

Тезисы к докладу в части положений статьи 6 Федерального закона от 12.07.2024 № 176-ФЗ (амнистия по «Дроблению бизнеса»)

Главное, чего ожидает бизнес от власти, в том числе и в сфере налогообложения, – это определенность и предсказуемость. ФЗ вызывает многочисленные вопросы по применению положений об амнистии по «дроблению бизнеса», содержит ряд неопределенностей.

1. По определению «дробления бизнеса»

Нормативное определение понятия «дробление бизнеса» дано только и исключительно в подпункте 1 пункта 1 статьи 6 Закона № 176-ФЗ. Статья 54.1 Налогового кодекса РФ такого нормативного определения также не содержит, а использует только понятие «искажение фактов хозяйственной жизни».

Ни в законодательстве (в том числе и в статье 54.1 Налогового кодекса РФ), ни в правоприменительной практике, ни в ранее дававшихся разъяснениях ФНС России не используется термин «единая предпринимательская деятельность».

Очевидно, что термин «единая предпринимательская деятельность» существенно шире по сравнению с ранее применяемыми в практике терминами, что потенциально может позволить применить понятие «дробления бизнеса» к гораздо большему, чем ранее количеству различных бизнес-ситуаций.

В подпункте 1 пункта 1 статьи 6 Закона № 176-ФЗ используется термин «контроль одними и теми же лицами». Налоговый кодекс РФ оперирует понятиями «контролирующее лицо» и «взаимозависимые лица», отдельно понятие «контроля одними и теми же лицами» не предусмотрено.

В связи с чем сохраняется неопределенность по вопросу, когда имеет место контроль одними и теми же лицами. В частности, имеет ли место контроль, например, в таких ситуациях:

- организация осуществляет производство продуктов питания, бывший сотрудник данной организации открывает сеть кафе, в которой осуществляется реализация в том числе и продукции организации – его бывшего работодателя;
- организация занимается рекламной деятельностью, один из участников этой организации также является ИП и занимается бизнес-консультированием;
- у двух организаций одинаковый состав участников, одна организация является владельцем активов, всю операционную деятельность осуществляет другая организация;
- венчурный инвестор осуществляет инвестиции в стартапы и владеет значительной долей в таких компаниях (25% и выше), при этом он может как непосредственно участвовать в управлении компаниями, так и не участвовать;
- супруги самостоятельно осуществляют различные и никак не связанные между собой виды деятельности (например, супруга (ИП) является бьюти-блогером, супруг владеет сетью медицинских организаций (является их участником));
- отец (учредитель одной организации) ведет бизнес по производству и реализации строительных материалов, мать – генеральный директор (не участник) другой организации, осуществляющей реализацию строительных материалов (как произведенных первой организацией, так и произведенных иными организациями), сын (ИП) осуществляет деятельность по производству строительных работ с использованием строительных материалов, приобретенных как у первой организации, так и у других организаций.

В данном контексте также важно определить механизм определения участников группы лиц, а именно: какие именно лица подлежат включению в группу лиц для целей амнистии.

В статье 54.1 Налогового кодекса РФ (подпункт 1 пункта 2 указанной статьи) условием правомерности налоговой выгоды названо наличие деловой цели: основной целью совершения сделки (операции) не являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога.

На главную (преобладающую) цель незаконной налоговой экономии указывает и определение «дробления бизнеса», приведенное в подпункте 1 пункта 1 статьи 6 Закона № 176-ФЗ: *«разделение (...), направленное исключительно или преимущественно на занижение сумм налогов путем применения специальных налоговых режимов с превышением предусмотренных статьей 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации пределов осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налогов».*

Каким образом для целей амнистии будет применяться данный критерий? Что, с точки зрения ФНС России, будет свидетельствовать о том, что главной (преобладающей) целью разделения бизнеса являлась именно незаконная налоговая экономия?

Так, например, для целей защиты активов применяется разделение владения и операционного бизнеса. При этом владельческая компания применяет УСН, а операционная компания применяет ОСНО.

Возникают следующие вопросы. В частности:

- 1) Каким образом налоговые органы на практике будут подходить к оценке отказа либо не отказа от применения схемы «дробления бизнеса» именно для целей амнистии – с точки зрения ранее сложившихся подходов и отраженных в разъяснениях ФНС России и правоприменительной практике, с применением уже выработанных критериев, либо будет применяться иной подход и появятся новые критерии?
- 2) Как соотносить понятие «единой предпринимательской деятельности» с иными аналогичными понятиями из ранее выпущенных писем ФНС России и правоприменительной практики?
- 3) Каков механизм определения участников группы лиц, а именно: какие лица подлежат включению в группу лиц для целей амнистии?
- 4) С учетом прямого указания закона и ранее выработанного подхода о том, что налоговая экономия не может являться главной (преобладающей) целью, каким образом для целей амнистии будет применяться критерий деловой цели? Что именно будет свидетельствовать о том, что главной (преобладающей) целью разделения бизнеса являлась незаконная налоговая экономия?

2. По вопросу консолидации

Нет ответа на вопрос, каким образом должна происходить консолидация доходов и/или других показателей, соблюдение которых является условием для применения специальных режимов налогообложения.

Согласно подпункту 2 пункта 1 статьи. 6 Закона № 176-ФЗ добровольный отказ от дробления бизнеса предполагает исчисление и уплату налогов лицами, участвовавшими в

дроблении в суммах, определенных в результате консолидации по всей группе доходов и/или других показателей, соблюдение которых является условием для применения специальных режимов налогообложения.

Прежде всего, *«исчисление и уплата налогов (...) в суммах, определенных в результате консолидации по всей группе (...) других показателей, соблюдение которых является условием для применения специальных режимов налогообложения»* невозможно, поскольку, помимо доходов, другие показатели используются для проверки правомерности соблюдения условий для применения специальных режимов налогообложения и не являются показателями, на основании которых может исчисляться сумма собственно налога.

Правоприменительной практикой был выработан принцип полной налоговой реконструкции в целях определения действительных налоговых обязательств (ДНО), согласно которому объем прав и обязанностей налогоплательщика необходимо определять **исходя из подлинного экономического содержания операции или совокупности операций в их взаимосвязи там и тогда, когда налогоплательщик учел операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом.** Для этого налоговое законодательство должно быть применено комплексно, а не избирательно только для доначисления недоимки.

Должна ли в целях определения ДНО применяться принцип полной налоговой реконструкции? Как быть с налогами, которые уже были уплачены участниками группы?

Кроме того, в группу могут входить как организации, так и ИП, и выгодоприобретателем могут быть как организации, так и ИП, и ставки налога на прибыль и НДФЛ различны. **По каким правилам в таком случае осуществлять консолидацию?**

Кто именно в случае добровольного отказа от «дробления» должен исчислить и уплатить причитающиеся налоги. В Законе № 176-ФЗ указано «лицами, участвовавшими в дроблении бизнеса». Из этого следует, что уплатить налоги должны все участники группы. Но тогда это приводит к многократному налогообложению одних и тех же доходов. Тем более это актуально с учетом неопределенности критериев, по которым в целях амнистии будет определяться группа лиц, участвовавших в дроблении бизнеса.

Кроме того, остается неопределенность в вопросе о том, каким образом будет определяться круг лиц, участвовавших в «дроблении бизнеса»? А если налогоплательщик, не участвовавший в дроблении бизнеса, объективно с учетом изменившихся норм налогового законодательства просчитал, что ему более выгодно с 01.01.2025 применять не УСН, а ОСНО, направил в налоговый орган уведомление об отказе от применения УСН, будет ли это рассматриваться как обстоятельство, свидетельствующее о его участии в дроблении бизнеса?

Также остается неопределенным вопрос о том, является ли обязательным условием применения амнистии только добровольный отказ от дробления начиная с 01.01.2025 и исчисление с этой даты налогов в соответствии с положениями Налогового кодекса РФ по

ОСНО, либо дополнительным условием будет являться перерасчет налоговым обязательствам группы, применявшей дробление, по правилам ОСНО за 2022 – 2024 годы и уплата соответствующих сумм налогов.

С учетом изложенного, следует констатировать, что **настоятельно требуют ответов следующие вопросы:**

- 1) Каким образом в целях амнистии налоговые органы будут трактовать понятие «консолидация»? Какие показатели, каким образом и в каком порядке должны консолидироваться?
- 2) Будут ли в целях амнистии применять ранее выработанные подходы к определению ДНО на принципах полной налоговой реконструкции?
- 3) Будут ли в целях амнистии при определении суммы налогов к уплате зачитываться ранее уплаченные лицами, участвовавшими в дроблении бизнеса, суммы налогов?
- 4) Какое лицо/какие лица должны будут осуществить уплату налогов при добровольном отказе от дробления?
- 5) Является ли обязательным условием применения амнистии только добровольный отказ от дробления начиная с 01.01.2025 и исчисление с этой даты налогов в соответствии с положениями Налогового кодекса РФ по ОСНО, либо дополнительным условием будет являться перерасчет налоговым обязательствам группы, применявшей дробление, по правилам ОСНО за 2022 – 2024 годы и уплата соответствующих сумм налогов?
- 6) Возможна ли ситуация, когда с учетом пункта 9 статьи 6 Закона № 176-ФЗ после назначения выездной проверки в 2026 году за 2025 год налогоплательщик уплачивает недоимку, исходя из расчета налогов с 01.01.2025 по ОСНО за всех участников группы? Или каждый из участников должен сам доплатить налоги по ОСНО за 2025 год? В случае, если уплата налога в рамках такого механизма предполагается всеми участниками дробления, то как (в какой пропорции) будет определяться налоговая база, с которой рассчитывается и подлежит уплате соответствующая сумма налога каждым лицом, участвовавшим в дроблении?
- 7) Каким образом осуществить добровольный отказ от дробления в случае, если лицами, участвовавшими в дроблении бизнеса, являются не только организации, но и ИП или только ИП?
- 8) Каким образом проводить консолидацию, если лицами, участвовавшими в дроблении бизнеса, являются не только организации, но и ИП?
- 9) Если налогоплательщик, не участвовавший в дроблении бизнеса, объективно с учетом изменившихся норм налогового законодательства просчитал, что ему более выгодно с 01.01.2025 применять не УСН, а ОСНО, направил в налоговый орган уведомление об отказе от применения УСН, будет ли это рассматриваться как обстоятельство, свидетельствующее о его участии в дроблении бизнеса?
- 10) Будет ли рассматриваться как добровольный отказ от дробления, если в рамках такого мониторинга (без назначения выездной налоговой проверки) налогоплательщик уточнит свои налоговые обязанности и откажется от дробления бизнеса. Будет ли к такому налогоплательщику применяться амнистия?

3. По положениям, касающимся назначения выездных налоговых проверок за налоговые периоды 2022 – 2024 годов, добровольного уточнения налоговых обязательств, освобождению от уплаты налогов, пеней, штрафов, связанных с

дроблением бизнеса за периоды 2022 – 2024 годов при отказе налогоплательщика от дробления бизнеса после 01.01.2025

Законом № 176-ФЗ предусмотрено, что добровольный отказ от дробления бизнеса – это исчисление и уплата лицами, участвовавшими в дроблении бизнеса, налогов в размере, определенном в результате консолидации по всей группе лиц доходов и (или) других показателей, соблюдение которых является условием для применения специальных режимов налогообложения (подпункт 2 пункта 1 статьи 6 Закона № 176-ФЗ). При этом пунктом 2 статьи 6 Закона № 176-ФЗ предусмотрено, что обязанность по уплате налогов, возникшая за налоговые периоды 2022 - 2024 годов, соответствующих пеней и штрафов, предусмотренных статьями 119, 120 и 122 Налогового кодекса РФ, в части правонарушений, связанных с фактом дробления бизнеса, при добровольном полном или частичном отказе лицами, участвующими в дроблении, от дробления бизнеса в отношении налоговых периодов 2025 и 2026 годов прекращается с учетом особенностей, предусмотренных настоящей статьей.

При этом остаются неясными следующие вопросы:

- 1) Если в отношении налогоплательщика, применявшего схему «дробления бизнеса», выездная налоговая проверка за 2022 – 2024 годы не проводилась, с 01.01.2025 группа лиц, участвовавших в дроблении бизнеса, перешла на ОСНО, будет ли условием применения амнистии обязательная уплата налогов, исчисленных исходя из консолидации показателей за 2022 – 2024 годы?
- 2) Будут ли применяться к налогоплательщику положения об амнистии, если он добровольно (без проведения в отношении него выездной налоговой проверки и без мероприятий мониторинга) отказался от дробления бизнеса в период с 12.07.2024 (дата вступления в силу Закона № 176-ФЗ) по 31.12.2024, то есть, ранее 01.01.2025? И, если будет, то будет ли условием применения амнистии обязательная уплата налогов, исчисленных исходя из консолидации показателей за 2022 – 2024 годы?
- 3) Будут ли применяться к налогоплательщику положения об амнистии, если он добровольно (без проведения в отношении него выездной налоговой проверки и без мероприятий мониторинга) отказался от дробления бизнеса до 12.07.2024, то есть, до даты вступления в силу Закона № 176-ФЗ? И, если будет, то будет ли условием применения амнистии обязательная уплата налогов, исчисленных исходя из консолидации показателей за 2022 – 2024 годы?

4. По прекращению обязанности по уплате налогов, пеней, штрафов в связи с ликвидацией, банкротством, и продолжение осуществления деятельности налогоплательщика с использованием дробления бизнеса в 2025 и (или) 2026 годах иной группой лиц

Положения частей 12 и 13 Закона № 176-ФЗ не предусматривают досрочное прекращение налоговой обязанности индивидуальных предпринимателей за налоговые периоды 2022-2024 годов, если последние прекращают деятельность или признаются банкротами, а также возможность переложения налогового бремени индивидуального предпринимателя на иную группу лиц, что обусловлено тем, что налоговая обязанность индивидуального предпринимателя остается на физическом лице, прекратившем деятельность в качестве индивидуального предпринимателя.

То есть, исходя из этого, следует констатировать, что для ИП, формально участвовавшего в дроблении бизнеса и не являющегося выгодоприобретателем такой схемы, даже в случае прекращения им деятельности или банкротства, обязанность по уплате налогов не будет прекращена.

В этом случае остается неопределенность по следующим вопросам:

- 1) С учетом неопределенности положений о том, кто именно должен уплатить причитающиеся при консолидации в случае дробления бизнеса налоги, в случае, если все причитающиеся налоги (в том числе и в части, приходящейся на ИП) будут выплачены налогоплательщиком – выгодоприобретателем схемы «дробления бизнеса», и возможностью уплаты налогов третьим лицом (предусмотрено Налоговым кодексом РФ), будет ли при этом считаться прекращенной налоговая обязанность такого ИП в случае прекращения им деятельности или банкротства?
- 2) Не будет ли такой подход (налоговая обязанность индивидуального предпринимателя остается на физическом лице, прекратившем деятельность в качестве индивидуального предпринимателя) распространен на все случаи консолидации при вменении использования «дробления бизнеса»?

5. По направлению материалов в следственные органы

Факт отсутствия прямых норм в Законе № 176-ФЗ касательно гарантий освобождения от уголовной ответственности при добровольном отказе от дробления вызывает опасения налогоплательщиков касательно приостановленных по пункту 4 Закона №176-ФЗ решений налоговых органов.

При этом поводом для возбуждения уголовного дела о преступлениях, предусмотренных статьями 198 – 199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации, служат только материалы, которые направлены налоговыми органами в соответствии с законодательством о налогах и сборах для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

Не ясно, какие конкретно материалы налоговой проверки будут подлежать направлению в органы предварительного следствия в случае, если по результатам проверки будут выявлены правонарушения иные, нежели связанные с дроблением бизнеса. В частности, **будет ли направляться акт налоговой проверки и решение, вынесенное по результатам налоговой проверки?** В случае направления в органы предварительного следствия акта налоговой проверки и решения, вынесенного по результатам налоговой проверки, указанные документы могут быть истолкованы органами предварительного следствия в качестве материалов, направленных налоговыми органами, и являющимися основанием для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

6. В целом

Бизнес опасается, что налоговые органы в актах и решениях с целью избежания применения положений статьи 6 Закона №176-ФЗ, в том числе и по приостановлению вступления в силу решений, в описательной части актов и решений не будут напрямую ссылаться на «дробление бизнеса», а будут использовать иные формулировки с выводами о нарушении налогоплательщиком иных норм НК РФ, например, говорить о «переводе выручки на подконтрольных лиц», «консолидации оборотов» и пр. с тем, чтобы соответствующее вступление решения по результатам налоговой проверки в силу не было приостановлено.