

Компанию обвиняют в дроблении бизнеса. Как выиграть дело против ФНС

В статье — опасные признаки дробления бизнеса, которые замечает ФНС. Только четверть решений выносится в пользу налогоплательщиков, а единый IP-адрес может стать поводом для проверки.



Людмила Круглова,
руководитель практики
структурирования
и корпоративных
налогов юридической
фирмы «Томашевская
и партнеры»



**Александр
Ковалевич,**
помощник юриста
юридической фирмы
«Томашевская
и партнеры»

Количество споров, связанных с дроблением бизнеса для получения налоговой выгоды, с 2022 года по настоящее время выросло в два раза. Предпроверочные мероприятия и выездные проверки по вопросам дробления выходят на первое место среди общего количества контрольных мероприятий ФНС. В 2024 году законодатель ввел понятие дробления бизнеса в НК (Федеральный закон от 12.07.2024 № 176-ФЗ).

В статье разберем:

- что суды и налоговые органы подразумевают под дроблением бизнеса;
- на какие признаки дробления чаще всего ссылаются налоговые органы;
- как определить выгодоприобретателя в схеме дробления бизнеса;
- какие признаки взаимозависимости лиц тяжелее всего оспорить в суде.

Единственная цель дробления бизнеса — получить налоговую выгоду

На данный момент споры относительно неправомерного дробления бизнеса основываются на общих положениях ст. 54.1 НК о запрете уменьшения налоговой базы или суммы налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни. Суды признают нарушением искусственное разделение единой

хозяйственной деятельности между несколькими субъектами, использующими специальные налоговые режимы. Единственная цель такого разделения — получить налоговую выгоду. При этом намеренно искажаются сведения о фактах хозяйственной жизни.

Чаще всего незаконным дроблением признается создание структур с использованием упрощенной системы налогообложения (УСН). Это самый простой способ снизить налоговую нагрузку. Но также налоговая может признать незаконным дроблением использование в структуре бизнеса таких льготных категорий налогоплательщиков, как:

- ИТ-компания;
- резиденты ИНТЦ;
- резиденты «Сколково».

До введения ст. 54.1 НК в 2017 году суды при рассмотрении дел о дроблении бизнеса опирались на постановление Пленума ВАС от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее — Постановление № 53). Данное постановление содержало несколько тезисов, которые легли в основу дальнейшей судебной практики по вопросам дробления, а также введенной в 2017 году ст. 54.1 НК:

- налоговую выгоду нельзя признать обоснованной, если налогоплательщик получил ее вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности¹;
- налоговая выгода не может быть самостоятельной деловой целью².

Таким образом, суды соглашались с доначислением налогов, если налогоплательщик получил выгоду в результате искусственного разделения бизнеса. При этом само по себе дробление бизнеса законно, если деятельность реальна и добросовестна³.

Подобной позиции суды придерживаются и сейчас. Так, АС Поволжского округа решил, что компании, применявшие УСН, осуществляли реальную деятельность и поэтому имеют право на налоговую выгоду. Возможность достичь того же экономического результата с меньшей налоговой выгодой не причина для признания налоговой выгоды необоснованной⁴.

Налоги доначислят выгодоприобретателю

При рассмотрении спора о дроблении нужно понять, кто в раздробленной группе несет налоговую ответственность. Выгодоприобретатель в дроблении — это лицо, которое:

- руководит схемой дробления;
- получает основную налоговую выгоду от данной схемы.

① абз. 1 п. 4 Постановления № 53

② абз. 2 п. 9 Постановления № 53

③ постановления КС от 27.05.2003 № 9-П, от 03.06.2014 № 17-П

④ постановление АС Поволжского округа от 15.04.2024 по делу № А57-1578/2023

Если налоговая не докажет совокупность этих признаков, суд признает вынесенное в отношении налогоплательщика решение недействительным. В данной ситуации не имеет значения, что незаконное дробление бизнеса доказано. Так, суд отказал в доначислении налога, потому что не было доказательств того, что налогоплательщик руководил схемой дробления⁵.

Но доказать, что налогоплательщик не является выгодоприобретателем в схеме дробления, удастся не всегда. Так, суд отметил, что большинство юридических лиц, участвующих в дроблении, создал один налогоплательщик. Налогоплательщик создавал компании под своим контролем последовательно по мере увеличения потребности в трудовых ресурсах. Также данные компании имели аналогичный вид деятельности. Учитывая данные обстоятельства, суд решил, что именно налогоплательщик был организатором схемы и получал налоговую выгоду⁶.

Совокупность признаков незаконного дробления бизнеса

Поскольку дробление само по себе не является нарушением закона, налоговому органу необходимо выявить и доказать признаки незаконности такой схемы ведения бизнеса и полученной в результате нее налоговой экономии. В большинстве случаев суды оценивают сразу несколько признаков, которые свидетельствуют о незаконности полученной налоговой выгоды.

Налоговая экономия как единственная цель. ВС в 2021 году подтвердил позицию ВАС в Постановлении № 53, согласно которой получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды при организации бизнеса нельзя рассматривать в качестве основной деловой цели⁷. Аналогичную позицию высказал и 15ААС, анализируя деятельность группы лиц⁸.

Отсутствие реальной деятельности. Важным фактором, определяющим незаконность полученной от дробления налоговой выгоды, является реальность хозяйственной деятельности элементов дробления. Если элементы дробления не ведут реальной деятельности, суды могут признать, что их существование обусловлено только налоговой экономией, а не реальной деловой целью. В таком случае дробление бизнеса незаконно.

Так, суд установил, что налогоплательщик привлекал исполнителей на УСН к оказанию услуг по электронному декларированию товаров и транспортных средств, перемещаемых через таможенную границу.

⁵ постановления
АС Центрального округа
от 07.12.2023 по делу
№ А36-1120/2021.

АС Поволжского округа
от 28.11.2023 по делу
№ А55-35233/2022

⁶ постановление
АС Поволжского округа
от 27.02.2024 по делу
№ А12-6276/2023

⁷ определение ВС
от 12.08.2021 по делу
№ А27-7789/2020

⁸ постановление 15ААС
от 25.05.2023 по делу
№ А53-26471/2022

При этом привлеченные лица реальной деятельности не вели, а все услуги оказывал сам налогоплательщик⁹.

В другом деле суд встал на сторону налогоплательщика. Суд отметил, что компании группы — самостоятельные субъекты хозяйственных и налоговых отношений, потому что:

- исполняют обязательства по уставной деятельности;
- ведут учет доходов и расходов;
- исчисляют налоги и ведут отчетность.

Суд также оценил наличие у компаний производственных площадей, которые позволяют им исполнять свои обязательства¹⁰.

Взаимозависимость элементов дробления. Необходимо иметь в виду, что взаимозависимость как обстоятельство, свидетельствующее о получении необоснованной налоговой выгоды, имеет правовое значение, когда такая взаимозависимость используется участниками сделки в целях осуществления согласованных действий, направленных на незаконное занижение налоговой базы.

Совокупность признаков взаимозависимости также может подтвердить отсутствие реальности взаимодействия между элементами дробления, свидетельствовать об искажении действительного смысла отражаемых операций.

Понятие «взаимозависимость» в контексте налоговых споров включает в себя не только «обычную юридическую» взаимозависимость, предусмотренную ст. 20 и 105.1 НК. Существенное внимание налоговые органы уделяют «фактической» взаимозависимости, когда элементы дробления полностью зависят друг от друга финансово, организационно, управленчески и представляют собой единый хозяйствующий субъект.

К признакам взаимозависимости относят¹¹:

- осуществление одного вида деятельности;
- наличие одного адреса регистрации;
- единый сайт в интернете с общим телефоном справочной службы, единой системой заказа, общим перечнем адресов;
- единый IP-адрес;
- единую ценовую политику;
- использование общего товарного знака;
- наличие идентичных поставщиков, договоры с которыми заключены на одинаковых условиях, зачастую подписаны одним и тем же лицом;
- общее руководство и управление, общее ведение бухгалтерского учета и наличие единой кадровой службы;
- аккумулялирование прибыли у одного лица;
- предоставление взаимозависимыми организациями займов друг другу.

⁹ постановление
АС Московского округа
от 01.02.2023 по делу
№ А40-89752/2022

¹⁰ постановление
АС Поволжского округа
от 15.04.2024 по делу
№ А57-1578/2023

¹¹ постановления 9ААС
от 13.10.2023 по делу
№ А40-51225/2023,
от 10.06.2024 по делу
№ А40-148182/2023

Подконтрольность лиц друг другу. Это понятие близко к понятию взаимозависимости, и в судебных решениях они часто используются вместе. Однако «подконтрольность» — понятие более узкое, подразумевающее не просто наличие общих ресурсов, но и осуществление управленческого и финансового контроля одним лицом в отношении другого. Все элементы раздробленной группы могут быть аффилированными между собой. Однако подконтрольны они зачастую только одному лицу — именно тому, кто является выгодоприобретателем в схеме дробления. На это указывала и ФНС: об умышленных действиях налогоплательщика могут свидетельствовать установленные факты юридической, экономической и иной подконтрольности¹².

¹² письмо ФНС от 23.03.2017
№ ЕД-5-9-547/®

¹³ постановления
АС Московского округа
от 12.05.2023 по делу
№ А40-202957/2022,
АС Западно-Сибирского
округа от 06.06.2024
по делу № А45-37428/2022

О подконтрольности может свидетельствовать характер распределения между компаниями денежных, трудовых или иных ресурсов. К признакам подконтрольности суды относят¹³:

- отсутствие у элементов дробления необходимого персонала; это может означать, что элемент дробления использует персонал другой компании группы, что делает его подконтрольным этой компании;
- совпадение IP-адресов; такое совпадение может говорить о том, что бухгалтерский и налоговый учет в отношении всех элементов дробления ведут одни и те же лица, что позволяет выделить «главную» компанию и подконтрольных ей налогоплательщиков;
- концентрацию денежных потоков и выручки на одном лице; она свидетельствует о подконтрольности ему остальных лиц, которые не могут распоряжаться собственной выручкой и передают ее на уровень «главной» компании. При этом денежные средства могут передаваться в качестве оплаты фиктивных услуг или в форме займов;
- отсутствие у лиц каких-либо затрат на рекламу; этот признак может свидетельствовать о том, что несколько компаний используют один и тот же товарный знак и иные коммерческие обозначения. Таким образом, компании, не имеющие собственных обозначений, а следовательно, имиджа и узнаваемости, являются подконтрольными компании, которая владеет правами на данные знаки;
- несение компанией расходов на рекламу при отсутствии у нее продукции, которую она рекламирует.

Пример из практики. Инспекция доначислила налог на сумму более 170 млн руб., потому что общество создало схему дробления бизнеса, распределяя доходы между взаимозависимыми и подконтрольными лицами (ИП) для применения УСН.

Суды установили, что общество создали трое лиц:

- Плотный Р.П.;
- Старцев С.И.;
- Титов А.И.

Общество занизило налогооблагаемую базу, так как привлекло взаимозависимых лиц:

- ИП Плотного Р.П. (учредитель заявителя);
- ИП Старцева С.И. (учредитель заявителя);
- ИП Плотного А.Р. (сын Плотного Р.П.);
- ИП Старцеву Е.В. (жена Старцева С.И.);
- ИП Шамрай С.С. (дочь Старцева С.И. и Старцевой Е.В.).

Обстоятельства взаимозависимости лиц не оспаривались.

Суды поддержали выводы инспекции о том, что деятельность общества и взаимозависимых лиц была единым производственным процессом, а разделение носило формальный характер. В качестве доказательства наличия умысла на преднамеренное дробление бизнеса между обществом и взаимозависимыми ИП инспекция ссылалась на показания Старцева С.И., который пояснил, что в начале своей деятельности общество торговало нефтепродуктами через собственные АЗС, однако рост цен на нефтепродукты при-



Законодатель внес в НК определение дробления бизнеса. Как это повлияет на судебную практику

После введения ст. 54.1 НК долгое время налоговые органы придерживались позиции, согласно которой ввиду наличия множества способов ведения бизнеса невозможно сформулировать, какие действия будут являться незаконным дроблением, а какие нет.

Но в 2024 году при подготовке масштабных изменений в НК законодатель сформулировал определение дробления бизнеса: «Дробление бизнеса — разделение единой предпринимательской деятельности между несколькими формально самостоятельными лицами (организациями, индивидуальными предпринимателями) (далее в настоящей статье — 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 с превышением предусмотренных ст. 54.1 НК пределов осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налогов» (ст. 6 Федерального закона от 12.07.2024 № 176-ФЗ).

В приведенной норме подчеркивается, что при незаконном дроблении бизнеса самостоятельность

участвующих лиц формальна, реальный контроль над ними осуществляют одни и те же лица, а их деятельность направлена преимущественно на занижение сумм налога. Таким образом, наличие единой деятельности, общих контролирующих лиц и цель дробления законодатель вывел в качестве главных признаков незаконности. Учитывая это, а также тот факт, что новое определение опирается на положения ст. 54.1 НК, можно предположить, что с большой долей вероятности само по себе вступление в силу Федерального закона от 12.07.2024 № 176-ФЗ не окажет существенного влияния на судебную практику.

Однако можно также предположить, что в ближайшие годы суды будут выносить больше решений в пользу налоговых органов. В настоящее время доля решений в пользу налогоплательщиков по делам о дроблении достаточно высока — около 25 процентов. Однако, учитывая совершенствование методики проведения налоговых проверок по дроблению и повышение стандартов доказывания, можем предположить, что эта доля будет сокращаться.



Налоговая отслеживает наличие у компаний общего IP-адреса в автоматическом режиме

вел бы к превышению предельной величины полученных доходов, дающей право на применение УСН. В связи с чем учредители приняли решение работать, привлекая ИП на УСН.

Также суд обоснованно поддержал вывод налогового органа о том, что общество является конечным выгодоприобретателем в примененной схеме¹⁴.

¹⁴ определение
АС Западно-Сибирского
округа от 26.08.2022
по делу № А70-17448/2021

Часть признаков взаимозависимости невозможно оспорить

Налогоплательщики чаще всего не могут обосновать наличие таких признаков взаимозависимости, как:

- использование общих трудовых ресурсов;
- ведение бухгалтерского учета и составление налоговой отчетности одним лицом, сдача отчетности с одного IP-адреса;
- контроль или осуществление банковских платежей разных элементов группы одним лицом с одного IP-адреса.

Это ключевые элементы администрирования хозяйственной деятельности, и их передачу другим лицам сложно обосновать. Так, суд указал в качестве признаков взаимозависимости миграцию должностных лиц и ведение бухгалтерского учета для всей группы одной компанией¹⁵.

¹⁵ постановление
АС Поволжского округа
от 09.04.2024 по делу
№ А12-24987/2022

Также налоговые органы обращают внимание на единый адрес регистрации и единый IP-адрес, используемый членами группы. Наличие общего IP-адреса на данный момент налоговая выявляет в автоматическом режиме, и один только этот фактор может послужить поводом для проверки.

¹⁶ постановления
АС Московского округа
от 25.07.2024 по делу
№ А40-133527/2023,
АС Центрального округа
от 14.03.2024 по делу
№ А35-5055/2018,
АС Уральского округа
от 19.06.2023 по делу
№ А47-7089/2021

Обосновать наличие общего IP-адреса бывает практически невозможно в случае отсутствия у налогоплательщиков по соответствующему адресу договоров аренды либо договоров об оказании бухгалтерских услуг с компанией или ИП, осуществляющими деятельность по этому адресу. Суды при признании незаконными схем дробления также упоминают в качестве признака взаимозависимости единый IP-адрес, с которого осуществляется доступ к операционной системе «Клиент-Банк»¹⁶.

¹⁷ п. 9 ст. 6 Федерального
закона от 12.07.2024
№ 176-ФЗ

В 2026 году появится новый правовой институт — применение амнистии за дробление бизнеса¹⁷. Ожидается волна дел, связанных с применением амнистии ●