

## **Дробление бизнеса: оптимизация налогообложения или уклонение от налогов**

Барышникова А.В., студентка ВятГУ

**Аннотация.** В данной статье рассмотрены проблемы оптимизации налогового бремени. Однако мы должны понимать, что существует грань между «налоговой оптимизацией» и «схемой уклонение от уплаты налогов». Самой распространенной схемой, является дробление бизнеса на дочерние компании, с целью использования преимуществ небольших компаний, имеющих право применять спецрежим.

**Ключевые слова:** дробление бизнеса, оптимизация, налоговая нагрузка, режим налогообложения.

Рассмотрим дробление бизнеса на дочерние компании, его можно представить своеобразным бизнес-процессом, в результате которого вместо юридического лица (одной крупной компании) появляется ряд новых самостоятельных структур (организаций). Каждая из самостоятельных структур начинает применять определенный режим налогообложения, и наделена хозяйственными функциями, которые раньше выполнялись прежней компанией. Этот метод ведения бизнеса может иметь объективные причины и деловую цель (например, более оптимальное управление бизнесом и его эффективная организация). В таких случаях можно говорить об оптимизации налогообложения, и на каждом шагу в этих схемах используются спецрежимы налогообложения, способствующий не исчислять и не уплачивать ряд налогов. Если единственной целью дробления бизнеса является снижение налоговой нагрузки, то речь идет уже об уклонении от налогообложения. Однако грань между налоговой оптимизацией и уклонением от налогов довольно тонка, переступить ее можно либо по неосторожности, либо, наоборот, заранее

рассчитав возможную выгоду. Следовательно, если налоговые органы обращают пристальное внимание при проверке дробления бизнеса и выявления схем уклонения от уплаты налогов не стоит удивляться.

Можно задаться вопросом, есть ли разница для бюджета государства, какое количество организаций и кто именно будет платить налоги: несколько маленьких компаний или одна большая. Разница есть и она ощутима.

Рассмотрим организацию в рамках обычного режима налогообложения, она должна уплачивать НДС, налоги на имущество и прибыль, при дроблении бизнеса на дочерние компании, каждая из вновь созданных хозяйствующих структур уплачивает только один налог, ставки которого довольно демократичны (плюс взносы на обязательное страхование). Так, при применении спецрежима в виде ЕНВД налог уплачивается в размере 15% от вмененного дохода. А при применении УСНО с объектом налогообложения "доходы" - 6%, с объектом налогообложения "доходы минус расходы" - 15%. Но применять спецрежимы могут не все организации, а лишь те, кто отвечает ряду показателей.

Рассмотрим спецрежим в виде ЕНВД, он присущ лишь тем налогоплательщикам, чей вид предпринимательской деятельности назван в закрытом списке. Он приведен в п. 2 ст. 346.26 НК РФ, и чья среднесписочная численность работников, согласно пп. 1 п. 2.2 ст. 346.26 НК РФ, не превысила 100 человек.

Спецрежим в виде УСНО, это эта система налогообложения в силу ст. 346.12 НК РФ может быть применена, если доход организации за 9 месяцев текущего года не превысил 45 млн руб. (см. также Письмо Минфина России от 27.03.2013 N 03-11-06/2/9647). Тут представлен не полный перечень ограничений, с помощью которых специальные налоговые режимы остаются недоступными для крупных компаний.

Другими словами, чтобы уменьшить налоговое бремя за счет изменения режима налогообложения может далеко не всякое юридическое лицо. Таким

образом, для юридических лиц, не имеющих возможности воспользоваться налоговыми привилегиями тех, кто применяет спецрежим, остается лишь один выход - раздробить бизнес.

Следовательно, главная выгода дробления бизнеса в налоговых целях очевидна - подобная процедура способствует снижению налоговой нагрузки, к тому же существенно.

К сведению. Варианты дробления бизнеса могут быть представлены большим количеством, но обычно оно проводится в соответствии со ст. ст. 57, 58 ГК РФ путем проведения реорганизации в форме:

- раскол (когда вместо одного юридического лица "А" появляется несколько зависимых лиц "В", "С", "D" и т.д., а само "А" перестает осуществлять свою деятельность);

- выделения (происходит процесс как из одного юридического лица "А" несколько самостоятельных юридических лиц с сохранением лица "А").

Юридические лица выделяются так, чтобы отвечать требованиям, прописанным в НК РФ для проведения перехода на спецрежимы налогообложения. Но способы реализации подобной оптимизации на практике могут сильно различаться.

Например, если налогоплательщик проводит разделение бизнеса, которое реально необходимо и обусловлено потребностями в его эффективной организации и оптимальном управлении (так называемая децентрализация бизнеса), при котором образуются два и более лица с делегированием каждому новому юридическому лицу, отдельного вида предпринимательской деятельности, - это одна ситуация. В данном случае имеет место реальное распределение очень больших объемов финансовых средств, имущества, рабочей силы. В представленном факте разделения бизнеса, в действительности, нет ничего противозаконного. Сам факт, что в результате подобного разделения бизнеса налогоплательщик экономит на налогах, чаще всего не несет для него налоговых рисков.

Дело обстоит иначе, если оптимизация налогообложения является самоцелью - рассмотрим пример, когда один производственный цикл делится на закупку сырья, первичную обработку, производство продукции, а также ее реализацию и каждый этап предоставляется отдельному юридическому лицу (то есть когда делится один вид деятельности и его составные части передаются разным лицам). Для галочки такие организации на бумаге являются самостоятельными юридическими лицами, но на практике они продолжают свою деятельность, как единая хозяйствующая структура, используя при этом льготы от использования специальных режимов. Следовательно, что такой способ оптимизации налоговых отчислений, в виде дробления бизнеса, поначалу выглядит вполне законным, такого рода поступки налогоплательщиков (чаще всего преднамеренные) налоговые органы характеризуют как желание к получению необоснованной налоговой льготы.

Тем временем для определения дробления бизнеса по подобной квалификации инспекторам налоговой службы достаточно подчас лишь формальных признаков, которые, по их мнению, говорят о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Рассмотрим дробление бизнеса как фактор налогового риска

Что же лежит в основе пристрастности контролеров, которые практически любой случай разделения, выделения или создания налогоплательщиком новых дочерних (то есть взаимозависимых) структур пытаются рассмотреть в качестве некой схемы уклонения от уплаты налогов?

Ответ на поставленный вопрос до банальности прост и кроется в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53. В представленном судебном акте, а именно, объясняется: обоснованность получения налогоплательщиком налоговой льготы арбитражными судами, необходимо установить наличие разумных экономических хозяйственных или иных причин (деловой цели) в намерениях и действиях налогоплательщика с учетом оценки обстоятельств, свидетельствующих о его намерениях получить экономический

эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Налоговая выгода при этом не является самостоятельной деловой целью. Таким образом, если судом будет установлено, что главной целью, преследуемой налогоплательщиком, являлось получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды, в признании обоснованности ее получения может быть отказано.

Данное разъяснение вполне применимо к анализируемой ситуации, когда осуществляемые операции, связанные с дроблением бизнеса, имеют своей целью, прежде всего, снижение налогового бремени. Поэтому-то в рамках борьбы с отмыванием денег и уходом от уплаты налогов контролирующие органы уделяют пристальное внимание компаниям, осуществившим реорганизацию (вне зависимости от ее формы).

На самом деле недобросовестные действия налогоплательщиков контролеры распознают так. В первую очередь они обращают внимание на то, являются ли несколько организаций, применяющих специальные налоговые режимы, взаимозависимыми. Это обстоятельство, по мнению налоговиков, свидетельствует о необоснованном применении таких режимов. По крайней мере сам по себе факт взаимозависимости организаций не является обязательным признаком недобросовестности налогоплательщиков, стремящихся уклоняться от уплаты налогов, все же он выступает в качестве некоей отправной точки по обнаружению незаконной налоговой схемы. Усилить контроль за ситуацией могут следующие моменты:

- руководство возникших новых организаций то же, что и руководство прошлого юридического лица;
- соответствуют адреса (юридический и фактический) вновь возникших организаций;
- эти организации имеют общие производственные помещения, персонал и общих контрагентов.

Наличие подобных моментов (в совокупности), по мнению контролеров, указывает на формальное разделение существующего бизнеса на совокупность более мелких зависимых структур. Следовательно, это дробление не влечет за собой реального экономического смысла (так как весь бизнес остается в руках тех же самых лиц, что и раньше, никакого изменения структуры экономической деятельности не происходит, разделение бизнеса воплощено лишь на бумаге). Следовательно, действия участников этих действий могут быть квалифицированы, как схема по уклонению от уплаты налогов.

Заметим, с аналогичными схемами налоговые органы боролись и прежде и продолжают это делать сейчас, в связи с этим такая процедура по-прежнему является для налогоплательщиков серьезным фактором налогового риска.

Рассмотрим различные примеры судебных решений.

Судебная практика в частности дробления бизнеса по налоговым спорам, как способа налоговой оптимизации, во многом строится на определенных обстоятельствах дела (что в целом логично). На этом основании можно рассмотреть примеры постановлений суда, как в пользу юридического лица (налогоплательщика) так и в пользу налоговых органов.

При рассмотрении дела юридического лица по дроблению бизнеса, было выявлено что налогоплательщик преследовал деловую цель, решение, как правило, принимается в пользу этого налогоплательщика. Например, в Постановлении ФАС ЗСО от 21.03.2012 N А03-8363/2011, по мнению инспекторов, общество за счет дробления бизнеса получало налоговую выгоду, так как товар от общества до покупателей проходил через цепочку взаимозависимых организаций, применяющих льготные налоговые режимы (УСНО и в виде ЕНВД), документооборот велся только для видимости, деятельность в представительстве зависимых друг от друга и присоединенных лиц общество осуществляло с использованием своей материально-технической базы.

На основании следующих фактов, суд признал, наличие деловой цели у организации руководствуясь следующими фактами:

– все организации, входящие в торговую сеть, были самостоятельно хозяйствующими объектами, имели собственные основные средства и активы для осуществления своей деятельности

– каждая организация осуществляла свою деятельность в обособленных торговых точках с независимой системой торговли

– были выявлены отношения между общественностью и организациями на основе гражданско– правовых договоров, сделки осуществлялись в части поставки товаров, аренде помещений все это соответствовало условиям договора

– все организации по своему усмотрению исполняли обязательства по сделкам с контрагентами, осуществляли учет доходов и расходов, уплачивали налоги и предоставляли сведения в налоговый орган.

– на каждом товаре был зафиксирована бирка с исключительным номером и печатью организации

– в обособленных торговых точках находились вывески с наименованием юридического лица и информация о режиме работы данной организации

– сотрудники данных компаний были трудоустроены основываясь на приказе о приеме на работу с осуществлением записей в трудовых книжках. Каждая организация своевременно выплачивала заработную плату, сотрудники были застрахованы.

Противоположные выводы судей того же окружного суда (Постановление ФАС ЗСО от 23.04.2012 N А03-9722/2010 ) в схожей ситуации (когда в цепочку по реализации продукции от налогоплательщика до реального покупателя был включен ряд взаимозависимых организаций, применяющих специальные налоговые режимы (УСНО, в виде ЕНВД)).

Так же были выявлены следующие факты, свидетельствующие о взаимозависимости:

- между юридическим лицом налогоплательщиком и его контрагентами не заключались договоры на поставку товара, отгрузка проводилась по минимальной наценке, а в том же периоде подобная продукция сторонним организациям реализовалась по более высоким ценам.

- контрагенты выступали в роли отделов розничной продажи продукции от имени налогоплательщика на сайте

- все доли уставного капитала созданных организаций были присущи одному физическому лицу

- налогоплательщик был единственным поставщиком продукции для контрагентов;

Получение необоснованной налоговой льготы организаций, не имеющих хозяйственной и экономической потребности в создании дополнительных организаций, преследуют цель незаконного дробления бизнеса и направлены на необоснованное получение налоговой выгоды, что считается не законным и ведут к уголовной ответственности.

### **Список используемых источников:**

1. НК РФ
2. <http://e.nalogplan.ru/article.aspx?aid=500407>
3. <http://e.nalogplan.ru/article.aspx?aid=408319>