

# Дробление бизнеса

**Бакалавриат и магистратура в Финуниверситете - индивидуальная помощь  
в поступлении для членов ИПБ [umc331@mail.ru](mailto:umc331@mail.ru)**

***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»*

***Ряховский Дмитрий Иванович***

*Доктор экономических наук, руководитель Департамента «Налогов и налогового администрирования» Финансового университета при Правительстве РФ, ректор Института экономики и антикризисного управления, профессор, партнёр ООО «Легикон-Право»*

40 часов ИПБ России <https://dnna.ru/courses/>

# ИСТОРИЧЕСКАЯ СПРАВКА ПО ФОРМИРОВАНИЮ КРИТЕРИЕВ ДРОБЛЕНИЯ

**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.

**2003-2004 годы** – допустим выбор законных вариантов построения бизнеса, влекущих минимизацию налоговой нагрузки (постановления КС РФ №9-П от 27.05.2003, №17-П от 03.06.2014);

**2010-2016 годы** – появление судебной практики по вопросу привлечения налогоплательщика к ответственности в связи с «дроблением бизнеса»;

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

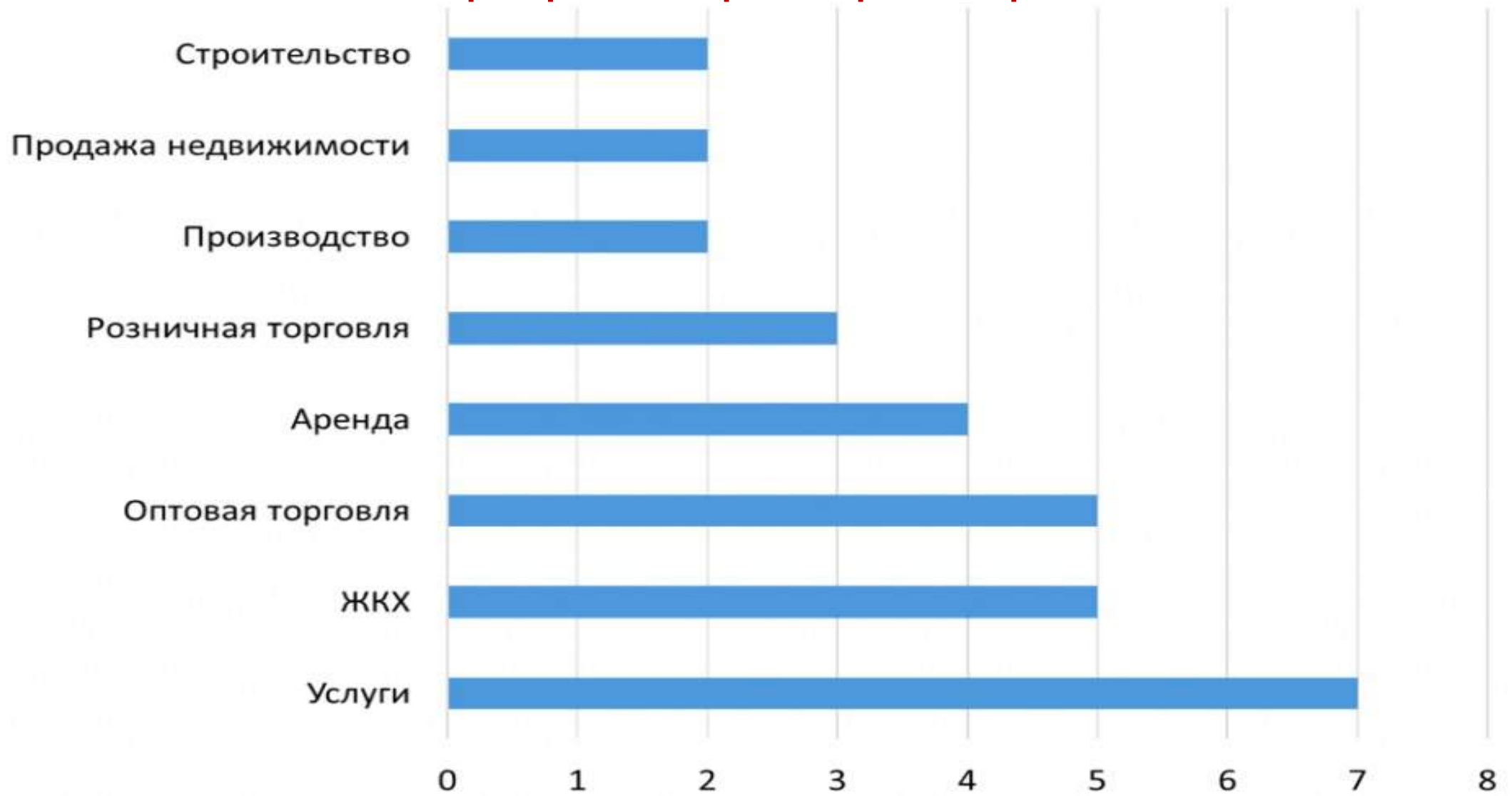
- ✓ невозможность использования специальных режимов для неправомерного сокращения налогов в бюджет (Определение Конституционного суда РФ от 04.07.2017 № 1440-О);
- ✓ «дробление бизнеса» - схема ухода от уплаты налогов (письмо СК РФ и ФНС России от 13 июля 2017 № ЕД-4-2/13650@);
- ✓ определение 17 критериев «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);

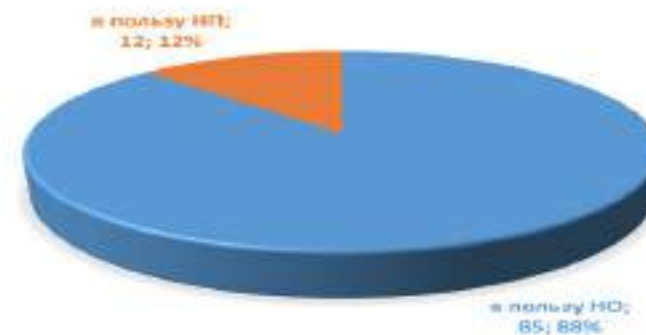
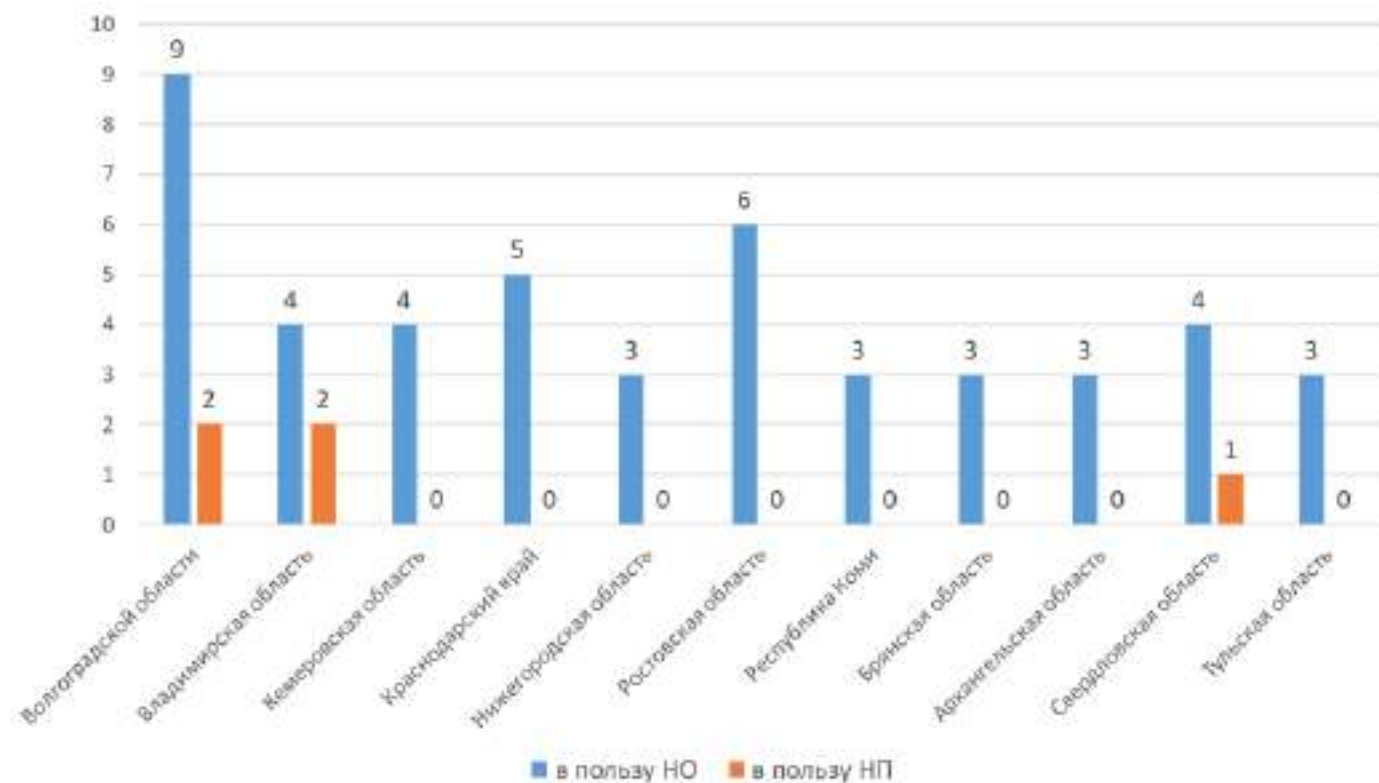
**2019 год** – обобщение судебной практики (письма ФНС России: № СА-4-7/8614@ от 07.05.2019, № КЧ-4-7/13613 от 12.07.2019, № СА-4-7/21065@ от 14.10.2019, №ЕД 2-4/25984 от 29.12.2019);

**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).

## Проверяемые отрасли в рамках дробления бизнеса.



### Регионы-лидеры по количеству дел, связанных с «дроблением бизнеса»



За первое полугодие 2021 года рассмотрено всего 97 дел по «дроблению бизнеса» судами всех инстанций.

За первое полугодие 2022 года:  
 В пользу налогоплательщика – 9 дел (16%),  
 В пользу налогового органа - 49 дел (84 %).

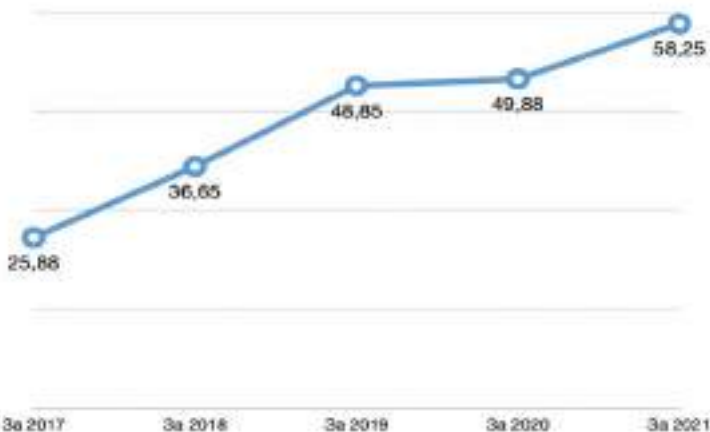
\*\*\* Источник: [https://taxprof.pro/blog/analiticheskie\\_materialy/1635/obzor\\_po\\_drobleniyu\\_biznesa\\_za/](https://taxprof.pro/blog/analiticheskie_materialy/1635/obzor_po_drobleniyu_biznesa_za/)

# СТАТИСТИКА СУДЕБНЫХ РЕШЕНИЙ ЗА 2022 ГОД ПО «ДРОБЛЕНИЮ БИЗНЕСА»



Увеличился средний размер взысканий по судебным решениям о дроблении бизнеса - за год он вырос почти на 20% (с 50 млн. рублей в 2020 году до 60 млн. рублей). При расчете средних цифр исключено дело №А46-5513/2019, в котором было взыскана рекордная сумма - более 1,9 млрд. рублей.

Средняя сумма взысканных доначислений (млн рублей)



Количество дел по годам



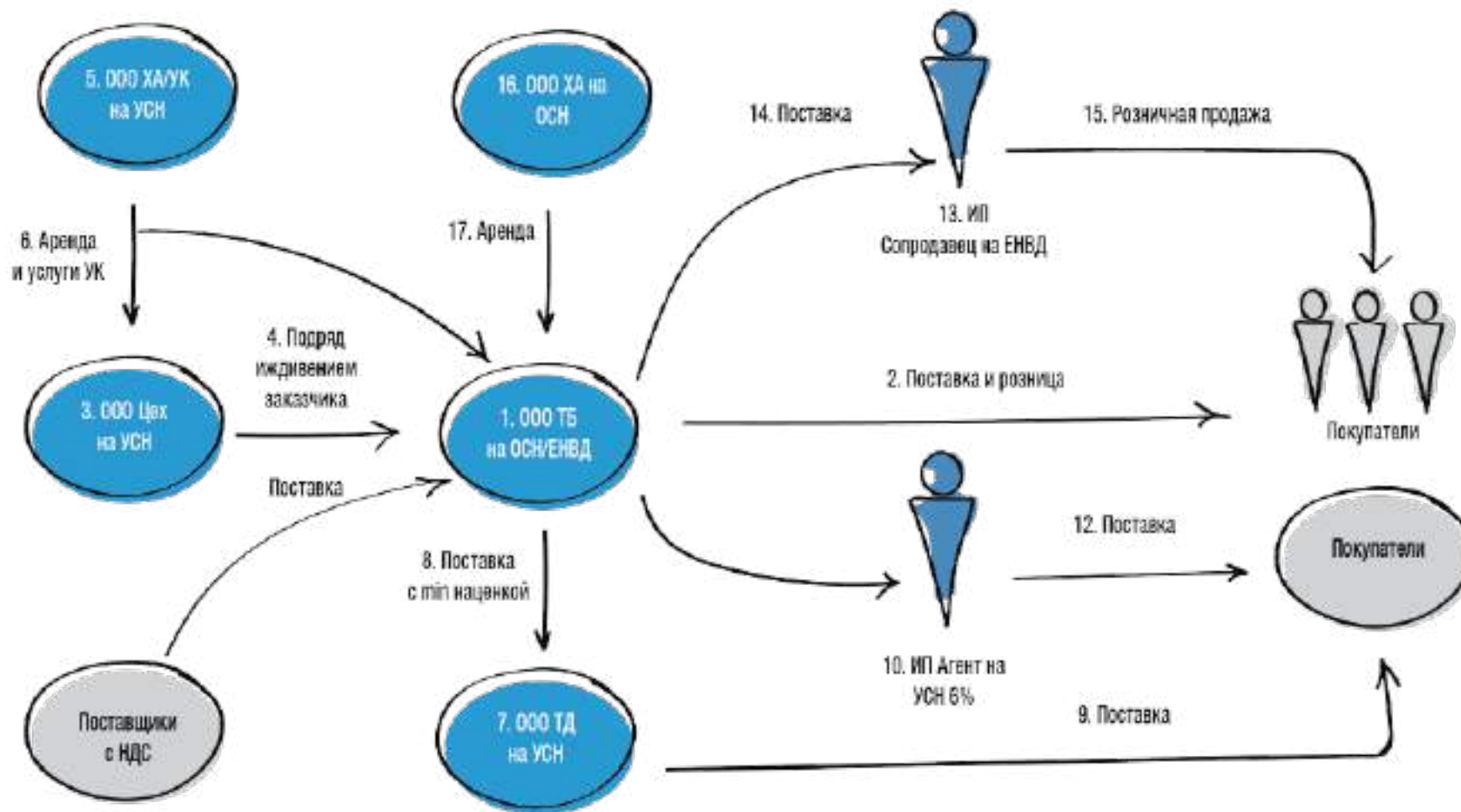
\*\*\* Источник: [https://www.taxcoach.ru/taxbook/droblenie\\_biznesa](https://www.taxcoach.ru/taxbook/droblenie_biznesa)

## 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
	Счета всех компаний ведутся в одном банке	Общее движимое и недвижимое имущество	Формальное совмещение должностей в нескольких компаниях
Полное или частичное совпадение управленческого состава компании, управление одним лицом всеми компаниями	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

# ПРИМЕР СХЕМЫ ДРОБЛЕНИЯ БИЗНЕСА



## **ВНЕШНИЕ ИСТОЧНИКИ ДЛЯ СБОРА ДОКАЗАТЕЛЬСТВ НАЛОГОВЫМИ ОРГАНАМИ:**

**Сайт компании:** устанавливается место фактического нахождения офиса, склада, контактные данные (телефоны, почта проверяются на предмет пересечения с другими компаниями, физическими лицами), маркетинговое позиционирование группы компаний как единого целого.

**Оценка маркетинговых мероприятий:** выявление продвижения группы компаний в Интернете, использование терминов «холдинг», «группа», «подразделение».

**Статьи в Интернете** (блоги, иное позиционирование деятельности компаний): от имени собственников, владельцев бизнеса, топ-менеджеров, ведущих сотрудников.

**Отзывы** сотрудников, пользователей Интернета (интересуют негативные отзывы с упоминанием сведений по группе компаний).

**Анализ социальных сетей:** производится анализ бизнес-страниц компаний (группы компаний), владельцев бизнеса, топ-менеджеров, ведущих сотрудников, социальных групп (тематических групп).

**Запрос информации из ФИПС** по владельцам товарных знаков и заключённым лицензионным соглашениям (проверяется «движение» товарного знака, условия заключаемых лицензионных соглашений, наличие в качестве сторон договора взаимозависимых компаний, дата заключаемого договора, рыночность условий, фактическое исполнение договора).



## ВНЕШНИЕ ИСТОЧНИКИ ДЛЯ СБОРА ДОКАЗАТЕЛЬСТВ НАЛОГОВЫМИ ОРГАНАМИ:

**Фиксация** фактического использования товарного знака, «фирменного» стиля юридическими лицами без заключённых договоров.

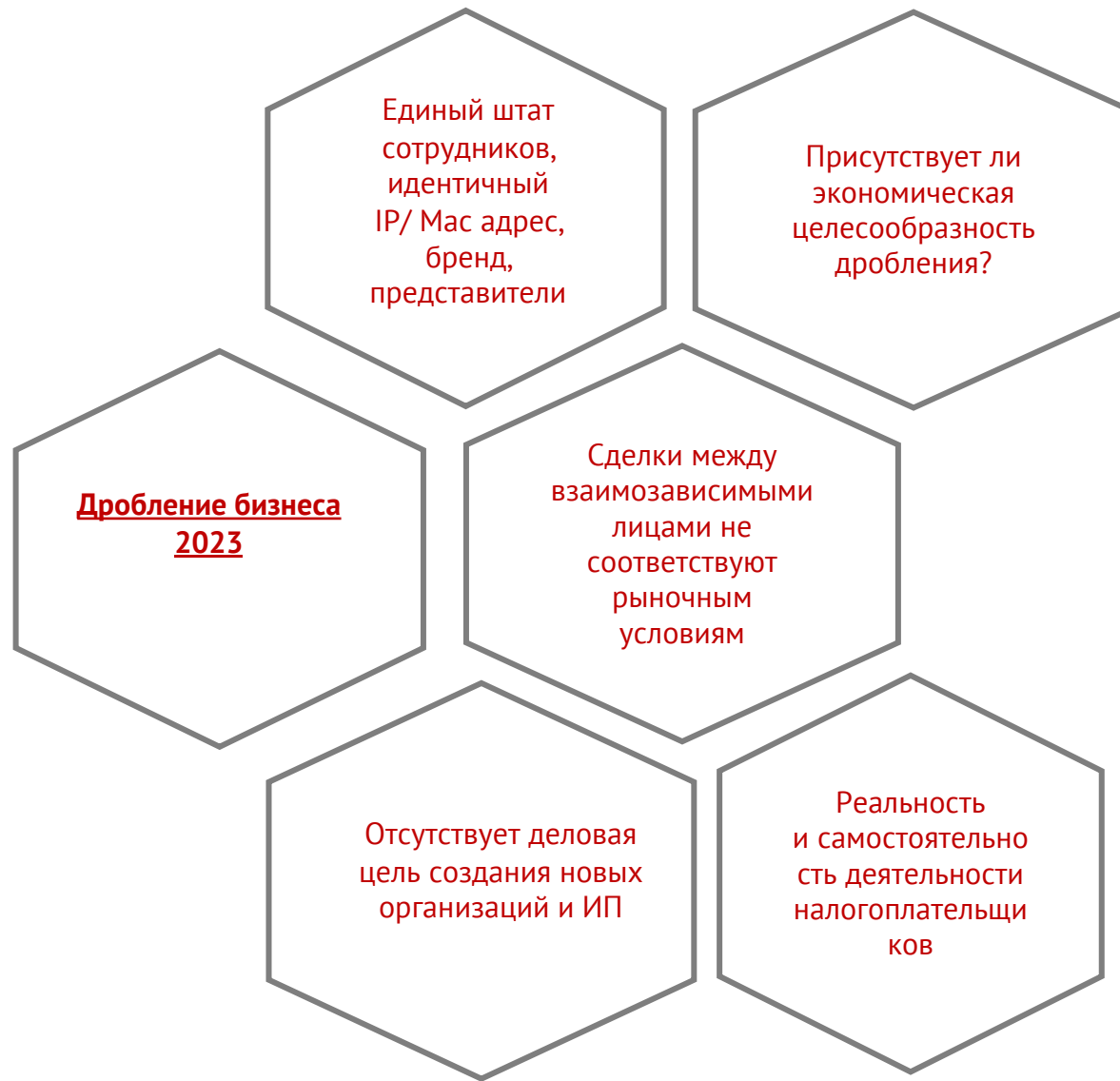
**Анализ сервисов** по подбору кадров с выяснением информации: кто производит набор, сотрудник какой компании, какие отражены реквизиты, производится ли набор одними лицами в интересах нескольких компаний, под каким брендом позиционируются, где проводят собеседование.

**Выезд по месту нахождения** налогоплательщика для выяснения местонахождения компаний, групп компаний, обслуживающих подразделений, складов, место размещения информации о группе (под видом сотрудников, контрагентов).

**Запрос операторам электронного документооборота** о пересечении IP-адреса нескольких компаний (с 15 февраля 2018 года спецоператоры обязаны передавать ФНС сведения об IP-адресе налогоплательщика при отправке отчетности).

**Аналогичный запрос направляется в банк**, обслуживающий налогоплательщика (с проверкой всех лиц, которые действовали от организации по доверенности и отношения этих лиц к иным подконтрольным структурам).

**Анализ** регистрационных дел организаций, которых «объединяет» налоговая инспекция (выявляется пересечение представителей, действующих в интересах группы компаний).



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

- ✓ отсутствие деловой цели;
- ✓ общие ресурсы у всех организаций;
- ✓ взаимозависимость организаций;
- ✓ единство маркетинговой политики;
- ✓ единый центр управления хозяйствующими субъектами;
- ✓ нетипичность, временность договорных отношений в группе, искусственное разделение производственного процесса;
- ✓ единственный заказчик;
- ✓ фиктивность взаимоотношений внутри группы компаний

## ДОПОЛНИТЕЛЬНЫЕ КРИТЕРИИ, ВЫРАБОТАННЫЕ СУДЕБНОЙ ПРАКТИКОЙ

1. Особенности платежей между элементами группы: у созданных элементов группы расходы погашаются друг за друга, закрываются договорами займа, зачётом, переводом долга, отсутствуют платежи по ведению реальной хозяйственной деятельности с учётом заявленной специфики, нетипичные операции

2. *Оформление и отражение договорных отношений между элементами группы: отсутствие оформления договорных отношений в группе, не отражение в бухгалтерском учёте операций между элементами группы, нестыковки при определении назначения платежей, дат поступления и реализации товара (работ, услуг), недействительность сделок*

3. *Создание элементов не привело к увеличению прибыли, нет бизнес-плана, с учётом которого такое увеличение предполагалось*

4. Нет экономического обоснования создания дополнительных элементов группы

5. Нет конструктивного разделения площадей

6. Единый производственный процесс

7. Использование активов группы без договоров, реальных платежей

8. Нет разделения товара в группе, отсутствует идентификация товара на складе

9. ИП в группе - действующие (бывшие) сотрудники, родственники, учредители

10. Работники группы: нахождение работников в одном помещении независимо от формального оформления трудовых отношений, аренды помещения, массовое «перекрёстное» совместительство работников, миграция в рамках группы. Работники, состоящие в трудовых отношениях с одним из участников группы, выполняют трудовые функции и (или) управленческие функции в отношении других участников бизнеса без документального обоснования

# ОСОБО ОПАСНЫЕ КРИТЕРИИ ДРОБЛЕНИЯ

Нет расходов, характерных  
для данного вида  
деятельности

9% 100%

Упоминание

Эффективность

Единый производственный  
процесс

12% 100%

Упоминание

Эффективность

Контроль финансовых  
потоков (контроль выручки,  
оформление товара  
задним числом и др.)

17% 100%

Упоминание

Эффективность

Фиктивность отношений  
(недействительность сделок,  
формальный документооборот)  
внутри группы компаний

35,6% 100%

Упоминание

Эффективность



**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;
- ✓ 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 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.

## ВЫВОДЫ ПО МЕТОДИКЕ ДРОБЛЕНИЯ:

1. Суммы налогов, уплаченные элементами схемы "дробления бизнеса" в отношении дохода от искусственно разделенной деятельности, наряду с доходами и расходами, а также ранее не заявленными налоговыми вычетами по налогу на добавленную стоимость, должны учитываться при определении размеров налогов по общей системе налогообложения, а также пеней и штрафов, доначисляемых решением по налоговой проверке налогоплательщику - организатору схемы "дробления бизнеса".
2. Исходя из этого, размер доначисляемых налогов подлежит уменьшению таким образом, как если бы налоги, уплачиваемые элементами схемы "дробления бизнеса" в связи с применением специальных налоговых режимов, в рамках проверяемых периодов, **уплачивались налогоплательщиком-организатором.**
3. При этом налоги, уплаченные в связи с применением специальных налоговых режимов, являясь фискальными эквивалентами налога на прибыль организаций, подлежат учету **в первую очередь** при определении размера доначисляемого налога на прибыль организаций (в рамках проверяемых периодов, **начиная с наиболее ранних дат** возникновения недоимок). В данном случае соответствующие суммы налога на прибыль организаций считаются уплаченными **в соответствующие даты** уплат налогов, произведенных элементами схемы "дробления бизнеса" в связи с применением специальных налоговых режимов. На основании этого, исходя из конкретных дат "уплаты", производится перерасчет пеней и штрафов, начисляемых по налогу на прибыль организаций.
4. В случае, если после учета указанных платежей в счет налога на прибыль организаций остается положительная разница (неучтенный остаток), то она **подлежит учету при определении иных образовавшихся по итогам проверок недоимок**, включая косвенные налоги, в рамках проверяемых периодов, начиная с наиболее ранних дат возникновения недоимок. При таких обстоятельствах **датами их "уплаты" будет считаться дата принятия решения по проверке**, в связи с чем такой учет не повлияет на расчет размера штрафов, **который исчисляется исходя из суммы первоначальной недоимки; начисление пени прекращается в соответствующей части.**



# 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 заявлении 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:

**«Дробление бизнеса» по производству 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.

Обе стороны не согласившись с данным решением суда, обратились с апелляционными жалобами в Семнадцатый арбитражный апелляционный суд, рассмотрение апелляционных жалоб назначено на 06.03.2023.



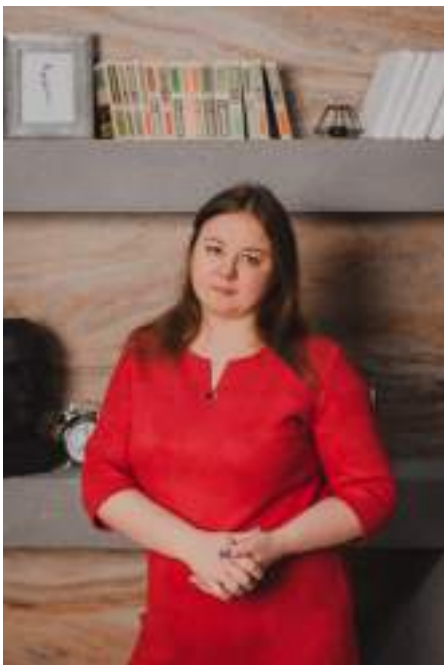
## ПРИМЕР ИЗ СУДЕБНОЙ ПРАКТИКИ:

**Совместное осуществление деятельности не является «дроблением бизнеса»** - Из Решения Арбитражного суда Пермского края (дело №А50-22301/2022) следует, что налоговым органов 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.



**Дмитрий Ряховский**

Партнер по налоговой практике и  
практике антикризисной защиты  
бизнеса, д.э.н

- Управляющий партнер по налоговой практике юридической фирмы ООО «Легикон-Право», член Президентского Совета Института профессиональных бухгалтеров Московского региона, член Президентского Совета Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов центрально-черноземного региона, Председатель комитета по профессиональному образованию ИПБ МР, заместитель главного редактора журнала «Вестник профессиональных бухгалтеров», член редакционной коллегии журнала «ECONOMICS. LAW. STATE» аттестованный преподаватель ИПБ России, практикующий налоговый консультант, стаж научно-педагогической деятельности с 1998 года.
- Дмитрий Иванович является практикующим налоговым консультантом, экспертом Федеральной налоговой службы России по г. Москве.
- Обладает многолетним опытом в области консультирования бизнеса по вопросам налогового планирования и налоговых рисков. Доктор экономических наук, профессор.
- Автор популярных обучающих курсов, семинаров и методик для топ-менеджеров и главных бухгалтеров.
- Автор/соавтор многочисленных статей и научно-исследовательских работ в специализированных изданиях.
- Дмитрий Иванович активно сочетает практическую деятельность с преподаванием в ведущих вузах. Руководит департаментом налогов и налогового администрирования Финансового университета при Правительстве РФ, а также Институтом экономики и антикризисного управления (ИЭАУ).