Доклад начальника отдела налогообложения юридических лиц и камерального контроля Ф.Д. Александрова

**на тему «Оценка налоговых рисков при применении дробления бизнеса»**

1. **Понятие «Дробление бизнеса»**

В первую очередь необходимо разобраться с понятием «Дробление бизнеса». Официального термина «Дробление бизнеса» не существует. Под этим термином понимают разделение хозяйственной деятельности экономического субъекта на части по какому-либо признаку для достижения определенных целей. Например, производственное предприятие выделяет в самостоятельную организацию «продажников», регистрируя торговый дом, который занимается исключительно реализацией и продвижением продукции этого предприятия. А затем выделяется служба снабжения, которая осуществляет только поставки сырья для производства, и т.д. Все новые организации взаимодействуют друг с другом, оптимизируя производственный процесс в целом. Такое положение дел является законным и обоснованным, так как подобные организации разделяют свой бизнес исключительно в целях экономической оптимизации.

Дробление бизнеса становится незаконным, когда экономическим субъектом преследуется единственная цель – минимизировать свои налоговые отчисления. То есть экономический субъект дробит свою хозяйственную деятельность не с целью получения экономического эффекта в виде увеличения прибыли, а с целью уклонения от налогообложения.

Основной целью недобросовестного налогоплательщика, как отмечалось выше, является минимизировать суммы налогов, подлежащие уплате в бюджет разных уровней. Для достижения указанной цели налогоплательщики прибегают к искусственному снижению своей налоговой нагрузки. Одним из инструментов, которым пользуются налогоплательщики, – это дробление своей финансово-хозяйственной деятельности на части.

Среди всего разнообразия схем, применяемых налогоплательщиками для снижения налогового бремени, особое место занимают схемы с использованием специальных налоговых режимов.

Как известно, основной целью установления специальных налоговых режимов является снижение налогового бремени для субъектов малого и среднего предпринимательства. То есть специальные режимы налогообложения придуманы как раз для того, чтобы достигнуть некой справедливости в правовой среде отношений между бизнесом и государством. Ведь малому и среднему бизнесу, учитывая масштабы доходности в сравнении с представителями крупного предпринимательства, сложнее существовать в финансовых отношениях с государством. И было бы неправильно ставить малое и среднее предпринимательство в равные условия с крупным бизнесом. Поэтому государством созданы гибкие условия для налогообложения с предоставлением права выбора в виде применения специальных налоговых режимов.

К сожалению, нечестные налогоплательщики пользуются этим в своих корыстных целях.

Суть схемы с применением специальных налоговых режимов заключается в том, что организация, как правило, проводит реорганизацию путем разделения или выделения из ее состава нескольких юридических лиц, при этом реорганизуемое лицо применяло общий режим налогообложения, а реорганизованные лица переходят на специальные налоговые режимы, как правило такие, как упрощенная система налогообложения (УСН) и единый налог на вмененный доход (ЕНВД). В результате названных манипуляций достигается значительное снижение налоговых обязательств.

1. **Признаки дробления бизнеса**

В связи с тем, что конечная цель налогоплательщика заключается минимизация налоговых выплат с помощью применения специальных налоговых режимов, которые имеют ряд ограничений по их применению, дробление бизнеса имеет своей целью обойти указанные ограничения.

Основные ограничения для применения УСНО:

- предельный размер доходов - в 2020 году 150 млн. руб. (п. 4 ст. 346.13 НК РФ);

- максимальная остаточная стоимость основных средств - в 2020 году 150 млн. руб. (пп. 16 п. 3 ст. 346.12 НК РФ);

- максимальная средняя численность работников - в 2020 году 100 человек (пп. 15 п. 3 ст. 346.12 НК РФ).

Соответственно, исходя из условий хозяйствования, налогоплательщики делят свою деятельность, имеющую определенные ограничения, препятствующие переходу на УСНО, на ряд более мелких, подпадающих под УСНО, используя при этом и организации-ООО (с уставным капиталом 10 тыс. руб.), и индивидуальных предпринимателей.

Для применения ЕНВД также существует ряд ограничений в зависимости от вида деятельности. Например, для осуществления розничной торговли или оказания услуг общественного питания площадь помещения не должна превышать 150 кв. м. Для оказания услуг по временному размещению и проживанию общая площадь помещений не должна превышать 500 кв. м.

В ходе мероприятий налогового контроля, проводимых налоговыми органами, исследуются все обстоятельства ведения предпринимательской деятельности, довольно успешно выявляются действия налогоплательщиков, направленные на умышленное дробление бизнеса с целью занижения налоговой нагрузки.

Хочу отметить, что в ходе мероприятий налогового контроля будут проводиться не самые приятные процедуры. Так как налоговым органам необходимо досконально исследовать все обстоятельства, свидетельствующие о неправомерном дроблении бизнеса, будут проведены следующие мероприятия:

- осмотр помещений и территорий;

- допросы свидетелей, причем как со стороны самого налогоплательщика, так и со стороны контрагентов;

- проверка кассовых книг, ККТ;

- проверка взаимозависимости;

- установление конечного выгодоприобретателя и прочее.

Кроме того, подобные мероприятия очень часто проводятся с привлечением сотрудников правоохранительных органов.

**Основными признаками дробления бизнеса могут являться следующие:**

Все разделенные организации (индивидуальные предприниматели)

- осуществляют один вид деятельности;

- находятся по одному юридическому адресу, используют одни и те же помещения;

- у них одни и те же работники, которые выполняют одну и ту же работу в соответствии с должностными обязанностями;

- имеют единую материально-техническую базу, представляют собой единый комплекс, вовлеченный в единый производственный процесс;

- имеют одних и тех же поставщиков и одних и тех же заказчиков;

- налоговый и бухгалтерский учет ведется одними лицами;

- в случае приближения получаемых доходов в одной из организаций группы взаимозависимых лиц к предельно допустимому размеру для применения УСНО либо расторгаются договоры с заказчиками, либо заключаются дополнительные договоры с другой взаимозависимой организацией на тех же условиях;

- наличие прямой или косвенной взаимозависимости (аффилированности) участников схемы дробления бизнеса (родственные отношения, участие в органах управления, служебная подконтрольность и т.п.), при этом фактическое управление деятельностью участников схемы осуществляется одними лицами;

- реализация товара осуществляется в пределах торговых площадей, разделенных на части, которые фактически не представляют собой самостоятельные торговые точки с автономной системой торговли, в том числе имеют общие входы, общие торговые залы, оформленные в едином фирменном стиле сети магазинов;

- используются единые складские помещения;

- трудовую деятельность фактически осуществляют одни и те же сотрудники, которые воспринимают раздробленные организации (индивидуальных предпринимателей) как единый субъект предпринимательской деятельности и многое другое.

**3. Налоговая и судебная практика**

Хочу уделить внимание классическому варианту незаконного дробления бизнеса, который был установлен в Определении Верховного Суда РФ от 05.07.2016 № 306-КГ16-7326 и Постановлении Арбитражного суда Поволжского округа от 15.04.2016 № Ф06-1182/2015.

В данном случае позиция налогового органа заключалась в наличии доказательств ведения налогоплательщиком финансово-хозяйственной деятельности в условиях целенаправленного формального дробления бизнеса с целью занижения доходов путем распределения их на взаимозависимых индивидуальных предпринимателей и ООО (родственники либо бывшие сотрудники) и на получение необоснованной налоговой выгоды посредством применения данными лицами режимов налогообложения, при которых не уплачиваются НДС и налог на прибыль (ЕНВД и УСН). По мнению налогового органа, в результате взаимоотношений со взаимозависимыми лицами общество занизило свою выручку от реализации товаров и, как следствие, занизило налогооблагаемую базу для исчисления НДС и налога на прибыль.

В ходе налоговой проверки вся выручка, которая была получена аффилированными индивидуальными предпринимателями и ООО, была оценена как доход самого налогоплательщика, в результате чего был начислен НДС и налог на прибыль. В отношении торговых точек, площадь которых не превышает 150 кв. м, общество было признано налоговым органом плательщиком ЕНВД с доначислением налога и привлечением к ответственности за его неуплату. Налогоплательщик настаивал на самостоятельности каждого субъекта взаимоотношений и допустимости налоговым законодательством применять не запрещенные НК РФ специальные налоговые режимы.

При рассмотрении дела было установлено, что общество и взаимозависимые лица заключили договор о координации хозяйственной деятельности, положения которого предусматривали, что участники определили специализацию каждого из них на выполнение обособленных функций на оптовом и розничном рынке приборов, инструментов, оборудования и других товаров, определяющих специфику предпринимательской деятельности всех участников договора, использование всеми участниками соглашения наименования общества во всех рекламных плакатах, ценниках, указателях и т.п., единого программного продукта по учету товаров (в целях оперативного управленческого учета) для контроля за размером наценки, применяемой всеми участниками соглашения; разделение имущественной обособленности доходов каждого участника договора путем ведения самостоятельного бухгалтерского и налогового учета.

В целях координации хозяйственной деятельности и минимизации расходов на ведение учета участники могут привлекать одних и тех же бухгалтеров-специалистов к работе по совместительству у нескольких участников данного договора. В соответствии с соглашением всеми его участниками используется единая кодификация товара, предусмотренная в программном продукте (в целях оперативного управленческого учета).

Приобретая продукцию, общество реализовывало ее через группу индивидуальных предпринимателей и ООО с минимальной наценкой, а посредники в свою очередь продавали готовую продукцию конечным покупателям с наценкой до 100%.

Заявителем в ходе налоговой проверки были представлены копии договоров на использование товарного знака общества. Между тем в ходе судебного разбирательства установлено, что использование товарного знака носило формальный характер.

Как выявлено в ходе проверки, оформление арендных отношений для взаимозависимых компаний осуществлялось через одного арендодателя. При этом размер арендуемой площади не превышал 150 кв. м, что позволяло части компаний применять ЕНВД. Фактически третьими лицами использовалась вся торговая площадь, торговые площади в одних и тех же магазинах не были обособлены друг от друга. При этом торговые залы оформлены в едином фирменном стиле, в торговом зале нет территориального разделения товара с ценниками, оформленными от третьих лиц; имеется единая нумерация кодов товара. В магазинах функционирует единая база данных для учета наличия и остатка товаров.

Судебные инстанции, отказывая в удовлетворении требований налогоплательщика о признании оспариваемого решения недействительным в части, пришли к выводу о соответствии решения требованиям действующего налогового законодательства, поскольку налогоплательщиком в проверяемый период совершены действия по умышленному созданию дополнительного звена в цепочке реализации товаров потребителям с целью снижения своих налоговых обязательств путем формального соблюдения действующего законодательства и создания искусственной ситуации, при которой видимость действий нескольких налогоплательщиков прикрывала фактическую деятельность одного налогоплательщика - общества.

Таким образом, довод заявителя о том, что несмотря на общую деловую цель - развитие бизнеса под брендом налогоплательщика, третьи лица являлись самостоятельными субъектами предпринимательской деятельности, которые самостоятельно распоряжались своими трудовыми, административными и финансовыми ресурсами, является несостоятельным.

В рамках рассматриваемого примера единое пользование товарным знаком являлось одним из направлений ведения бизнеса. Однако определение оптимального формата использования нематериального актива нередко берется в качестве отдельного направления бизнеса.

Это классический пример неправомерного снижения налоговой нагрузки посредством дробления бизнеса.

Учитывая ресурсы (различные программные средства, взаимодействие с правоохранительными органами в рамках ОРД и прочее), которыми обладает Федеральная налоговая служба, выявление схем незаконного дробления бизнеса на сегодняшний день является несложной задачей.

Обзор судебной практики показывает, что в большинстве случаев суды встают на сторону налоговых органов.

Сразу хочу отметить, если в ходе проведения камеральной налоговой проверки по тем или иным причинам неправомерное уменьшение сумм налогов, подлежащих уплате в бюджет, с применением схем незаконного дробления бизнеса не установлено, расслабляться рано, так как материалы таких проверок будут переданы на выездные налоговые проверки. Кроме того, материалы проверок, в ходе которых установлено применение налогоплательщиками подобных схем, передаются в следственные органы для рассмотрения вопроса о возбуждении уголовных дел.