

ДРОБЛЕНИЕ БИЗНЕСА КАК ОДИН ИЗ СПОСОБОВ ПОЛУЧЕНИЯ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКАМИ НЕОБОСНОВАННОЙ НАЛОГОВОЙ ВЫГОДЫ

© 2018

В.А. Остроухова, старший преподаватель
кафедры «Конституционное и административное право» Институт права,
советник государственной гражданской службы РФ 3 класса
Тольяттинский государственный университет, Тольятти (Россия)

Ключевые слова: налоговые органы; необоснованная налоговая выгода; дробление бизнеса; признаки дробления бизнеса.

Аннотация: Данная статья посвящена рассмотрению одного из основных способов получения налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды – дроблению бизнеса. Рассматриваемый вопрос не раскрыт или не полностью раскрыт в современном налоговом законодательстве. С целью раскрытия понятия «дробление бизнеса» дается оценка правоприменительных и право разъяснительных прецедентов с учетом новых законодательных подходов в налоговой практике.

В научной работе проводится анализ методических рекомендаций Следственного Комитета Российской Федерации и Федеральной налоговой службы Российской Федерации, которые направлены на исследование и доказывание фактов умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налогов (сборов). Рассмотрены основные направления выявления налоговыми органами получения налогоплательщиками экономии на налоговых платежах с помощью создания «искусственной» ситуации – дробление бизнеса.

Особое внимание уделено обзору юридической практики по доказыванию фактов получения необоснованной налоговой выгоды налогоплательщиками.

Также в статье систематизирован и рассмотрен алгоритм действий юридических лиц, которые позволяют представителям контролирующих органов собрать доказательную базу, свидетельствующую о том, что разделение организации на несколько других юридических лиц – это всего лишь искусственно разработанная схема – «дробление бизнеса».

Результаты проведенного исследования могут применяться в теоретических исследованиях, посвященных анализу содержания и сущности прав и обязанностей налогоплательщиков, а также для разработки налоговой политики юридических лиц и индивидуальных предпринимателей.

Проведенная работа позволяет выявить основные проблемы в области применения налогоплательщиками схем с разделением бизнес-процессов, а также предложить варианты их решения.

ВВЕДЕНИЕ

Конституцией Российской Федерации (ст. 57) установлена обязанность для физических, юридических лиц и индивидуальных предпринимателей уплачивать законно установленные налоги и сборы [1].

В настоящее время нормативно-правовые акты (НПА) в области налогообложения юридических лиц и индивидуальных предпринимателей позволяют применять основной режим налогообложения и специальные режимы налогообложения, которые и определяют специфику налогового учета налогоплательщиков.

Необходимо отметить, что большинство юридических лиц и индивидуальных предпринимателей относятся формально к экономическому обоснованию финансово-хозяйственной деятельности, а именно не проявляют должную осмотрительность в выборе бизнес-партнёров, не акцентируют внимание на процедуру оформления сделок между контрагентами, как следствие возникают ошибки при процедуре налогового планирования, повышается налоговый риск, риск возникновения контрольных мероприятий в отношении налогоплательщика с последующими доначислениями недоимки, пени и штрафов согласно нормам Налогового Кодекса Российской Федерации (НК РФ) [2].

Актуальным направлением в современной практике налогового планирования с позиции налогоплательщика является минимизации налоговой нагрузки с помощью «дробления бизнеса», так налогоплательщик вме-

сто одного юридического лица образуют другие юридические лица, которым передает различные функции ведения финансово-хозяйственной деятельности. Совокупность созданных юридических лиц в большинстве применяют специальные налоговые режимы. В соответствии со ст. 18 Налогового кодекса Российской Федерации специальные налоговые режимы могут предусматривать особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов, в частности к ним относится система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог), упрощенная система налогообложения (УСН), система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД), система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции, патентная система налогообложения. Презумпция добросовестности налогоплательщиков предполагает, что юридические лица и индивидуальные предприниматели ведут предпринимательскую деятельность в рамках действующего законодательства о налогах и сборах [2]. Однако современная практика в области налоговых правоотношений показывает, что Федеральная налоговая служба Российской Федерации (ФНС РФ) устанавливает факты занижения налогоплательщиком налоговой базы разработкой «искусственной схемы» взаимодействий юридических лиц и индивидуальных предпринимателей.

Целью данных действий является прикрытие фактической деятельности юридического лица, при этом данное лицо получает необоснованную налоговую выгоду за счет совокупности методов и методик, применяемых формально в рамках действующего правового поля [2]. Нормативно-правовое регулирование по вопросам получения налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды основывается на Постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» [3]. Критерии, согласно которым может быть доказана выгода налогоплательщиков, приводящая к занижению налоговой базы содержатся в разъяснениях Минфина РФ, ФНС Российской Федерации, Следственного Комитета России, Центрального Банка Российской Федерации [4–7]. Нормы, указанные в статье 54.1 НК РФ определяют критерии, которые позволяют не допускать создание налоговых схем незаконного умышленного уменьшения налоговой базы и как следствие налоговых обязательств. Так налоговой службе, для того чтобы доказать факт незаконной налоговой схемы необходимо собрать доказательную базу, которая будет свидетельствовать об умысле проверяемого налогоплательщика, его должностных лиц и учредителей о целенаправленном получении необоснованной налоговой выгоды. В соответствии с пунктом 5 статьи 82 НК РФ бремя доказывания необоснованности получения налоговой выгоды возложено на налоговые органы, таким образом должностные лица налоговой службы должны доказать недобросовестность налогоплательщика и его контрагентов.

Налогоплательщик имеет законное право, руководствуясь частью 1 статьи 65 Арбитражного процессуального кодекса РФ (АПК РФ) и пунктом 2 Пленума ВАС РФ Постановление №53 от 12.10.2006 отстаивать правомерность требований [8].

В случае если налоговым органам будет доказано получение необоснованной налоговой выгоды, то следует привлечение налогоплательщика к ответственности за нарушение налогового законодательства (ст. 122 НК РФ) – доначисление налога, пеней, взыскание штрафа от 20 % до 40 % от размера недоимки, также привлечение к административной ответственности за непредставление сведений для осуществления мероприятий налогового контроля, в рамках ст. 15.6, 15.11 КоАП РФ, а в случае, если размер недоимки крупный и особо крупный – привлечение к уголовной ответственности согласно ст. 198, 199 Уголовного кодекса РФ (УК РФ) [9; 10].

Одним из способов получения необоснованной налоговой выгоды является дробление бизнеса, которое чаще всего носит формальный характер и преследует цель – снизить налоговое бремя налогоплательщика. Необходимо обратиться к правоприменительной практике в данной области, так согласно Письма ФНС России от 11.08.2017 N СА-4-7/15895@ за период с 2013 по 2017 гг. судами рассмотрено большое количество дел по оспариванию ненормативных актов налоговых инспекций в направлении получения налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды от дробления бизнес процессов общей суммой более двенадцати миллиардов рублей. Из анализа вышеуказанного письма ФНС РФ можно определить основные признаки, кото-

рые будут указывать на согласованность действий юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, направленных на разработку и реализацию схем дробления бизнеса с целью уклонения от исполнения налоговых обязательств.

Цель работы – рассмотреть дробление бизнеса, как один из основных способов получения налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

При рассмотрении Письма ФНС России от 11.08.2017 N СА-4-7/15895@ необходимо обратить внимание на то, что в настоящее время в НПА нет четко определения понятия – дробление бизнеса. Если обратиться к нормам Гражданского кодекса Российской Федерации (ГК РФ), то у юридических лиц есть право производить структурные преобразования, такие как реорганизация в форме разделения и выделения юридического лица [11].

Ни в одном нормативно-правовом документе не дано определения такому понятию, как «дробление бизнеса», при этом положениями гражданского законодательства никоим образом не запрещается юридическим лицам проводить структурные преобразования бизнеса, в ГК РФ предусмотрена совершенно законная процедура реорганизации в форме разделения или выделения организации. Как отмечалось выше основная цель дробления бизнеса юридическими лицами – необоснованное получение налоговой выгоды в результате снижения налоговых обязательств с созданием «искусственной схемы»: юридическое лицо применяет общий режим налогообложения, т. е. является в соответствии с главой 21 НК РФ плательщиком НДС, в соответствии с главой 25 НК РФ – плательщиком налога на прибыль, образует несколько юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, которые применяют один из специальных налоговых режимов, которые указаны в статье 18 НК РФ, как следствие обеспечивают возможность получения налоговых льгот и применения пониженных ставок налогообложения.

Анализ правоприменительной практики по доказыванию фактов получения необоснованной налоговой выгоды налогоплательщиками показал, что налоговые органы в ходе мероприятий налогового контроля выявляют умышленные действия налогоплательщиков по дроблению бизнеса, а также обстоятельства, свидетельствующие об этом [12; 13].

Так, в Письме ФНС России от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@ приведены методические рекомендации, данные налоговым органам и следственным органам СК РФ, которые позволяют установить факты, доказывающие умысел в действиях налогоплательщика по уклонению от уплаты налоговых платежей.

Об умышленных действиях налогоплательщика будет свидетельствовать то, что все «разделенные организации» в схеме дробления бизнеса имеют такие признаки, как: идентичный ОКВЭД; местонахождение по одному адресу, массовость юридического адреса; сотрудники одного юридического лица являются одновременно сотрудниками другого лица; одни производственные и управленческие площади; идентичные поставщики, подрядчики и покупатели; налоговый и бухгалтерский учет ведется одними лицами; документация по ведению финансово-хозяйственной деятельности хранится в одном

месте; используют единый сайт в интернете и один адрес для выхода в интернет; обслуживание в идентичных кредитных организациях; наличие аффилированности в искусственной схеме дробления бизнес процессов между юридическими и физическими лицами [14; 15].

Необходимо отметить, что при этом согласно анализу правоприменительной практики о формальном разделении бизнес процессов юридического лица свидетельствует только совокупность взаимосвязанных вышеуказанных обстоятельств [16].

Нормативно прописаны основные способы установления обстоятельств, свидетельствующих об умышленных действиях налогоплательщика такие как, осмотр помещения и территории; допрос сотрудников, а также их контрагентов; анализ информационных ресурсов, в том числе анализ банковских выписок; анализ бухгалтерских счетов и регистров по учету денежных средств, контрольно-кассовой техники, онлайн-касс; установление подчиненности должностных лиц; выявление наличия складских помещений, транспорта; проверка взаимозависимости юридических лиц; установление конечного выгодоприобретателя [17].

Налоговые органы выявляют подобные схемы, а затем доначисляют налоги, штрафы, а также пени – если налогоплательщик и его контрагенты применяют специальные налоговые режимы, то их признают взаимозависимыми, финансово-хозяйственную деятельность объединяют в одно целое и доначисляют налоговые платежи по общей системе налогообложения [18–20]. Необходимо отметить, что законные налоговые режимы и применение таковых нельзя ставить под сомнение до тех пор, пока формально не доказано налоговое правонарушение. Ведение предпринимательской деятельности в одном лице или в нескольких нигде не описано как состав правонарушения.

Обобщая вышеизложенное юридические лица, которые применяют в своей деятельности взаимозависимых, аффилированных и подконтрольных лиц должны, во-первых не производить действий или совокупность действий, которые направлены на совершение формального разделения и структурирования бизнеса, то есть четко выполнять критерии реальности осуществления финансово-хозяйственной деятельности; во-вторых иметь четко разработанную и обоснованную схему ведения бизнес процессов; в-третьих избегать рискованной налоговой оптимизации; в-четвертых руководствоваться главой 14.1 НК РФ «Взаимозависимые лица» НК РФ, уведомляя при это налоговые органы о наличии взаимозависимости и подконтрольности участников сделок, поскольку в результате применения «схемы дробления бизнеса» и не обоснования данного процесса налоговый орган правомерно докажет полученную необоснованную налоговую выгоду путем уменьшения соответствующей налоговой обязанности.

ОСНОВНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ И ВЫВОДЫ

В процессе анализа применения НПА по вопросам получения необоснованной налоговой выгоды, а также арбитражной практики можно сделать вывод, что действия налогоплательщиков (юридических лиц и индивидуальных предпринимателей), направленные на формальное разделение бизнеса будут признаваться ФНС

РФ «схемой» получения необоснованной налоговой выгоды, если совокупность собранных доказательств, будет прямо указывать на взаимозависимость и подконтрольность лиц участвующих в схеме, а действия указанных лиц будут согласованными.

Для налогоплательщиков остается открытым вопрос – «как определить критерии формального дробления бизнеса», поскольку каждое юридическое лицо с позиции построения бизнес процессов уникально, то есть к конкретному юридическому образованию должна быть доказана субъективная совокупность взаимосвязанных и подконтрольных фактов осуществления финансово-хозяйственной деятельности. Также следует обратить внимание на практику рассмотрения налоговых споров по данному направлению в судебном порядке, поскольку в указанной практике будут описаны доказательства, приводимые налоговыми органами с целью подтверждения получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды при применении схемы дробления бизнеса.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Конституция Российской Федерации. 2018. М.: АСТ, 2018. 31 с.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая. М.: Статут, 2018. 414 с.
3. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Консультант-Плюс: справочно-правовая система. URL: consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63894/.
4. Приказ ФНС России от 08.05.2015 N ММВ-7-2/189 // Консультант-Плюс: справочно-правовая система. URL: consultant.ru/document/cons_doc_LAW_180453/.
5. Письмо ФНС России от 17.07.2013 N АС-4-2/12837 // Консультант-Плюс: справочно-правовая система. URL: consultant.ru/document/cons_doc_LAW_150126/.
6. Письмо ФНС России от 11.08.2017 N СА-4-7/15895 // Консультант-Плюс: справочно-правовая система. URL: consultant.ru/document/cons_doc_LAW_256250/.
7. Письмо ФНС России от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650 // Консультант-Плюс: справочно-правовая система. URL: consultant.ru/document/cons_doc_LAW_220597/.
8. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации: текст с изменениями и дополнениями на 21 января 2018 года. М.: Эксмо, 2018. 189 с.
9. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях: по состоянию на 1 марта 2018 года. М.: АСТ, 2018. 636 с.
10. Уголовный кодекс Российской Федерации: постановительный комментарий. Изд. 7-е, перераб. и доп. М.: Проспект, 2018. 736 с.
11. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть 1. М.: Статут, 2018. 831 с.
12. Колесникова Е.Н. Опасность налоговой оптимизации в виде дробления бизнеса // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. 2018. № 1. С. 32–36.
13. Новости судебной практики в области налогов, сборов, страховых взносов РФ // Финансовые и бухгалтерские консультации. 2018. № 3. С. 17–20.
14. Постановление Правительства РФ от 30.09.2004 N 506 «Об утверждении Положения о Федеральной

- налоговой службе» (ред. от 23.09.2017) // Консультант-Плюс: справочно-правовая система.
URL: consultant.ru/document/cons_doc_LAW_49673/.
15. Приказ Генеральной прокуратуры РФ от 13 июля 2017 г. N 486 "Об утверждении Инструкции о порядке учета, хранения и передачи вещественных доказательств по уголовным делам в органах прокуратуры Российской Федерации» // Консультант-Плюс: справочно-правовая система.
URL: consultant.ru/document/cons_doc_LAW_281338/.
 16. Приказ Генеральной прокуратуры РФ от 7 июня 2006 г. N 29 «Об утверждении Временной инструкции о порядке учета, хранения и передачи вещественных доказательств, ценностей и иного имущества по уголовным делам в органах прокуратуры Российской Федерации» // Консультант-Плюс: справочно-правовая система.
URL: consultant.ru/document/cons_doc_LAW_84320/.
 17. Остроухова В.А., Костин А.В. Выемка документов и предметов как мероприятие налогового контроля // Татищевские чтения: актуальные проблемы науки и практики: сборник материалов XV Международной научно-практической конференции. Т. 3. Тольятти: ВУиТ, 2018. С. 98–105.
 18. Блохина Н.А., Остроухова В.А. Основные подходы к оценке необоснованной налоговой выгоды, полученной налогоплательщиками // Вестник Волжского университета им. В.Н. Татищева. 2018. Т. 1. № 3. С. 40–47.
 19. Консультант-Плюс: справочно-правовая система.
URL: consultant.ru.
 20. Федеральный Арбитражный суд Российской Федерации: официальный сайт. URL: arbitr.ru.
- REFERENCES**
1. *Konstitutsiya Rossiyskoy Federatsii. 2018* [The Constitution of the Russian Federation. 2018]. Moscow, AST Publ., 2018. 31 p.
 2. *Nalogovyy kodeks Rossiyskoy Federatsii. Chast pervaya* [Tax Code of the Russian Federation. Part one]. Moscow, Statut Publ., 2018. 414 p.
 3. The Resolution of the Plenum of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation dated the 12th of October 2006 No. 53 "Concerning the assessment by the arbitration courts of justification of obtaining tax benefit by a taxpayer". *Konsultant-Plyus: spravochno-pravovaya sistema*.
URL: consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63894/.
 4. Order of the Federal Tax Service of Russia of 08.05.2015 N MMV-7-2/189. *Konsultant-Plyus: spravochno-pravovaya sistema*.
URL: consultant.ru/document/cons_doc_LAW_180453/.
 5. Letter of the Federal Tax Service of Russia of 17.07.2013 N AS-4-2/12837. *Konsultant-Plyus: spravochno-pravovaya sistema*.
URL: consultant.ru/document/cons_doc_LAW_150126/.
 6. Letter of the Federal Tax Service of Russia of August 11, 2017 N CA-4-7/15895. *Konsultant-Plyus: spravochno-pravovaya sistema*.
URL: consultant.ru/document/cons_doc_LAW_256250/.
 7. Letter of the Federal Tax Service of Russia of 13.07.2017 N ED-4-2/13650. *Konsultant-Plyus: spravochno-pravovaya sistema*.
URL: consultant.ru/document/cons_doc_LAW_220597/.
 8. *Arbitrazhnyy protsessualnyy kodeks Rossiyskoy Federatsii: tekst s izmeneniyami i dopolneniyami na 21 yanvarya 2018 goda* [Arbitration Procedure Code of the Russian Federation: as amended and supplemented as of the 21st of January 2018]. Moscow, Eksmo Publ., 2018. 189 p.
 9. *Kodeks Rossiyskoy Federatsii ob administrativnykh pravonarusheniyakh: po sostoyaniyu na 1 marta 2018 goda* [Code of the Russian Federation on Administrative Offenses: as of the 1st of March 2018]. Moscow, AST Publ., 2018. 636 p.
 10. *Ugolovnyy kodeks Rossiyskoy Federatsii: postateynyy kommentariy* [The Criminal Code of the Russian Federation: paragraph-to-paragraph commentary]. Izd. 7th, pererab. i dop. Moscow, Prospekt Publ., 2018. 736 p.
 11. *Grazhdanskiy kodeks Rossiyskoy Federatsii* [Civil Code of the Russian Federation]. Moscow, Statut Publ., 2018. Ch. 1, 831 p.
 12. Kolesnikova E.N. The danger of tax optimization in the form of split of business. *Finansovyy vestnik: finansy, nalogi, strakhovanie, bukhgalterskiy uchet*, 2018, no. 1, pp. 32–36.
 13. The news of judicial practice in the sphere of taxes, charges, insurance payment of the Russian Federation. *Finansovye i bukhgalterskie konsultatsii*, 2018, no. 3, pp. 17–20.
 14. RF Government Decree dated the 30th of September 2004 No. 506 "About the approval of Regulations on Federal Tax Service" (ed. dated the 23rd of September 2017). *Konsultant-Plyus: spravochno-pravovaya sistema*.
URL: consultant.ru/document/cons_doc_LAW_49673/.
 15. The Order of the RF Procurator General dated the 13th of July 2017 No. 486 "About the approval of Policy and procedure of recording, keeping and transfer of material evidence for criminal cases in the prosecution authorities of the Russian Federation". *Konsultant-Plyus: spravochno-pravovaya sistema*.
URL: consultant.ru/document/cons_doc_LAW_281338/.
 16. The Order of the RF Procurator General dated the 7th of June 2006 No.29 "About the Approval of Temporary policy and procedure of recording, keeping and transfer of material evidence, things of value and other property for criminal cases in the prosecution authorities of the Russian Federation". *Konsultant-Plyus: spravochno-pravovaya sistema*.
URL: consultant.ru/document/cons_doc_LAW_84320/.
 17. Ostroukhova V.A., Kostin A.V. Seizure of documents and things as the tax control measures. *Tatishchevskie chteniya: aktualnye problemy nauki i praktiki: sbornik materialov XV Mezhdunarodnoy nauchno-prakticheskoy konferentsii*. Tolyatti, VUiT Publ., 2018. Vol. 3, pp. 98–105.
 18. Blokhina N.A., Ostroukhova V.A. The main approaches to assessing the unreasonable tax benefit received by taxpayers. *Vestnik Volzhskogo universiteta im. V.N. Tatishcheva*, 2018, vol. 1, no. 3, pp. 40–47.
 19. Consultant-Plus: reference and legal system. URL: consultant.ru.
 20. Federal Arbitration Court of the Russian Federation: official website. URL: arbitr.ru.

**SPLIT OF BUSINESS AS ONE OF THE WAYS OF OBTAINING UNJUSTIFIED
TAX BENEFIT BY TAXPAYERS**

© 2018

V.A. Ostroukhova, Senior lecturer of Chair “Constitutional and Administrative Law”
of the Institute of Law, Class 3 Advisor of the State Civil Service of the RF
Togliatti State University, Togliatti (Russia)

Keywords: taxation authorities; unjustified tax benefit; split of business; characteristic features of split of business.

Abstract: The paper deals with the consideration of one of the main ways of obtaining an unjustified tax benefit by taxpayers – the split of business. The issue under consideration is not fully developed in the current tax legislation. To develop the concept of “split of business”, the author gives the assessment to the law-enforcement and law expository precedents taking into account the new legislative approaches in tax practice.

The research paper analyzes the methodological recommendations of the Investigation Committee of the Russian Federation and Federal Tax Service of the Russian Federation, which is aimed at the study and the proof of facts of intended nonpayment or underpayment of sums of taxes and charges. The author considers the main directions of identification by the taxation authorities of obtaining tax payment savings by taxpayers with the help of the creation of the “artificial” situation – split of business.

Special attention is paid to the review of legal practice on the proof of facts of obtaining an unjustified tax benefit by taxpayers.

The author systematizes and considers the plan of actions of legal entities which allow the controlling authorities representatives to build an evidence base indicating that the dividing of an organization into several other legal entities is just an artificially developed scheme – “split of business”.

The results of the study can be used in the theoretical research covering the analysis of content and essence of the rights and responsibilities of taxpayers and for the development of tax policy of legal entities and individual entrepreneurs.

The work carried out allows identifying the main problems in the sphere of application of schemes with the business processes separation by taxpayers and suggesting the variants of their solution.