

О. А. Какунина

Владимирский государственный университет имени Александра Григорьевича и Николая Григорьевича Столетовых, г. Владимир, email: vedu_buhuchet@mail.ru

КОНСОЛИДАЦИЯ ИЗДЕРЖЕК И ЗАКОННОЕ ДРОБЛЕНИЕ БИЗНЕСА

Ключевые слова: консолидация издержек, консолидированная отчетность, дробление бизнеса, налоговые риски.

В статье рассматривается понятие издержек, а также способы их консолидации в группах предприятий на базе финансовой отчетности. В статье автор обосновывает тот факт, что на сегодняшний день в российском законодательстве остается нерешенной проблема правового статуса холдинга. Ни один из проектов Закона «О холдингах» так и не был принят. Остается открытым целый ряд вопросов, с которыми все чаще сталкиваются российские предприниматели. Несмотря на отсутствие законодательного регулирования, российская практика показывает, что объединение предприятий в консолидированные группы является эффективной формой организации предпринимательской деятельности, поскольку это позволяет сочетать гибкость и мобильность небольших формально самостоятельных организаций и масштаб деятельности крупных корпораций. Описаны характеристики дробления бизнеса, а также даны практические рекомендации, позволяющие сделать данное дробление законным и минимизировать риски претензий со стороны проверяющих органов. Все рекомендации даны с учетом последних разъяснений ФНС (март 2021 года).

О. А. Kakunina

Vladimir State University named after Alexander Grigoryevich and Nikolai Grigoryevich Stoletov, Vladimir, email: vedu_buhuchet@mail.ru

COSTS CONSOLIDATION AND LEGITIMATE BUSINESS FRAGMENTATION

Keywords: cost consolidation, consolidated statements, business fragmentation, tax risks.

The article discusses the concept of costs, as well as the ways of their consolidation in groups of companies based on financial statements. In the article, the author substantiates the fact that today the problem of the legal status of the holding remains unresolved in Russian legislation. Not a single draft of the Law "On Holdings" was adopted. A number of questions remain open, which are increasingly faced by Russian entrepreneurs. Despite the absence of legislative regulation, Russian practice shows that the merger of enterprises into consolidated groups is an effective form of organizing entrepreneurial activity, since it allows you to combine the flexibility and mobility of small formally independent organizations and the scale of activities of large corporations. The characteristics of business splitting are described, and practical recommendations are given, allowing to make this splitting legal and minimize the risks of claims from the inspection authorities. All recommendations are given taking into account the latest clarifications of the Federal Tax Service (March 2021).

На сегодняшний день в российском законодательстве остается нерешенной проблема правового статуса холдинга. Ни один из проектов Закона «О холдингах» так и не был принят. Остается открытым целый ряд вопросов, с которыми все чаще сталкиваются российские предприниматели.

Несмотря на отсутствие законодательного регулирования, российская практика показывает, что объединение предприятий в консолидированные группы является эффективной формой организации предпринимательской деятельности, поскольку это позволяет сочетать гибкость и мобильность небольших формально самостоятельных организаций и масштаб деятельности крупных корпораций.

Все чаще и чаще предприятия объединяются в консорциумы, ассоциации, стратегические альянсы, товарищества, а иногда даже ведут совместную деятельность, не регистрируя правового статуса такой деятельности, при этом в существующей на сегодняшний день нормативной документации, отсутствующих четкие методики по учету и группировке издержек консолидированных групп предприятий.

В современной экономической литературе и нормативно-правовых документах существуют такие понятия, как «издержки», «затраты», «расходы». Однако официально определен только термин «расходы». Понятия «издержки» и «затраты» нормативно не закреплены, при этом повсеместно упоминаются.

Согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации» (Приказ Министерства Финансов РФ № 33н ред. От 06.04.2015 г.):

Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества) [1].

Согласно ст. 252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 настоящего Кодекса, убытки), осуществлённые (понесённые) налогоплательщиком [2].

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Согласно данным нормативным документам под расходами понимается довольно широкий спектр возможных «затрат».

Если мы обратимся к утвержденной на сегодняшний день финансовой отчетности, то мы видим распределение расходов на: себестоимость продаж (строка 2120 отчета о финансовых результатах), коммерческие расходы (строка 2210) и управленческие расходы (строка 2220) [3].

Предлагаю рассматривать именно отчетность, формирующую финансовый результат по бухгалтерскому учету, так как в налоговом учете часть расходов нормируется, то есть в целях налогообложения расходы списываются в пределах установленных норм и нормативов (например: расходы на рекламу, представительские расходы, командировочные расходы), в бухгалтерском же учете таких ограничений в части учета расходов не предусмотрено, кроме этого в бухгалтерском учете есть расходы, о которых в налоговом учете даже и не упоминается (например: расходы, связанные с превышением лимитов, установленными НК РФ или расходы, связанные с передачей основных средств в безвозмездное пользование). В связи с этим наиболее реалистичная и полная картина о финансовом состо-

янии предприятия, на мой взгляд, представлена именно в отчетности о финансовых результатах.

Разберем отдельно каждую строку:

Строка 2120 – себестоимость продаж – включает в себя расходы на покупную стоимость реализуемых товаров.

Строка 2210 – коммерческие расходы – включают включать расходы на упаковку, доставку, расходы на содержание помещений для хранения товаров, рекламу данного товара, а также иные расходы, понесенные при приобретении и сбыте товаров и др.

Строка 2220 – управленческие расходы – включают расходы на административно-управленческие нужды, в том числе заработную плату соответствующих подразделений, содержание общехозяйственного персонала, аренду, расходы на оплату информационных, аудиторских, консультационных услуг, налоги уплачиваемые на имущество организации, транспорт, землю, а также иные расходы.

Общая процедура составления консолидированной финансовой отчетности регулируется международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), прежде всего, стандартом МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» [4], а требования к раскрытию информации в консолидированной отчетности регулируются стандартом МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации о долях участия в других компаниях» [5].

На первый взгляд алгоритм составления консолидированной отчетности группы предприятий прост:

1. Составляется финансовая отчетность компаний (юридических лиц), входящих в группу (холдинг).

2. Составляется сводная отчетность группы (холдинга) путём построчного суммирования аналогичных статей финансовой отчетности компаний, входящих в группу (холдинг).

3. Получившаяся отчетность корректируется так, чтобы полностью исключить финансовые результаты ряда операций.

То есть нам предлагается суммировать показатели строк 2120, 2210 и 2220 для определения издержек консолидированной группы предприятий.

Важным условием для составления консолидированной финансовой отчетности является наличие **единой учётной политики**. Но как быть группам компаний, которые не связаны между собой юридически? На практике это довольно распространенная ситуация, например, компания занимается поставкой медицинского оборудования, но не имеет лицензии на право монтажа и проведение пуско-наладочных работ, поэтому работает в паре с компанией – компаньоном, у которой данная лицензия имеется. Юридически компании никак не связаны, но работают в тандеме.

Так же довольно распространенной ситуацией является ведение бизнеса, используя правовой статус индивидуального предпринимателя, а при упрощенной системе налогообложения, ИП освобождаются от составления учетной политики и на основании 402-ФЗ может не вести бухгалтерский учет. Какими нормативными документами пользоваться в таком случае?

На мой взгляд, вне зависимости от системы налогообложения, на данном этапе каждый субъект, входящий в консолидированную группу, должен руководствоваться существующими стандартами МСФО. Кроме того современной экономике требуется разработка научных и практических рекомендаций по учету и группировке издержек в консолидированных группах предприятий. При этом актуальным направлением для развития является создание не просто рекомендаций, но и алгоритмов, позволяющих формировать консолидированную отчетность группы предприятий в автоматизированном режиме.

Уже сейчас существуют готовые решения, предлагающие вести учет нескольких организаций консолидировано, например программа 1С УНФ «Управление небольшой фирмой» дает возможность не просто параллельного ведения нескольких организаций, но если в настройках указать, что учет ведется по компании в целом, то справочники, остатки по складам, взаиморасчеты будут объединены воедино [6].

Безусловно, это очень удобно, когда компании взаимосвязаны, но данный программный продукт подходит, если предприятия находятся в очень тесной

взаимосвязи, возможно даже имеют одного бенефициарного владельца. Однако в таком случае мы сталкиваемся с пресловутым «дроблением бизнеса».

Под дроблением бизнеса принято понимать искусственное создание нескольких лиц для соблюдения критериев, установленных для применения специальных налоговых режимов.

Принципы определения схем дробления бизнеса приведены в письме ФНС России от 29.12.2018 № ЕД-4-2/25984 [7] и полностью совпадают с правовой позицией, приведенной в определении Конституционного Суда РФ от 04.07.2017 № 1440-О [8].

Так, законодательство не исключает в налоговых правоотношениях действие принципа диспозитивности и позволяет налогоплательщику выбрать тот или иной метод учетной политики: использование налоговых льгот или отказ от них, применение специальных налоговых режимов и т. п. Однако это не должно использоваться для неправомерного сокращения налоговых поступлений в бюджет в результате злоупотребления налогоплательщиком своими полномочиями.

Характерными признаками таких схем являются:

- наличие единого контролирующего лица;
- дробление единого процесса;
- отсутствие самостоятельности у подконтрольных лиц при принятии решений;
- использование общих ресурсов (сотрудников, основных средств, нематериальных активов) и наличие общих контрагентов;
- формальное распределение ресурсов или их безвозмездное предоставление.

Соответствующие разъяснения появились в 2019 году в декабрьском номере журнала «Налоговая политика и практика», дал их начальник Управления досудебного урегулирования налоговых споров ФНС России Роман Якушев [9].

Но при этом необходимо исключить предъявление необоснованных претензий к разделению бизнеса, не направленному на злоупотребления, поскольку выбор и изменение бизнес-структуры является исключительным правом хозяйствующего субъекта [7].

Таким образом, если дробление бизнеса не влечет за собой занижение налогов, перечисленных в бюджет, то такое дробление вполне может быть легальным. Какими критериями можно пользоваться, при определении:

- режимы налогообложения, используемые организациями;
- консолидированные доходы;
- консолидированное количество сотрудников.

Если каждая из компаний, состоящая в группе, применяет общий режим налогообложения, то дробление бизнеса не повлечет занижение налоговой базы по налогу на прибыль.

Если каждая из компаний, состоящая в группе, применяет спец режим, но при этом при консолидации доходов, общая сумма доходов не выходит за лимит доходов, позволяющих использовать спец режим, то в таком случае, так же отсутствует факт занижения налогов, причиняющихся к уплате в бюджет.

Аналогично и с расчетом по предельному числу работников, если суммировав всех сотрудников по группе компаний, сумам работников не превышает предельной величины, то очевидно, что дробление бизнеса произошло не с целью занижения налоговой базы и ухода от налогов.

Однако на практике встречается ситуация, когда предприятие, ООО или ИП, на протяжении длительного времени работает, применяя спец режим, допустим упрощенный режим налогообложения, но в какой-то момент у компании появляется заказчик, для кого принципиально работать с компанией на общей системе, получать счет-фактуры и вычет по НДС. Конечно, как вариант, компания, применяющая упрощенный режим налогообложения, имеет право выставить счет-фактуру с НДС, однако такое решение влечет за собой обязанность уплатить налог в бюджет по итогам налогового периода, исходя из соответствующей реализации товаров (работ, услуг) за истекший налоговый период, не позднее 25-го числа месяца, следующего за этим периодом (п. 4 ст. 174 НК РФ и письмо Минфина России от 09.02.2018 № 03-07-14/7897) [10].

При этом уменьшить данный НДС компания не вправе, так как не является

плательщиком НДС и к ней не применяется право на вычет, и по итогам, либо сделка становится убыточной для компании-продавца, либо не выгодной для компании-покупателя.

Но нередко ситуации, когда новый «принципиальный» заказчик планирует приобретать хороший объем реализуемых товаров (продукции/услуг). Компания-продавец вынуждена выбирать, каким образом удовлетворить потребность нового потенциально крупного заказчика, при этом сохранить легальность своего бизнеса.

Выходом из данной ситуации может быть регистрация нового юридического лица с применением общей системы налогообложения. Конечно, в данном случае возможны претензии со стороны налоговой инспекции, так как со стороны проверяющих, данная схема может быть расценена, как дробление бизнеса с целью занижения налоговой базы. В данном случае, чтобы подтвердить, что целью создания второй взаимозависимой организации было заключение договора и увеличение продаж, а не минимизация налогообложения можно подготовить и сохранить:

- переписку с потенциальным заказчиком;
- расчёты рентабельности сделки;
- обеспечить наличие трудовых ресурсов на новом предприятии;
- обеспечить наличие производственных ресурсов на новом предприятии;
- в случае наличия сделок между взаимозависимыми организациями соблюдать рыночный уровень цен.

Важным моментом является то, что регистрация компании на общей системе налогообложения должна быть осуществлена позже регистрации компании, применяющей специальный налоговый режим.

То есть с одной стороны предприятию важно минимизировать риски возможных претензий со стороны контролирующих органов, а с другой стороны компании необходимо консолидировать доходы и расходы, чтобы понимать итоговый финансовый результат.

Стоит отметить, что дробление бизнеса допускается, когда субъекты группы взаимозависимы, но действуют раздельно, но у них есть деловая цель.

Какие цели суды считают деловыми: Разумная деловая цель – понятие оценочное. Рассмотрим примеры деловых целей, которые нашли отражение в судебной практике.

1. Исключение риска потери лицензируемого бизнеса. Розничный лицензируемый бизнес выстраивается по принципу одна точка – одно юрлицо, все юрлица взаимозависимы (аптеки, точки общепита или розничной торговли с лицензией на алкоголь, медицинские предприятия и т. д.). Если всё оформлено в рамках одного юрлица, то при нарушении лицензионных требований можно потерять весь лицензируемый бизнес. Когда бизнес структурирован по принципу «одна точка – одно юрлицо», утрата лицензии одним из юрлиц не мешает остальным продолжать работу.

2. Подготовка бизнеса к продаже по частям. Есть розничная сеть продуктовых магазинов. Собственники решают продать бизнес. Потенциальные покупатели, как правило, обследуют каждую точку – смотрят проходимость, наличие рядом конкурентов и т. д. Дальше выясняется, что часть точек покупателю нужны, а часть нет. Если на арендованных площадях действует одно юрлицо, то продажа бизнеса – это уступка прав и обязанностей по договору аренды и перевод персонала. Если арендодатель или персонал не согласятся на изменения, продажа не состоится. В ситуации, когда одна точка – одно юрлицо, всё значительно проще. Это договор купли-продажи долей в ООО или акций в АО.

3. Разделение рисков бизнеса по географическому принципу (когда юрлица осуществляют один и тот же вид деятельности). В каждой географической области действует отдельный субъект предпринимательской деятельности. В этом случае неприятности в одной из областей не заденут бизнес в других. Какое-то предприятие может даже обанкротиться. Банкротство не обязательно влечет субсидиарную ответственность руководителя и участников (п. 18, 19 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 21.12.2017 № 53) [11].

4. Разделение рисков по видам деятельности (когда юридические лица осуществляют разные виды деятельности). Цели аналогичны описанным в п. 3.

5. Разделение рисков по типам покупателей. Предположим, строительная организация заключила крупный контракт с металлургическим заводом. Завод платёжеспособен, ожидается существенная прибыль по контрактам. Те же учредители создают другое юрлицо, которое будет работать с малым и средним бизнесом и, возможно, будет низко прибыльным или с вероятностью банкротства [12].

Конечно, в судебной практике встречаются и иные виды деловых целей.

К сожалению, в практике не редки ситуации, когда налоговые органы признают дробление бизнеса не законным и производят доначисление налогов. Однако мы можем использовать алгоритм консолидации ФНС, чтобы посчитать свои доходы и расходы, а так же чистую прибыль.

При консолидации ФНС должна не только объединить доходы, но и учесть расходы и вычеты по НДС «присоединяемых» организаций (Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 28.10.2019 N 305-ЭС19-9789) [13]. Кроме того, налоговый орган обязан учесть налоги, уплаченные «спецрежимниками» в уменьшение доначисляемого налога на прибыль (Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 12.12.2019 N Ф06-54506/2019 [14], Решение Арбитражного суда Кемеровской области от 07.10.2020 по делу № А27-12017/2020 [15]).

В своем письме от 11.08.2017 № СА-4-7/15895@, ФНС России приводит обзор судебной арбитражной практики по «дроблению бизнеса». Оно рассматривает период до применения ст. 54.1. НК РФ, однако в Письме ФНС от 11.10.2019 г. N ЕД-4-1/20922@ содержится указание на необходимость его применения в настоящее время. В данном Письме ФНС России есть важное признание налоговиков: «Проведенный анализ судебно-арбитражной практики по делам рассматриваемой категории показал, что исчерпывающий или строго императивный перечень признаков, свидетельствующий об обоснованности выводов налогового органа о формальности разделения (дробления) бизнеса, отсутствует. Необходимо иметь ввиду, что

в каждом конкретном случае совокупность доказательств, собранных в рамках мероприятий налогового контроля, будет зависеть от конкретных обстоятельств, установленных в отношении участников схемы и их взаимоотношений» [16].

В марте 2021 года ФНС опубликовала новое письмо от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@, в котором подробно дает разъяснения о применении положений статьи 54.1. В данном письме ФНС сообщает, что при оценке бизнес-моделей ведения хозяйственной деятельности в рамках группы лиц, часть из которых применяют специальные налоговые режимы (упрощенную систему налогообложения, систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности), необходимо исходить из следующего.

При налоговой проверке налогоплательщика, входящего в группу лиц, в отношении которых осуществляется контроль одними и теми же лицами, необходимо помимо оценки соблюдения требований, предусмотренных статьями 346.12, 346.26 Кодекса, также оценивать, ведется ли налогоплательщиком и иными лицами соответствующая деятельность самостоятельно и на свой риск с использованием собственных достаточных трудовых, производственных и иных ресурсов с принятием управленческих решений органами управления налогоплательщика или, напротив, 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.

Вывод о нарушении требований подпункта 1 пункта 2 статьи 54.1 Кодекса и об исключительно или преимущественно налоговых мотивах организации ведения бизнеса в рамках группы лиц с применением преференциальных специальных налоговых режимов может быть сделан, в частности, в случае, если:

а) налогоплательщиком ведется деятельность через применяющих специальные налоговые режимы подконтрольных лиц, которые не осуществляют ее в своем интересе и на свой риск, не выполняют реальных функций, и принима-

ют на себя статус участников операций с оформлением документов от своего имени в интересах контролирующего лица,

б) хозяйственная деятельность осуществляется налогоплательщиком и иными входящими в группу лицами с использованием одних и тех же работников и иных ресурсов при тесном организационном взаимодействии данных лиц,

в) осуществляются хотя и разные, но неразрывно связанные между собой направления деятельности, составляющих единый производственный процесс, направленный на получение общего результата.

При выявлении схем «дробления бизнеса» доначисление сумм налогов осуществляется с целью возмещения ущерба бюджетам публично-правовых образований таким образом, как если бы налогоплательщик не допускал нарушений. Это означает необходимость определения действительных налоговых обязательств налогоплательщика, на основании обстоятельств, которые подлежат установлению налоговым органом с учетом имеющихся у него сведений и документов и при содействии налогоплательщика в их установлении, учитывая как вменяемые доходы, так и соответствующие расходы, налоговые вычеты по налогу на добавленную стоимость, налоги, уплаченные в рамках специальных налоговых режимов. Данный подход основан на правовой позиции, выраженной в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 06.07.2010 № 17152/09.

При расчете налоговых обязательств по налогу на добавленную стоимость следует также руководствоваться правовыми позициями, изложенными в определениях Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 20.12.2018 № 306-КГ18-13128, от 16.04.2019, № 302-КГ18-22744, от 30.09.2019 № 307-ЭС19-8085 [17].

Выводы

Благодаря данному письму, мы получаем готовую инструкцию, что необходимо сделать, чтобы со стороны ФНС не было претензий, однако необходимо

учитывать, что даже имея полную доказательную базу, что дробление бизнеса было сделано не с целью занижения налогов, перечисляемых в бюджет, претензии со стороны контролирующих органов могут быть, так как каждая группа предприятий рассматривается инспекторами отдельно, и решение принимается в каждом конкретном случае.

Однако все больше предприятий вынуждены объединяться в группы, поэтому не стоит бояться, если цель объединения, как и дробления, была направлена не на

занижение налогов, перечисляемых в бюджет, а наоборот, на увеличение доходов предприятий, данное увеличение повлечет за собой и увеличение налогов, перечисляемых в бюджет, и у компаний есть все шансы отстоять свою позицию в ФНС.

Для учета издержек в консолидированных группах предприятий следует руководствоваться существующими стандартами МСФО, плюс использовать алгоритмы ФНС, которые используются при консолидации доходов и расходов компаний.

Библиографический список

1. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99: приказ Минфина России от мая 1999 г. № 33н (ред. от 06 апреля 2015 г.).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) (ред. от 17 февраля 2021 г.).
3. Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 26.07.2019) «О бухгалтерском учете» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2020)
4. «Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) (ред. от 27.06.2016).
5. «Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 12 «Раскрытие информации об участии в других организациях» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) (ред. от 20.07.2017)
6. Инструкции по работе с 1С [Электронный ресурс] <https://its.1c.ru/db/answers1c/content/929/hdoc> (дата обращения 21.03.2021 г.)
7. Письмо ФНС России от 29.12.2018 N ЕД-4-2/25984 «О злоупотреблениях налоговыми преимуществами, установленными для малого бизнеса».
8. Определение Конституционного Суда РФ от 04.07.2017 № 1440-О.
9. Якушев Р.В. Досудебное урегулирование налоговых споров после вступления в силу статьи 54.1 НК РФ // Журнал «Налоговая политика и практика» № 12 (204) декабрь 2019 г.
10. Письмо Минфина РФ от 09.02.2018 № 03-07-14/7897.
11. Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 21.12.2017 № 53.
12. Иваницкий В. Дробление бизнеса // Российский Фонд образовательных программ «Экономика и управление».
13. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 28.10.2019 N 305-ЭС19-9789.
14. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 12.12.2019 N Ф06-54506/2019.
15. Решение Арбитражного суда Кемеровской области от 07.10.2020 по делу № А27-12017/2020.
16. Письмо ФНС России от 11.08.2017 г. № СА-4-7/15895@.
17. Письмо ФНС России от 10.03.2021 г. № БВ-4-7/3060@.