



Ответ ФНС на различные способы уменьшения налогооблагаемой базы предпринимателями в частности: «дробления бизнеса» и «имитации»

Щенёва А.А., аспирантка, Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации, Москва, Россия

Аннотация. Данная работа посвящена анализу вопросов дробления бизнеса в России, включая новые позиции Федеральной налоговой службы (ФНС) и законные способы налоговой оптимизации. В 2024 году принят Закон № 176-ФЗ, определяющий понятие дробления бизнеса, что подчеркивает усилия государства в борьбе с налоговыми схемами, направленными на уклонение от уплаты налогов.

Актуальность данного исследования очень высокая, обусловлена масштабностью практики дробления бизнеса, потому что схемы дробление бизнеса с каждым годом появляются все новые и новые.

Цель работы: доказательство того, что схема дробления бизнеса наносит ощутимый ущерб бюджету страны и требует адекватной проработки.

Предметом данной статьи является попытка суммировать различные определения понятия «дробление бизнеса» на основе различных писем ФНС за последние 10 лет.

Проанализированы ключевые документы и разъяснения ФНС, включая письма, в которых изложены признаки дробления бизнеса, а также последствия для налогоплательщиков. Кроме того, анализируются новые возможности, предоставляемые налоговой амнистией для компаний, допустивших нарушения, связанные с дроблением.

Законодательство вводит четкие критерии для определения дробления бизнеса и условия для налоговой амнистии, что позволяет налогоплательщикам

избежать доначислений, если они добровольно откажутся от использования схем дробления.

Научное изучение основывается на примере дела Блиновской, приведенного из судебной практики за последние два года.

Ключевые слова: дробление бизнеса, налоговая оптимизация, признаки дробления бизнеса, налоговая амнистия, судебная практика.

The Federal Tax Service's response to various methods of reducing the taxable base by entrepreneurs, in particular: «business fragmentation» and «imitation»

Shcheneva A.A., postgraduate student, Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration, Moscow, Russia

Annotation. This work is devoted to the analysis of business fragmentation issues in Russia, including new positions of the Federal Tax Service (FTS) and legal methods of tax optimization. In 2024, Law № 176-FZ was adopted, defining the concept of business fragmentation, which emphasizes the state's efforts to combat tax schemes aimed at tax evasion.

The relevance of this study is very high, due to the scale of the practice of business fragmentation, because more and more new business fragmentation schemes appear every year.

The purpose of the work: to prove that the business fragmentation scheme causes significant damage to the country's budget and requires adequate development.

The subject of this article is an attempt to summarize the various definitions of the concept of «business fragmentation» based on various letters from the Federal Tax Service over the past 10 years.

Key documents and explanations from the Federal Tax Service are analyzed, including letters that outline the signs of business fragmentation, as well as the consequences for taxpayers. In addition, new opportunities provided by tax amnesty for companies that have committed violations related to fragmentation are analyzed.

The legislation introduces clear criteria for determining business fragmentation and conditions for tax amnesty, which allows taxpayers to avoid additional charges if they voluntarily refuse to use fragmentation schemes.

The scientific study is based on the example of the Blinovskaya case, cited from judicial practice over the past two years.

Key words: business fragmentation, tax optimization, signs of business fragmentation, tax amnesty, judicial practice.

Схемы «Дробления бизнеса» являются одними из наиболее распространенных методов налоговой оптимизации. С понятием «Дробление бизнеса» связано множество споров со стороны налоговых органов. Для начала сделаем приблизительную оценку до начисленных налогов за последние два года по экономической зоне Москва в нескольких отраслях народного хозяйства. По данным ФНС¹ средний размер доначисленных налогов за 1 полугодие 2024 года составил 64 млн. руб. по РФ (за исключением Москвы), 99 млн. руб. по г. Москве, что на 14% больше аналогичного периода 2023 года. Результаты судебных споров² с налоговыми органами за 2023 год показали, что в 2023 году 34% рассмотренных дел были удовлетворены в пользу налогоплательщиков, 66% - в пользу налоговых органов. Как следует из представленных судами данных, в процессе судебных разбирательств за последние три года налоговые органы продолжают лидировать. Что касается дробления бизнеса, судебная статистика показывает, что успехи в судах в пользу налоговых органов 79%, в пользу налогоплательщиков – 21%. Статистика по сферам, в которых применяется дробление бизнеса, показывает, что это явление наиболее распространено в следующих отраслях: строительство (30%), торговля (25%), услуги (20%), производство (15%) и транспорт и логистика (10%). Такая статистика говорит о том, что дробление бизнеса является ощутимой долей убытка бюджета по всем отраслям народного хозяйства.

¹ Отчеты ФНС ф. №2-НК, август 2024

² Отчеты арбитражных судов 1АС, 2АС, 3А

Долгое время понятие «Дробления бизнеса» не имело официального законодательного определения в России. Оно использовалось преимущественно в рамках судебной практики и разъяснений налоговых органов, таких как Федеральная налоговая служба (ФНС). Однако с принятием в 2024 году Закона № 176-ФЗ, это понятие **впервые официально зафиксировано на законодательном уровне**³. Хотя налоговые органы вели борьбу с дроблением бизнеса достаточно давно начиная с 2010 года. Это важный официальный документ связан с целью борьбы с налоговыми схемами, которые используются для уклонения от уплаты налогов через искусственное разделение бизнеса для сокращения налоговой нагрузки.

До принятия закона № 176-ФЗ налоговые органы в основном пользовались судебной и правоприменительной практикой для выявления дробления бизнеса.

Некоторые понятия «Дробление бизнеса» согласно разъяснениям ФНС можно найти в следующих письмах:

1. Письмо ФНС от 13.07.2017 № ЕД-4-2/13650@ – это письмо также содержит примеры дробления бизнеса и критерии, на основании которых налоговые органы могут определить наличие признаков дробления в деятельности компаний.

Один из критериев дробления бизнеса – это процесс разделения хозяйственной деятельности компаний на несколько мелких предприятий, которые применяют специальные налоговые режимы для снижения налогового бремени.

Здесь также приведено понятие «имитация», которое описывает создание мнимого состояния, когда несколько компаний, официально считающихся независимыми, фактически управляются одним и тем же владельцем или группой лиц.

2. Письмо ФНС от 29.12.2018 № ЕД-4-2/25984 – в этом документе разъясняются признаки дробления бизнеса, а также последствия, которые могут

³ ФЗ от 12.07.2024 № 176-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации»

наступить для налогоплательщиков в случае выявления фактов дробления. В документе приведены критерии, по которым налоговые органы могут оценивать возможность признания компаний связанными и принимать меры по доначислению налогов, если будет установлено, что компании фактически контролируются одним и тем же лицом или группой лиц.

Кроме этого, существует множество пояснений судов по вопросам дробления бизнеса, включая определение Верховного Суда от 23.03.2022 года № 307-ЭС21-17713, а также определения от 23.03.2022 года № 307-ЭС21-17087 и от 21.07.2022 № 301-ЭС22-4481.

В сентябре 2023 года Минфин России выпустил письмо № 03-02-07/107221, в котором указал на невозможность закрепить в Налоговом кодексе полный перечень признаков дробления бизнеса. Это связано с тем, что бизнес постоянно разрабатывает новые схемы. Для защиты от налоговых доначислений бизнес может воспользоваться правом на обжалование таких решений в судебном порядке. Таким образом, в законодательстве нет общих признаков дробления бизнеса.

Тем не менее, Минфин выделил несколько основных критериев, которые могут указывать на дробление бизнеса:

1. Разделение одного вида деятельности;
2. Полученная налоговая экономия от разделения деятельности.

Одним из недавних примеров, который удобно использовать для анализа, является дело № А40-304494/2023 Елены Блиновской. Решение Арбитражного суда г. Москвы от 15.04.2024. Постановление 9 ААС от 24.06.2024. Этот случай позволяет наглядно изучить ключевые моменты и аспекты, связанные с налоговыми нарушениями и дроблением бизнеса. Какие факты суд взял за основу в качестве доказательной базы в пользу налогового органа.

Сумма доначислений по решению составляет 1 134 859 758 руб. Из них НДС – 174 537 667 руб., НДС – 733 414 005 руб., штрафные санкции по п. 3 ст. 122 НК РФ (умышленный пункт) – 226 907 906 руб.

Что взял суд за основу доказательной базы в пользу налогового органа:

Согласно судебному решению, ИП Елена Блиновская в 2019-2021 годах заключила лицензионное соглашение с юридическими лицами на проведение тренинг-марафонов, работающими на УСН (1-6%).

Юридические лица на упрощенной системе налогообложения выплачивали ИП Блиновской роялти, которые она облагала НДС и НДФЛ.

Все основные доходы (за вычетом роялти) компании на УСН оставляли у себя и облагали единым налогом по УСН (1-6%).

Из-за этого основная часть выручки, оседающая в компаниях, не подпадала под обложение налогами у ИП Блиновской. И облагалась не под 33% (20% НДС + 13% НДФЛ), а только под 6%. Разница составила 27% (33% - 6%).

В деле Елены Блиновской арбитражный суд выделил несколько ключевых признаков дробления бизнеса:

1. Все компании имели взаимные аффилированные отношения. Все 21 юридическое лицо, участвовавшее в схеме, было связано с близкими людьми Блиновской, включая друзей и родственников.

2. Идентичная деятельность: Компании продавали один и тот же информационный продукт под брендом Блиновской, используя общий домен (веб-сайт).

3. Управление из одного центра: Все компании управлялись из единого центра, с использованием одних и тех же адресов электронной почты и телефонных номеров для расчетных счетов.

4. Перераспределение сотрудников: Сотрудники переходили из одной компании в другую без изменения должностей, что указывает на отсутствие реальной бизнес-автономии.

5. Создание новых компаний: При достижении лимита по упрощенной системе налогообложения (УСН) создавались новые фирмы, чтобы избежать налоговых последствий (получена налоговая экономия).

В результате, только на примере одного предпринимателя (гр. Блиновская) видно, что потери бюджета могут быть значительными.

Таким образом к 2024 г. ФНС насчитала и выдела только 17 признаков дробление и имитации бизнеса.

Так, еще в 2017 г. ФНС выделило свои признаки, по которым налоговая служба определяет дробление бизнеса, которые можно найти в письмах ФНС России от 11.08.2017 № СА-4-7/15895@ (17 признаков дробления) и от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@.

Получается, что каждый отдельный случай требует своего отдельного рассмотрения.

В конечном итоге в результате практически десятилетней борьбы с имитацией и дроблением бизнеса ФНС выпустило № 176-ФЗ, который обобщил все существующие на данный момент признаки и примеры уменьшения налогооблагаемой базы и имитации бизнеса.

Закон № 176-ФЗ от 12.07.2024 делает шаг вперед в регулировании «дробления бизнеса», этому вопросу посвящена целая статья, которая вводит четкое определение этого понятия и устанавливает налоговую амнистию для компаний, допустивших нарушения, связанные с дроблением.

Есть несколько общих признаков, из определения дробления бизнеса, которое указано в законе.

Дробление бизнеса – это способ его ведения, при котором (п. 1 ч. 1 ст. 6 Федерального закона от 12.07.2024 № 176-ФЗ)⁴:

- 1) существует разделение единой предпринимательской деятельности между несколько формально самостоятельными лицами – организациями, ИП;
- 2) осуществляется все они находятся под контролем одних и тех же лиц;
- 3) разделение деятельности позволяет применять специальный налоговый режим и за счет этого снизить налоги;
- 4) разделение направлено исключительно или преимущественно на то, чтобы занизить налоги таким способом, и совершенно с превышением пределов осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налогов.

⁴ Система КонсультантПлюс: Бухгалтерская пресса и книги. Готовое решение: Как с 12 июля 2024 г. Применяется налоговая амнистия за дробление бизнеса (КонсультантПлюс, 2024)

Далее в статье идет предложение бизнесу, который использует дробление, чтобы избежать правовых последствий и оптимизировать налоговую нагрузку в рамках правового поля.

Власти предлагают бизнесу, использующему дробление, отказаться от этой практики в следующем году, обещая при этом амнистию за прошлые нарушения (последние три года). Даже в случае доказательства налоговым органом факта дробления и неуплаты налогов, бизнесу не грозят доначисления сумм налогов (доначисленных за 2022-2024 гг. из-за дробления), пеней (начисленных на эти суммы) и штрафов за неуплату, неполную уплату таких налогов (ст. 122 НК РФ).

Таким образом, власти предупреждают бизнес о том, что существующие законы предусматривают ответственность за действия, подобные тем, что были выявлены в отношении г-жи Блиновской. Однако, если с начала следующего года бизнес изменит свою деятельность и откажется от незаконных действий дробления, то к нему эти законы применяться не будут.

Также в статье предусмотрены все возможные сценарии, вплоть до того, что если налогоплательщик откажется от дробления только частично, то и от санкций за последние три года его освободят частично.

Однако, всё-таки власти сделали шаг навстречу бизнесу, имея ввиду что всё-таки именно он выполняет пополнение бюджета, в том что простит частично дробление бизнеса в предыдущих годах, если бизнес откажется от дробления и имитации в будущем.

Очевидно, что этот документ, будет часто упоминаться в следующем году. Важно отметить, что законодателю необходимо будет решать вопросы толкования отдельных положений и терминов, включенных в законодательное определение «дробления».

Следует отметить, что Налоговый кодекс не содержит понятия «контроль за одними и теми же лицами» (предприятиями и ИП), в нем есть упоминания только о контролирующем лице и взаимосвязанных лицах. Однако не ясно, какая

доля участия в бизнесе и как именно должно осуществляться оперативное управление, чтобы налоговые органы рассматривали это как «дробление».

Помимо особенностей толкования отдельных терминов, ФНС необходимо разработать четкий алгоритм уплаты налогов при добровольном отказе от «дробления» бизнеса. Также возникает вопрос: какое из лиц, входящих в единую бизнес-структуру, будет ответственным за уплату налогов при отказе от «дробления»? Будут ли учтены уже оплаченные налоги и как будет определяться налоговая база, если платить налоги будут все участники?

Таким образом, в практике ФНС есть как прощение дробления бизнеса, так и доначисления налогов. Но с июля 2024 года уже существует четкое определение дробления бизнеса, но в тоже время механизм амнистии нуждается в дополнительных разъяснениях. Очевидно, что законодатель не ставит перед собой задачи определить перечень признаков дробления бизнеса, в связи с тем, что могут появляться не существующие на данный момент признаки.

Таким образом, с экономической точки зрения, власть учитывая взносы бизнеса бюджет за последние десятилетия частично прощает бизнесу дробление бизнеса в предыдущие годы с обязательством, чтобы он не применял эту схему в дальнейшем.

Библиографический список:

1. Попова О.С. Финансовые операции предпринимателей, которые обязательно привлекут внимание налоговиков // Электронное издание «Деловой мир» от 20 ноября 2019. URL: <https://delovoymir.biz/finansovye-operacii-predprinimateley-kotorye-obyazatelno-privlekut-vnimanie-nalogovoy-in-spekcii.html>.
2. Сиваков Е.В. Дробление бизнеса: налоговые проблемы, судебная практика // Сивков Евгений Владимирович // Москва, 2018.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая): Федеральный закон от 31 июля 1998 года № 146-ФЗ // Доступ из справочной системы «КонсультантПлюс».
4. Северо-Западный институт повышения квалификации ФНС России // Схемы искусственного дроблений бизнеса в целях неправомерного применения

специальных режимов налогообложения // Учебные материалы // Санкт-Петербург, 2022.

5. Отчеты ФНС ф. №2-НК, август 2024.

6. Отчеты арбитражных судов 1АС, 2АС, 3А.

7. ФЗ от 12.07.2024 № 176-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации».

8. Система КонсультантПлюс: Бухгалтерская пресса и книги. Готовое решение: Как с 12 июля 2024 г. Применяется налоговая амнистия за дробление бизнеса (КонсультантПлюс, 2024).

References:

1. Popova O.S. Financial transactions of entrepreneurs that will definitely attract the attention of tax authorities // Electronic publication «Business World» dated November 20, 2019. URL: <https://delovoyimir.biz/finansovye-operacii-predprinimateley-kotorye-obyazatelno-privlekut-vnimanie-nalogovoy-in-spekcii.html>.

2. Sivakov E.V. Business fragmentation: tax issues, judicial practice // Sivkov Evgeny Vladimirovich // Moscow, 2018.

3. Tax Code of the Russian Federation (part one): Federal Law of July 31, 1998 № 146-FZ // Access from the ConsultantPlus reference system.

4. North-West Institute for Advanced Studies of the Federal Tax Service of Russia // Schemes for artificial fragmentation of businesses for the purpose of unlawful application of special tax regimes // Educational materials // St. Petersburg, 2022.

5. FTS reports f. № 2-NK, August 2024.

6. Reports of arbitration courts 1АС, 2АС, 3А.

7. Federal Law of 12.07.2024 № 176-FZ «On Amendments to Parts One and Two of the Tax Code of the Russian Federation, Certain Legislative Acts of the Russian Federation and Recognizing Certain Provisions of Legislative Acts of the Russian Federation as Invalid»

8. ConsultantPlus System: Accounting Press and Books. Ready-made Solution:
How a Tax Amnesty for Business Fragmentation Applies from July 12, 2024
(ConsultantPlus, 2024).

Для цитирования: Щенёва А.А., Ответ ФНС на различные способы уменьшения налогооблагаемой базы предпринимателями в частности: «дробления бизнеса» и «имитации» / Российский экономический интернет-журнал. – 2024. – № 4. URL:

© Щенёва А.А., Российский экономический интернет-журнал 2024, № 4