



**МИНФИН РОССИИ
ФЕДЕРАЛЬНАЯ
НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА**
(ФНС России)

ЗАМЕСТИТЕЛЬ РУКОВОДИТЕЛЯ
Неглинная ул., д. 23, Москва, 127381
Телефон: (495) 913-00-09; Teleфакс: (495) 913-00-05;
www.nalog.gov.ru
16.07.2024 БВ-4-7/8051@

№ _____

На № _____

УФНС России по субъектам
Российской Федерации

Межрегиональные ИФНС России
по крупнейшим
налогоплательщикам

Межрегиональные ИФНС России
по федеральным округам

Межрегиональная ИФНС России
по камеральному контролю

Структурные подразделения
ЦА ФНС России (по списку)

Федеральная налоговая служба в связи с возникающими в работе территориальных налоговых органов вопросами квалификации деятельности налогоплательщиков в качестве формального разделения бизнеса в целях получения необоснованной налоговой выгоды («дробления бизнеса»), направляет информацию о правовых позициях, сформированных судебной практикой и применяемых арбитражными судами при разрешении споров, связанных с установлением в действиях налогоплательщиков признаков «дробления бизнеса».

Налоговое законодательство не исключает в налоговых правоотношениях действия принципа диспозитивности и допускает возможность выбора налогоплательщиком того или иного метода учетной политики (применения налоговых льгот или отказа от них, применения специальных налоговых режимов и т.п.), которая, однако, не должна использоваться для неправомерного сокращения налоговых поступлений в бюджет в результате злоупотребления налогоплательщиками своими полномочиями (Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 04.07.2017 № 1440-О).

Согласно пункту 1 статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы

подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

Как следует из правовых позиций Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации (определения от 17.10.2022 № 301-ЭС22-11144, от 23.03.2022 № 307-ЭС21-17713, от 23.03.2022 № 307-ЭС21-17087), «дробление бизнеса» представляет собой искусственное распределение доходов от реализации товаров (работ, услуг) между несколькими лицами, которыми прикрывается фактическая деятельность одного хозяйствующего субъекта, не отвечающего установленным законом условиям для применения преференциального налогового режима.

Актуальные правовые позиции Верховного Суда Российской Федерации, применяемые при разрешении арбитражными судами споров, связанных с установлением в действиях налогоплательщиков признаков «дробления бизнеса», отражены в пунктах 11-14 Обзора практики применения арбитражными судами положений законодательства о налогах и сборах, связанных с оценкой обоснованности налоговой выгоды, утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 13.12.2023, пункте 4 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением глав 26.2 и 26.5 Налогового кодекса Российской Федерации в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства, утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 04.07.2018.

Из указанных правовых позиций следует, что, квалифицируя деятельность группы лиц в качестве формального разделения бизнеса, налоговый орган должен представить доказательства, подтверждающие, что имело место деление по существу единого хозяйствующего субъекта, направленное исключительно на достижение налоговой выгоды. В свою очередь налогоплательщик вправе опровергнуть выводы налогового органа, представив доказательства ведения участниками группы самостоятельной деятельности в организационном,

финансовом и других ее аспектах и наличия разумных экономических причин выбора соответствующей структуры бизнеса.

Общие подходы к доказыванию наличия признаков «дробления бизнеса» в действиях налогоплательщиков, основанные на анализе судебной практики, изложены в обзоре судебной практики (письмо ФНС России от 11.08.2017 № СА-4-7/15895@), в разъяснениях о применении положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации (письмо ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@) и ориентируют территориальные налоговые органы на выявление критериев операционной несамостоятельности участников схемы (от имени нескольких формально самостоятельных субъектов осуществляется организационно единая деятельность, координируемая одними и теми же лицами, с задействованием общих материально-технических и (или) трудовых ресурсов и (или) средств индивидуализации), а также исследование причин разделения деятельности налогоплательщика.

Предпринимательская деятельность конкретного налогоплательщика может быть квалифицирована налоговыми органами как осуществляемая с применением схемы «дробления бизнеса» только в результате исследования всех фактических обстоятельств ведения деятельности таким налогоплательщиком и его взаимозависимыми лицами на основании доказательств, в совокупности свидетельствующих о намерении лица получить необоснованную налоговую экономию.

В целях обеспечения единообразного правоприменения при квалификации территориальными налоговыми органами предпринимательской деятельности налогоплательщиков как осуществляемой с применением схемы «дробления бизнеса» Федеральная налоговая служба направляет информацию о судебных спорах, в рамках которых судами подтверждена законность выводов налоговых органов о разделении единого бизнеса налогоплательщиков между несколькими формально самостоятельными лицами в целях получения налоговой выгоды.

1. Ведение единой хозяйственной деятельности через организации, применяющие специальные налоговые режимы, создание новых юридических лиц при расширении бизнеса с единственной целью

получения налоговых преимуществ от применения специального налогового режима является недопустимым.

Общество, применяющее упрощенную систему налогообложения, в проверяемый период осуществляло функции единоличного исполнительного органа по отношению к группе компаний, которые фактически выступали единым субъектом предпринимательской деятельности и оказывали услуги в сфере управления жилыми многоквартирными домами (МКД), большая часть которых также применяла упрощенную систему налогообложения. Учредителем и (или) директором всех указанных организаций, включая общество, являлось одно физическое лицо, которое осуществляло контроль над всеми организациями группы, определяло порядок действий, принимало решения, касающиеся хозяйственной, кадровой и финансово-экономической деятельности.

Руководство и обеспечение деятельности организаций группы осуществлялось единым управленческим аппаратом в лице общества: общество осуществляло оформление документации от имени всех взаимозависимых организаций, управление денежными потоками, составление и представление бухгалтерской и налоговой отчетности всех организаций, вело учет административно-хозяйственных расходов, занималось договорной работой с подрядными и иными специализированными организациями по содержанию и выполнению работ в МКД, с ресурсоснабжающими организациями, осуществляло претензионную, исковую работу с контрагентами, в том числе собственниками помещений в МКД.

Бухгалтерские, кадровые документы, документы по ведению финансово-хозяйственной деятельности по всем взаимозависимым организациям хранились совместно. В деятельности организаций использовались единый номер контактного телефона, MAC адреса и IP-адреса компьютеров, программа 1С, приобретенная на одну организацию, расчетные счета организаций открыты в одном и том же банке. Организации осуществляли идентичную деятельность по управлению недвижимым имуществом многоквартирных домов в пределах нескольких районов города, заключали однотипные (идентичные) договоры,

имели одних и тех же поставщиков и подрядчиков, приобретенные материально-технические ресурсы использовались организациями группы совместно.

Показатели размера доходов и среднесписочной численности организаций группы контролировались с целью соответствия требованиям, позволяющим применять упрощенную систему налогообложения. При необходимости сотрудники формально перераспределялись между организациями группы, при этом после перевода сотрудника на работу в иную организацию группы вид деятельности, рабочее место, должность, должностные обязанности, руководители оставались прежними.

Собственники помещений в МКД дали показания о том, что обслуживающие организации менялись неоднократно, при этом фактически изменялись только названия компаний. Жильцов ставили перед фактом замены, собрания не проводились, подписи ряда собственников жилых помещений являлись поддельными, многие жильцы о смене управляющих компаний узнавали только из квитанций.

Судами проанализирована история создания группы компаний и установлено, что первоначально 1097 домов находились на обслуживании одной организации с общей численностью работников до 430 человек. Впоследствии дома перешли в управление организациям, входящим в группу компаний, а численность сотрудников сократилась на 99,5% ввиду трудоустройства работников указанного юридического лица во вновь созданные компании. Новые организации создавались по мере увеличения работ по управлению и обслуживанию МКД, при этом система работы не изменялась.

Суды пришли к выводу о том, что единственной целью, преследуемой налогоплательщиком при выборе соответствующей структуры бизнеса являлось получение налоговой выгоды за счет применения организациями упрощенной системы налогообложения.

Данные выводы содержатся в судебных актах по делу № А43-21183/2020 (ООО Домоуправляющая компания Сормовского района «Сормово» против Инспекции Федеральной налоговой службы по Сормовскому району города Нижнего Новгорода (в настоящее время – Межрайонная инспекция

Федеральной налоговой службы № 21 по Нижегородской области). Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в Определении от 17.10.2022 № 301-ЭС22-11144 согласилась с выводом нижестоящих судов об искусственном разделении единого бизнеса с целью занижения налоговых обязательств.

2. Искусственное выделение из единого бизнеса части (сегмента) с последующей ее передачей подконтрольному лицу, применяющему специальный налоговый режим, не может быть признано обоснованным.

Общество осуществляло деятельность по оказанию гостиничных услуг в арендуемом здании. При приближении доходов общества к предельному размеру, допустимому для применения упрощенной системы налогообложения, штатный работник общества был зарегистрирован в качестве индивидуального предпринимателя, и на него был оформлен договор аренды двух этажей гостиницы, ранее используемых в предпринимательской деятельности самим налогоплательщиком. Позднее аналогичный договор аренды переоформлен на взаимозависимое по отношению к обществу юридическое лицо.

При исследовании обстоятельств хозяйственной деятельности общества и взаимозависимых лиц судами установлено, что здание гостиницы не разделено на участки, в здании расположена одна стойка для приема гостей (ресепшен), лобби-бар, тренажерный зал, мягкая зона, служба контроля, серверная, которые представляют собой единый комплекс, вовлеченный в единый производственный процесс. Все предметы и устройства, необходимые для оказания услуг в гостинице (вывеска, ресепшен, стойка охранника, системы наблюдения, системы вентиляции, стиральные машины, парогенераторы, пожарные сигнализации, и т.п.) принадлежали обществу, тогда как у взаимозависимых лиц основные средства, необходимые для ведения гостиничного бизнеса, отсутствовали.

Арендуя разные по площади помещения, общество и взаимозависимые лица перечисляли арендные платежи практически равнозначными суммами. Денежные средства перечислялись собственникам гостиницы с дальнейшим

перечислением денежных средств, в том числе, с назначением платежей в виде возвратов по договорам займа или предоставления займа.

Расходы по обслуживанию гостиницы (по обслуживанию инженерных систем, лифтов, пожарной сигнализации, охраны объектов, сигнализации здания, расходы на теплоснабжение и электроснабжение, коммунальные услуги, связь, интернет, по вывозу и передаче на захоронение отходов) несло только общество, указанные расходы в адрес взаимозависимых лиц не перевыставлялись. Предоставление налоговой и бухгалтерской отчетности, управление расчетными счетами осуществлялись с одного IP-адреса; юридическое сопровождение бизнеса осуществлялось одним лицом; общество и взаимозависимые лица имели общих контрагентов (собственники помещений, лицо, оказывающее ресторанные услуги). В счетах, выставленных от имени взаимозависимых лиц в адрес клиентов за оказание гостиничных услуг, отражены номера телефонов и факса, принадлежащие обществу, а также ФИО администраторов – штатных работников общества. Согласно показаниям горничных обслуживание всех номеров на всех этажах гостиницы осуществлялось вне зависимости от наименования работодателей; несмотря на формальный переход от одного работодателя к другому, рабочее место и должностные обязанности работников не изменялись.

Довод общества о том, что организации созданы в разное время, не подтверждает отсутствие искусственного «дробления бизнеса» и не принят судами ввиду того, что выделение части бизнеса происходило именно в тот момент, когда у налогоплательщика появлялась объективная вероятность превышения доходов над лимитом, позволяющим применять упрощенную систему налогообложения.

Суды пришли к выводу, что взаимозависимые лица были зарегистрированы в качестве индивидуального предпринимателя и юридического лица только с целью снижения обществом доходов для сохранения возможности применять упрощенную систему налогообложения, фактически данные лица деятельности не осуществляли, всю деятельность по предоставлению гостиничных услуг осуществляло общество.

Данные выводы содержатся в судебных актах по делу № А27-16351/2019 (ООО «Олимп Плаза» против Инспекции Федеральной налоговой службы по г. Кемерово). Определением Верховного Суда Российской Федерации от 18.02.2021 № 304-ЭС20-23974 в передаче дела для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации отказано.

3. «Дроблением бизнеса» признается предпринимательская деятельность с участием лиц, взаимозависимость которых оказала влияние на результаты их деятельности. При этом с учетом пунктов 1 и 7 статьи 105.1 Налогового кодекса Российской Федерации лица могут быть признаны взаимозависимыми по основаниям, прямо не предусмотренным Налоговым кодексом Российской Федерации.

Общество, осуществляя деятельность по строительству многоквартирных домов и реализации квартир в таких домах, заключило договоры на участие в долевом строительстве домов с пятью индивидуальными предпринимателями. В дальнейшем указанные лица передали права на объекты долевого строительства по договорам уступки прав требований в адрес физических лиц.

Фактически передачу прав на объекты долевого строительства конечным дольщикам общество осуществляло самостоятельно без участия указанных лиц. При этом цена договоров, заключенных индивидуальными предпринимателями с обществом, была установлена в размере ниже себестоимости, в то время как цена приобретения объектов конечными дольщиками была значительно выше и соответствовала реальной стоимости объектов строительства.

Поскольку и общество, и предприниматели применяли упрощенную систему налогообложения, налоговым органом был сделан вывод о том, что заключение договоров с предпринимателями позволило обществу вывести часть доходов на взаимозависимых лиц и уклониться от налогообложения по общей системе налогообложения.

Суды установили, что общество являлось организацией одной группы взаимозависимых и аффилированных лиц, которыми проводилась согласованная политика при строительстве объектов недвижимости, предоставлении в аренду

транспортных средств, приобретении земельных участков для строительства, в состав которой входили и индивидуальные предприниматели – участники схемы. В течение длительного периода времени лица, являющиеся административно-управленческим персоналом общества имели деловые отношения и были знакомы с индивидуальными предпринимателями. Установленные обстоятельства были оценены судами как свидетельствующие о взаимозависимости общества и индивидуальных предпринимателей, поскольку отношения между этими лицами повлияли на результаты совершенных ими сделок.

Судами учтено, что двое индивидуальных предпринимателей деятельность, связанную с участием в долевом строительстве, ранее не осуществляли, трое – зарегистрированы непосредственно перед началом строительства многоквартирных домов. Включение их в цепочку заключения договоров долевого участия обусловлено исключением ситуации, при которой доходы других предпринимателей превысили бы предельно допустимый размер доходов для целей применения упрощенной системы налогообложения.

Помимо договоров с индивидуальными предпринимателями общество заключало договоры на участие в долевом строительстве с независимыми лицами. Стоимость объектов по таким договорам соответствовала реальной стоимости объектов строительства, сформированной на рынке.

Взаимодействие по заключению, сопровождению, регистрации всех сделок производилось через риелторов агентств недвижимости и сотрудников общества. При регистрации договоров долевого участия в строительстве, заключенных между обществом и предпринимателями, присутствовал только общий представитель, действовавший по доверенностям как от имени общества, так и от имени предпринимателей. Он же осуществлял оплату государственных пошлин при регистрации договоров уступок прав требований, а также при регистрации права собственности на квартиры.

Индивидуальные предприниматели фактически не принимали участия при реализации прав на квартиру, а также не производили оплату расходов на рекламу, риелторских услуг, иных расходов, свидетельствующих о ведении

реальной деятельности по передаче прав на объекты долевого участия; указанные расходы несло общество.

Кроме того, судами установлено, что взаимозависимые предприниматели предоставляли застройщикам денежные средства по договорам беспроцентных займов, источником которых явились денежные средства, полученные от конечных покупателей квартир.

С учетом совокупности установленных обстоятельств суды пришли к выводу о создании налогоплательщиком схемы ухода от налогообложения, при которой фактически деятельность по реализации прав на объекты строительства являлась деятельностью общества, а заключение договоров долевого участия с взаимозависимыми предпринимателями производилось с целью регулирования размера полученных обществом доходов.

Данные выводы содержатся в судебных актах по делу № А29-2698/2020 (ООО «ОптимаСтрой» против Инспекции Федеральной налоговой службы по г. Сыктывкару). Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в Определении от 21.07.2022 № 301-ЭС22-4481 согласилась с выводом нижестоящих судов об искусственном разделении единого бизнеса с целью занижения налоговых обязательств.

4. Действия налогоплательщика, применяющего общую систему налогообложения, по занижению размера своих доходов путем их перераспределения на взаимозависимых лиц, находящихся на специальных налоговых режимах, свидетельствуют о применении таким налогоплательщиком схемы «дробления бизнеса».

Общество в проверяемый период осуществляло деятельность по оказанию услуг шиномонтажа и хранения сезонных шин для юридических лиц, исчисляло и уплачивало налог на добавленную стоимость и налог на прибыль организации с полученной выручки.

Между обществом и одиннадцатью организациями, учредителем которых являлся конечный бенефициар общества, были заключены договоры аренды нежилых помещений для осуществления в них деятельности по оказанию физическим лицам услуг шиномонтажа, продаже и хранению шин. Все спорные

контрагенты применяли упрощенную систему налогообложения с объектом «доходы».

Указанные организации не имели собственных средств и оборудования для осуществления соответствующей деятельности: оказание услуг осуществлялось на площадях с использованием оборудования, которые были арендованы ими у общества. Фактически по тем же адресам располагались магазины общества, через которые оно осуществляло торговлю автомобильными шинами, колесными дисками и аксессуарами к автомобилям.

Руководители данных организаций пояснили, что они работали в обществе, руководителями спорных контрагентов стали по предложению руководства общества, фактически не осуществляли руководство данными организациями, по обстоятельствам их финансово-хозяйственной деятельности конкретных сведений пояснить не смогли. Общество и спорные контрагенты имели общую рабочую зону, какое-либо обособление их деятельности друг от друга отсутствовало, деятельность велась под единой обслуживающей маркой. Оформление трудовых отношений с работниками спорных организаций носило формальный характер, все услуги по шиномонтажу и хранению сезонных шин осуществлялись силами сотрудников общества, денежные средства за оказанные услуги проводились через кассовые аппараты, находящиеся на территории магазинов общества. По месту нахождения общества были обнаружены печати, бухгалтерская программа 1С и оборотно-сальдовые ведомости по счетам спорных контрагентов.

Судами учтено, что сотрудники спорных контрагентов сообщили, что им не было известно о том, что они числились в штате спорных контрагентов, с руководителями данных организаций они не знакомы. Из показаний ряда сотрудников следует, что об их оформлении в спорные организации им стало известно только после увольнения при выдаче трудовых книжек.

Отдельные работники указали, что при приеме на работу сотрудники кадрового отдела общества сообщили им, что они будут числиться не в обществе, а в спорных организациях, однако причины им не пояснили. Денежные средства, полученные спорными контрагентами

от потребителей услуг, перечислялись ими обществу в виде займов, значительная часть прибыли была выплачена в качестве дивидендов их единственному участнику – конечному бенефициару общества.

Суды пришли к выводу о том, что посредством распределения доходов от оказания услуг между взаимозависимыми лицами, общество создало искусственную ситуацию, при которой видимость действий нескольких лиц прикрывала фактическую деятельность одного хозяйствующего субъекта, позволившую получить обществу налоговую выгоду, выраженную в занижении налогооблагаемой базы по налогу на добавленную стоимость и налогу на прибыль организаций.

Данные выводы содержатся в судебных актах по делу № А40-9440/2018 (ООО «МВО-Столица» против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 49 по г. Москве). Определением Верховного Суда Российской Федерации от 13.01.2020 № 305-ЭС19-25149 в передаче дела для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации отказано.

5. Если налогоплательщик и взаимозависимое лицо осуществляют виды деятельности, которые являются частью единого производственного процесса, направленного на достижение общего экономического результата, искусственно разделенного в целях получения налоговой выгоды, существуют основания для признания такой выгоды необоснованной.

Индивидуальные предприниматели – супруги, применяющие упрощенную систему налогообложения с объектом «доходы», осуществляли предпринимательскую деятельность по производству и реализации верхней одежды. Согласно позиции налогоплательщика супруг выполнял функции по моделированию и конструированию изделий, подготовке тканей к раскрою и непосредственно раскрою, контролю качества готовых изделий, упаковке готовых изделий и их реализации, тогда как супруга оказывала услуги по изготовлению швейных изделий (пошиву).

Однако при исследовании обстоятельств ведения деятельности супругов установлено, что фактически производство и реализацию верхней одежды в рамках единого производственного процесса осуществлял индивидуальный предприниматель – супруг.

Так, все производство было расположено в одном здании, принадлежащем предпринимателю. Именно предприниматель осуществлял перечисления денежных средств, связанные с обслуживанием производства (оплата коммунальных услуг, услуг связи и охраны предприятия, оплата за обслуживание пожарной системы и т.п.).

Согласно штатному расписанию в структуре предпринимателя имелось швейное производство со значительным количеством работников – швей, которые выполняли операции по пошиву швейных изделий. В собственности предпринимателя имелись швейные машины в количестве, значительно превышающем количество штатных единиц швей.

Согласно свидетельским показаниям работники предпринимателя и его супруги работали одной бригадой, занимались пошивом одежды от раскройного вида до полностью готового изделия. Все швеи выполняли в зависимости от модели одну и ту же работу по пошиву одежды. Кроме того, установлено наличие работников, работающих по совместительству у супруга и супруги без разграничения должностных обязанностей, а также штатных единиц, числящихся в одном периоде в штатном расписании супруга, в другом – в штатном расписании супруги.

При консолидации результатов деятельности супруга и супруги совокупная средняя численность их работников превысила пределы, допустимые для применения упрощенной системы налогообложения. В деятельности предпринимателей использовались общие товарные знаки, правообладателем которых являлся супруг; установлено совпадение IP-адресов при совершении операций по расчетным счетам и направлению налоговой отчетности. Данные книг учета доходов и расходов супругов подтверждают, что доходы от основного вида деятельности поступают супруге только от супруга на протяжении двух лет.

Судами сделан вывод о том, что фактически супругами осуществлено дробление одного бизнеса – производственного процесса в целях ухода от исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость, налога на доходы физических лиц основным участником, осуществляющим реальную деятельность по производству изделий.

Данные выводы содержатся в судебных актах по делу № А63-18516/2020 (ИП Шупиков А.Н. против Инспекции Федеральной налоговой службы по г. Георгиевску Ставропольского края). Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в Определении от 10.11.2022 № 308-ЭС22-15224 согласилась с выводом нижестоящих судов об искусственном разделении единого бизнеса с целью занижения налоговых обязательств.

6. Ведение предпринимательской деятельности с участием членов одной семьи само по себе не свидетельствует о «дроблении бизнеса». Между тем формальное вовлечение членов семьи в хозяйственную деятельность с целью получения налоговой экономии без осуществления ими реальных предпринимательских функций является неправомерным.

Индивидуальный предприниматель применял упрощенную систему налогообложения при осуществлении деятельности по сдаче в аренду недвижимого имущества в зданиях торгового и торгово-развлекательного центров, принадлежащих ему на праве собственности. Наряду с предпринимателем деятельность по сдаче в аренду недвижимого имущества в указанных зданиях также осуществляли супруга предпринимателя и общество (учредителями которого являлись оба супруга), также применявшие упрощенную систему налогообложения.

Как установили суды, все участники бизнеса сдавали в аренду помещения в зданиях без разделения площадей между собой и без учета права собственности на здания. Одно и то же помещение на одних и тех же условиях сдавалось в аренду в разные периоды одному арендатору, но разными арендодателями.

Между предпринимателем и его супругой заключено соглашение, согласно которому супруге предоставлено право осуществлять сдачу в аренду

объектов недвижимого имущества, принадлежащих предпринимателю. Вместе с тем, в соглашении не отражено разграничение между предпринимателем и его супругой помещений, сдаваемых в аренду, не оговорены условия и сроки сдачи имущества в аренду.

Судами учтено, что предприниматель сдавал помещения в аренду взаимозависимому обществу по цене, значительно отличающейся от цены сдачи соответствующих помещений обществом в субаренду третьим лицам, что не имело разумного экономического обоснования.

При этом поступление доходов от общества в книге доходов и расходов предпринимателя не отражено, дебиторская задолженность у предпринимателя в отношении общества также не отражена, перечисления денежных средств от общества к предпринимателю с назначением платежа «арендная плата» по расчетным счетам не прослеживаются. Все вовлеченные в деятельность по аренде лица использовали одни и те же вывески, обозначения, адреса электронной почты, один и тот же сайт в сети Интернет, IP-адрес, а также имели единую систему по обслуживанию зданий, логистике, делопроизводству, приему денежных средств и ведению бухгалтерского учета.

Договоры с ресурсоснабжающими организациями заключал предприниматель, он же единолично нес расходы по коммунальным платежам. Распределение персонала между супругами и обществом было формальным, заработную плату работникам выдавал предприниматель лично.

Довод о самостоятельности ведения деятельности супругой, имеющей статус индивидуального предпринимателя судами отклонен, при этом указано, что ее регистрация в качестве индивидуального предпринимателя, ведение ею иных видов предпринимательской деятельности не ставятся под сомнение. Однако приведенные обстоятельства не подтверждают реальное самостоятельное осуществление данным лицом деятельности по аренде спорных помещений и сами по себе не свидетельствуют о невозможности его участия в схеме дробления бизнеса, принадлежащего супругу.

Данные выводы содержатся в судебных актах по делу № А09-875/2021 (ИП Тимошков Н.К. против Инспекции Федеральной налоговой службы

по г. Брянску). Определением Верховного Суда Российской Федерации от 05.05.2022 № 310-ЭС22-6431 в передаче дела для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации отказано.

7. При рассмотрении вопроса о консолидации доходов членов семьи, полученных от предпринимательской деятельности, значение имеет реальное участие каждого из лиц в такой предпринимательской деятельности, принятие самостоятельных управленческих решений, распоряжение своими трудовыми, административными и финансовыми ресурсами.

Индивидуальный предприниматель, осуществлявший розничную торговлю в магазине, перешел на патентную систему налогообложения, перезаключив договор аренды с собственником здания и уменьшив площадь арендуемого объекта. Незадолго до этого супруга и сын предпринимателя зарегистрировались в качестве индивидуальных предпринимателей, арендовав площадь в том же магазине. Супруга и сын также применяли патентную систему налогообложения.

Как следует из судебных актов, торговые площади магазина не были обособлены друг от друга, не имели капитальных перегородок: помещение представляло собой единый торговый зал с возможностью свободного перемещения по всей площади магазина и приобретения товаров разного назначения в «одну корзину». В магазине находилась лишь одна кассовая зона, при этом платежный терминал в проверяемом периоде установлен только у предпринимателя.

На весь торговый зал установлен один прибор учета электроэнергии, оплату за потребленное электричество вносил только предприниматель.

Товары для реализации в магазине приобретались предпринимателем, им же оплачивались все расходы по транспортировке товаров. Кроме того, предприниматель имел единственный открытый расчетный счет, использовавшийся для получения доходов от розничной торговли, у супруги

счетов не имелось, доходы на счет сына поступали от иного вида деятельности – оказания услуг общественного питания.

Довод индивидуального предпринимателя о том, что он, его супруга и сын самостоятельно несли расходы по арендной плате торговых мест, отклонены судами, поскольку оплата арендных платежей фактически осуществлялась с одного расчетного счета заявителя.

Суды пришли к выводу о том, что искажение сведений об объектах налогообложения в виде формального разделения площадей магазина с взаимозависимыми лицами – членами семьи направлено на неправомерное применение предпринимателем патентной системы налогообложения.

Данные выводы содержатся в судебных актах по делу № А75-20885/2020 (ИП Оседло В.И. против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 8 по Ханты-Мансийскому автономному округу - Югре). Определением Верховного Суда Российской Федерации от 11.04.2022 № 304-ЭС22-3189 в передаче дела для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации отказано.

8. Ведение обществом хозяйственной деятельности совместно со своим учредителем и (или) руководителем, имеющим статус индивидуального предпринимателя, может свидетельствовать о «дроблении бизнеса», если такие отношения направлены исключительно на минимизацию налоговых обязательств общества.

Общество применяло упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов». Одним из учредителей, одновременно занимающим должность руководителя общества, являлось физическое лицо, которое осуществляло деятельность в качестве индивидуального предпринимателя с применением упрощенной системы налогообложения. Общество и индивидуальный предприниматель поставляли продукты питания и продуктовые наборы в детские дошкольные учреждения.

В ходе мероприятий налогового контроля установлено, что основные поставщики продуктов питания для общества и индивидуального

предпринимателя совпадали; договоры с поставщиками заключались в один день, аналогичны по своему содержанию (совпадают условия поставки товаров, способы направления заказа, адреса доставки, порядок расчетов).

Поставка товаров происходила в один день одними и теми же транспортными средствами. Подписантом всех первичных документов (счетов-фактур, товарных накладных, доверенностей) являлся индивидуальный предприниматель, получателем товаров от поставщиков являлось одно и то же лицо, доверенности от имени общества и индивидуального предпринимателя выданы на одних и тех же перевозчиков.

После поставки продукты питания и продуктовые наборы хранились в одном и том же помещении, договоры аренды помещения заключались обществом и индивидуальным предпринимателем поочередно. После фасовки и проверки качества продукты доставлялись до детских дошкольных учреждений арендованным транспортом.

Схема организации работы общества и индивидуального предпринимателя не отличалась. При этом индивидуальный предприниматель, не имея сотрудников в проверяемом периоде, получал доход, значительно превышающий доход общества.

Поскольку объединенные доходы общества и индивидуального предпринимателя превысили предельно допустимый для применения упрощенной системы налогообложения доход, налоговый орган начислил обществу налоги по общей системе налогообложения. Позиция общества о том, что его учредитель в целях получения большей экономической выгоды зарегистрировался в качестве индивидуального предпринимателя, судами признана недостаточно обоснованной, поскольку физическое лицо фактически не поменяло сферу деятельности, а наоборот, расширило ее, в связи с чем и получало соответствующую прибыль. Аналогичную деятельность оно могло осуществлять, будучи соучредителем и директором общества, тратя при этом меньше хозяйственных ресурсов и получая такую же выгоду. Между тем согласно налоговой отчетности доходы общества увеличивались, и если бы общество расширило хозяйственную деятельность без привлечения

индивидуального предпринимателя, то неминуемо перешло бы на общую систему налогообложения.

Данные выводы содержатся в судебных актах по делу № А43-3918/2020 (ООО «Промышленно-коммерческая фирма «Квин» против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 3 по Нижегородской области (в настоящее время – Межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы № 1 по Нижегородской области). Определением Верховного Суда Российской Федерации от 09.02.2024 № 301-ЭС24-703 в передаче дела для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации отказано.

9. Налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели. Если установлено, что главной целью, преследуемой налогоплательщиком при организации структуры бизнеса, являлось получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды, в признании обоснованности ее получения может быть отказано.

Общество, применяющее упрощенную систему налогообложения, реорганизовано в форме выделения. По разделительному балансу вновь созданным организациям, так же применяющим упрощенную систему налогообложения и имеющим того же учредителя, что и общество, были переданы нежилые помещения, которые имели обременение в виде аренды.

Тремя вновь созданными организациями договор аренды был расторгнут в судебном порядке, после чего помещения проданы независимому покупателю. На расчетные счета обществ поступили денежные средства за объекты недвижимости и в этот же день организациями произведена выплата дивидендов учредителю в сопоставимой сумме. Спустя несколько месяцев после совершения сделок купли-продажи помещений учредителем приняты решения о ликвидации указанных юридических лиц, общества исключены из Единого государственного реестра юридических лиц.

Судами установлено, что вновь созданные организации не являлись самостоятельными: фактически управление действиями общества и организаций

осуществлялось одними лицами; все участники сделок функционировали по одному адресу и использовали единую материально-техническую базу; расчетные счета общества и вновь созданных обществ открыты одним лицом в одних и тех же банках; управление платежами по системе «Клиент-Банк» велось с одного IP-адреса, принадлежащего обществу, одним и тем же системным администратором – штатным работником общества; денежные средства с расчетных счетов данных организаций по доверенности получало лицо, являющееся штатным работником общества; ведение бухгалтерского и налогового учета велось бухгалтером общества.

Вновь созданные организации какой-либо деятельности, помимо сдачи имущества в аренду по договору, заключенному обществом, не осуществляли, новых арендаторов не привлекали. Более того, после проведения реорганизации общество продолжало самостоятельно вести переписку с арендатором помещений по вопросам, связанным с текущей арендной платой имущества, которое находилось на балансе вновь созданных обществ. Несмотря на формальную смену собственников объектов недвижимого имущества, все вопросы по его эксплуатации и правовому сопровождению осуществлялись обществом и его сотрудниками.

Суды оценили совокупность сделок взаимозависимых лиц как деятельность единого хозяйствующего субъекта, направленную исключительно на оптимизацию налоговых обязательств общества, имеющую цель не превысить лимит размера доходов, позволяющий применять упрощенную систему налогообложения.

При этом судами обращено внимание на то, что заявителем в ходе рассмотрения дела не приведено убедительных доводов о целесообразности выделения нескольких новых организаций, наделения этих организаций имуществом, имевшим обременение, и их последующей ликвидации, кроме исключительно налоговых мотивов в виде перераспределения между ними выручки от реализации переданных активов в целях соблюдения лимита размера доходов, позволяющего применять упрощенную систему налогообложения.

Данные выводы содержатся в судебных актах по делу № А27-7789/2020 (ООО «Куйбышевский торг» против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 4 по Кемеровской области). Определением Верховного Суда Российской Федерации от 12.08.2021 № 304-ЭС21-12783 в передаче дела для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации отказано.

Действительный
государственный советник
Российской Федерации 2 класса

В.В. Бациев

