

# Дробление можно оправдать бизнес-стратегией

**Дмитрий Ряховский**, налоговый консультант, руководитель департамента налогов и налогового администрирования Финансового университета при Правительстве РФ.

**Взаимозависимость партнеров – еще не схема ФНС** высказалась о том, что взаимозависимые контрагенты могут применять разные налоговые режимы. И только лишь это обстоятельство не делает из них соучастников схемы дробления [письмо от 16.08.2022 № СД-19-2/188@]. Как на практике: всегда ли инспекторы учитывают позицию службы? Считаю, что не всегда.

Критерий взаимозависимости часто выступает единственным доказательством ИФНС. Так, к примеру, в одном споре по дроблению термин «взаимозависимость» употреблялся 71 раз, а «подконтрольность» – 68. Оба термина встречались почти на каждой странице судебного акта, но в материалах проверки отсутствовали доказательства необоснованной выгоды организации от сделок с взаимозависимыми лицами. Из этого можно сделать вывод, что такие проверки, как правило, носят формальный характер и не направлены на выяснение фактических взаимоотношений между бизнес-участниками.

НК не запрещает вести сотрудничество с взаимозависимыми контрагентами на спецрежимах. Выбор и смена бизнес-структуры – исключительное право каждого из них [письмо ФНС от 29.12.2018 № ЕД-4-2/25984]. Сам по себе факт взаимозависимости организации и ее партнеров – не основание, чтобы консолидировать их доходы [п. 4 Обзора, утв. Президиумом Верховного суда 04.07.2018].

*Выходит, если организация работает с партнерами на спецрежимах, ей ждать претензий ИФНС? Не совсем так.*

Безусловно, если организация работает только

с контрагентами на спецрежимах, то это вызывает вопросы. Но в тех случаях, когда деятельность партнера не связана с предпринимательской целью, а направлена, например, на обналичивание средств. Внимание привлекают и организации на спецрежимах, которые встроены в цепочку сделок для оптимизации НДС либо их внедряют для дробления.

*На чем основаны претензии налоговиков?*

Зависит от того, в чем именно подозревают компанию.

Претензии налоговиков могут основываться на многих обстоятельствах и фактах. Так, если есть предпосылки дробления, то все претензии сводятся к работе нескольких организаций и (или) ИП, связанных между собой в одной сфере бизнеса или в рамках единого производственного процесса. При этом все участники схемы или только их часть могут применять спецрежимы. Поэтому их доходы, как правило, суммируют и доначисляют недоимку по общей системе.

*Какие признаки указывают, что контрагенты – соучастники схемы?*

Признаков много, но среди них есть и те, которые можно отнести к стандарту. Сводить воедино признаки дробления стали еще в 2017 году. ФНС в письме от 11.08.2017 № СА-4-7/15895@ назвала 17 критериев. Их можно отнести к стандарту, поскольку все акты налоговых проверок содержат именно эти критерии. Но судебная практика постоянно увеличивает их. Сейчас насчитывается более 50 критериев, но можно добавить еще минимум 100 частных по конкретным кейсам.

**Дробление можно обосновать** У налоговиков вызывают подозрения и те обстоятельства, когда контрагенты имеют общий пул поставщиков и покупателей, одинаковый IP-адрес, товарный знак, сайт и др. [письмо ФНС от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@]. Какие действия помогут снизить риски претензий?

Есть понятие «законная структуризация бизнеса». Его ввели арбитры в споре ЗАО «Промышленно-торговая компания «ПЕКОФ» [определение Верховного суда от 26.01.2022 № 306-ЭС21-21905]. В нем как раз раскрывается, что во избежание доначислений структура бизнеса должна иметь деловую цель, финансово-экономическую обоснованность и обладать критерием самостоятельности и самодостаточности. Поэтому, чтобы снизить риски, доказывайте, что у контрагентов нет приоритетного налогового мотива. Об этом и говорит письмо ФНС № БВ-4-7/3060.

*Какие действия предпринять компании еще на стадии возражений? Как ей опровергнуть доводы о том, что она участник схемы дробления?*

Безусловно, на стадии возражений организации надо самостоятельно рассчитать налоговые обязательства. Так как инспекторы тоже нередко ошибаются – в учете уплаченных налогов по внутригрупповым сделкам, применяемому методу расчета (кассовый или метод начисления), а также в сумме расходов, включая те, что подлежат учету на общей системе.

В качестве защиты представляйте доказательства, что бизнес-структура имеет исключительно деловую цель. Предъявляйте исторические, политические, социальные,

экономические и иные причины именно такого построения бизнеса, а также подтвердите отсутствие доминирующего налогового мотива. Это сложная задача, но ее можно достигнуть, в том числе путем отсылки на специфику деятельности.

*Какую порекомендуете методику защиты. Есть примеры?*

Да, есть. Недавно защищали клиента из лифтовой отрасли в рамках предъявленных претензий по дроблению. Мы не оспаривали взаимозависимость компаний, но доказали, что каждая из них имеет свою специфику деятельности (производство и монтаж лифтов, техническое обслуживание, экспертиза, конкретный персонал, оборудование, регламенты).

Провели комплексную финансово-экономическую аналитику деятельности этих компаний и доказали, что она была бы невозможна и неконкурентоспособна в рамках иных режимов. Так, например, при техническом обслуживании лифтов с 2008 года были введены законодательные изменения при определении тарифа на коммунальные услуги в многоквартирных домах, он не стал включать в себя НДС. Это повлекло переключение договоров исключительно с компаниями на упрощенке с уменьшением стоимости договоров на цену НДС. Представителями организации был проведен анализ



рынка, и стало понятно, что там отсутствуют компании на общей системе налогообложения.

ИФНС полностью учла наши возражения – доначисления сняты.

**Организатор может учесть платежи участников**

ФНС включила в обзор судебной практики дело ООО «МДС», где судьи пояснили, что платежи, которые участники схемы уплатили в рамках спецрежима, нужно учитывать при расчете доначислений организатору. То есть суммировать не только все доходы группы, но и налоги, которые с них уплатили участники [п. 4 письма от 06.07.2022 № БВ-4-7/8529@]. Подскажите, с учетом позиции арбитров у компаний есть шансы скорректировать свои налоговые обязательства?

Вопрос актуальный. Благодаря разъяснениям судей многие компании, которые обвиняют в дроблении, получили возможность учесть платежи своих участников на упрощенке. Так, если при разрешении спора судьи не учитывали платежи участников схемы, то надо понять, не исчерпаны ли все инстанции по обжалованию.

Если исчерпаны все способы обжалования, рекомендую обратиться в ФНС со ссылкой на судебную практику. У них есть право отмены по подчиненности актов нижестоящих ИФНС. Нам известны случаи таких решений.