ФЕДЕРАЛЬНАЯ
НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

Рекомендации по применению налоговой амнистии дробления бизнеса

Оглавление

1. Что такое налоговая амнистия дробления бизнеса? ... 3

2. Что такое дробление бизнеса? ... 3

3. Что такое единая предпринимательская деятельность при дроблении бизнеса? ... 3

4. Кто такие контролирующие лица в контексте дробления бизнеса? ... 4

5. Какие способы добровольного отказа от дробления бизнеса возможны? ... 5

6. Чем руководствуются налоговые органы, доказывая дробление бизнеса? ... 6

7. Имеет ли налогоплательщик право на амнистию, если дробление бизнеса описано в акте налоговой проверки без использования слов «дробление бизнеса»? ... 7

8. На какие случаи не распространяется механизм налоговой амнистии? ... 7

9. Есть ли особенности вступления в силу решений по налоговым проверкам, в которых зафиксированы факты дробления бизнеса за налоговые периоды 2022 – 2024 годов, в связи с амнистией? ... 8

10. Распространяется ли налоговая амнистия на 2021 год и более ранние периоды? ... 8

11. Может ли быть применена амнистия, если налогоплательщик отказался от дробления бизнеса после открытия выездной налоговой проверки за 2025 или 2026 годы? ... 9

12. Если налогоплательщик отказался от дробления бизнеса за 2024-2026 годы после открытия выездной налоговой проверки за 2025-2026 годы, то освобождается ли он от пеней и штрафов? 9

13. Как можно отказаться с 2025 года от дробления бизнеса, если консолидированный доход группы лиц, применяющих УСН, превышает 60 млн рублей, но не превышает 450 млн рублей за 2024 год, при желании налогоплательщика остаться на УСН? 10

14. Нужно ли направлять в налоговый орган уведомления об отказе от дробления бизнеса? 10

15. При отказе от дробления бизнеса с 01.01.2025 обязательно ли будет назначена выездная налоговая проверка за налоговые периоды 2025-2026 годов при наличии амнистируемой обязанности по уплате налогов за 2022 — 2024 годы? 10

16. Можно ли узнать от налогового органа о рисках дробления бизнеса до открытия выездной налоговой проверки? 11

17. Что такое частичный добровольный отказ от дробления бизнеса? 11

18. Пример расчета части прекращаемой обязанности по уплате налогов, пеней, штрафов в связи с частичным добровольным отказом от дробления бизнеса. 12

19. Какая информация и документы, связанные с подтверждением добровольного отказа от дробления бизнеса, могут быть запрошены налоговыми органами? 13

20. Как прекращается обязанность по уплате налогов, пеней, штрафов в случае ликвидации, банкротства налогоплательщика? 13

21. Какие последствия возникают, если деятельность налогоплательщика с использованием дробления бизнеса в 2025 и (или) 2026 годах продолжает осуществляться иной группой лиц? 14

22. В каком порядке направляются материалы проверок, связанных с дроблением бизнеса, в следственные органы? 15

1. Что такое налоговая амнистия дробления бизнеса?

Налоговая амнистия дробления бизнеса — это механизм прекращения обязанности по уплате налогов, возникшей за налоговые периоды 2022 — 2024 годов, соответствующих пеней и штрафов, предусмотренных статьями 119, 120 и 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ, Кодекс), в части правонарушений, связанных с фактом дробления бизнеса, при добровольном полном или частичном отказе лицами, участвующими в дроблении, от дробления бизнеса в отношении налоговых периодов 2025 и 2026 годов с учетом особенностей, предусмотренных статьей 6 Федерального закона от 12.07.2024 № 176-ФЗ **«О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации»** (далее — Закон № 176-ФЗ).

В соответствии со статьей 8 Закона № 176-ФЗ, статья 6 Закона № 176-ФЗ вступила в силу со дня его официального опубликования, т.е. с 12.07.2024.

Далее по тексту настоящих рекомендаций используются термины «налоговая амнистия», «амнистия», «амнистируемая обязанность по уплате налогов».

2. Что такое дробление бизнеса?

Дробление бизнеса — это разделение единой предпринимательской деятельности между несколькими формально самостоятельными лицами (организациями, индивидуальными предпринимателями) (далее — группа лиц), в отношении которых осуществляется контроль одними и теми же лицами, направленное исключительно или преимущественно на занижение сумм налогов путем применения специальных налоговых режимов (пункт 1 части 1 статьи 6 Закона № 176-ФЗ).

Предусмотренное законом понятие «дробления бизнеса» основано на положениях статьи 54.1 НК РФ и сложившейся правоприменительной практике.

Предпринимательская деятельность конкретного налогоплательщика может быть квалифицирована налоговыми органами как осуществляемая с применением схемы дробления бизнеса только в результате исследования всех фактических обстоятельств ведения деятельности таким налогоплательщиком и его взаимозависимыми лицами на основании доказательств, в совокупности свидетельствующих о ведении единой предпринимательской деятельности и намерении лица получить необоснованную налоговую экономию.

3. Что такое единая предпринимательская деятельность при дроблении бизнеса?

Под единой предпринимательской деятельностью для целей статьи 6 Закона № 176-ФЗ понимается деятельность как единого хозяйствующего субъекта не-

скольких формально самостоятельных лиц (организаций, индивидуальных предпринимателей), в отношении которых осуществляется контроль одними и теми же лицами.

Использование в статье 6 Закона № 176-ФЗ понятия «единая предпринимательская деятельность» не свидетельствует о применении нового подхода к определению признаков дробления бизнеса налоговыми органами.

Закон № 176-ФЗ не устанавливает новых правил, касающихся стандарта доказывания в налоговых спорах фактов дробления бизнеса.

Например

В рамках одного из дел суды признали осуществление единой предпринимательской деятельности в ситуации, когда общая торговая площадь по адресам ведения деятельности распределялась между взаимозависимыми лицами путем заключения договоров аренды и субаренды, при этом спорные помещения при предоставлении услуг общественного питания фактически не разграничивались для создания самостоятельных торговых помещений (дело № А53-5300/2016).

В другом деле суды пришли к выводу о том, что посредством распределения доходов от оказания услуг между взаимозависимыми лицами (деятельность по оказанию услуг шиномонтажа и хранения сезонных шин) обществом была создана искусственная ситуация, при которой видимость действий учрежденных контролирующим лицом общества юридических лиц, применявших УСН с объектом «доходы», прикрывала фактическую деятельность одного хозяйствующего субъекта, позволившую получить обществу налоговую выгоду, выраженную в занижении налогооблагаемой базы по НДС и налогу на прибыль организаций (дело № А40-9440/2018).

Обратите внимание!

Больше информации о примерах из судебной практики, в которых судами установлено разделение единой деятельности между несколькими формально самостоятельными лицами, приведено в письме ФНС России от 16.07.2024 № БВ-4-7/8051@.

4. Кто такие контролирующие лица в контексте дробления бизнеса?

Частью 1 статьи 6 Закона №176-ФЗ в качестве ключевого признака дробления бизнеса обозначено осуществление контроля деятельности формально самостоятельных лиц (организаций, индивидуальных предпринимателей) одними и теми же лицами.

Критерий контроля используется судебной практикой, в частности:

- пункт 4 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением глав 26.2 и 26.5 Налогового кодекса Российской Федерации в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства, утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации;
- пункт 13 Обзора практики применения арбитражными судами положений законодательства о налогах и сборах, связанных с оценкой обоснованности налоговой выгоды, утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 13.12.2023.

Под контролирующими лицами в контексте дробления бизнеса могут пониматься лица, определяющие принятие управленческих решений, а также иным образом влияющие на результаты предпринимательской деятельности формально самостоятельных лиц.

Для установления критерия контроля при дроблении бизнеса налоговыми органами может учитываться фактический выгодоприобретатель (выгодоприобретатели), оказывающий влияние на результаты деятельности формально самостоятельных лиц и осуществляющий ее контроль.

5. Какие способы добровольного отказа от дробления бизнеса возможны?

Добровольный отказ от дробления бизнеса — исчисление и уплата лицами, участвовавшими в дроблении бизнеса, налогов в размере, определенном в результате консолидации по всей группе лиц доходов и (или) других показателей, соблюдение которых является условием для применения специальных режимов налогообложения (часть 1 статьи 6 Закона № 176-ФЗ).

Перечень способов добровольного отказа от дробления бизнеса не ограничен.

Добровольный отказ от дробления бизнеса без изменения организационной структуры бизнеса может осуществляться, в частности, путем:

- перехода формально самостоятельных участников дробления бизнеса на общую систему налогообложения;
- фактического перевода деятельности на одно из лиц группы.

Добровольный отказ от дробления бизнеса путем изменения организационной структуры бизнеса может осуществляться, в частности, путем:

- объединения формально самостоятельных юридических лиц в одно юридическое лицо с возможным созданием по месту ведения ими предпринимательской деятельности обособленных подразделений этой организации;
- полного отчуждения акций (долей) юридических лиц, входящих в группу лиц, иным независимым лицам. При этом группа лиц перестает вести деятельность как единый хозяйствующий субъект.

Обратите внимание!

Не позднее 15 января года, в котором налогоплательщик, применяющий упрощенную систему налогообложения, предполагает перейти на общую систему налогообложения, в налоговый орган направляется Уведомление об отказе от применения упрощенной системы налогообложения (форма № 26.2-3).

Обратите внимание!

Определение термина «консолидация» отсутствует в законодательстве, но активно используется в судебной практике по делам о дроблении бизнеса. Применительно к термину «добровольный отказ от дробления» консолидация означает исчисление и уплату налогов, предполагающие отсутствие в деятельности налогоплательщика (группы лиц) признаков дробления бизнеса в налоговых периодах 2025 и 2026 годов.

6. Чем руководствуются налоговые органы, доказывая дробление бизнеса?

При проведении налоговых проверок и выявлении такого способа уклонения от уплаты налогов как дробление бизнеса налоговые органы руководствуются:

- общими подходами к доказыванию наличия признаков дробления бизнеса в действиях налогоплательщиков, основанными на анализе судебной практики, изложенными в обзорах судебной практики (письма ФНС России от 16.07.2024 № БВ-4-7/8051@, от 11.08.2017 № СА-4-7/15895@), в разъяснениях о применении положений статьи 54.1 Кодекса (письмо ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@), письме ФНС России от 17.03.2022 № СД-4-2/3289@ «О налоговых преимуществах, установленных для IT-бизнеса»;
- актуальными правовыми позициями Верховного Суда Российской Федерации, отраженными в пунктах 11 — 14 Обзора практики применения арбитражными судами положений законодательства о налогах и сборах, связанных с оценкой обоснованности налоговой выгоды, утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 13.12.2023, пункте 4 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением глав 26.2 и 26.5 Налогового кодекса Российской Федерации в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства, утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 04.07.2018;
- складывающейся на основе данных подходов судебной практикой разрешения налоговых споров арбитражными судами.

Основания вменения схемы дробления бизнеса устанавливаются налоговыми органами применительно к фактическим обстоятельствам деятельности группы формально самостоятельных лиц в каждом конкретном случае.

7. Имеет ли налогоплательщик право на амнистию, если дробление бизнеса описано в акте налоговой проверки без использования слов «дробление бизнеса»?

Правонарушения, связанные с дроблением бизнеса, отличаются от иных налоговых правонарушений особым порядком определения размера действительных налоговых обязательств налогоплательщика: доначисление налогов в акте налоговой проверки и решении по ее результатам в связи с дроблением бизнеса осуществляется в размере, определенном в результате консолидации по всем участникам схемы доходов и (или) других показателей, соблюдение которых является условием для применения специальных режимов налогообложения.

Пункт 1 части 1 статьи 6 Закона № 176-ФЗ определяет понятие дробления бизнеса с указанием его сущностных признаков, тем самым обозначая сферу применения данного правового акта, следовательно, использование либо неиспользование в тексте акта налоговой проверки и (или) решения, принимаемого по итогам налоговой проверки, формулировки «дробление бизнеса» не ограничивает право налогоплательщиков на амнистию.

8. На какие случаи не распространяется механизм налоговой амнистии?

Амнистия не применяется в следующих случаях:

- если налогоплательщик не отказался от дробления бизнеса в 2025 — 2026 годах;
- если дробление бизнеса выявлено за периоды 2021 года и ранее;
- если решение по результатам налоговой проверки за налоговые периоды 2022-2024 годов вступило в силу до 12.07.2024.

Амнистия не распространяется на следующие налоги (страховые взносы):

- НДФЛ и страховые взносы, доначисленные в связи с занижением (сокрытием) заработной платы (не связаны с дроблением бизнеса);
- налог на прибыль организаций, доначисленный организациям — участникам схемы дробления, применяющим ОСНО (НДФЛ, доначисленный индивидуальному предпринимателю), или налоги в связи с применением специальных налоговых режимов (УСН, ЕСХН), доначисленные участникам схемы дробления, применяющим специальные налоговые режимы, в связи с занижением (сокрытием) выручки (доходов) (не связаны с дроблением бизнеса);
- страховые взносы (дробление бизнеса в целях получения лицами статуса субъектов малого и среднего предпринимательства для применения пониженного тарифа страховых взносов);

- налог на добавленную стоимость в связи с применением льгот в сфере общественного питания (дробление бизнеса в целях освобождения от налогообложения НДС услуг общественного питания, не превышающих по выручке 2 млрд рублей в год);
- налог на добычу полезных ископаемых (дробление бизнеса с целью занижения себестоимости полезного ископаемого).

9. Есть ли особенности вступления в силу решений по налоговым проверкам, в которых зафиксированы факты дробления бизнеса за налоговые периоды 2022 — 2024 годов, в связи с амнистией?

Инструментом, позволяющим списать налоговую обязанность, начисленную по итогам камеральных и выездных налоговых проверок, в которых выявлено дробление бизнеса, является приостановление вступления в силу решений налоговых органов о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налоговых правонарушений, вынесенных по результатам налоговых проверок за налоговые периоды 2022 — 2024 годов, и дальнейшее прекращение амнистируемой (приостановленной) обязанности по уплате налогов, пеней и штрафов (части 2, 4 статьи 6 Закона № 176-ФЗ).

Вступление в силу решений по результатам налоговых проверок за 2022 — 2024 годы, выявивших факты дробления бизнеса, не вступивших в силу до 12.07.2024, приостанавливается автоматически, без направления в адрес налогоплательщика каких-либо уведомлений, извещений и т.п. Сумма налоговой задолженности по решениям, вступление в силу которых приостановлено, не отражается на едином налоговом счете налогоплательщика.

Условием прекращения амнистируемой обязанности по уплате налогов, пеней и штрафов является отказ от дробления бизнеса за налоговые периоды 2025 — 2026 годов.

10. Распространяется ли налоговая амнистия на 2021 год и более ранние периоды?

Налоговая амнистия распространяется на решения по налоговым проверкам за 2022 — 2024 годы, выявившим правонарушения, связанные с фактом дробления бизнеса, не вступившие в силу на 12.07.2024.

Решения, вынесенные по результатам налоговых проверок за 2021 год и более ранние периоды, вступают в силу и подлежат исполнению в общем порядке, предусмотренном НК РФ (часть 3 статьи 6 Закона № 176-ФЗ).

В случае, если по состоянию на 12.07.2024 и позднее не вступило в силу решение налогового органа по результатам налоговой проверки за налоговые периоды,

частично пересекающиеся с налоговыми периодами, попадающими под действие статьи 6 Закона № 176-ФЗ (например, решение по результатам выездной налоговой проверки за 2020 — 2022 годы), то вступление в силу решения приостанавливается в части налогов и штрафов, связанных с дроблением бизнеса, за налоговый период 2022 года.

11. Может ли быть применена амнистия, если налогоплательщик отказался от дробления бизнеса после открытия выездной налоговой проверки за 2025 или 2026 годы?

В случае, если налогоплательщик не отказался от дробления бизнеса за 2025 и 2026 годы до открытия выездной налоговой проверки за эти периоды, то он может воспользоваться налоговой амнистией за периоды 2022 — 2023 годов при условии отказа от дробления бизнеса за 2024, 2025 и 2026 годы до вынесения решения по результатам такой проверки (путем подачи соответствующих уточненных налоговых деклараций и уплаты соответствующих налогов).

12. Если налогоплательщик отказался от дробления бизнеса за 2024-2026 годы после открытия выездной налоговой проверки за 2025-2026 годы, то освобождается ли он от пеней и штрафов?

При решении вопроса о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности в случае самостоятельного уточнения налогоплательщиком налоговых обязательств за 2024 — 2026 годы, а также уплаты соответствующих сумм налогов после открытия выездной налоговой проверки за 2025-2026 годы, следует обратить внимание, что согласно статье 81 Кодекса совершение данных действий в период после назначения выездной налоговой проверки за указанный период не освобождает налогоплательщика от взыскания с него пени, а также от ответственности в виде штрафа, но может учитываться в качестве смягчающего ответственность обстоятельства при привлечении к налоговой ответственности (с учетом письма ФНС России от 27.12.2023 № БВ-4-7/16343@ «О применении положений статьи 122 НК РФ при предоставлении уточненных налоговых деклараций в порядке статьи 81 НК РФ»).

13. Как можно отказаться с 2025 года от дробления бизнеса, если консолидированный доход группы лиц, применяющих УСН, превышает 60 млн рублей, но не превышает 450 млн рублей за 2024 год, при желании налогоплательщика остаться на УСН?

С 01.01.2025 предельная величина дохода, дающая право применять упрощенную систему налогообложения, увеличена до 450 млн рублей в год, остаточная стоимость основных средств — до 200 млн рублей.

Если все участники группы лиц применяют упрощенную систему налогообложения и суммарные показатели доходов этой группы лиц в 2024 году превышают 60 млн рублей, но не превышают предельную величину доходов 450 млн рублей, то при желании сохранить применение упрощенной системы налогообложения с 01.01.2025 года отказ от дробления может быть осуществлен путем перевода деятельности такой группы лиц на одно лицо с выбором обложения операций налогом на добавленную стоимость по ставкам, предусмотренным пунктами 2, 3 или 8 статьи 164 Кодекса (5 / 7% или 20 (10)% соответственно).

14. Нужно ли направлять в налоговый орган уведомления об отказе от дробления бизнеса?

Законом № 176-ФЗ не предусмотрена обязанность представления в налоговый орган специального сообщения (заявления, уведомления, специальной декларации и т.д.) при добровольном отказе от дробления бизнеса. При этом налогоплательщики не ограничены в праве информирования налоговых органов о добровольном отказе от дробления бизнеса.

15. При отказе от дробления бизнеса с 01.01.2025 обязательно ли будет назначена выездная налоговая проверка за налоговые периоды 2025-2026 годов при наличии амнистируемой обязанности по уплате налогов за 2022 — 2024 годы?

Факт добровольного отказа от дробления бизнеса в налоговых периодах 2025 и 2026 годов, считается подтвержденным, если выездная налоговая проверка налогоплательщика за налоговые периоды 2025 и 2026 годов налоговыми органами не назначена (часть 6 статьи 6 Закона № 176-ФЗ). Данная норма предусмотрена в целях исключения из механизма прекращения обязанности по уплате налогов, возникшей за налоговые периоды 2022 — 2024 годов, соответствующих пеней и штрафов, в части правонарушений, связанных с фактом дробления бизнеса

обязательного проведения выездной налоговой проверки за указанные периоды. В этом случае амнистируемая обязанность по уплате налогов, пеней, штрафов прекращается с 01.01.2030.

В случае если налоговым органом не усматриваются риски, связанные с дроблением бизнеса за периоды 2025, 2026 годов, выездная налоговая проверка налоговым органом по основаниям, связанным с дроблением бизнеса, за эти периоды может не назначаться.

16. Можно ли узнать от налогового органа о рисках дробления бизнеса до открытия выездной налоговой проверки?

Если налоговым органом выявлены риски дробления бизнеса за налоговые периоды 2022 — 2026 годов, то до назначения выездных налоговых проверок лиц, в отношении которых выявлены налоговые риски, рекомендуется приглашать налогоплательщиков для информирования их о выявленных рисках, о положениях статьи 6 Закона № 176-ФЗ, а также представления налогоплательщиками пояснений в соответствии с подпунктом 4 пункта 1 статьи 31 Кодекса.

17. Что такое частичный добровольный отказ от дробления бизнеса?

Под частичным добровольным отказом от дробления бизнеса понимается отказ от дробления бизнеса не по всем компаниям и (или) лицам — участникам дробления, а только по некоторым.

При установлении факта частичного добровольного отказа от дробления бизнеса в налоговых периодах 2025 и 2026 годов амнистируемая обязанность по уплате налогов, пеней и штрафов прекращается в соответствующей части.

В этом случае налоговая обязанность за соответствующие периоды может быть прекращена в части, определяемой пропорционально сокращению доли доходов от деятельности, осуществляемой налогоплательщиком с использованием дробления бизнеса, в общем объеме доходов лиц, участвующих в дроблении бизнеса (если более точный расчет невозможен исходя из фактических обстоятельств). При расчете не учитываются доходы лиц, участвующих в дроблении бизнеса, полученные в результате сделок между данными лицами (внутри группы).

18. Пример расчета части прекращаемой обязанности по уплате налогов, пеней, штрафов в связи с частичным добровольным отказом от дробления бизнеса.

Решением по результатам выездной налоговой проверки налогоплательщика за 2023 год установлен факт дробления бизнеса с участием еще двух подконтрольных ему обществ с ограниченной ответственностью (далее — общества), доначислены налоги в сумме 30 млн рублей.

Выручка участников за 2023 год составляла:

- первое ООО — 500 млн рублей (ОСНО);
- второе ООО — 50 млн рублей (УСН);
- третье ООО — 150 млн рублей (УСН).

По результатам выездной налоговой проверки за 2025 год установлен частичный добровольный отказ налогоплательщика от дробления бизнеса, а именно:

- первое ООО на ОСНО, выручка за 2025 год составила 1 млрд рублей;
- второе ООО в 2023 году применяло УСН, с 2025 года перешло на ОСНО (отказалось от дробления), выручка за 2025 год составила 100 млн рублей;
- третье ООО с 2025 года деятельность не ведет;
- четвертое ООО (образовано в 2025 году) применяет УСН, его выручка за 2025 год составила 110 млн рублей. Четвертое ООО самостоятельно только формально, а фактически налогоплательщик продолжил вести с его использованием единую предпринимательскую деятельность.

В этом случае доля выручки от деятельности, осуществляемой налогоплательщиком с использованием дробления бизнеса, в общем объеме выручки лиц, участвующих в дроблении бизнеса, составит:

- по итогам 2023 года — 28,57 % ((50 + 150) / (500 + 50 + 150) * 100 %);
- по итогам 2025 года — 9,09 % (110 / (1000 + 100 + 110) * 100 %).

Сокращение указанной доли по итогам 2025 года произошло на 68,18 % в относительной величине (100 % — (9,09 / 28,57 * 100 %)). По сути на 68,18% (из 100% возможных) налогоплательщик отказался от дробления.

В этом случае в акте выездной налоговой проверки за 2025 год данный факт фиксируется, решение по результатам выездной налоговой проверки за 2023 год, вступление в силу которого приостановлено, вступает в силу одновременно с вступлением в силу решения по результатам выездной налоговой проверки за 2025 год, амнистируемая обязанность по уплате налогов, пеней и штрафов за период 2023 года прекращается в части 68,18 % или 20,454 млн рублей (30 * 0,6818), и соответствующей доле штрафных санкций.

В случае, когда доля выручки от деятельности, осуществляемой налогоплательщиком с использованием дробления бизнеса, в общем объеме выручки лиц, участвующих в дроблении бизнеса, в 2025 (или 2025 и 2026 годов) по сравнению с соответствующим периодом (периодами) 2022 — 2024 годов, по которому решение по результатам налоговой проверки приостановлено, не изменилась или увеличилась, амнистируемая обязанность по уплате налогов, пеней и штрафов не прекращается.

19. Какая информация и документы, связанные с подтверждением добровольного отказа от дробления бизнеса, могут быть запрошены налоговыми органами?

При проведении камеральных налоговых проверок уточненных налоговых деклараций за 2024 год, представленных на основании части 9 статьи 6 Закона № 176-ФЗ, налоговые органы вправе истребовать в соответствии со статьей 93 Кодекса информацию и документы, связанные с подтверждением добровольного отказа от дробления бизнеса (часть 11 статьи 6 Закона № 176-ФЗ). Поскольку по смыслу части 11 статьи 6 Закона № 176-ФЗ речь идет об уточнении налоговых обязательств за 2024 год, положения данной части распространяются и на первичные налоговые декларации по НДС и налогу на прибыль организаций, подаваемые в связи с отказом от дробления бизнеса.

Частью 11 статьи 6 Закона № 176-ФЗ список таких документов оставлен открытым. В число запрашиваемых документов (информации) могут входить информация о составе участников группы, о лицах, осуществляющих контроль за деятельностью участников группы, пояснения относительно доходной и расходных частей налоговой декларации, содержащей консолидированные показатели, иные пояснения налогоплательщика и т.п.

20. Как прекращается обязанность по уплате налогов, пеней, штрафов в случае ликвидации, банкротства налогоплательщика?

Как следует из части 12 статьи 6 Закона № 176-ФЗ, обязанность по уплате налогов, пеней и штрафов за налоговые периоды 2022-2024 годов прекращается также в случаях, если в единый государственный реестр юридических лиц внесена запись о том, что налогоплательщик-организация находится в процессе ликвидации, запись о том, что в отношении налогоплательщика-организации принято решение о предстоящем исключении из единого государственного реестра юридических лиц, или запись о признании должника банкротом и об открытии конкурсного производства.

Данная норма приравнивает к отказу от дробления бизнеса предстоящее прекращение существования организации, что обуславливает более раннее прекращение обязанности по налогам, пеням и штрафам, установленной в решении налогового органа за налоговые периоды 2022-2024 годов, и устанавливает момент прекращения налоговой обязанности, предшествующий дате внесения записи в единый государственный реестр юридических лиц о ликвидации организации или о ее исключении из реестра. При этом в случае последующего выхода организации из процедуры ликвидации либо банкротства и продолжением деятельности обязанность по уплате налогов, отраженных в решении, вынесенном по результа-

там проведения налоговой проверки налогоплательщика за налоговые периоды 2022 — 2024 годов, пеней и штрафов в связи с дроблением бизнеса, восстанавливается по аналогии с положениями части 13 статьи 6 Закона № 176-ФЗ, и далее применяются общие положения статьи 6 Закона № 176-ФЗ.

21. Какие последствия возникают, если деятельность налогоплательщика с использованием дробления бизнеса в 2025 и (или) 2026 годах продолжает осуществляться иной группой лиц?

В силу части 13 статьи 6 Закона № 176-ФЗ в случае, если после прекращения обязанности по уплате налогов, пеней и штрафов в соответствии с частью 12 статьи 6 Закона № 176-ФЗ по результатам выездной налоговой проверки установлено, что осуществление деятельности налогоплательщика с использованием дробления бизнеса продолжается в 2025 и (или) 2026 годах иной группой лиц, контроль за деятельностью которых осуществляется полностью или частично теми же лицами, которые ранее контролировали деятельность налогоплательщика, на лица, входящие в состав иной группы лиц, возлагается обязанность по уплате налогов, отраженных в решении, вынесенном по результатам проведения налоговой проверки налогоплательщика за налоговые периоды 2022 — 2024 годов, пеней и штрафов в связи с дроблением бизнеса.

Данные обстоятельства фиксируются в актах выездных налоговых проверок, связанных с дроблением бизнеса, за налоговые периоды 2025 или 2026 годов.

Введенная частью 13 статьи 6 Закона № 176-ФЗ норма имеет антизлоупотребительный характер и подлежит применению к налогоплательщикам, имеющим намерение безосновательно снять с себя налоговое бремя в обход выполнения обязательных условий статьи 6 Закона № 176-ФЗ.

При этом если предпринимательская деятельность продолжается иной группой лиц, контроль за деятельностью которых осуществляется теми же лицами, которые ранее контролировали деятельность налогоплательщика, без признаков дробления бизнеса (например, все участники иной группы лиц применяют общую систему налогообложения, не превышают установленные с 01.01.2025 лимиты применения упрощенной системы налогообложения), то основания для возложения на иную группу лиц обязанности по уплате налогов, отраженных в решении, вынесенном по результатам проведения налоговой проверки налогоплательщика за налоговые периоды 2022 — 2024 годов, пеней и штрафов в связи с дроблением бизнеса, отсутствуют.

Следует отметить, что положения частей 12 и 13 Закона № 176-ФЗ не предусматривают досрочное прекращение налоговой обязанности индивидуальных предпринимателей за налоговые периоды 2022-2024 годов, если последние прекращают деятельность или признаются банкротами.

Указанная обязанность прекращается с 01.01.2030, если с 01.01.2025 не будет уста-

новлено осуществление данным лицом предпринимательской деятельности с использованием дробления бизнеса в качестве контролирующего лица группы лиц.

Если данное лицо продолжит в последующем осуществление деятельности с использованием иных лиц, в отношении которых оно признается контролирующим, то налоговая обязанность физического лица за налоговые периоды 2022-2024 годов возлагается в субсидиарном порядке также и на созданную группу лиц.

22. В каком порядке направляются материалы проверок, связанных с дроблением бизнеса, в следственные органы?

Поводом для возбуждения уголовного дела о преступлениях, предусмотренных статьями 198 — 199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации, служат только материалы, которые направлены налоговыми органами в соответствии с законодательством о налогах и сборах для решения вопроса о возбуждении уголовного дела (часть 1.3 статьи 140 Уголовно-процессуальнгого кодекса Российской Федерации). Такое направление материалов производится в порядке, предусмотренном пунктом 3 статьи 32 Кодекса.

Обязательными условиями, предшествующими направлению материалов с органы предварительного следствия, согласно пункту 3 статьи 32 Кодекса являются вступление в силу решения по результатам налоговой проверки и неисполнение обязанности по уплате сумм недоимок, указанных в таком решении.

До вступления в силу решения по итогам налоговой проверки отсутствуют основания для включения отраженных в решении сумм недоимки, пени и штрафов в составе совокупной обязанности налогоплательщика, отражаемой на едином налоговом счете, следовательно, на основании части 14 статьи 6 Закона № 176-ФЗ отсутствуют основания для направления материалов в органы предварительного следствия за периоды 2022 — 2024 годов.

Частью 15 статьи 6 Закона № 176-ФЗ предусмотрено раздельное течение сроков, предусмотренных пунктом 3 статьи 32 Кодекса для нарушений, связанных и не связанных с дроблением бизнеса.

Например, если по результатам налоговой проверки за налоговые периоды 2022 — 2024 годов установлены нарушения как в части дробления бизнеса, так и иные нарушения, то материалы налоговой проверки подлежат направлению в органы предварительного следствия в порядке и сроки, предусмотренные пунктом 3 статьи 32 Кодекса, только в том случае, если размер недоимки по нарушениям, не связанным с дроблением бизнеса, позволяет предполагать факт совершения нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления.

В данном случае при направлении материалов в следственные органы сопроводительное письмо должно содержать сведения о том, в части каких именно нарушений решение налогового органа вступило в силу.