Схема «дробления» бизнеса: какие доначисления грозят её участникам

В недавно опубликованном письме от 14.10.22 № БВ-4-7/13774@ ФНС России представила рекомендации сотрудникам налоговой службы по доначислению и возврату налогов при обнаружении применения схем «дробления» бизнеса с целью оптимизации налогового бремени. В письме рассмотрены недавние определения Верховного суда и даны разъяснения, вправе ли искусственно созданная компания претендовать на возврат уплаченных налогов, если инспекцией доказано её фактическое неведение деятельности, и вправе ли инспекция зачесть сумму уплаченных такими компаниями налогов в счёт погашения задолженности перед бюджетом организатору подобной схемы. Рассмотрим подробнее.

Суть схемы

В качестве примера приведена крупная строительная организация, которая создала ряд технических компаний с целью оптимизации налогового бремени. Искусственно созданные организации применяли упрощённую систему налогообложения и уплачивали соответствующий налог в бюджет, тогда как организатор схемы «дробления» бизнеса применял общую систему налогообложения и фактически осуществлял всю деятельность самостоятельно. При этом полученные доходы распределялись для видимости между участниками схемы. Главная организация уплачивала в бюджет НДС и налог на прибыль организации, а технические – УСН, тем самым снижая общую сумму налогов, подлежащую уплате в бюджет главной организацией.

Решение налогового органа

Налоговая инспекция провела налоговую проверку в отношении главной организации и доказала факт применения схемы искусственного «дробления» бизнеса с целью оптимизации налогового бремени. По результатам проверки было вынесено решение, согласно которому все доходы, полученные техническими фирмами, признавались доходами главной организации, и, в соответствии с этим, рассчитывались доначисления по налогу на прибыль и перерассчитывался НДС за весь проверяемый период.
При этом суммы уплаченного подконтрольными фирмами налога по УСН не были приняты к возврату.

Споры с налогоплательщиком

По окончанию проверки созданные фиктивно организации на «упрощёнке» представили в налоговый орган уточнённые налоговые декларации с «нулевыми» доходами за весь период, охватываемый налоговой проверкой. Таким образом, технические фирмы заявили о том, что у них отсутствовала обязанность по уплате налога по УСН, а образовавшаяся за счёт перечислений ранее переплата по налогу подлежит возврату из бюджета.
В своём требовании организации указали, что установленный **статьёй 78 НК РФ** трёхлетний срок для предъявления к возврату излишне уплаченных сумм налога не был нарушен в связи с тем, что об образовавшейся переплате стало известно лишь по результатам проведения налоговой проверки.
Однако ИФНС в возврате уплаченных ранее сумм налога отказала, и налогоплательщики обратились в суд.

Решение Верховного суда

Суды первой, апелляционной и кассационной инстанций поддержали налогоплательщиков, постановив, что налоговая инспекция обязана произвести возврат излишне уплаченных сумм налога по УСН.
Однако определением Верховного суда данные решения были **отменены**, в результате чего можно сделать следующие важные выводы.

Вывод 1: возврат излишне уплаченных сумм налога техническим фирмам не полагается

Вследствие того, что технические фирмы, искусственно созданные главной, контролирующей их организацией, не вели самостоятельной финансово-хозяйственной деятельности, они не могут быть рассмотрены в качестве налогоплательщиков, отдельно существующих от налогоплательщика-организатора схемы, который своими действиями нанёс ущерб бюджету. Образовавшаяся в результате нарушения налогового законодательства значительная сумма долга перед бюджетом страны лишает права подконтрольных фиктивных фирм на возврат налога.

Вывод 2: суммы уплаченного ранее налога по УСН засчитываются в счёт уплаты налога на прибыль организатора схемы

Согласно пункту 28 письма ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ налоговые инспекторы при проведении налоговой проверки в целях установления действительного размера налоговых обязательств налогоплательщика обязаны учитывать не только доходы и расходы организации, но и суммы уплаченных ранее налогов и НДС, предъявленных к вычету, в том числе фирмами, применяющими специальные налоговые режимы и являющимися подконтрольными фиктивными организациями. В связи с чем, налоговые органы учитывают суммы уплаченных ранее налогов в счёт погашения недоимки главной организации.
Причём в рассматриваемой ситуации дата уплаты налога по УСН признаётся датой уплаты налога на прибыль, что влияет на расчёт суммы пеней и штрафов.
Кроме того, в случае если сумма уплаченного ранее налога по УСН превышает сумму недоимки по налогу на прибыль, оставшаяся часть будет учтена при погашении задолженности перед бюджетом по другим налогам главного налогоплательщика. В данном случае датой уплаты по этим налогам будет считаться дата решения налогового органа по результатам проверки, что также влияет на сумму пеней. Величина штрафа не изменится, так как она рассчитывается от первоначальной суммы недоимки.
Помимо прочего, Судебной коллегией по экономическим спорам ВС РФ также обращено внимание на то, что налоги, относящиеся к искусственно «раздробленной» деятельности, не могут расцениваться, как «излишне уплаченные». Следовательно, к ним не могут быть применены нормы по возврату и зачёту переплаты, установленные **статьёй 78 НК РФ** (определения ВС РФ от 24.03.22 307-ЭС21-17713 и от 24.03.22 № 307-ЭС21-17087).

> **Читайте также** Учётная политика предприятия на 2023 год