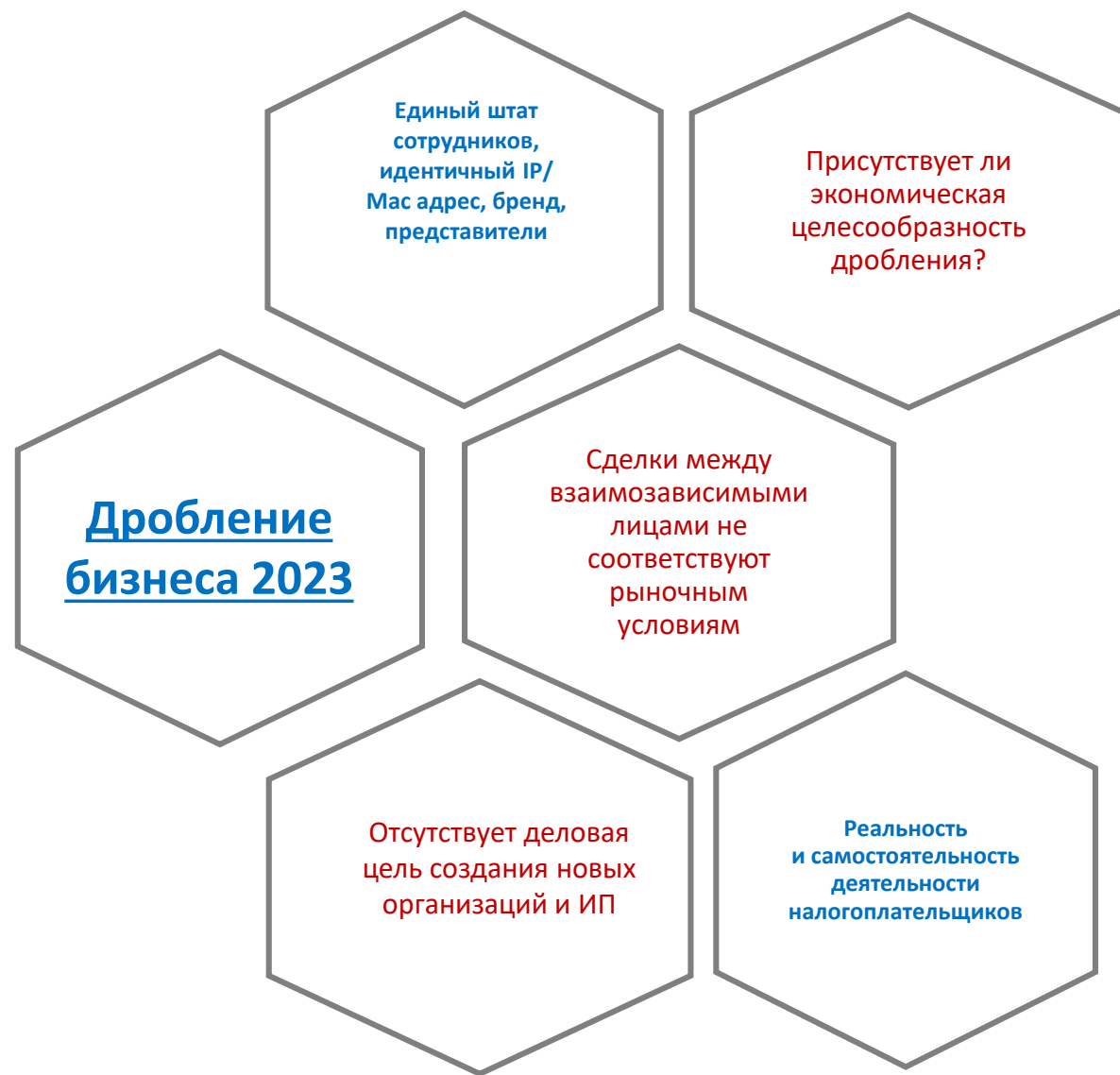
Судебная статистика в рамках дробления бизнеса в 2022 году



Признаки искусственного дробления бизнеса

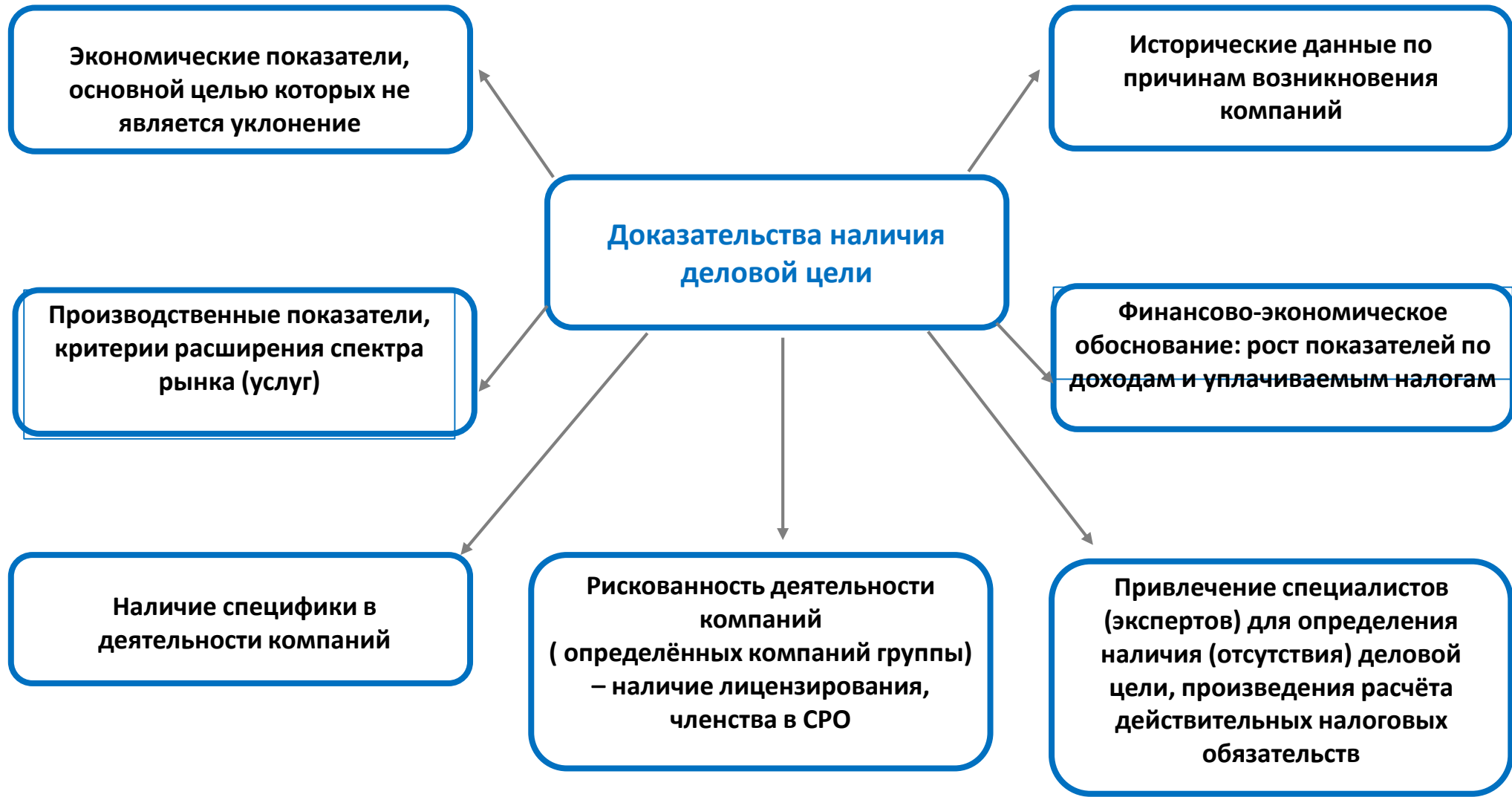
Управленческие	Организационные	Имущественные	Кадровые
Полное или частичное совпадение владельцев бизнеса (участников или акционеров компании)	Один товарный знак, сайт, одна реклама	Размещение по одному и тому же адресу	Отсутствие разделения функций у персонала
	Один регион ведения бизнеса	Одинаковые номера телефонов, один адрес электронной почты	Сотрудник числится в одной компании, а обслуживает другую компанию
Полное или частичное совпадение управленческого состава компании, управление одним лицом всеми компаниями	Счета всех компаний ведутся в одном банке	Общее движимое и недвижимое имущество	Формальное совмещение должностей в нескольких компаниях
	Ведение учета на одних и тех же программах	Использование общих производственных ресурсов, в т.ч. компьютеров	Формальные переводы сотрудников между компаниями
	Ведение учета, вход в Банк-Клиент с одних и тех же IP-адресов, МАК-адреса (с одного компьютера)		

Общий признак дробления бизнеса: необоснованное логичной производственной необходимостью увеличение числа компаний под одним бенефициарным владельцем одного и того же бизнеса



Ключевые критерии неправомерного «дробления бизнеса» с позиции судов:

- ✓ отсутствие деловой цели;
- ✓ общие ресурсы у всех организаций, использование активов группы без договоров, нет конструктивного разделения площадей, товар между элементами группы не разделён;
- ✓ общие кадры (действие в интересах группы без договорных отношениях со всеми, перекрёстной «формальное» совместительство, миграция в рамках группы);
- ✓ взаимозависимость организаций, отсутствие у них признака самостоятельности (нет расходов, присущих для данного вида деятельности), введение «несамостоятельных» ИП (бывшие или действующие сотрудники, родственники, доверенные лица владельцев бизнеса);
- ✓ единство маркетинговой политики;
- ✓ единый центр управления хозяйствующими субъектами, контроль за финансовыми потоками;
- ✓ нетипичность, временность, фиктивность договорных отношений в группе, искусственное разделение производственного процесса;
- ✓ единственный заказчик;
- ✓ Единый производственный процесс;
- ✓ фиктивность взаимоотношений внутри группы компаний;
- ✓ особенности платежей, оформления договорных отношений между элементами группы;
- ✓ нет финансово-экономического обоснования создания элементов группы, направленности на получение прибыли.



Экономические показатели, основной целью которых не является уклонение

Исторические данные по причинам возникновения компаний

Доказательства наличия деловой цели

Производственные показатели, критерии расширения спектра рынка (услуг)

Финансово-экономическое обоснование: рост показателей по доходам и уплачиваемым налогам

Наличие специфики в деятельности компаний

Рискованность деятельности компаний (определённых компаний группы) – наличие лицензирования, членства в СРО

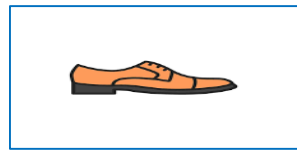
Привлечение специалистов (экспертов) для определения наличия (отсутствия) деловой цели, произведения расчёта действительных налоговых обязательств

Основания для защиты при вменении «дробления бизнеса», сформированные судебной практикой:

- ✓ Наличие деловой цели, экономической целесообразности (основная цель - это получение прибыли, а не налоговая экономия). Не причинение ущерба бюджету;
- ✓ Самостоятельность при осуществлении деятельности (разграничение кадров, материальных ресурсов, складских остатков, контактных данных);
- ✓ Организации (ИП) открыты задолго до превышения лимитов, не в одно время;
- ✓ Географическая разграниченность деятельности компаний (ИП);
- ✓ Наличие самостоятельных (независимых) контрагентов, клиентских баз;
- ✓ Наличие специфики в осуществляемой деятельности, разный ОКВЭД;
- ✓ Наличие договора между элементами группы о совместной деятельности для достижения дополнительного результата;
- ✓ Финансово-экономическое обоснование структуры, наличие расходов, присущих для данного вида деятельности элемента группы;
- ✓ Наличие своих активов, разных представителей, открытие счетов в разных банках;
- ✓ Договорные отношения между элементами группы соответствовали рыночным условиям, фактически исполнялись;
- ✓ Производственный процесс не был единым, имеют свой фирменный стиль;
- ✓ Лицензируемые виды деятельности, виды деятельности, предполагающие особый статус, проверку деятельности, рискованность в её осуществлении.

Критерий	В пользу налогового органа	В пользу налогоплательщика
Цель	Налоговая оптимизация (постановление Арбитражного суда Московского округа от 16.02.2022 № А40-37580/2021).	Деловая цель (постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 04.08.2021 № А49-4003/2020).
Участник, директор	Один участник (директор) у всех элементов группы или установленная согласованность действий участников (директоров) на налоговую оптимизацию (постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 06.10.2022 № А52-5932/2021)	Единственный участник – это недостаточный критерий для доначисления в рамках дробления (постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 04.08.2021 № А49-4003/2020).
Вид деятельности	Ведут аналогичную деятельность (определение Верховного суда от 17.03.2022 № 309-ЭС22-1645).	Элементы ведут смежные, самостоятельные виды деятельности (постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 16.06.2022 № А70-8951/2021)
Самостоятельность	Имитация самостоятельности (определение Верховного суда от 29.04.2022 № 306-ЭС22-5279).	Подтверждённая самостоятельность (постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 21.10.2022 № А46-213/2021).
Общее имущество и адрес регистрации	Общий адрес регистрации (постановление арбитражного суда Волго-Вятского округа от 10.11.2022 № А29-16189/2020).	Наличие обособленного имущества (постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 14.11.2022 № А27-1559/2021).

Критерий	В пользу налогового органа	В пользу налогоплательщика
Общий персонал	Использование труда тех же самых работников различными организациями (ИП) (постановления арбитражных судов Московского округа от 25.02.2022 № А40-56523/2021, Волго-Вятского округа от 21.02.2022 № А29-15286/2019).	Увольнение из старой компании (ИП) и заключение трудовых договоров с вновь созданными организациями (постановление арбитражного суда Северо-Западного округа от 06.10.2022 № А52-5932/2021).
Централизованное ведение бухгалтерии	Единая бухгалтерия (постановление арбитражного суда Поволжского округа от 19.09.2022 № А72-15191/2020).	Факт подписания налоговой отчетности одним лицом еще не свидетельствует об отсутствии в нескольких компаниях собственных бухгалтеров (постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 14.11.2022 № А27-1559/2021).
Одинаковые IP-адреса	Совпадение IP-адреса (постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 28.12.2021).	Не доказывает налоговую оптимизацию (постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа 27.09.2022 № А32-17584/2021).
Займы для организатора схемы дробления	Возврат средств организатору схемы компанией в виде займов (постановление арбитражного суда Поволжского округа от 19.09.2022 № А72-15191/2020).	Деньги не объединялись компаниями (постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 06.10.2022 № А52-5932/2021).
Расчетные счета в одном банке	Один из признаков дробления (постановление арбитражного суда Центрального округа от 24.01.2022 № А09-875/2021). Оценивается также заключение банка на открытие счёта как элемента группы компаний.	Удобство взаимных расчётов (постановление арбитражного суда Северо-Западного округа от 06.10.2022 № А52-5932/2021).
Общие правила ведения бизнеса	Один и тот же сайт, вывеска, одинаковые дисконтные карты (постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 25.03.2022 по делу № А57-1926/2022), общие рекламные акции, использовании тех же бонусных программ (постановление арбитражного суда Волго-Вятского округа от 19.10.2022 № А29-11957/2018), использование общего товарного знака (постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 01.11.2022 № А63-13904/2021), идентичной ценовой политики (см. постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 25.03.2022 по делу № А57-1926/2021).	Подтверждённая франшиза.



Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 18.04.2023 по делу № А11-15678/2019 (в пользу налогового органа)

Претензии налогового органа:

- Создание обществом схемы «дробление бизнеса» путем отнесения доходов, получаемых от розничной торговли товаров марки ZENDEN на ИП.

Обстоятельства: создание подконтрольных ИП, идентичный вид деятельности, осуществляемый ИП и обществом, трудовая миграция работников между ними, использование единого товарного знака ZENDEN, общество - единственный поставщик ИП, использование одной ККТ, всё осуществлено силами общества, нет деловой цели.

Доводы налогоплательщика:

- ИП самостоятельно арендовали торговые и складские помещения, самостоятельно заключали и исполняли текущие хозяйственные договоры, нанимали и увольняли сотрудников, выплачивали им заработную плату, платили налоги;
- Сотрудники общества и ИП рассматривали их как самостоятельных субъектов хозяйственных и трудовых отношений, а заключенные ими договоры порождали права и обязанности именно у индивидуальных предпринимателей, а не у общества. У опрошенных сотрудников, предпринимателей не имелось сомнений относительно того, кто являлся их работодателем.

Позиция суда кассационной инстанции: в ходе налоговой проверки были установлены случаи трудовой миграции между Обществом и индивидуальными предпринимателями в отношении 28 сотрудников, а также 73 сотрудников между 13 индивидуальными предпринимателями. При повторном рассмотрении судами первой и апелляционной инстанций дана оценка доказательствам налогового органа о том, что Общество являлось единственным поставщиком у 12 индивидуальных предпринимателей, 60 - 80 % товара - у 4 индивидуальных предпринимателей, 35 % - у одного индивидуального предпринимателя; со стороны налогоплательщика обеспечивалась единая система контроля и учета за деятельностью индивидуальных предпринимателей посредством использования Базы 1С ООО «Дом одежды». Суды первой и апелляционной инстанции согласились с позицией налогового органа о наличии признаков дробления бизнеса в деятельности налогоплательщика и формально им созданных структур.

ДЕЛОВАЯ ЦЕЛЬ

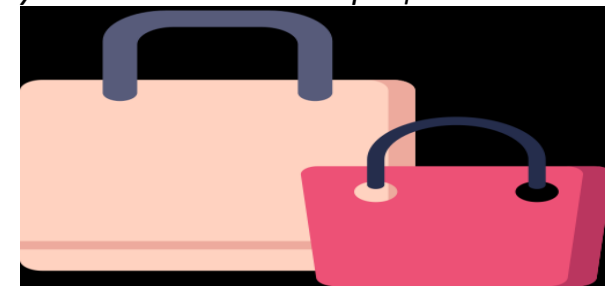
Определение ВС РФ от 26.01.2022 № 306-ЭС21-21905 по делу № А49-4003/2020 (судья Д.В. Тютин)

Суть спора: ЗАО «Промышленно – торговая компания «ПЕКОФ»» обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании частично недействительным решения налогового органа «О привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения». Основанием для принятия решения послужили выводы инспекции о том, что налогоплательщик, находясь на общей системе налогообложения, использовал схему ухода от налогообложения своих доходов путем «дробления бизнеса» с использованием взаимозависимых организаций. Требования общества удовлетворены в полном объеме.

Выводы судов 3-х инстанций:

- создание обществ обусловлено именно реальными деловыми целями, а не созданием схемы уклонения от уплаты налогов в виде «дробления бизнеса»;
- взаимозависимость заявителя и указанных обществ сама по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.
- в рассматриваемом случае имело место не формальное разделение бизнеса, осуществлявшегося ранее обществом, с исключительным намерением снижения налоговых платежей при сохранении деятельности в виде розничной торговли в данном обществе, а фактическое прекращение этой деятельности с ее организацией на базе вновь созданного юридического лица – общества ТД «Пекоф», что отвечает принципу свободы экономической деятельности и имеет указанные выше заявителем разумные деловые цели экономического характера, которые налоговый орган не опроверг.

Определение от 26.01.2022 № 306-ЭС21-21905 по делу № А49-4003/2020 налоговому органу отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации



ПРИМЕР ИЗ СУДЕБНОЙ ПРАКТИКИ В РАМКАХ РАСЧЁТА ДЕЙСТВИТЕЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ:

С 2015 по 2017 г. группа компаний «УправдомЪ», **объединяющая 22 юридических лица, занималась управлением жилыми многоквартирными домами** в ряде районов Нижнего Новгорода. Учредителем всех этих организаций был Николай Шумилков, а ООО Домоуправляющая компания Сормовского района «Сормово» (ДК «Сормово») приняла на себя полномочия единоличного исполнительного органа и оказывала всем членам группы услуги по ведению бухгалтерского и экономического учета, аудиту, договорной, претензионной и исковой работе, занималась учетом административно-хозяйственных расходов. Это общество применяло УСН в своей деятельности, как и остальные члены ГК.

В 2020 г. ИФНС по Сормовскому району г. Нижнего Новгорода провела выездные проверки организаций, входящих в ГК. По их результатам налоговый орган вынес решение о привлечении ДК «Сормово» к ответственности за совершение налогового правонарушения. Инспекция сочла, что в ГК «УправдомЪ» была создана схема ухода от налогообложения путем разделения («дробления») бизнеса и искусственного распределения выручки от осуществляемой деятельности на подконтрольных взаимозависимых лиц.

Налоговый орган отметил, что все члены ГК **фактически осуществляли единую хозяйственную деятельность, но были зарегистрированы в качестве отдельных юрлиц с целью формального соблюдения условий, позволяющих применять УСН.** При этом фактически деятельность группы компаний не подпадала под условия, установленные для применения такого спецрежима. Поскольку руководство и обеспечение текущей деятельности организаций, входящих в ГК, осуществлялись **единым управленческим аппаратом ДК «Сормово», налоги должны были исчисляться по общей системе налогообложения.** ИФНС объединила показатели деятельности всех подконтрольных организаций и доначислила налоги свыше **343 млн. руб.**, включая НДС, налог на прибыль, а также штрафные санкции на сумму 12 млн. руб.

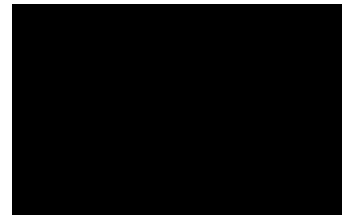
Определением ВС РФ № 301-ЭС22-11144 от 17.10.2022 по делу № А43-21183/2020 в связи с неправильным расчётом действительных налоговых обязательств судебные акты отменены частично, дело направлено на новое рассмотрение в суд первой инстанции. Решением Арбитражного суда Нижегородской области заявленные требования удовлетворены частично, судом сумма доначислений уменьшена по налогу на прибыль и НДС практически в два раза.



ВЫВОДЫ ВЕРХОВНОГО СУДА РФ ПО РАСЧЁТУ ДЕЙСТВИТЕЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ:

ВС также напомнил, что в целях определения объема прав и обязанностей исходя из действительного экономического смысла осуществляемой деятельности суммы налогов, уплаченные элементами схемы «дробления бизнеса» в отношении дохода от искусственно разделенной деятельности, учитываются при определении размеров налогов по общей системе налогообложения, а также пеней и штрафов, доначисляемых решением по налоговой проверке налогоплательщику – организатору такой схемы, наряду с доходами и расходами, а также ранее не заявленными налоговыми вычетами по НДС. Размер доначисляемых налогов уменьшается таким образом, как если бы налоги, уплачиваемые элементами схемы «дробления бизнеса» в связи с применением спецрежимов, в рамках проверяемых периодов уплачивались налогоплательщиком-организатором.

С учетом положений п. 7 ст. 3 НК такой зачет производится способом, который является наиболее благоприятным для налогоплательщика: в первую очередь, при определении размера доначисляемого налога на прибыль организаций (в рамках проверяемых периодов, начиная с наиболее ранних дат возникновения недоимок), поскольку налоги, уплачиваемые в связи с применением специальных налоговых режимов, являются фискальными эквивалентами налога на прибыль организаций. Соответствующим образом производится корректировка пеней и штрафов, начисляемых по налогу на прибыль организаций. В случае если после зачета указанных платежей в счет налога на прибыль организаций остается положительная разница (незачтенный остаток), то она подлежит зачету в счет иных образовавшихся по итогам проверок недоимок, включая косвенные налоги.

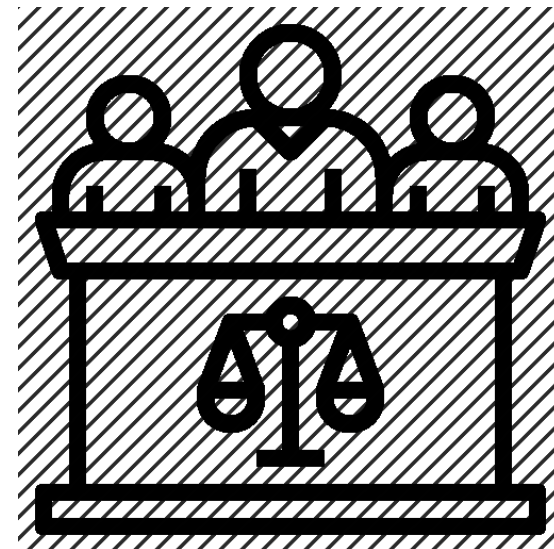


АНАЛОГИЧНЫЙ ПРИМЕР ИЗ СУДЕБНОЙ ПРАКТИКИ:

Застройщик ООО «ОптимаСтрой» продавал квартиры через связанных ИП (по переуступке). Такая схема, при которой основная дельта оставалась на ИП, позволяла застройщику укладываться в лимиты по УСН. В рамках выездной налоговой проверки доначисления произведены так, как –будто компания была на ОСНО. При этом налоги ИП компании не зачли.

Но ВС РФ с таким односторонним подходом не согласился. "В целях определения объема прав и обязанностей в соответствии с действительным экономическим смыслом осуществляемой деятельности должна происходить не только консолидация доходов (прибыли) группы лиц, но также - консолидация налогов, уплаченных с соответствующих доходов, таким образом, как если бы проверяемый налогоплательщик уплачивал УСН в бюджет за подконтрольных ему лиц. Это означает, что суммы налогов, уплаченные участниками группы в отношении дохода от искусственно разделенной деятельности должны учитываться при определении размера налоговой обязанности (недоимки) по общей системе налогообложения налогоплательщика - организатора группы".

Источник: Определение ВС РФ от 21.07.22 по делу №А29-2698/20



«Дробление бизнеса» в производстве кондитерских изделий

Из Решения Арбитражного суда Пермского края (дело №А50-14490/2022) следует, что налоговым органом по результатам выездной налоговой проверки ООО «Компания Виолет» сделан вывод о дроблении налогоплательщиком бизнеса, в связи с чем доначислены налоги, начислены пени и штрафы на сумму около 94 млн. руб.

По результатам рассмотрения дела об оспаривании решения налогового органа, Арбитражный суд Пермского края пришел к выводу о том, что участие некоторых из контрагентов компании «Виолет», например, ООО «Николетта» и индивидуальных предпринимателей в схеме «дробления бизнеса» налоговым органом не доказано, что послужило основанием для частичного удовлетворения требований заявителя и отмене решения налогового органа на сумму около 68 млн. рублей.

Постановлением Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 07.03.2023 года решение суда оставлено без изменения, апелляционные жалобы сторон без удовлетворения.

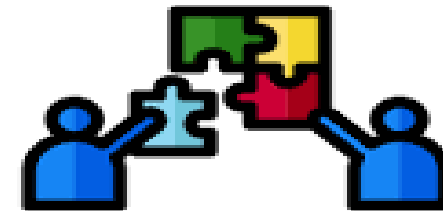


Совместное осуществление деятельности не является «дроблением бизнеса»

Из Решения Арбитражного суда Пермского края (дело №А50-22301/2022) следует, что налоговым органом в ходе выездной налоговой проверки ООО «Япечка» установлены признаки «дробления бизнеса» с целью ухода от применения общей системы налогообложения, в связи с чем по результатам проверки ООО «Япечка» доначислены налоги, начислены пени и применены штрафы в общей сумме свыше 30 млн. руб.

Не согласившись с решением налогового органа налогоплательщик обратился в суд, мотивируя это тем, что совместное осуществление деятельности несколькими хозяйствующими субъектами и их взаимозависимость не свидетельствуют о том, что деятельность всех вышеназванных организаций является деятельностью одного хозяйствующего субъекта.

Решением Арбитражного суда Пермского края от 02.02.2023 требования ООО «Япечка» удовлетворены, решение налогового органа признано незаконным.





Оксана Попова

**Партнер, директор Департамента
по налоговому сопровождению
бизнеса**

o.popova@legicon.ru

- Член Палаты Налоговых консультантов, старший преподаватель Финансового университета при Правительстве РФ.
- Специализируется на консультировании по вопросам российского налогового права и сопровождении сложных налоговых споров.
- Окончила с красным дипломом Пермский государственный университет по специальности «юриспруденция» в 2003 году. В 2020 году получила аттестат профессионального налогового консультанта ИПБ России. В настоящее время работает над кандидатской диссертацией.
- С 2006 года начала работать в ООО «Легикон-Право», где прошла путь до партнёра компании, руководителя департамента по налоговому сопровождению бизнеса.
- **Имеет многолетний опыт юридической практики (более 20 лет), включающий как единоличное ведение дел, так и руководство налоговым подразделением с широкой специализацией по консультированию и защите интересов налогоплательщиков в процессе, а также до и после контрольных мероприятий налогового органа.**
- Регулярный участник профессиональных отраслевых мероприятий, присутствует в медийном пространстве в качестве одного из экспертов. Среди традиционных площадок - конференции газеты «Ведомости», Фонда образовательных программ «Экономика и управление»; налоговые мероприятия под эгидой Финансового университета при Правительстве РФ; конгрессы и вебинары совместно с компанией «ТАКСКОМ», Институтом профессиональных бухгалтеров России; лекции и семинары в Институте экономики и антикризисного управления, круглые столы в ТПП РФ.



LEGICON

ПРАВО



+7 (495) 921-45-27



info@legicon.ru

t.me/legiconlaw



Москва, пр-д Берёзовой Рощи, д. 4, оф. 5



**Юридическая фирма "Легикон-Право"
создана в 1997 году в Москве.**

Специализация компании сегодня:

- *налоговая практика*
- *структурирование бизнеса*
- *международное налоговое планирование*
- *судебная и арбитражная практика*
- *защита интеллектуальной собственности*