ВАШ КОНСУЛЬТАНТ
420021, г. Казань,
ул. Татарстан, д. 22/41, 8 этаж
Телефон: 8(800)700-52-23, 8(843)515-20-20
Email: cons@vkons.ru Сайт: www.vkons.ru

# Как ФНС выявляет дробление бизнеса: признаки и последствия

Официального определения у термина «дробление бизнеса» нет. На практике под ним подразумевается использование нескольких организаций или ИП для перераспределения (часто искусственного) между ними выручки, имущества или работников. Делается это лишь с целью сэкономить на налогах при применении спецрежимов или налоговых льгот.

ИФНС стараются выявить подобные схемы и доначислить налоги так, как если бы дробления не было. Например, признав незаконным применение спецрежима в виде УСНО или ПСНО, они пересчитывают налоги по общей системе налогообложения.

Тема дробления бизнеса и получение необоснованной налоговой выгоды как никогда сегодня актуальна. Вызывать на комиссии в ИФНС стали чаще, судебная практика не всегда складывается в пользу налогоплательщиков. Кроме того, налоговики проводят разъяснительные беседы с собственниками бизнесов, предлагая объединить несколько не очень крупных компаний в одну большую.

В предложенном материале мы рассказали об основных нюансах выявления дробления и кратко охарактеризовали соответствующую судебную практику. Вы узнаете, как подтвердить самостоятельность компании и каких признаков дробления нужно избегать.

**Содержание материала:**

1. Как ИФНС выявляет и доказывает дробление бизнеса?
2. Как на схемы с дроблением бизнеса смотрят суды?
3. Каковы последствия выявления дробления бизнеса?

# Как ИФНС выявляет и доказывает дробление бизнеса?

Деятельность взаимозависимых лиц, часть из которых применяют специальные режимы налогообложения, как правило, является основанием для пристального внимания налоговых органов с целью выявления и пресечения так называемого дробления бизнеса - схемы неправомерного уклонения от налогообложения.

Так, в общеизвестном Письме ФНС РФ от 31.10.2013 N СА-4-9/19592 «Обзор практики рассмотрения жалоб налогоплательщиков и налоговых споров арбитражными судами по вопросам необоснованной налоговой выгоды» дробление бизнеса перечислено среди самых распространенных схем уклонения от налогообложения.

Таким образом, первое, что можно сказать по этому поводу, – ведение бизнеса не одним лицом, а группой представляет собой проблему только тогда, когда на него обратила внимание ФНС. Чаще всего так происходит, если участники группы применяют специальные налоговые режимы, а не ОСНО. На сайте ФНС приведено именно такое определение «дробления» - «искусственное создание нескольких лиц для соблюдения критериев, установленных для применения специальных налоговых режимов».

Тем не менее на практике распределение бизнес-активности по нескольким лицам позволяет и применять льготы (например, для ИТ-отрасли), и создавать необходимые условия для получения лицензий и разрешений, и решать организационные проблемы юридической структуры.

На что же в первую очередь смотрят налоговики, когда определяют, является группа хозяйствующих субъектов схемой дробления или нет? Ответы можно найти в письмах, которые периодически выпускает ФНС и доводит до сведения своих подчиненных структур.

Приведенные в письмах ФНС критерии схем дробления общие. На практике налоговики при проверке обычно обращают внимание на какой-то один факт и от него разматывают цепочку дальше. Приведем распространенные примеры таких фактов (на некоторые ФНС тоже ссылается в своих инструкциях для инспекторов).

1. Из существующей компании выделили новых хозяйствующих субъектов, которых перевели на спецрежим. Вариантов такого «выделения» может быть два:

- новые субъекты получили функции структурных подразделений «головной» компании -

кадров, маркетинга, бухгалтерии, транспорта и т.д. и часть «старых» сотрудников, в том числе руководства;

- созданы субъекты-клоны – с аналогичным видом деятельности, структурой, но с показателями, позволяющими применять спецрежим;

2. Созданы новые субъекты исключительно для заключения «удобных» договоров с уже существующим бизнесом. Например, у компании сократилось число сотрудников на трудовых договорах, зато одновременно выросло количество договоров с ИП на то же самое, что делали сотрудники.

3. В цепочки закупок и реализации включены не обязательные и не выгодные экономически посредники (например, агенты).

4. Новые субъекты регистрируются в особой зоне, предоставляющей льготные условия налогообложения (как правило, условием таких зон является создание единственного предприятия, осуществляющего деятельность на соответствующей территории).

5. Субъект-держатель дорогих активов формально разделен с операционным бизнесом. Например, компании, ведущие операционную деятельность, арендуют помещения у как будто бы другой компании, которая на деле является аффилированной.

Такие схемы приносят сразу несколько выгод, например, арендные платежи могут быть вполне рыночного уровня и формировать «расходы» остальных компаний в группе. А в случае предъявления претензий бизнесу, на дорогостоящее имущество нельзя будет обратить взыскание.

6. Реальные владельцы бизнеса скрыты. Например, в учредителях новых компаний фигурируют лица из иностранных юрисдикций, руководство конкретной компании является номинальным и на деле никаких решений в бизнесе не принимает и т.п.

**Обратите внимание!**

Чаще всего такие вещи выявляются в ходе налоговой проверки. Однако некоторые, например, заметное уменьшение числа сотрудников при прежних или растущих объемах продаж в том же бизнесе, могут привлечь внимание налоговиков и просто исходя из анализа сдаваемой им отчетности. Тогда данный факт может повлечь за собой изменение присвоенного компании уровня риска и включение ее план проверок в ближайшее время.

Даже если раздробленность, дающая выгоды, доказана, задачи ФНС на этом не заканчиваются. Чтобы привлечь «дробовиков» к ответственности, сотрудникам ФНС придется доказать, что так не случайно получилось, но выгодоприобретатели группы субъектов действовали с умыслом.

Методику доказывания умысла при создании схемы дробления налоговики разрабатывали совместно со Следственным комитетом России. Получилось у них примерно следующее:

1. свидетельские показания (например, сотрудники подтвердят, что по факту всегда выполняли не распоряжения своего непосредственного начальства, а указания уполномоченного сотрудника «головной» компании, который формально никакого отношения к этим сотрудникам не имеет. Или ИП, заключившие с компанией договор на услуги, расскажут, что раньше были обычными сотрудниками, а теперь, чтобы не потерять работу вообще, вынуждены были зарегистрироваться как ИП по условиям нанимателя);
2. изъятые документы и иные носители информации, подтверждающие фактические намерения организаторов схемы и их реализацию (в качестве примера можно привести информацию из «полных» бухгалтерских баз или управленческих отчетов для внутреннего пользования);
3. результаты аудио- и видеофиксации действий руководства и ключевых сотрудников группы (напомним, что такие средства разработки тоже допускаются, хотя и требуют дополнительных разрешений от тех, кто их инициирует);
4. согласованность действий группы лиц (в том числе и юридических), нацеленная на минимизацию налоговых обязательств и обналичивание денежных средств (например, все участники группы синхронно переводят поступившие денежные средства в соответствии с определенным планом и это можно проследить по документам);
5. использование фирм-однодневок для манипулирования величиной расходов и НДС к уплате (например, те самые «агенты», которые с экономической точки зрения ни к чему, но в схеме движения денег присутствуют).

**Обратите внимание!**

Приведенные методы относятся к сбору прямых доказательств. Круг косвенных доказательств шире. В него можно включить любой факт, указывающий или детализирующий обстоятельства.

В каждом конкретном случае **совокупность доказательств**, собранных в рамках мероприятий налогового контроля, **будет зависеть от конкретных обстоятельств**, установленных в отношении участников схемы и их взаимоотношений.

## Как на схемы с дроблением бизнеса смотрят суды?

По логике налоговых органов, которую можно отследить из многочисленных судебных актов, «вне закона» оказывается любое сосуществование взаимозависимых лиц, если это сопряжено с применением льготных режимов налогообложения, общего (взаимозависимого) руководства, местонахождения и т.п.

Проанализировав складывающуюся судебную практику арбитражных судов округов, приведем основные критерии, которыми руководствуются налоговые органы и суды при рассмотрении дел подобной категории. При этом отметим, что дела о дроблении бизнеса являются доказательственными, то есть исход дела в конечном итоге зависит от того, удастся или нет налоговому органу доказать взаимосвязь двух или более хозяйствующих субъектов, осуществление ими единого производственного процесса, номинальность разделения и фактическое совместное получение прибыли при уплате минимальных сумм налога в бюджет на специальных режимах налогообложения.

**Важно!**

Суды неоднократно обращали внимание, в частности, на необходимость определения налоговой базы с учетом не только полученных участниками схемы доходов, но и понесенных ими расходов, а также на применяемую налоговыми органами методику начисления налогов.

Со стороны налогоплательщика также осуществляется процесс доказывания, но противоположных фактов: самостоятельности взаимозависимых предприятий, наличия у них самостоятельной деловой цели, отсутствия налоговой выгоды и др.

Налогоплательщику следует занимать активную позицию в споре и не уповать на то, что налоговый орган не докажет свою правоту, а оспаривать позицию ИФНС, представлять свои аргументы и факты, опровергающие доводы инспекции.

Исход подобных налоговых споров всегда сводится к оценке нижеизложенных обстоятельств деятельности налогоплательщика.

Таким образом, несмотря на достаточно продуманную методику выявления и доказывания схем дробления у ФНС, суды далеко не всегда встают на сторону налоговой. Примерно в половине случаев собранные ФНС доказательства судьям не кажутся

достаточными, а вот право бизнеса вести дела так, как это удобнее в существующих условиях, по мнению судей никто не отменял.

Разберем несколько дел, в которых суды не поддержали ФНС, и резюмируем почему.

1. Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 06.08.2020 N Ф01-11998/2020 по делу N А43-8186/2019. Суд указал, что компании, признанные ФНС схемой дробления, вели самостоятельную хозяйственную деятельность, имели собственные материальные и трудовые ресурсы, самостоятельно и в полном объеме уплачивали налоги по избранной системе налогообложения, несли расходы, характерные для организаций, ведущих реальную хозяйственную деятельность. Факт взаимозависимости компаний сам по себе не является безусловным основанием для того, чтобы делать выводы о наличии схемы и необоснованной налоговой выгоде;

2. Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 18.03.2019 N Ф01-609/2019 по делу N А82-18645/2017. Суд установил, что организации, которые вписали в схему, были созданы и функционировали с 2002 года. Оборудование, производственные и технологические процессы были различны. Выпускаемая организациями продукция, а также состав покупателей продукции существенно различался. Использование одних и тех же помещений и территории, в том числе для хранения бухгалтерской документации и трудовых книжек, не свидетельствовало о ведении организациями единого бизнеса без его разделения. Станки были рассредоточены по всем участкам помещения без выделения отдельной зоны, что не нарушало требования законодательства и было обусловлено экономией затрат. Использование организациями одного и того же IP-адреса объяснялось техническими особенностями подключения к Интернету, а также экономической целесообразностью. ФНС не смогла доказать подконтрольность денежных потоков одной группе лиц и использование единого сайта в Интернете;

3. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 19.03.2020 N Ф07-759/2020 по делу N А13-18722/2017. Суды установили, что включенные в схему ООО являлись самостоятельными организациями. У них были собственные имущество, персонал, отдельные торговые площади с автономной (независимой от других торговых точек) системой торговли, контрольно-кассовая техника. Товарооборот, закупка, хранение и реализация товара осуществлялись раздельно, единый отдел закупки отсутствовал. Компании заключали договоры с целью осуществления своей уставной деятельности и

самостоятельно исполняли свои обязательства по заключенным договорам, несли расходы на содержание, производили расчеты в результате хозяйственной деятельности через свои счета, самостоятельно осуществляли бухгалтерский и налоговый учет, определяли объект налогообложения, налоговую базу, исчисляли налоги и представляли налоговую отчетность. Их деятельность была разделена по территориальному принципу, что не является ни нарушением, ни доказательством схемы;

4. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 19.06.2020 N Ф06-40022/2018 по делу N А12-20691/2018. Налоговый орган не установил фактов распределения обществами между собой полученной выручки (налоговой выгоды), наличия между обществами или их учредителями соглашения об этом, финансирования со стороны обществ друг друга. Не представлено доказательств объединения полученных денежных средств или их перечисления кому-либо или их совместного использования.

Таким образом, решающее значение для исхода дела о дроблении в суде имеют обстоятельства, которые свидетельствуют о том, что деятельность всех участников группы является реальной, независимой и экономически обоснованной. При этом у ФНС отсутствуют доказательства «централизованного» сбора и расходования средств и/или единого управления группой (например, через одних и тех же лиц в руководстве разных компаний).

**Резюмируя, можно сделать следующие выводы:**

- гражданское законодательство допускает совместную деятельность хозяйствующих субъектов в целях получения прибыли от осуществления предпринимательской деятельности. Совместная деятельность хозяйствующих субъектов сама по себе не свидетельствует о получении необоснованной налоговой выгоды;

- взаимозависимость участников сама по себе не может приравниваться к недобросовестности лиц при недоказанности противоправности их поведения (в том числе в целях налогообложения), не является отклонением от обычных условий хозяйствования, не противоречит нормам гражданского законодательства о свободе экономической деятельности;

- взаимозависимость как обстоятельство, свидетельствующее о получении необоснованной налоговой выгоды, может иметь правовое значение только тогда, когда такая взаимозависимость используется участниками сделки в целях осуществления

согласованных действий, направленных на незаконное занижение налоговой базы. Вменяя последствия взаимозависимости, налоговый орган должен доказать, что такая взаимозависимость повлияла на условия или экономические результаты сделок и деятельности участников;

- ведение деятельности вновь образованными юридическими лицами (в том числе взаимозависимыми), аналогичной той, что велась и проверяемым налогоплательщиком, не может свидетельствовать о разделении бизнеса и получении необоснованной налоговой выгоды.

**Читайте также**

1.2.1. Взаимозависимость сама по себе не критерий дробления

1.2.2. Деловая цель изменений в модели бизнеса - главный аргумент в спорах

1.2.3. Самостоятельность субъектов - самый важный критерий в организации деятельности

## Каковы последствия выявления дробления бизнеса?

Проверка налогоплательщика на предмет дробления бизнеса происходит через призму знаменитой ст. 54.1 НК РФ.

Согласно п. 1 указанной статьи, не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога **в результате искажения сведений** о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

При выявлении схемы дробления бизнеса налоги доначисляются так, будто налогоплательщик не допускал нарушений. То есть, согласно п. 28 Рекомендаций, необходимо определить действительные налоговые обязательства налогоплательщика с учетом:

- вменяемых доходов и соответствующих расходов;
- вычетов по НДС;
- налогов, уплаченных в рамках специальных налоговых режимов.

Данный подход основан на правовой позиции Президиума ВАС РФ из Постановления от 06.07.2010 N 17152/09.

НДС доначисляется в пределах цены, а не сверх сумм, полученных от покупателей (Определения СКЭС ВС РФ от 20.12.2018 N 306-КГ18-13128, от 16.04.2019 N 302-КГ18-22744, от 30.09.2019 N 307-ЭС19-8085).

Не так давно налоговая служба направила подчиненным обзор завершенных судебных дел в первом полугодии 2022 года для использования в работе (письмо ФНС от 06.07.2022 № БВ-4-7/8529). Самым интересным решением, рекомендованным к исполнению налоговыми органами на местах, является «новый» порядок учета налогов, уплаченных в составе группы, которую признали искусственно раздробленной для получения налоговых выгод.

По схеме, рассмотренной в судебном решении, компания передавала часть работ взаимозависимым лицам, чтобы применять УСН по всему объему деятельности. ИФНС выявила и доказала наличие схемы дробления бизнеса. Головной компании были доначислены налоги на ОСНО, а подчиненные упрощенцы обратились за возвратом

переплаты по налогам, которая по их мнению в таком случае образовывается.

Налоговая в возврате отказала и началась цепочка судебных решений, которая дошла до ВС РФ. Верховный суд постановил:

1. налоги, которые подчиненные участники группы уплатили с дохода от искусственно разделенной деятельности, нельзя считать переплатой (следовательно, и возврату они не подлежат);

2. эти суммы нужно учитывать при определении налоговой обязанности по общей системе налогообложения организатора группы;

3. поскольку ИФНС не учла платежи по УСН участников группы при определении суммы к уплате для головной организации по итогам выездной проверки, это нужно сделать на основании судебного акта.

Таким образом, если ИФНС при проверке выявит дробление бизнеса и доначислит налоги компании-организатору, то, что заплатили в бюджет подчиненные участники, должно быть учтено при расчете сумм к доплате для «головы». Зачесть или вернуть эти средства по своему усмотрению подконтрольные участники схемы не смогут.

**Дополнительные полезные материалы из СПС «КонсультантПлюс»:**

- *Готовое решение: Какие признаки свидетельствуют о фиктивном дроблении бизнеса (КонсультантПлюс, 2022) {КонсультантПлюс}*
- *Типовая ситуация: Дробление бизнеса: признаки и риски (Издательство "Главная книга", 2022) {КонсультантПлюс}*
- *Статья: Дробление бизнеса: общие признаки и нюансы (Яшина А.К.) ("Налог на прибыль: учет доходов и расходов", 2021, N 10) {КонсультантПлюс}*
- *Статья: Комментарий к Постановлению Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 31.03.2021 N Ф01-812/2021 <О создании организацией схемы "дробления" бизнеса> (Веселов А.В.) ("Нормативные акты для бухгалтера", 2021, N 15) {КонсультантПлюс}*
- *Статья: Взаимозависимость налогоплательщика и его контрагентов не является основанием для консолидации их доходов (Егорова С.И.) ("Налог на прибыль: учет доходов и расходов", 2021, N 10) {КонсультантПлюс}*
- *Статья: Статья 54.1 Налогового кодекса РФ как основа подходов к налоговой реконструкции "схемных" нарушений (Мартынов О.Н.) (Подготовлен для системы КонсультантПлюс, 2021) {КонсультантПлюс}*

- *Статья: "Методичка" от ФНС о применении статьи 54.1 НК РФ (Карпова Е.В.) ("НДС: проблемы и решения", 2021, N 4) {КонсультантПлюс}*
- *Тематический выпуск: Основные изменения в Налоговом кодексе РФ в 2022 году (под ред. А.В. Брызгалина) ("Налоги и финансовое право", 2022, N 1) {КонсультантПлюс}*
- *Обзор: "Дробление бизнеса: как избежать необоснованного доначисления налогов" (КонсультантПлюс, 2019) {КонсультантПлюс}*