

▲ РАСШИРЯЕМ КРУГОЗОР



Файзрахманова Н.Л.

Старший юрист
«Пепеляев Групп»



Шендерюк А.В.

Помощник юриста
«Пепеляев Групп»

Спорные вопросы категории дел о дроблении бизнеса

В 2018 г. Президент РФ в Послании к Федеральному Собранию подчеркивал необходимость развития малого предпринимательства как одного из ключевых резервов экономического роста¹. Эта проблема неоднократно уже поднималась в высших органах государственной власти как одна из основных.

Поддержка функционирования малого бизнеса, как наиболее уязвимо в жестких экономических условиях, действительно важна: с одной стороны, субъекты малого предпринимательства конкурируют с крупным бизнесом, имеющим мощные ресурсы, а с другой, — с теневым, не уплачивающим вообще никаких налогов и сборов и не несущим никакой социальной нагрузки. Для среднего и малого бизнеса такой поддержкой являются в том числе и специальные налоговые режимы, позволяющие получать законные налоговые преимущества.

О необходимости и важности специальных налоговых режимов писал судья КС РФ К.В. Арановский в особом мнении к Определению КС РФ от 04.07.2017 № 1440-О по делу ООО «Мастер-Инструмент»:

«Это важная часть российской экономической политики. Выгоды малого и среднего предпринимательства от взаимодействия с крупным образуют признак успешного государственного регулирования, а не злоупотребления со стороны налогоплательщика».

¹ Послание Президента Федеральному Собранию от 01.03.2018.

В соответствии с информацией, представленной ФНС РФ, за четыре года было рассмотрено около 400 дел на сумму 12,5 млрд руб. по вопросам искусственного «дробления» бизнеса. Для многих налогоплательщиков — представителей малого и среднего бизнеса огромные суммы доначисления по итогу таких дел являются непосильными с финансовой точки зрения, что в конечном итоге приводит к процессам банкротства и полной ликвидации организации².

Это, безусловно, противоречит концепции поддержки субъектов малого и среднего бизнеса, лежащей в основе любого экономически развитого государства. К тому же проверяемые налогоплательщики в таких ситуациях — это реально действующие предприятия, не замеченные в злостном неисполнении налоговых обязательств, а своевременно подающие отчетность и уплачивающие налоги по специальным налоговым режимам.

Разграничение поведения допустимого и недопустимого

Налоговые и судебные органы признают возможность оптимизации предпринимательской деятельности, если это осуществляется не путем создания искусственной ситуации. В связи с этим особо остро стоит вопрос о разграничении легального структурирования и искусственного дробления бизнеса. **Однако на сегодняшний день четких критериев, которые бы позволяли провести грань между этими двумя понятиями, не выработано, а оценка обстоятельств каждого конкретного дела остается на усмотрение суда.**

Ориентиром, по которому можно было бы отличить злоупотребление специальными налоговыми режимами (дробление крупного бизнеса для использования необоснованных конкурентных преимуществ) и правомерное использование таких режимов, как направленных на поддержку малого и среднего бизнеса, являются лимиты выручки для признания того или иного предприятия (предпринимателя) субъектом малого или среднего бизнеса.

Так, постановлением Правительства РФ от 04.04.2016 № 265 предельное значение выручки для признания организации субъектом малого предпринимательства было определено в размере 800 млн руб., а для субъектов среднего предпринимательства — в размере 2 млрд руб.³ В преамбуле Обзора Верховного Суда РФ от 04.07.2018, посвященного вопросу о применении специальных налоговых режимов, со ссылкой на Федеральный закон «О развитии малого и среднего предпринимательства» указано, что спецрежимы являются способом поддержки субъектов малого и среднего предпринимательства.

Принимая во внимание, что:

- формальные критерии для применения УСН, установленные НК РФ, намного ниже вышеуказанных параметров;
- такие критерии скорее подходят для микро-бизнеса, а малый и средний при формальном толковании норм НК РФ остается без поддержки,

именно предельные значения выручки для признания организации субъектом малого и среднего предпринимательства

² Примером является судьба ООО «Мастер-Инструмент», по делу которого вынесено упомянутое выше Определение КС РФ № 1440-О.

³ Тогда как лимиты, установленные НК РФ для применения специальных режимов, скорее соотносятся с установленной Правительством РФ выручкой микропредприятий, а не малого и среднего бизнеса.

должны стать индикатором того, имело ли место в конкретной ситуации злоупотребление правом применить спецрежим или нет.

Подобные ориентиры в практике споров по «дроблению» бизнеса положительно повлияли бы на правовую определенность и возможность налогоплательщиком грамотно оценивать налоговые перспективы, на поддержание баланса публичных и частных интересов в налоговых правоотношениях.

Полная налоговая реконструкция

Другим важным аспектом дел по «дроблению» бизнеса, связанных с перекалфикацией правоотношений и статуса налогоплательщика, является необходимость налоговой реконструкции. Налоговые органы в подобных процессах должны ориентироваться не на формальные нормы закона, а на то, какую сумму в действительности «сэкономил» налогоплательщик, исходя из вменяемой налогоплательщику модели. Аналогичной точки зрения придерживается и Конституционный суд РФ, который неоднократно указывал, что доначисление сумм налогов необходимо осуществлять так, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом⁴. О необходимости определения действительного размера и структуры налоговых обязательств указывала также и ФНС РФ⁵. Однако несмотря на единое понимание необходимости налоговой реконструкции на практике, этот процесс проходит с большим трудом. Зачастую оказывается, что по итогам проверки налогоплательщик должен уплатить в бюджет больше, чем если бы он применял общий режим налогообложения.

Одной из основных проблем, с которой сталкивается налогоплательщик, – это неучет при доначислениях сумм налогов, уплаченных при применении специальных режимов, а также неучет сумм расходов:

- при консолидации выручки раздробленных юридических лиц налоговые органы запросто снимают корпоративную вуаль, хотя такая возможность законом не предусмотрена,
- а вот в отношении учета налогов, уплаченных по спецрежиму, и понесенных расходов оказывается, что законных оснований для такого учета у налоговых органов нет...

Такая логика вряд ли отличается последовательностью, а в самом жестком варианте может быть названа обманом или даже мошенничеством. При консолидации налоговыми органами доходов в рамках дел по «дроблению» налоговые органы обязаны не только вменять обществу доходы от такой деятельности, но и признать связанные с ней расходы, иное нарушало бы принцип определения действительного размера налоговых обязательств.

Правильный расчет НДС

Другим проблемным аспектом налоговой реконструкции является доначисление налоговыми органами НДС сверх стоимости реализованных товаров, работ, услуг. Подобные доначисления нарушают принцип экономического основания налога и противоречат самой природе НДС как косвенного налога. При начислении НДС сверх полученной налогоплательщиком выручки завышается размер этой выручки на сумму, которую налогоплательщик реально от покупателей не полу-

4 Например, в Определении КС РФ от 04.07.2017 № 1440-О.
5 См., например, Раздел 3 Письма ФНС РФ от 11.08.2017 № СА-4-7/15895@, от 07.06.2018 № СА-4-7/11051@.

чал и получить не сможет. При таких обстоятельствах НДС взывается за счет собственных средств налогоплательщика в условиях, когда в этом отсутствует какое-либо разумное обоснование и когда лицо лишено фактической возможности получить сумму налога с покупателей. В случаях переквалификации правоотношений и при переходе лица на общую систему налогообложения правильным будет доначисление сумм НДС по операциям по реализации товаров, работ, услуг исходя из того факта, что цены по реализации уже включают в себя НДС.

Такие выводы были сделаны также и в п. 17 постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33, в котором отмечалось, что если сумма НДС не выделена в договоре, то по умолчанию она включена в цену договора. Иными словами, в случае, если НДС не может быть взыскан с покупателя сверх оговоренной в договоре цены товара (работ, услуг), он считается полученным в составе изначально оговоренной стоимости⁶.

Такой же логики придерживается и Суд ЕС в решении от 07.11.2013 по запросу о толковании Директивы Совета Европы от 28.11.2006 № 2006/112/ЕС об общей системе обложения налогом на добавленную стоимость (ОJ 2006 L 347, с. 1)⁷. Так, в п. 35 названного решения Суд ЕС приходит к выводу, что

«если в соответствии с национальным законодательством в распоряжении поставщика нет средств для возложения на покупателя НДС, который впоследствии налоговые органы требуют к уплате, то использование итоговой

цены, в которую уже входит НДС, в качестве налогооблагаемой суммы, с которой взывается НДС, приводит к ситуации, когда нагрузку по НДС берет на себя поставщик. Это противоречит принципу, что НДС является налогом на потребление, который несет конечный потребитель». По результатам рассмотрения дела суд постановил толковать Директиву в понимании, что «в обстоятельствах, когда поставщик не может возложить на покупателя налог на добавленную стоимость, требуемый к уплате налоговыми органами, согласованная цена должна рассматриваться как уже включающая налог на добавленную стоимость».

Судебный порядок взыскания

Еще одним из предметов противоречий при переквалификации деятельности налогоплательщика является необходимость соблюдения судебной процедуры взыскания налогов, предусмотренной подп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ. Почему-то эта норма, устанавливающая неотъемлемые гарантии для налогоплательщика, оказалась «спящей» и не применяется на практике.

Между тем важность данной процедуры взыскания при переквалификации правоотношений была отмечена еще в постановлении Президиума ВАС РФ от 16.07.2013 № 3372/13, где суд указал следующее:

«судебный порядок взыскания налогов, доначисленных в результате переквалификации сделки, совершен-

⁶ Аналогичные выводы сделаны также в следующих судебных актах: постановление Конституционного Суда РФ от 28.03.2000 № 5-П, от 20.02.2001 № 3-П, от 03.06.2014 № 17-П, от 01.07.2015 № 19-П, от 10.07.2017 № 19-П, от 28.11.2017 № 34-П, Определение СКЭС Верховного Суда РФ от 03.10.2017 по делу № А40-189344/2014.

⁷ К слову, предшествовавшая ей Директива Совета Европейского сообщества от 17.05.1977 № 77/388/ЕЕС о гармонизации законодательства государств — членов в части налогов с оборота — в свое время послужила методологической основой для разработки Закона РФ от 06.12.1991 № 1992-1 «О налоге на добавленную стоимость» и главы 21 НК РФ. В связи с чем в России и странах Евросоюза сложилась единая общая методология исчисления и взимания НДС.

ной таким налогоплательщиком, или статуса и характера его деятельности, призван обеспечить судебный контроль прежде всего за законностью доначисления таких налогов».

Применение законодательно установленных подп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ гарантий способствует большей объективности в принятии решений, определению справедливых сумм налоговых доначислений, а также позволяет соблюдать принцип недопустимости избыточного применения мер налогового контроля⁸.

Предварительный судебный контроль также обеспечивает сохранение хозяй-

ственной деятельности налогоплательщика, его финансовых возможностей для выплат работникам и контрагентам, а также реальность фактического взыскания доначисленных по итогам проверки сумм⁹.

И налоговая реконструкция, и законодательно установленный порядок судебного взыскания — неотъемлемые гарантии прав налогоплательщика в случае предъявления налоговыми органами претензий, связанных с дроблением бизнеса и переквалификации деятельности налогоплательщика.

АО*

- 8 Необходимость данного принципа была отмечена Конституционным и Высшим арбитражным судом в постановлении Конституционного Суда РФ от 16.07.2004 № 14-П, постановлении Президиума ВАС РФ от 18.03.2008 № 13084/07, Определении СКЭС ВС РФ от 16.03.2018 по делу ПАО «Т Плюс» № А40-230080/2016.
- 9 Более подробному анализу вопроса о судебном порядке взыскания в соответствии с подп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ, а также практическим аспектам и возможностям налогоплательщика при реализации данной нормы посвящена статья Каменкова М.В. «Взыскание налогов в судебном порядке при применении статьи 54.1 НК РФ», а также комментарий Файзрахмановой Н.Л. к данной статье в 8 выпуске журнала «Налоговед».

Organizator: **RAEX ЭКСПЕРТ РА** INTERNATIONAL GROUP OF RATING AGENCIES

Информационный правовой партнер: **КонсультантПлюс** надежная правовая поддержка

РАЕХ XX ГОДОВОЙ ОТЧЕТ

2017

КОНКУРС
Годовых отчетов за 2017 год

РЕЙТИНГ
Годовых отчетов за 2017 год

XV

ЕЖЕГОДНАЯ ПРАКТИЧЕСКАЯ КОНФЕРЕНЦИЯ 23 ноября 2018 г.
«Годовой отчет: опыт лидеров и новые стандарты»

ЦЕРЕМОНИЯ
НАГРАЖДЕНИЯ ПОБЕДИТЕЛЕЙ

ПАО «ФГК РУСГИДРО2
АО «СУЭК»
ФИОП «РОСНАНО»

2017

www.raexpert.ru

Руководитель проекта – Ольга Фесенко
Тел.: (495) 617-07-77 (доб. 1824), fesenko@raex-a.ru

По вопросам партнерства – Мариам Яндиева
Тел.: (495) 617-07-77 (доб. 1896), yandieva@raex-a.ru

На правах рекламы