

ФНС России

Управление ФНС России по Орловской области

**АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ СУДЕБНОЙ ПРАКТИКИ
ПО ДРОБЛЕНИЮ БИЗНЕСА**

Главный специалист-эксперт
правового отдела
А.С.Жукова

г. Орёл,
2020

АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ СУДЕБНОЙ ПРАКТИКИ

ПО ДРОБЛЕНИЮ БИЗНЕСА

Схемы «Дробления бизнеса» находятся в числе одних из самых распространенных способов оптимизации налогообложения. С понятием «Дробление бизнеса» связана значительная доля претензий налоговых органов.

Судами 74% дел по дроблению бизнеса решается в пользу налоговых органов (статистика приведена на основе анализа дел, рассмотренных на уровне АС округов с 01.01.2018 г. (184 дела, в пользу НО- 137 дел, в пользу НП – 47 дел)).

Что такое «Дробление бизнеса»?

Понятие «Дробление бизнеса» не закреплено ни в одном нормативно-правовом акте.

В обобщенном виде можно сказать, что дробление бизнеса проявляется в создании искусственной ситуации, при которой видимость действий нескольких лиц прикрывает фактическую деятельность одного налогоплательщика. При этом, получение необоснованной налоговой выгоды достигается в результате применения инструментов, используемых в гражданско-правовых отношениях, формально соответствующих действующему законодательству. Такая трактовка приведена в Письме ФНС России от 11.08.2017 N СА-4-7/15895@.

Схемы «Дробления бизнеса» разнообразны. Наиболее часто встречаются схемы, связанные с формальным разделением торговых площадей, с формальным переводом деятельности на подконтрольные организации или ИП.

Рассмотрим особенности каждой группы схем на конкретных кейсах из практики ВС РФ.

1) Формальное разделение торговых площадей:

Определение Верховного Суда РФ от 18.09.2020 N 302-ЭС20-12089 по делу N А19-3712/2019 (ООО «Торес», розничная торговля через магазины), Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 27.11.2015 N

306-КГ15-7673 по делу N А12-24270/2014 (ООО «МАН», розничная торговля через магазины):

Суть схемы: Осуществляется передача части помещений по договору субаренды третьему лицу. На основании агентского договора за вознаграждение налогоплательщиком осуществляется прием выручки третьего лица в кассы магазинов с последующей ее передачей субарендатору. Схема позволяла формально разделять между ее участниками площадь торгового зала так, чтобы на каждого приходилось не более 150 кв.м. в целях применения ЕНВД.

Признаки, свидетельствующие об искусственном характере схемы:

- формальность договора аренды, отсутствие существенных условий (не конкретизировано имущество), отсутствие условия о передаче в аренду торгового оборудования и мебели;
- единый вход, вывеска, режим работы и кассовый узел;
- общие подсобные, бытовые и складские помещения, отсутствие перегородок, разделяющих торговые залы;
- все площади воспринимались покупателями, как единое пространство;
- работники фактически выполняли свои функции в целом по магазину независимо от того, с каким работодателем у них оформлены трудовые отношения;
- расчеты на одном кассовом узле с выдачей одного чека;
- расходы по содержанию магазинов не разделялись.

2) Формальный перевод деятельности на подконтрольные организации или ИП:

Цель: перераспределение налоговой нагрузки, выручки, других показателей, влияющих на налоговые обязательства; получение и сохранение права на применение спец. режимов.

Определение Верховного Суда РФ от 05.02.2020 N 301-ЭС19-27038 по делу N А43-37367/2018 (ООО «Фирма ЗИС», производство и реализация мяса и пищевых субпродуктов):

Суть схемы: Общество частично передало осуществление реализации мяса и пищевых субпродуктов крупного рогатого скота взаимозависимому лицу. Общество осуществляло убой скота и продажу мяса, подконтрольное лицо - продажу мяса на кости. Схема позволяла контролировать и перераспределять доходы от реализации в целях применения УСН.

Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 28.10.2019 N 305-ЭС19-9789 (ИП Пяташов М.Е., производство и реализация ювелирных изделий, драгоценных камней и металлов):

Суть схемы: Предпринимателем зарегистрирован ряд организаций. При этом отсутствовали объективные экономические причины для их создания. Подконтрольные организации осуществляли аналогичные виды деятельности по производству и реализации ювелирной продукции одного торгового знака на основе единой организационной и материально-технической базы. Схема позволяла выводить часть выручки, поступающей от контрагентов, из-под обложения налогами по общей системе, в частности НДС и НДФЛ, применять право на УСН и ЕНВД.

Определение Верховного Суда РФ от 25.03.2020 N 306-ЭС20-2708 по делу N A12-35912/2018 (ООО «Агротмарка»): Рассматривалась аналогичная схема только в сфере оптовой и розничной торговли семенами и минеральными удобрениями.

Определение Верховного Суда РФ от 09.07.2020 N 306-ЭС20-8885 по делу N A12-4599/2019 (ИП Блинков О.П., оптовая реализация кондитерской продукции):

Суть схемы: индивидуальный предприниматель на ОСНО и взаимозависимые лица (на УСН) осуществляли идентичные виды деятельности, связанные с оптовой реализацией сахаристых и кондитерских изделий. Поставка товара в адрес взаимозависимых лиц осуществлялась налогоплательщиком по ценам закупки или с минимальной наценкой, а реализация товара подконтрольными лицами в адрес покупателей осуществлялась по цене сопоставимой с ценой, установленной ИП Блинковым О.П. в адрес своих конечных покупателей. Основная наценка формировалась у предпринимателей на УСН, что

позволяло выводить от 80 до 85% выручки из-под налогообложения НДС и НДФЛ, а также экономить на разнице в налоговых ставках.

Определения Верховного Суда РФ от 26.06.2020 N 305-ЭС20-8962 по делу N А40-36415/2019 (ООО «Сити Холдинг», сдача имущества в аренду), от 22.06.2020 N 301-ЭС20-9592 по делу N А43-34833/2018 (ООО «Москва Китчен Хаус», сдача имущества в аренду):

Суть схемы: использование подконтрольных посредников при сдаче в аренду собственного имущества. Помещения сдавались в аренду аффилированным организациям, которые, в свою очередь, предоставляли объекты в субаренду сторонним организациям по рыночной стоимости. Схема позволяла заключать договоры с подконтрольными посредниками без намерения их фактического исполнения, с целью создания видимости деятельности в виде получения выручки от реализации продукции именно посредниками, применяющими УСН. Налогоплательщиком была создана искусственная ситуация, позволяющая получать выгоду в виде разницы в налоговых обязательствах, возникающих при применении общего режима налогообложения и специального режима (УСН).

Подобные цели также могут быть достигнуты посредством реализации долей в праве собственности на имущество в адрес взаимозависимых лиц (при приближении к максимально допустимым пределам дохода для применения УСН).

Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 30.09.2019 N 307-ЭС19-8085 (ИП Угрюмова Н.Ф., ГСМ – розница):

Суть схемы: В связи с достижением у предпринимателя Угрюмовой Н.Ф. предела потенциально возможного дохода принимается решение о формальной передаче объекта бизнеса (АЗС) в данном случае по договору аренды ИП (Сыну), а затем ИП (Сестре). Каждый последующий переход объекта бизнеса сопровождался приближением дохода участника схемы к предельному значению, ограничивающему право на применение УСН. Схема позволяла распределить выручку от розничной реализации ГСМ между участниками таким образом, чтобы каждый предприниматель мог применять УСН.

Определение Верховного Суда РФ от 24.11.2017 N 308-КГ17-17310 по делу N А53-16075/2016 (ООО «Транзит-Юг», услуги по перевозке грузов):

Суть схемы: общество осуществляло деятельность в области оказания услуг по перевозке грузов и применяло по этому виду деятельности ЕНВД. По мере увеличения количества транспортных средств принималось решение о создании нового юридического лица – фирмы «А», «Б». Схема позволяла сохранить право на применение ЕНВД по критерию количества транспортных средств (не более 20).

Анализ судебной практики показывает, что только 26% дел по дроблению бизнеса судами рассматриваются в пользу налогоплательщиков.

На практике выработаны обобщенные позиции, которые позволяют отграничить законную деятельность, имеющую разумную деловую цель от незаконных действий, влекущих неблагоприятные налоговые последствия.

Можно выделить шесть основных критериев:

1. Видимость действий нескольких лиц прикрывает фактическую деятельность одного налогоплательщика.

Признаки имитации хозяйственной деятельности участниками схемы, формального документооборота. Подконтрольные участники не осуществляют самостоятельной предпринимательской деятельности; не имеют самостоятельности в принятии деловых решений, выборе контрагентов, найме сотрудников, несении расходов, распоряжении поступившими денежными средствами и т.п.

Фактически вся деятельность осуществляется налогоплательщиком.

2. Единый производственный процесс, приводящий к общему экономическому результату.

Одинаковый (не самостоятельный) вид деятельности, деление одного производственного цикла с передачей отдельных этапов производства разным юридическим лицам или ИП, отсутствие организационной обособленности, общая рабочая зона, единая схема погрузки, разгрузки и доставки товаров, единый товарный поток без разделения, отсутствие разделения сырья, продукции, материалов, товаров, единый складской учет, общий ассортимент, единый рынок сбыта, общие поставщики, централизованный процесс закупки товара, приема

заявок от покупателей, переброска товара с одного лица на другое (закупает - один, реализует – другой), спецодежда с общей символикой, участники схемы воспринимаются контрагентами как один хозяйствующий субъект и т.п.

Применительно к данному критерию интересные выводы сделаны ВАС РФ по делу ООО «Металлургсервис» (Постановление Президиума ВАС РФ от 09.04.2013 N 15570/12 по делу N А60-40529/2011):

Общество «Металлургсервис» было учреждено в 2002 г. единственным учредителем - ОАО «Металлургический завод им. А.К. Серова».

С момента создания общество наряду с оптовой торговлей продовольственными товарами осуществляло в арендованных у завода помещениях деятельность по организации общественного питания, в отношении которой применялась система налогообложения в виде ЕНВД.

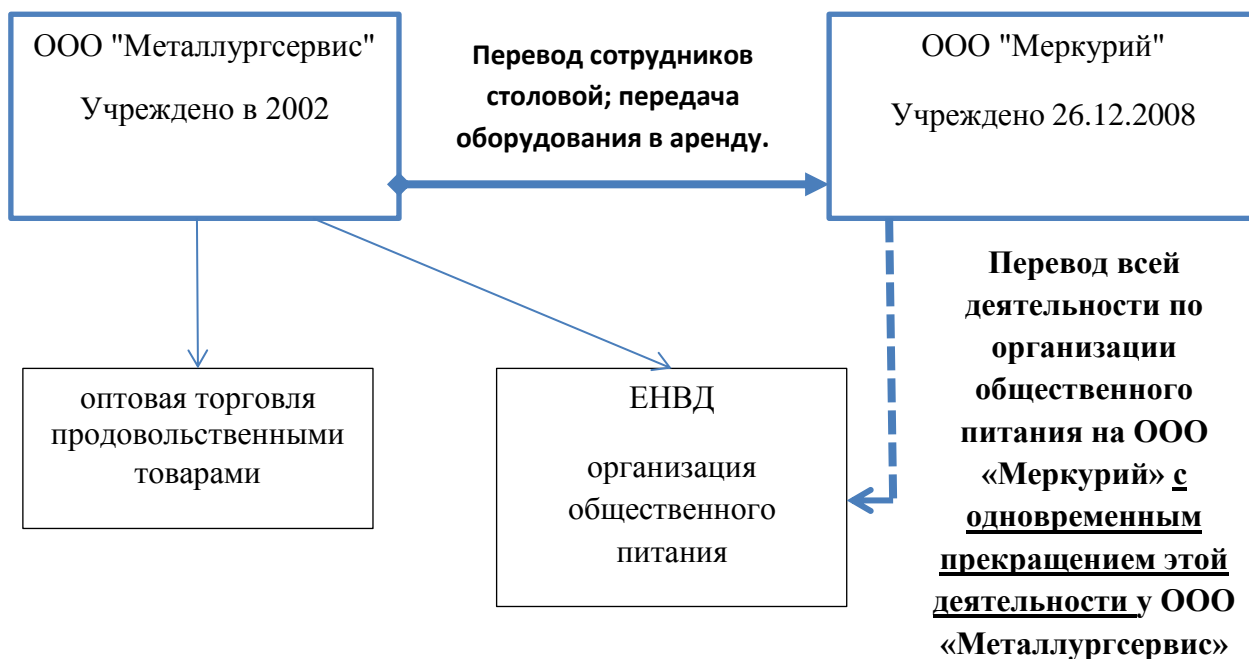
Действовавшее на тот момент времени законодательство позволяло обществу применять ЕНВД по данному виду деятельности.

Однако с 2009 г. в НК РФ вносятся изменения, ограничивающие применение ЕНВД в зависимости от среднесписочной численности работников за предшествующий календарный год (не более 100 чел.) и доли участия других организаций (не более 25%).

На конец 2008 года общество не соответствовало критериям, позволяющим применять ЕНВД (численность работающих в обществе "Металлургсервис" составляла 124 человека, единственным участником общества являлся завод).

Что делает общество в такой ситуации?

Общество совместно с 3-мя физическими лицами (по 25% доля участия) учреждает общество «Меркурий», осуществляет перевод из общества "Металлургсервис" всех работников столовых и передает вновь созданному обществу в аренду необходимое оборудование.



Налоговая инспекция посчитала, что выделение ООО «Меркурий» носило формальный характер, в силу чего оба общества рассматривались инспекцией как один хозяйствующий субъект, неправомерно применяющий ЕНВД по общественному питанию.

В рассматриваемом примере суд не согласился с мнением налогового органа, указав, что имело место не разделение бизнеса, с сохранением в данном обществе части деятельности по общественному питанию, а прекращение этой деятельности с организацией на ее базе вновь созданного юридического лица.

То есть, оба общества осуществляли самостоятельные виды деятельности, не являющиеся частью единого производственного процесса, направленного на достижение общего экономического результата.

3. Отсутствие хозяйственной и экономической самостоятельности (Учитывается исторический аспект).

Этот критерий учитывает подконтрольность, отсутствие самостоятельной деятельности, подконтрольные лица не имеют самостоятельности в принятии деловых решений, выборе контрагентов, найме сотрудников, несении расходов, распоряжении поступившими денежными средствами, используют трудовые и производственные ресурсы налогоплательщика, имеется единая материально-

техническая база, единое финансирование, налогоплательщик несет все или часть расходов подконтрольных организаций, общие финансовые и товарные потоки, совпадение формы и условий договоров с контрагентами, особенности корпоративной структуры (история создания взаимозависимых лиц, причины их реорганизации и др.), практика принятия управленческих решений внутри группы взаимозависимых лиц, особенности гражданско-правовых отношений внутри группы, исторический анализ деятельности всех участников схемы и т.п.

4. Взаимозависимость и согласованность действий.

Единое руководство, собственники бизнеса, родственные связи, общие трудовые ресурсы, управленческий персонал, право распоряжения по расчетным счетам принадлежит одним и тем же лицам, общие IP-адреса, юридические, фактические адреса; сайты, e-mail, номера телефонов, единая реклама, единая торговая марка, единое хранение кадровой и хозяйственной документации и т.п.

Вместе с тем, сам по себе факт взаимозависимости не является основанием для консолидации доходов и для вывода об утрате права на применение спец. режима, если каждый из налогоплательщиков осуществляет самостоятельную хозяйственную деятельность.

Применительно к этому критерию важно, как взаимозависимость повлияла на условия и результаты экономической деятельности.

5. Отсутствие целей экономического (делового) характера. Главной целью является минимизация налогообложения.

Показатели деятельности (численность, доход, остаточная стоимость и т.п.) близки к предельным значениям, ограничивающим право на применение спец. режимов. Увеличение операционных и прочих издержек, убыточный характер деятельности в результате дробления. Не имеющая деловой цели передача части бизнеса другому лицу. Перевод части своих доходов (выручки) от реализации на подконтрольные лица и т.п.

Важно знать, что критерий рассматривается судами через призму намерения получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Считается законным выбор наиболее выгодных форм предпринимательской деятельности, оптимального вида платежа (Постановление Конституционного суда РФ от 27.05.2003 № 9-П).

Обосновать наличие целей экономического характера налогоплательщикам помогают подготовленные экспертами финансово-экономические модели и проекты развития бизнеса, бизнес план, финансово-экономический анализ деятельности до и после оптимизации и структурирования с обоснованием экономической целесообразности принимаемых решений и т.п.

6. Ущерб бюджету.

Сохранение права на применение спец. режимов, уменьшение налоговых обязательств, уменьшение налоговой нагрузки и т.п.

Это важный критерий. Есть примеры удовлетворения судами требований налогоплательщиков, когда даже при консолидации финансового результата взаимозависимых лиц, показатели деятельности налогоплательщика не превышают установленные лимиты; уменьшение налоговой обязанности не произошло или налоговая нагрузка увеличилась.

Исчерпывающий перечень критериев, свидетельствующий о формальности дробления бизнеса, отсутствует.

В каждом случае выводы судов будут зависеть от обстоятельств конкретного дела.

Шесть основных причин удовлетворения судами требований налогоплательщиков:

Причины указаны на основе анализа практики дел, рассмотренных Арбитражными судами округов за последние три года, и расположены по частоте встречаемости в судебных актах (в порядке убывания).

1. Оспорена правильность расчета налоговых обязательств:

При доначислении налога не скорректирована расходная часть; не учтено право на налоговые вычеты; не учтены налоги, уплаченные взаимозависимыми лицами; неправильно определен размер выручки от реализации; неверно применена налоговая ставка; неверно произведена реконструкция налоговых

обязательств; корректировка доходов по налогу на прибыль на сумму НДС, необоснованно исключена наценка из состава расходов т.п..

ВС РФ от 20.12.2018 г. N 306-КГ18-13128, от 16.04.2019 г. N 302-КГ18-22744, от 28.10.2019 N 305-ЭС19-9789, АС Центрального округа - А62-2519/2018, А48-2167/2017; АС Московского округа -А40-254336/2017; АС Уральского округа - А50-18794/2018; АС Северо-Кавказского округа - А32-7813/2019, А53-20425/2018; А63-8101/2017; АС Северо-Западного округа - А42-4119/2016, А13-13686/2016, А13-13943/2015, А21-11751/2017; АС Поволжского округа - А12-34527/2018, А12-35912/2018, А06-8005/2018, А12-31106/2018, А12-3927/2018, А12-38538/2018, А27-28319/2017, А27-27262/2017, А27-27262/2017, А70-18655/2018, А27-27262/2017, А70-11605/2018, А27-1897/2019, А45-6434/2017; АС Западно-Сибирского округа - А70-9571/2018, А70-4127/2018, А75-16893/2017; АС Восточно-Сибирского округа - А78-10829/2016, А33-29597/2016, А33-29597/2016.

2. Доказано, что лица осуществляли самостоятельную деятельность раздельно друг от друга и имели для этого необходимые финансово-экономические ресурсы.

АС Центрального округа - А36-12484/2017; АС Уральского округа - А60-14635/2017, А76-27603/2017; АС Северо-Кавказского округа - А53-2638/2017, А25-2124/2018, А53-16343/2018; АС Северо-Западного округа - А13-14449/2017, А13-18722/2017; АС Северо-Западного округа; А12-17974/2018, А12-34527/2018, АС Поволжского округа - А06-8005/2018, А12-2866/2019, А12-20691/2018, А12-3927/2018, А49-8468/2017, А49-9922/2017, А12-20691/2018, А12-20691/2018, А12-3102/2019, А12-27106/2018, А12-16943/2018, А65-6882/2018; АС Западно-Сибирского округа - А67-476/2017, А75-452/2018; АС Восточно-Сибирского округа - А78-16839/2018, А33-883/2017, А19-8319/2016, А19-6999/2017; АС Волго-Вятского округа - А43-8186/2019, А82-18645/2017.

3. Структура хозяйствования обусловлена реальными деловыми целями.

АС Уральского округа - А60-14635/2017; А76-27603/2017, А76-34350/2017; АС Северо-Кавказского округа - А53-7070/2018, А53-2638/2017, А53-12471/2018, А53-16343/2018; АС Северо-Западного округа - А13-18722/2017; АС Поволжского округа - А06-8005/2018, А12-2866/2019, А12-20691/2018, А49-8468/2017, А12-

34254/2017, А12-3102/2019, 12-13630/2018, А65-6882/2018, А57-8485/2017, А12-14483/2017; АС Западно-Сибирского округа - А45-10341/2017; АС Восточно-Сибирского округа - А78-16839/2018, А33-883/2017; АС Волго-Вятского округа - А11-11907/2017.

4. Отсутствует единый производственный процесс.

АС Центрального округа - А62-2519/2018, АС Уральского округа - А47-14417/2018, А34-9659/2017, А07-36451/2017, А76-27603/2017, А76-34350/2017; АС Северо-Кавказского округа - А53-2638/2017, А25-2124/2018, А53-16343/2018; АС Северо-Западного округа - А13-14449/2017, А13-18722/2017, А12-3102/2019, 12-13630/2018, АС Западно-Сибирского округа - А67-476/2017.

5. Принят во внимание исторический аспект (характеристика лиц и их деятельности с момента создания).

АС Центрального округа - А36-12484/2017; Уральского округа - А60-14635/2017; АС Северо-Кавказского округа - А53-7070/2018, АС Западно-Сибирского округа - А67-476/2017.

6. Отсутствует причинение ущерба бюджету.

АС Уральского округа - А71-17006/2016; АС Северо-Кавказского округа - А53-23398/2019, А53-12471/2018; АС Северо-Западного округа - А42-4119/2016.

Налоговые последствия:

➤ Налоги доначисляются исходя из консолидированного финансового результата:

Определение Конституционного Суда РФ от 04.07.2017 N 1440-О, п. 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", утв. Президиумом Верховного Суда РФ 04.07.2018.

➤ Вменение умысленной формы вины (п. 1 ст. 54.1, п. 3 ст. 122 НК РФ).

➤ Проблема учета налогов, фактически уплаченных по спец. режимам взаимозависимыми лицами:

Определение Конституционного Суда РФ от 27.02.2020 N 488-О, Постановления Президиума ВАС РФ от 25.09.2012 N 4050/12, от 16.04.2013 N 15638/12 по делу N А56-48850/2011, Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 20.06.2019 по делу N А03-18224/2016.

➤ **Вероятность возникновения судебного спора по вопросу возврата (зачета) налогов, уплаченных по специальным режимам:**

Постановления Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 14.07.2020 по делу №А32-34415/2019, от 27 января 2020 г. по делу N А32-11317/2019, от 29 ноября 2019 г. по делу N А63-13701/2017.

Учитывая, что статистика рассмотрения налоговых споров по дроблению бизнеса складывается не в пользу налогоплательщиков.

Рассмотренные на практике ВС РФ схемы, критерии искусственности дробления бизнеса, выработанные на основе обобщения судебной практики, могут быть полезными с точки зрения своевременного выявления и минимизации налоговых рисков, пресечения и устранения налоговых правонарушений до их выявления налоговым органом.