



"Финансовая газета", 2020, N 31

ДРОБИ В ЗАКОНЕ. НАЛОГОВЫЕ РИСКИ ПРИ РЕОРГАНИЗАЦИИ КОМПАНИИ

Само по себе определение "дробление бизнеса" не раскрывается в нормативных актах, а **ГК РФ** не запрещает юридическим лицам проводить реорганизацию или регистрировать новые организации с передачей им активов и имущества. Однако именно за дробление бизнеса налоговики нередко наказывают компании, когда считают, что оно произведено для снижения налоговых выплат. Например, для получения права на специальный налоговый режим.

Дробление бизнеса - это процесс реорганизации бизнеса, в результате которого вместо одной компании появляется ряд новых самостоятельных структур. С точки зрения Гражданского **кодекса РФ** (далее - **ГК РФ**) дробление бизнеса не противоречит российскому законодательству. Налоговое законодательство также не запрещает юридическим лицам выбирать наиболее выгодную для них систему налогообложения, но цель налоговой экономии при дроблении бизнеса не может быть основной.

Так, в Методических **рекомендациях** ФНС и Следственного комитета (СК) (Письмо ФНС России от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@) по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов, есть понятие "искусственное дробление бизнеса" с целью сохранения или получения статуса плательщика единого налога по УСН. Искусственное дробление бизнеса для уменьшения налоговой нагрузки не может быть признано законным.

Тема дробления не раз поднималась в Письмах ФНС России (от 29.12.2018 N ЕД-4-2/25984, от 11.08.2018 N СА-4-7/15895@, от 11.10.2017 N СА-4-7/20486@, от 31.10.2017 N ЕД-4-9/22123@ и других). ФНС постоянно ужесточает контроль и активизирует борьбу с фиктивным дроблением. В феврале 2019 г. в базах данных появилось **Письмо** ФНС России от 29.12.2018 N ЕД-4-2/25984, которым территориальным налоговым органам поручено усилить контрольно-аналитическую работу в этом направлении. Но также в этом **Письме** сказано, что необходимо исключить предъявление необоснованных претензий к разделению бизнеса, не направленному на злоупотребления, поскольку выбор и изменение бизнес-структуры являются исключительным правом хозяйствующего субъекта.

Тему налогового дробления изучал и Пленум ВС РФ. Верховным Судом был выпущен **Обзор** судебных дел, связанных с применением гл. 26.2 и 26.5 НК РФ, утвержденный Пленумом ВС РФ 04.07.2018. Также выходили Определения ВС РФ по данному вопросу (от 21.11.2017 N 304-КГ17-16800, от 27.08.2018 N 304-КГ18-12160 и другие).

Из вышеперечисленных документов можно сделать вывод о том, что налоговый орган при проверке правильности дробления должен исследовать два следующих момента:

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

Рассмотрим теперь аргументы за и против дробления, которые основаны на арбитражной практике по спорам при дроблении бизнеса.

Плюсы и минусы дробления бизнеса

N	Ошибка при дроблении	Деловые цели дробления
1	Нет типовых расходов для соответствующего вида деятельности	Разные виды деятельности

2	Необычные виды расчетов	Специализация по условиям работы с контрагентами
3	Распределение между участниками схемы покупателей	Специализация по территориальному признаку
4	Произвольное движение товара в группе компаний	Специализация по имущественным объектам
5	Единый производственный процесс	Оптимизация хозяйственной деятельности
6	Безвозмездное использование имущества	Расширение или сохранение рынка
7	Создание схемы перед расширением бизнеса	Получение дополнительной прибыли
8	Фиктивная самостоятельность организаций	Снижение предпринимательских рисков (лицензии и пр.)
9	Отсутствие возможностей у партнеров исполнить свои обязательства	Улучшение кредитного статуса
10	Единый административный центр	Корпоративные изменения

Следует отметить, что довод о взаимозависимости не всегда сработает при доказывании налогового правонарушения. Если налогоплательщик докажет деловую цель и самостоятельность организаций, то взаимозависимость не станет ключевым фактором при доказывании налогового правонарушения.

Интересная аргументация налогоплательщика приведена в споре по дроблению торгового бизнеса в деле ФАС СЗАО ([Постановление](#) от 19.03.2020 N А13-18722/2017). В этом деле довод о взаимозависимости общества судами двух инстанций рассмотрен и отклонен со ссылкой на 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 Верховного Суда РФ 04.07.2018. Суды исходили из того, что сам по себе факт взаимозависимости налогоплательщика и третьих лиц не является основанием для консолидации их доходов и вывода об утрате права на применение специального налогового режима, если каждый из налогоплательщиков осуществляет самостоятельную хозяйственную деятельность.

Взаимозависимость не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, а может иметь юридическое значение в целях налогового контроля, только если установлено, что она используется для осуществления согласованных действий, не обусловленных разумными экономическими или иными причинами, чего в деле не усматривалось.

В [Постановлении](#) Президиума Высшего Арбитражного Суда 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. Законодательство РФ не запрещает ведение хозяйственной деятельности между взаимозависимыми лицами. Эффективность и целесообразность управленческих решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности, находятся вне сферы налогового и судебного контроля.

Суды установили, что общество и три других юридических лица являлись самостоятельными организациями, независимо друг от друга осуществляли предпринимательскую деятельность. На это указывало то, что у них были собственное имущество, персонал, торговые площади, контрольно-кассовая техника. Закупка, хранение и реализация товара осуществлялись раздельно.

Организации заключали договоры с целью осуществления уставной деятельности и самостоятельно исполняли обязательства по ним, несли расходы, производили расчеты через свои счета. Они самостоятельно осуществляли бухгалтерский и налоговый учет, определяли объект налогообложения, исчисляли налоги и представляли отчетность. Их деятельность была разделена по территориальному принципу.

Приведенные обществом причины (снижение корпоративного и лицензионного рисков, экономическая устойчивость малых форм бизнеса) признаны судами достаточным и разумным экономическим обоснованием ведения торговой деятельности через три самостоятельные организации. Основной причиной отмены таких решений налоговых органов является именно недоказанность подконтрольности и несамостоятельности ведения предпринимательской деятельности.

А. Илларионов
Эксперт
Ассоциации налоговых консультантов

Подписано в печать

28.08.2020
