



"Финансовая газета", 2020, N 38

САМОСТОЯТЕЛЬНОСТЬ - ЛУЧШАЯ ЗАЩИТА. ПРИЗНАКИ НЕЗАКОННОГО ДРОБЛЕНИЯ БИЗНЕСА

Дробление бизнеса - это бизнес-процесс реорганизации компании, в результате которого вместо одной фирмы появляется ряд новых самостоятельных структур. Эксперт Ассоциации налоговых консультантов Андрей Илларионов рассказывает, что нужно делать, чтобы отбиться от обвинений в незаконном дроблении бизнеса.

При проверке правомерности дробления налоговый орган проверяет два следующих момента:

- наличие деловой цели дробления (должно быть четкое управленческое решение, почему при дроблении бизнесом легче управлять);

- самостоятельность организаций, образованных при дроблении бизнеса.

Если наличие деловой цели дробления может помочь налогоплательщику при различных видах деятельности, то самостоятельность организаций, образованных при дроблении бизнеса, является той самой волшебной палочкой-выручалочкой, которая может помочь даже при осуществлении одинакового вида деятельности у организаций, возникших после дробления.

Основной причиной отмены решений налоговых органов по результатам проверок является недоказанность подконтрольности и несамостоятельности ведения предпринимательской деятельности участниками взаимосвязанных хозяйственных операций.

Таким образом, на сегодняшний момент даже не деловая цель, а именно самостоятельность организаций, образованных при дроблении бизнеса, является краеугольным камнем преткновения при спорах о неправомерном дроблении бизнеса.

В связи с этим организациям, которые возникли при дроблении бизнеса, разумно регистрироваться по разным адресам и вообще как можно меньше иметь точек соприкосновения. Директору организации, использующей льготный режим налогообложения, нужно подписывать договоры, отличные от договоров своего партнера по дроблению. Логично было бы издать новую учетную политику и другие внутренние документы организации.

Важным моментом является тот факт, что самостоятельность новой организации могла бы быть подтверждена документально и партнерами организации. С этой целью можно составить акт о представительских расходах, в котором можно зафиксировать встречи с представителями контрагентов.

Довод о взаимозависимости не сработает при доказывании налогового правонарушения, если налогоплательщик докажет самостоятельность организаций, образованных при дроблении ([Постановление](#) АС СЗО от 19.03.2020 N A13-18722/2017).

Как указано в [Постановлении](#) Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" (далее - Постановление N 53), судебная практика разрешения налоговых споров исходит из презумпции добросовестности налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики. В связи с этим предполагается, что действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, экономически оправданны, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, - достоверны.

В соответствии с п. 3 и 4 Постановления N 53 налоговая выгода может быть признана необоснованной, в случае если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера). Налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Как указано в [Постановлении](#) Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 20.04.2010 N 18162/09, о необоснованности получения налоговой выгоды, в частности, могут свидетельствовать подтвержденные доказательствами доводы налогового органа о наличии таких обстоятельств, как невозможность реального осуществления налогоплательщиком хозяйственных операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг, совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком, учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды, отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности.

В случае если судом установлено, что главной целью, преследуемой налогоплательщиком, являлось получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды при отсутствии намерения осуществлять реальную экономическую деятельность, в признании обоснованности ее получения может быть отказано.

В п. 4 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением гл. 26.2 и 26.5 НК РФ в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства, утвержденного Президиумом ВС РФ 04.07.2018, сказано, что сам по себе факт взаимозависимости налогоплательщика и третьих лиц не является основанием для консолидации их доходов и для вывода об утрате права на применение специального налогового режима, если каждый из налогоплательщиков осуществляет самостоятельную хозяйственную деятельность. Взаимозависимость сама по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, а может иметь юридическое значение в целях налогового контроля, только если установлено, что такая взаимозависимость используется как возможность для осуществления согласованных действий, не обусловленных разумными экономическими или иными причинами.

В [Постановлении](#) Президиума ВАС РФ от 26.02.2008 N 11542/07 также разъяснено, что участие в сделках лиц, признанных взаимозависимыми, не свидетельствует об экономической неоправданности расходов общества и наличии у него необоснованной налоговой выгоды, поскольку каждый налогоплательщик осуществляет предпринимательскую деятельность самостоятельно на свой риск и вправе единолично оценивать ее эффективность и целесообразность, исходя из поставленных целей. Законодательство РФ не запрещает ведение хозяйственной деятельности между взаимозависимыми лицами. Организации, входящие в единый холдинг, заключают коммерческие сделки от своего имени.

Эффективность и целесообразность управленческих решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности, находятся вне сферы налогового и судебного контроля. Таким образом, основной причиной отмены решений налоговых органов по результатам проверок является именно недоказанность подконтрольности и несамостоятельности ведения предпринимательской деятельности участниками взаимосвязанных хозяйственных операций.

Ошибки налогоплательщиков при дроблении бизнеса

N	Ошибка дробления	Комментарий	Номер дела
1	Нет типовых расходов для соответствующего вида деятельности	Затраты налогоплательщика признаны необоснованными, не связанными с осуществлением деятельности, направленной на получение дохода, и документально не подтверждены	Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 18 июня 2019 г. по делу N А63-9070/2018
2	Искусственное деление помещения	Заявителем искусственно (при отсутствии разумного экономического обоснования) была создана ситуация, направленная на занижение физического показателя "площадь зала", что позволило ему не учитывать доходы от реализации услуг по общей системе налогообложения	Постановление ФАС Поволжского округа от 17 мая 2019 г. по делу N А65-27699/2018
3	Распределение между участниками схемы покупателей	Налоговый орган доначислил налог на прибыль, пени, штраф, штраф по НДС в связи с созданием обществом фиктивного документооборота при отсутствии реальной хозяйственной деятельности по реализации товаров подконтрольными ему контрагентами в целях сохранения ими условий применения УСН и минимизации выручки в целях исчисления налогов, предусмотренных общей системой налогообложения, и получения необоснованной налоговой выгоды	Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 03.08.2018 N Ф10-2644/2018 по делу N А48-2167/2017
4	Произвольное движение товара в группе компаний	Кассационная инстанция поддерживает выводы судов, что руководитель комитента вместе с взаимозависимым лицом, реализуя молочную продукцию в качестве индивидуального предпринимателя, имел возможность контролировать движение денежных потоков всех указанных организаций с целью минимизации налоговых обязательств	Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 6 марта 2018 г. по делу N А46-16687/2016
5	Единый производственный процесс	Использование организациями кадрового персонала и имитации самостоятельной деятельности спорных юридических лиц в их совместной финансово-хозяйственной деятельности и работы общества и взаимозависимых организаций в едином производственном режиме	Постановление ФАС Северо-Западного округа от 15 ноября 2018 г. по делу N А42-7696/2017

6	Безвозмездное использование имущества	Деление работников по организациям имело формальный характер, так как указанные сотрудники выполняли трудовые функции в других обществах	Постановление ФАС Северо-Западного округа от 16 октября 2017 г. по делу N A42-6484/2016
7	Создание схемы перед расширением бизнеса	Злоупотребление обществом правом в сфере налоговых правоотношений, минимизация налоговых обязательств путем дробления бизнеса между ним и взаимозависимыми лицами с применением юридических конструкций для хозяйственных операций, не содержащих признаков противоправности, но лишенных хозяйственного смысла	Постановление ФАС Дальневосточного округа от 4 июля 2018 г. по делу N A59-2443/2017
8	Фиктивная самостоятельность организаций	Для минимизации налоговых платежей предприниматель использовала схему ухода от налогообложения путем искусственного включения в цепочку хозяйственных связей и создания фиктивного документооборота с формально обособленными, но фактически подконтрольными ей предпринимателями	Постановление ФАС Северо-Западного округа от 21 февраля 2019 г. по делу N A05-13684/2017
9	Отсутствие возможностей у партнеров исполнить свои обязательства	Вопрос нереальности совершения спорных хозяйственных операций индивидуальным предпринимателем и ООО неразрывно связан с отсутствием документального подтверждения оказанных услуг указанными контрагентами, их прямой взаимозависимости и подконтрольности, а также вывода наличных денежных средств учредителем и руководителем	Постановление ФАС Уральского округа от 26 сентября 2017 г. по делу N A07-23019/2016
10	Единый административный центр	Подконтрольность обществу созданных юридических лиц; единая кадровая политика взаимозависимых юридических лиц и индивидуальных предпринимателей; формальный перевод сотрудников при создании новых юридических лиц; общее ведение бухгалтерского учета у взаимозависимых юридических лиц и индивидуальных предпринимателей; осуществление деятельности под единой торговой маркой; наличие расчетных счетов взаимозависимых юридических лиц и индивидуальных предпринимателей в одних и тех же кредитных учреждениях; единая ценовая политика; при создании	Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 25 декабря 2018 г. по делу N A27-27939/2017

		новых юридических лиц контрольно-кассовая техника перерегистрировалась в налоговом органе одним и тем же сотрудником	
11	Показатели организаций близки к предельным значениям для применения спецрежимов	Используя взаимозависимость юридических лиц, находящихся на упрощенной системе налогообложения, систематически не перечисляя денежные средства за строительно-монтажные работы, налогоплательщик регулировал предельный объем полученных третьими лицам денежных средств, осуществлял контроль за предельным размером доходов, необходимым для применения взаимозависимыми лицами специального режима налогообложения	Постановление ФАС Дальневосточного округа от 4 июля 2018 г. по делу N A59-2443/2017
12	ИП в группе компаний - действующие сотрудники	Предприниматели не вели самостоятельную деятельность и не могли принимать ежедневные решения, касающиеся предпринимательской деятельности, будучи занятыми в необходимый для этого период исполнением трудовых обязанностей в обществе	Постановление ФАС Северо-Западного округа от 17 апреля 2019 г. по делу N A13-13943/2015
13	Участники схемы не могли выполнить самостоятельно данный вид работ	Компания не являлась реальным участником рассматриваемых предпринимательских отношений, поскольку услуги и работы, предусмотренные в договорах, она фактически не выполняла. По результатам оценки добытых налоговым органом доказательств в делах N A28-10008/2013, A50-4544/2014 арбитражными судами были сделаны выводы о том, что фактически услуги из вышеуказанного перечня были оказаны иными юридическими лицами	Постановление ФАС Уральского округа от 9 февраля 2018 г. по делу N A50-16961/2017
14	Использование фиктивных посредников	Совокупность выявленных в ходе проверки обстоятельств свидетельствует об отсутствии деловой цели, кроме применения вычетов по НДС. ИП, располагая всеми необходимыми ресурсами, мог самостоятельно оказывать транспортные услуги без подконтрольного ему посредника	Постановление ФАС Поволжского округа от 4 апреля 2018 г. по делу N A57-7249/2017

15	Искусственное увеличение расходов при помощи подконтрольных лиц	Налогоплательщик искусственно увеличил расходы, уменьшив налогооблагаемую базу по налогу на прибыль организаций. Используя взаимозависимость указанных лиц, находящихся на упрощенной системе налогообложения, систематически не перечисляя денежные средства за строительно-монтажные работы, заявитель регулировал предельный объем полученных третьими лицами денежных средств, осуществлял контроль за предельным размером доходов, необходимым для применения взаимозависимыми лицами специального режима налогообложения	Постановление ФАС Дальневосточного округа от 4 июля 2018 г. по делу N A59-2443/2017
16	Оказание идентичных услуг	Применение схемы ухода от налогообложения путем вовлечения взаимозависимого лица (ИП) с целью сохранения права на применение УСН	Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 22 января 2018 г. по делу N A70-5924/2017
17	Наличие задолженностей в группе компаний	В ходе мероприятий налогового контроля установлено, что финансово-хозяйственная деятельность осуществляется на одной производственной территории; обе организации располагаются в одном административном здании, используют общую оргтехнику, пользуются услугами одного банка, система дистанционного банковского обслуживания "Банк-Клиент" для обслуживания их счетов подключена к одному телефонному номеру, получают корреспонденцию по одному почтовому адресу и используют один IP-адрес. Расчеты за оказанные услуги по переработке давальческого сырья общество не производило	Постановление ФАС Северо-Западного округа от 23 августа 2018 г. по делу N A66-3666/2016
18	Привилегированный характер сделок	В качестве доказательства взаимного влияния указанных обстоятельств на результаты экономической деятельности хозяйствующих субъектов инспекцией представлен сравнительный анализ договоров, заключаемых обществом в проверяемом периоде, свидетельствующий о привилегированном характере условий сделок	Постановление ФАС Уральского округа от 16 апреля 2018 г. по делу N A07-5370/2017

19	Использование одного персонала	Из показаний свидетелей следует, что сотрудники воспринимают ООО и предпринимателя как единый субъект предпринимательской деятельности; отсутствует фактическое разделение деятельности сторон для работников и населения (работники предпринимателя при общении с населением представляются сотрудниками управляющей компании; на спецодежде сотрудников предпринимателя имеется логотип ООО; некоторые работники не знают точно, с кем у них оформлялись трудовые отношения; график дежурств утверждался генеральным директором ООО)	Постановление ФАС Северо-Западного округа от 5 февраля 2018 г. по делу N A70-7737/2017
20	Взаимозависимость субъектов группы	Два общества имеют один юридический адрес и контактный телефон, в штат последнего входят работники общества и взаимозависимых организаций	Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 5 февраля 2018 г. по делу N A70-7737/2017

А. Илларионов
Эксперт

Ассоциации налоговых консультантов

Подписано в печать

16.10.2020