

# Дробление бизнеса: очевидно ли доначисление?

**Попова Оксана Сергеевна**

*Старший преподаватель Департамента налогов и налогового администрирования Финансового Университета при Правительстве РФ, Директор департамента по налоговому сопровождению бизнеса, партнёр ООО «Легикон-Право»*

# ИСТОРИЧЕСКАЯ СПРАВКА ПО ЭТАПАМ ФОРМИРОВАНИЯ ПОДХОДОВ К ДРОБЛЕНИЮ БИЗНЕСА

**Дробление бизнеса — это деление компании и искусственное распределение выручки между взаимозависимыми лицами для получения необоснованной налоговой выгоды. Цель — сэкономить на уплате налогов при спецрежиме и получить налоговые льготы.**

1 ВОЛНА ДРОБЛЕНИЯ (ключевые проверки начаты в 2018 году) основана на:

**2017 год** - формирование критериев «дробления бизнеса»:

- ✓ невозможность использования специальных режимов для неправомерного сокращения налогов в бюджет (Определение Конституционного суда РФ от 04.07.2017 № 1440-О);
- ✓ «дробление бизнеса» - схема ухода от уплаты налогов (письмо СК РФ и ФНС России от 13 июля 2017 № ЕД-4-2/13650@);
- ✓ определение 17 критериев «дробления бизнеса» (письмо ФНС России от 11.08.2017 № СА-4-7/15895@);
- ✓ «дробление бизнеса» - пример искажения фактов хозяйственной жизни, недопустимого в силу п. 1 ст. 54.1 НК РФ (письмо ФНС России от 31.10.2017 года № ЕД-4-9/22123@);

**2018 год** - право использования налоговых преимуществ исключительно у малого бизнеса, а у среднего, крупного бизнеса - злоупотребление правом (письмо ФНС России № ЕД-4-2/25984 от 29.12.2018);

**2019 год** – обобщение судебной практики (письма ФНС России: № СА-4-7/8614@ от 07.05.2019, № КЧ-4-7/13613 от 12.07.2019, № СА-4-7/21065@ от 14.10.2019, №ЕД 2-4/25984 от 29.12.2019);

2 ВОЛНА ДРОБЛЕНИЯ (ключевые проверки начаты в 2020 году):

**2020 год** – формирование подхода по сбору доказательств при проверке налогообложения расходов по оплате услуг, оказываемых в адрес российских организаций иностранными взаимозависимыми организациями (письмо ФНС России № ШЮ-4-13/12599 от 06.08.2020),

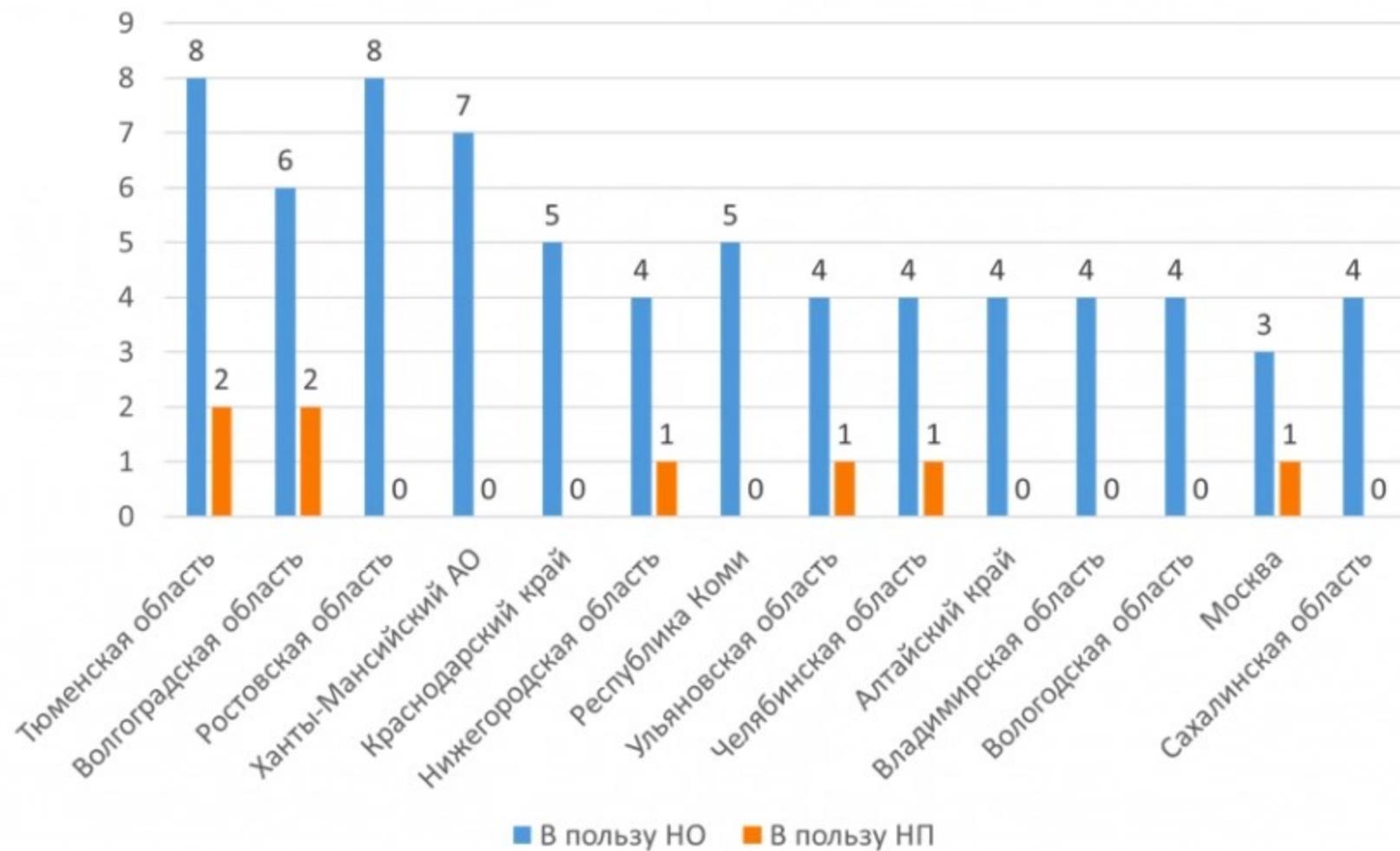
**2021 год** - оценка наличия деловой цели, установление наличия или отсутствия доминирующего налогового мотива (письмо ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060), появление понятия в судебной практики «законная структуризация бизнеса».

3 ВОЛНА ДРОБЛЕНИЯ (ключевые проверки начаты в 2022 году):

**2022 год** – формирование методики расчёта действительных налоговых обязательств (Письмо ФНС России от 14 октября 2022 г. №БВ-4-7/13774@ «О возврате излишне уплаченной суммы налога»),

**2023 год** – массовая проверка блогеров.

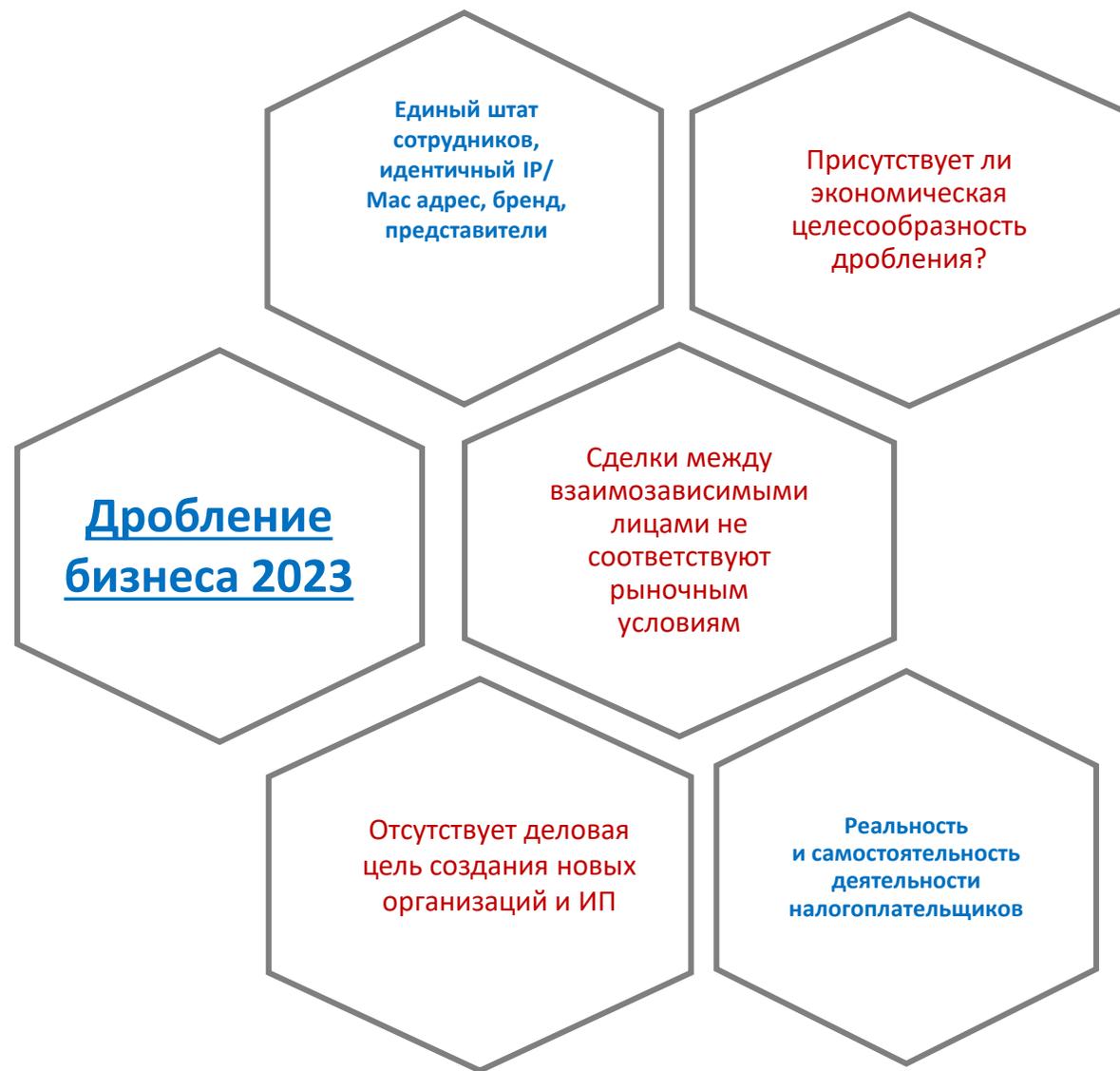
## Судебная статистика в рамках дробления бизнеса в 2022 году



## Признаки искусственного дробления бизнеса

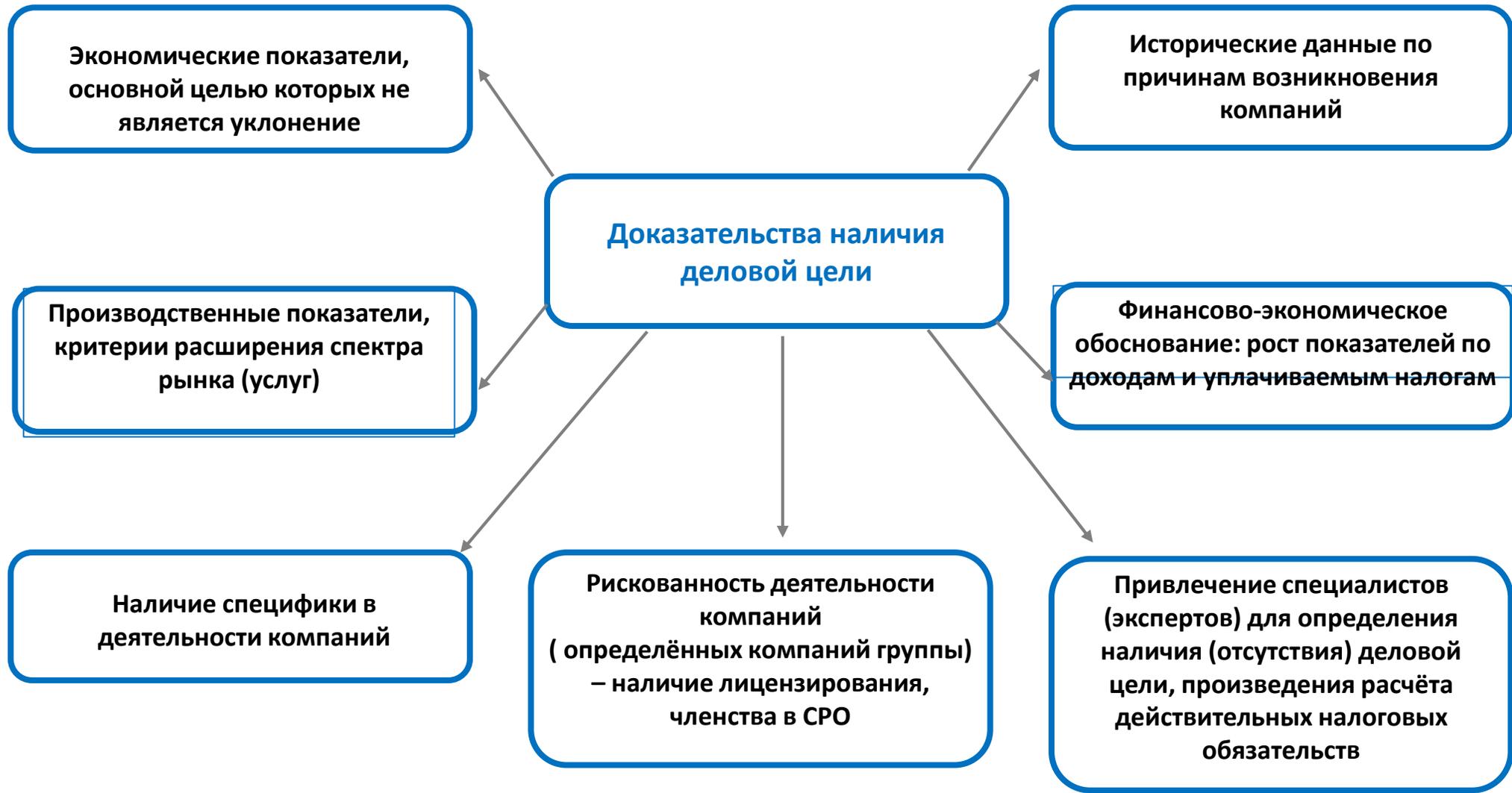
Управленческие	Организационные	Имущественные	Кадровые
Полное или частичное совпадение владельцев бизнеса (участников или акционеров компании)	Один товарный знак, сайт, одна реклама	Размещение по одному и тому же адресу	Отсутствие разделения функций у персонала
	Один регион ведения бизнеса	Одинаковые номера телефонов, один адрес электронной почты	Сотрудник числится в одной компании, а обслуживает другую компанию
Полное или частичное совпадение управленческого состава компании, управление одним лицом всеми компаниями	Счета всех компаний ведутся в одном банке	Общее движимое и недвижимое имущество	Формальное совмещение должностей в нескольких компаниях
	Ведение учета на одних и тех же программах	Использование общих производственных ресурсов, в т.ч. компьютеров	Формальные переводы сотрудников между компаниями
	Ведение учета, вход в Банк-Клиент с одних и тех же IP-адресов, МАК-адреса (с одного компьютера)		

Общий признак дробления бизнеса: необоснованное логичной производственной необходимостью увеличение числа компаний под одним бенефициарным владельцем одного и того же бизнеса



## Ключевые критерии неправомерного «дробления бизнеса» с позиции судов:

- ✓ отсутствие деловой цели;
- ✓ общие ресурсы у всех организаций, использование активов группы без договоров, нет конструктивного разделения площадей, товар между элементами группы не разделён;
- ✓ общие кадры (действие в интересах группы без договорных отношениях со всеми, перекрёстной «формальное» совместительство, миграция в рамках группы);
- ✓ взаимозависимость организаций, отсутствие у них признака самостоятельности (нет расходов, присущих для данного вида деятельности), введение «несамостоятельных» ИП (бывшие или действующие сотрудники, родственники, доверенные лица владельцев бизнеса);
- ✓ единство маркетинговой политики;
- ✓ единый центр управления хозяйствующими субъектами, контроль за финансовыми потоками;
- ✓ нетипичность, временность, фиктивность договорных отношений в группе, искусственное разделение производственного процесса;
- ✓ единственный заказчик;
- ✓ Единый производственный процесс;
- ✓ фиктивность взаимоотношений внутри группы компаний;
- ✓ особенности платежей, оформления договорных отношений между элементами группы;
- ✓ нет финансово-экономического обоснования создания элементов группы, направленности на получение прибыли.

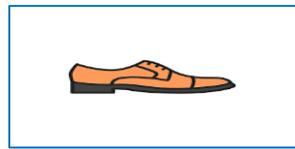


## Основания для защиты при вменении «дробления бизнеса», сформированные судебной практикой:

- ✓ Наличие деловой цели, экономической целесообразности (основная цель - это получение прибыли, а не налоговая экономия). Не причинение ущерба бюджету;
- ✓ Самостоятельность при осуществлении деятельности (разграничение кадров, материальных ресурсов, складских остатков, контактных данных);
- ✓ Организации ( ИП) открыты задолго до превышения лимитов, не в одно время;
- ✓ Географическая разграниченность деятельности компаний ( ИП);
- ✓ Наличие самостоятельных (независимых) контрагентов, клиентских баз;
- ✓ Наличие специфики в осуществляемой деятельности, разный ОКВЭД;
- ✓ Наличие договора между элементами группы о совместной деятельности для достижения дополнительного результата;
- ✓ Финансово-экономическое обоснование структуры, наличие расходов, присущих для данного вида деятельности элемента группы;
- ✓ Наличие своих активов, разных представителей, открытие счетов в разных банках;
- ✓ Договорные отношения между элементами группы соответствовали рыночным условиям, фактически исполнялись;
- ✓ Производственный процесс не был единым, имеют свой фирменный стиль;
- ✓ Лицензируемые виды деятельности, виды деятельности, предполагающие особый статус, проверку деятельности, рискованность в её осуществлении.

Критерий	В пользу налогового органа	В пользу налогоплательщика
Цель	Налоговая оптимизация ( постановление Арбитражного суда Московского округа от 16.02.2022 № А40-37580/2021).	Деловая цель ( постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 04.08.2021 № А49-4003/2020).
Участник, директор	Один участник (директор) у всех элементов группы или установленная согласованность действий участников (директоров) на налоговую оптимизацию ( постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 06.10.2022 № А52-5932/2021)	Единственный участник – это недостаточный критерий для доначисления в рамках дробления ( постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 04.08.2021 № А49-4003/2020).
Вид деятельности	Ведут аналогичную деятельность ( определение Верховного суда от 17.03.2022 № 309-ЭС22-1645).	Элементы ведут смежные, самостоятельные виды деятельности ( постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 16.06.2022 № А70-8951/2021)
Самостоятельность	Имитация самостоятельности ( определение Верховного суда от 29.04.2022 № 306-ЭС22-5279).	Подтверждённая самостоятельность ( постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 21.10.2022 № А46-213/2021).
Общее имущество и адрес регистрации	Общий адрес регистрации  ( постановление арбитражного суда Волго-Вятского округа от 10.11.2022 № А29-16189/2020).	Наличие обособленного имущества ( постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 14.11.2022 № А27-1559/2021).

Критерий	В пользу налогового органа	В пользу налогоплательщика
<b>Общий персонал</b>	Использование труда тех же самых работников различными организациями (ИП) (постановления арбитражных судов Московского округа от 25.02.2022 № А40-56523/2021, Волго-Вятского округа от 21.02.2022 № А29-15286/2019).	Увольнение из старой компании (ИП) и заключение трудовых договоров с вновь созданными организациями (постановление арбитражного суда Северо-Западного округа от 06.10.2022 № А52-5932/2021).
<b>Централизованное ведение бухгалтерии</b>	Единая бухгалтерия (постановление арбитражного суда Поволжского округа от 19.09.2022 № А72-15191/2020).	Факт подписания налоговой отчетности одним лицом еще не свидетельствует об отсутствии в нескольких компаниях собственных бухгалтеров (постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 14.11.2022 № А27-1559/2021).
<b>Одинаковые IP-адреса</b>	Совпадение IP-адреса (постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 28.12.2021).	Не доказывает налоговую оптимизацию (постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа 27.09.2022 № А32-17584/2021).
<b>Займы для организатора схемы дробления</b>	Возврат средств организатору схемы компанией в виде займов (постановление арбитражного суда Поволжского округа от 19.09.2022 № А72-15191/2020).	Деньги не объединялись компаниями (постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 06.10.2022 № А52-5932/2021).
<b>Расчетные счета в одном банке</b>	Один из признаков дробления (постановление арбитражного суда Центрального округа от 24.01.2022 № А09-875/2021). Оценивается также заключение банка на открытие счёта как элемента группы компаний.	Удобство взаимных расчётов (постановление арбитражного суда Северо-Западного округа от 06.10.2022 № А52-5932/2021).
<b>Общие правила ведения бизнеса</b>	Один и тот же сайт, вывеска, одинаковые дисконтные карты (постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 25.03.2022 по делу № А57-1926/2022), общие рекламные акции, использовании тех же бонусных программ (постановление арбитражного суда Волго-Вятского округа от 19.10.2022 № А29-11957/2018), использование общего товарного знака (постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 01.11.2022 № А63-13904/2021), идентичной ценовой политики (см. постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 25.03.2022 по делу № А57-1926/2021).	Подтверждённая франшиза.



Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 18.04.2023 по делу № А11-15678/2019 (в пользу налогового органа)

## Претензии налогового органа:

- Создание обществом схемы «дробление бизнеса» путем отнесения доходов, получаемых от розничной торговли товаров марки ZENDEN на ИП.

**Обстоятельства:** создание подконтрольных ИП, идентичный вид деятельности, осуществляемый ИП и обществом, трудовая миграция работников между ними, использование единого товарного знака ZENDEN, общество - единственный поставщик ИП, использование одной ККТ, всё осуществлено силами общества, нет деловой цели.

## Доводы налогоплательщика:

- ИП самостоятельно арендовали торговые и складские помещения, самостоятельно заключали и исполняли текущие хозяйственные договоры, нанимали и увольняли сотрудников, выплачивали им заработную плату, платили налоги;
- Сотрудники общества и ИП рассматривали их как самостоятельных субъектов хозяйственных и трудовых отношений, а заключенные ими договоры порождали права и обязанности именно у индивидуальных предпринимателей, а не у общества. У опрошенных сотрудников, предпринимателей не имелось сомнений относительно того, кто являлся их работодателем.

**Позиция суда кассационной инстанции:** в ходе налоговой проверки были установлены случаи трудовой миграции между Обществом и индивидуальными предпринимателями в отношении 28 сотрудников, а также 73 сотрудников между 13 индивидуальными предпринимателями. При повторном рассмотрении судами первой и апелляционной инстанций дана оценка доказательствам налогового органа о том, что Общество являлось единственным поставщиком у 12 индивидуальных предпринимателей, 60 - 80 % товара - у 4 индивидуальных предпринимателей, 35 % - у одного индивидуального предпринимателя; со стороны налогоплательщика обеспечивалась единая система контроля и учета за деятельностью индивидуальных предпринимателей посредством использования Базы 1С ООО «Дом одежды». Суды первой и апелляционной инстанции согласились с позицией налогового органа о наличии признаков дробления бизнеса в деятельности налогоплательщика и формально им созданных структур.

# ДЕЛОВАЯ ЦЕЛЬ

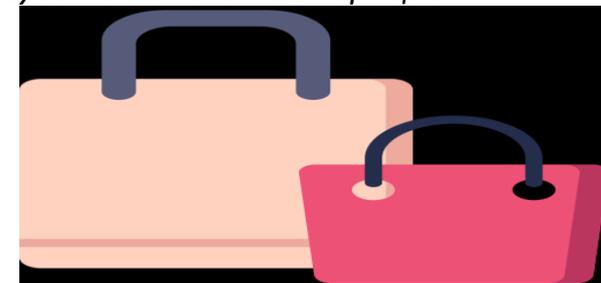
## Определение ВС РФ от 26.01.2022 № 306-ЭС21-21905 по делу № А49-4003/2020 (судья Д.В. Тютин)

**Суть спора:** ЗАО «Промышленно – торговая компания «ПЕКОФ»» обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании частично недействительным решения налогового органа «О привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения». Основанием для принятия решения послужили выводы инспекции о том, что налогоплательщик, находясь на общей системе налогообложения, использовал схему ухода от налогообложения своих доходов путем «дробления бизнеса» с использованием взаимозависимых организаций. Требования общества удовлетворены в полном объеме.

### **Выводы судов 3-х инстанций:**

- создание обществ обусловлено именно реальными деловыми целями, а не созданием схемы уклонения от уплаты налогов в виде «дробления бизнеса»;
- взаимозависимость заявителя и указанных обществ сама по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.
- в рассматриваемом случае имело место не формальное разделение бизнеса, осуществлявшегося ранее обществом, с исключительным намерением снижения налоговых платежей при сохранении деятельности в виде розничной торговли в данном обществе, а фактическое прекращение этой деятельности с ее организацией на базе вновь созданного юридического лица – общества ТД «Пекоф», что отвечает принципу свободы экономической деятельности и имеет указанные выше заявителем разумные деловые цели экономического характера, которые налоговый орган не опроверг.

*Определение от 26.01.2022 № 306-ЭС21-21905 по делу № А49-4003/2020 налоговому органу отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации*



## ПРИМЕР ИЗ СУДЕБНОЙ ПРАКТИКИ В РАМКАХ РАСЧЁТА ДЕЙСТВИТЕЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ:

С 2015 по 2017 г. группа компаний «УправдомЪ», **объединяющая 22 юридических лица, занималась управлением жилыми многоквартирными домами** в ряде районов Нижнего Новгорода. Учредителем всех этих организаций был Николай Шумилков, а ООО Домоуправляющая компания Сормовского района «Сормово» (ДК «Сормово») приняла на себя полномочия единоличного исполнительного органа и оказывала всем членам группы услуги по ведению бухгалтерского и экономического учета, аудиту, договорной, претензионной и исковой работе, занималась учетом административно-хозяйственных расходов. Это общество применяло УСН в своей деятельности, как и остальные члены ГК.

В 2020 г. ИФНС по Сормовскому району г. Нижнего Новгорода провела выездные проверки организаций, входящих в ГК. По их результатам налоговый орган вынес решение о привлечении ДК «Сормово» к ответственности за совершение налогового правонарушения. Инспекция сочла, что в ГК «УправдомЪ» была создана схема ухода от налогообложения путем разделения («дробления») бизнеса и искусственного распределения выручки от осуществляемой деятельности на подконтрольных взаимозависимых лиц.

Налоговый орган отметил, что все члены ГК **фактически осуществляли единую хозяйственную деятельность, но были зарегистрированы в качестве отдельных юрлиц с целью формального соблюдения условий, позволяющих применять УСН.** При этом фактически деятельность группы компаний не подпадала под условия, установленные для применения такого спецрежима. Поскольку руководство и обеспечение текущей деятельности организаций, входящих в ГК, осуществлялись **единым управленческим аппаратом ДК «Сормово»**, налоги должны были исчисляться по общей системе налогообложения. ИФНС объединила показатели деятельности всех подконтрольных организаций и доначислила налоги свыше **343 млн. руб.**, включая НДС, налог на прибыль, а также штрафные санкции на сумму 12 млн. руб.

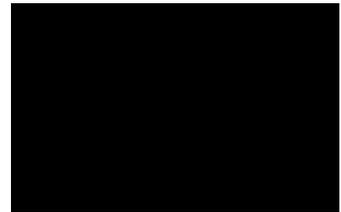
**Определением ВС РФ № 301-ЭС22-11144 от 17.10.2022 по делу № А43-21183/2020 в связи с неправильным расчётом действительных налоговых обязательств судебные акты отменены частично, дело направлено на новое рассмотрение в суд первой инстанции. Решением Арбитражного суда Нижегородской области заявленные требования удовлетворены частично, судом сумма доначислений уменьшена по налогу на прибыль и НДС практически в два раза.**



## **ВЫВОДЫ ВЕРХОВНОГО СУДА РФ ПО РАСЧЁТУ ДЕЙСТВИТЕЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ:**

ВС также напомнил, что в целях определения объема прав и обязанностей исходя из действительного экономического смысла осуществляемой деятельности суммы налогов, уплаченные элементами схемы «дробления бизнеса» в отношении дохода от искусственно разделенной деятельности, учитываются при определении размеров налогов по общей системе налогообложения, а также пеней и штрафов, доначисляемых решением по налоговой проверке налогоплательщику – организатору такой схемы, наряду с доходами и расходами, а также ранее не заявленными налоговыми вычетами по НДС. Размер доначисляемых налогов уменьшается таким образом, как если бы налоги, уплачиваемые элементами схемы «дробления бизнеса» в связи с применением спецрежимов, в рамках проверяемых периодов уплачивались налогоплательщиком-организатором.

С учетом положений п. 7 ст. 3 НК такой зачет производится способом, который является наиболее благоприятным для налогоплательщика: в первую очередь, при определении размера доначисляемого налога на прибыль организаций (в рамках проверяемых периодов, начиная с наиболее ранних дат возникновения недоимок), поскольку налоги, уплачиваемые в связи с применением специальных налоговых режимов, являются фискальными эквивалентами налога на прибыль организаций. Соответствующим образом производится корректировка пеней и штрафов, начисляемых по налогу на прибыль организаций. В случае если после зачета указанных платежей в счет налога на прибыль организаций остается положительная разница (незачтенный остаток), то она подлежит зачету в счет иных образовавшихся по итогам проверок недоимок, включая косвенные налоги.

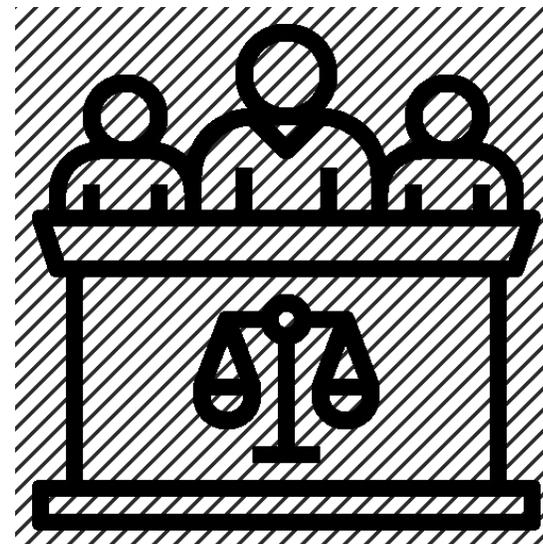


## АНАЛОГИЧНЫЙ ПРИМЕР ИЗ СУДЕБНОЙ ПРАКТИКИ:

Застройщик ООО «Оптимастрой» продавал квартиры через связанных ИП (по переуступке). Такая схема, при которой основная дельта оставалась на ИП, позволяла застройщику укладываться в лимиты по УСН. В рамках выездной налоговой проверки доначисления произведены так, как –будто компания была на ОСНО. При этом налоги ИП компании не зачли.

Но ВС РФ с таким односторонним подходом не согласился. "В целях определения объема прав и обязанностей в соответствии с действительным экономическим смыслом осуществляемой деятельности должна происходить не только консолидация доходов (прибыли) группы лиц, но также - консолидация налогов, уплаченных с соответствующих доходов, таким образом, как если бы проверяемый налогоплательщик уплачивал УСН в бюджет за подконтрольных ему лиц. Это означает, что суммы налогов, уплаченные участниками группы в отношении дохода от искусственно разделенной деятельности должны учитываться при определении размера налоговой обязанности (недоимки) по общей системе налогообложения налогоплательщика - организатора группы".

**Источник: Определение ВС РФ от 21.07.22 по делу №А29-2698/20**



## «Дробление бизнеса» в производстве кондитерских изделий

Из Решения Арбитражного суда Пермского края (дело №А50-14490/2022) следует, что налоговым органом по результатам выездной налоговой проверки ООО «Компания Виолет» сделан вывод о дроблении налогоплательщиком бизнеса, в связи с чем доначислены налоги, начислены пени и штрафы на сумму около 94 млн. руб.

По результатам рассмотрения дела об оспаривании решения налогового органа, Арбитражный суд Пермского края пришел к выводу о том, что участие некоторых из контрагентов компании «Виолет», например, ООО «Николетта» и индивидуальных предпринимателей в схеме «дробления бизнеса» налоговым органом не доказано, что послужило основанием для частичного удовлетворения требований заявителя и отмене решения налогового органа на сумму около 68 млн. рублей.

Постановлением Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 07.03.2023 года решение суда оставлено без изменения, апелляционные жалобы сторон без удовлетворения.

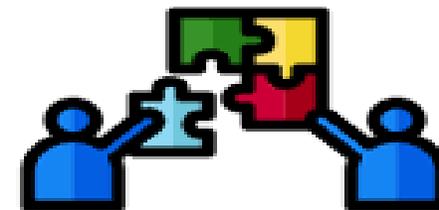


## Совместное осуществление деятельности не является «дроблением бизнеса»

Из Решения Арбитражного суда Пермского края (дело №А50-22301/2022) следует, что налоговым органом в ходе выездной налоговой проверки ООО «Япечка» установлены признаки «дробления бизнеса» с целью ухода от применения общей системы налогообложения, в связи с чем по результатам проверки ООО «Япечка» доначислены налоги, начислены пени и применены штрафы в общей сумме свыше 30 млн. руб.

Не согласившись с решением налогового органа налогоплательщик обратился в суд, мотивируя это тем, что совместное осуществление деятельности несколькими хозяйствующими субъектами и их взаимозависимость не свидетельствуют о том, что деятельность всех вышеназванных организаций является деятельностью одного хозяйствующего субъекта.

Решением Арбитражного суда Пермского края от 02.02.2023 требования ООО «Япечка» удовлетворены, решение налогового органа признано незаконным.



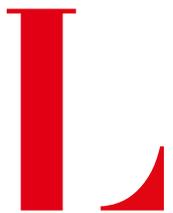


**Оксана Попова**

Партнер, директор Департамента  
по налоговому сопровождению  
бизнеса

[o.popova@legicon.ru](mailto:o.popova@legicon.ru)

- Член Палаты Налоговых консультантов, старший преподаватель Финансового университета при Правительстве РФ.
- Специализируется на консультировании по вопросам российского налогового права и сопровождении сложных налоговых споров.
- Окончила с красным дипломом Пермский государственный университет по специальности «юриспруденция» в 2003 году. В 2020 году получила аттестат профессионального налогового консультанта ИПБ России. В настоящее время работает над кандидатской диссертацией.
- С 2006 года начала работать в ООО «Легикон-Право», где прошла путь до партнёра компании, руководителя департамента по налоговому сопровождению бизнеса.
- **Имеет многолетний опыт юридической практики (более 20 лет), включающий как единоличное ведение дел, так и руководство налоговым подразделением с широкой специализацией по консультированию и защите интересов налогоплательщиков в процессе, а также до и после контрольных мероприятий налогового органа.**
- Регулярный участник профессиональных отраслевых мероприятий, присутствует в медийном пространстве в качестве одного из экспертов. Среди традиционных площадок - конференции газеты «Ведомости», Фонда образовательных программ «Экономика и управление»; налоговые мероприятия под эгидой Финансового университета при Правительстве РФ; конгрессы и вебинары совместно с компанией «ТАКСКОМ», Институтом профессиональных бухгалтеров России; лекции и семинары в Институте экономики и антикризисного управления, круглые столы в ТПП РФ.



# LEGICON

## ПРАВО



+7 (495) 921-45-27



info@legicon.ru

t.me/legiconlaw



Москва, пр-д Берёзовой Рощи, д. 4, оф. 5



**Юридическая фирма "Легикон-Право"  
создана в 1997 году в Москве.**

Специализация компании сегодня:

- *налоговая практика*
- *структурирование бизнеса*
- *международное налоговое планирование*
- *судебная и арбитражная практика*
- *защита интеллектуальной собственности*