

# ДРОБЛЕНИЕ БИЗНЕСА: КАК ПРОЙТИ ЭКЗАМЕН В НАЛОГОВОМ ОРГАНЕ?

**Попова Оксана Сергеевна**

Старший преподаватель факультета налогов и  
налогового администрирования Финансового  
Университета при Правительстве РФ, директор  
Департамента по налоговому сопровождению бизнеса,  
партнёр ООО «Легикон-Право», o.popova@legicon.ru

# ДРОБЛЕНИЕ БИЗНЕСА И РЕФОРМИРОВАНИЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

## Основные критерии дробления бизнеса:

- Взаимозависимость.
- Один вид деятельности или единый технологический процесс.
- Отсутствие операционной самостоятельности, самодостаточности деятельности компании.
- Деловая цель - отсутствовать, основная цель - это налоговая экономия.

## Позиция налогового органа:

- **Взаимозависимость = дроблению бизнеса.**
- Группа компаний, если она в совокупности не может применить специальные налоговые режимы, не может в отдельности их использовать.
- Незаконное использование пониженных ставок по страховым взносам и иных льгот в связи с работой в качестве субъектов МСП.
- По данным налоговой службы, с 2018 по август 2023 года суды рассматривали 643 дела о дроблении бизнеса с целью ухода от налогов. **Общая сумма налоговых доначислений по этим делам — 506 млрд рублей. Фактический размер ущерба выше в несколько раз.**
- **В октябре запущен проект «Дробление бизнеса».**

## Позиция бизнеса:

- Внесение в налоговое законодательство чётких критериев допустимого дробления бизнеса (законной структуризации бизнеса).
- Возможность получения мотивированного мнения налогового органа о наличии признаков дробления бизнеса.
- Целесообразность определения предельных лимитов выручки при использовании УСН по группе лиц.
- Повышение порогового значения выручки и расширение прогрессивной шкалы ставок при использовании УСН.
- Сопряжение специального и общего налоговых режимов при взимании НДС.
- Расширение сфер деятельности, которые освобождены от НДС.
- Налоговая амнистия.



# 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 непропорционального 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 практике «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-маркетплейсов, массовое побуждение по дроблению бизнеса.

**2024 год** – вездные налоговые проверки различных бизнесов, налоговая амнистия.

## АНАЛИТИЧЕСКИЕ ТАБЛИЦЫ УФНС ПО «ДРОБЛЕНИЮ»

1	Дата постановки на учет, Наименование налогового органа
2	Адрес регистрации
3	Адрес осуществления деятельности
4	Учредитель, доля (%) (Ф.И.О., наименование юридического лица)
5	Руководитель (Ф.И.О)
6	Бухгалтер (Ф.И.О)
7	Ф.И.О. лиц, ответственных за ведение деятельности (управление персоналом, финансовыми, производственными вопросами и т.д.)
8	Наличие признаков взаимозависимости, определенных ст. 20, 105.1 НК РФ между лицами, отражёнными в п.4-7 настоящей таблицы (+,-)
9	Вид фактически осуществляемой деятельности
10	Осуществление деятельности, отраженной в п. 9, как единого комплекса, связанного между собой (+,-)
11	Система налогообложения
12	Объект налогообложения
13	Сумма полученных доходов (руб.)
14	Расчетные счета по всем лицам открыты в одном и том же кредитном учреждении (банк) (+,-)
15	Ф.И.О. лиц, распоряжающихся расчетными счетами
16	Один рекламный сайт, в т.ч. в сети Интернет (+,-)
17	Наличие лиц, одновременно работающих в группе компаний (+,-)
18	Наличие одинаковых контрагентов (+,-)
19	Наличие одинаковых покупателей (+,-)
20	Наличие дисконтных карт, подарочных сертификатов (+,-)

**Обстоятельства,  
указывающие на  
«дробление»  
бизнеса**

Приложение № 12

**ПРОТОКОЛ**  
заседания рабочей группы по побуждению налогоплательщика  
к уточнению налоговых обязательств

г. Москва,

\_\_\_\_\_

наименование города места проведения комиссии

№

Председательствующий:

Члены комиссии:

Начальник отдела  
камеральных проверок

Главный ГНИ отдела  
камеральных проверок

Налогоплательщик

ПОВЕСТКА ДНЯ:

Заслушивание  
хозяйственной деятельности |

по вопросам финансово-

**I. СЛУШАЛИ:**

Главного государственного налогового инспектора отдела камеральных проверок

\_\_\_\_\_

Представителям налогоплательщика сообщено следующее:

В распоряжении налогового органа имеются документы и информация о  
злоупотреблении правом на применение

\_\_\_\_\_ специального налогового режима при создании схемы «дробления»  
бизнеса за период 2020-2022гг. \_\_\_\_\_

Инспекцией предполагается, что участники схемы дробления

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_





определяется сложением сумм доходов от рекламной деятельности за проверяемый период 2020-2022гг. (сумма доходов рассчитана исходя из банковских выписок и из данных налоговых деклараций по УСН).

Доходы, полученные от рекламной деятельности, отраженные в налоговых декларациях по УСН и банковских выписках:

Наименование	ИНН	2020 год (тыс.руб.)	2021 год (тыс.руб.)	2022 год (тыс.руб.)
		79 382	100 198	96 593
		19 807	19 850	17 200
		3 402	14 944	7 790
		3 715	4 164	1 256
		48 952	91 458	18 334
		589	638	869
		17 443	16 289	4 036
		282	174	102
		0	0	0
		1	449	390
		0	0	0
		4 157	5 157	0
<b>Итого</b>		<b>177 730</b>	<b>253 321</b>	<b>146 570</b>

Согласно пункту 4 статьи 346.13 НК РФ, если по итогам отчетного (налогового) периода доходы налогоплательщика, определяемые в соответствии со статьей 346.15 и с подпунктами 1 и 3 пункта 1 статьи 346.25 настоящего Кодекса, превысили 150 млн. рублей (за 2020 год) и 200 млн. рублей (за 2021), 219.2 млн. рублей (за 2022), и (или) в



течение отчетного (налогового) периода допущено несоответствие требованиям, установленным подпунктами 1 - 11, 13, 14 и 16 - 21 пункта 3 и пунктом 3 статьи 346.14 настоящего Кодекса, и (или) средняя численность работников налогоплательщика превысила ограничение, установленное подпунктом 15 пункта 3 статьи 346.12 настоящего Кодекса, более чем на 30 человек, такой налогоплательщик считается утратившим право на применение упрощенной системы налогообложения с начала того квартала, в котором допущены указанные превышения доходов налогоплательщика и (или) средней численности его работников и (или) несоответствие указанным требованиям.

Также согласно пункту 7 статьи 346.13 НК РФ налогоплательщик, перешедший с упрощенной системы налогообложения на иной режим налогообложения, вправе вновь перейти на упрощенную систему налогообложения не ранее чем через один год после того, как он утратил право на применение упрощенной системы налогообложения.

На основании доводов Инспекции, а также вышеуказанной статьи налогового кодекса РФ, [ ] должен применять за период 2020-2022гг. основную систему налогообложения и уплачивать НДС и НДФЛ.

## II. СЛУШАЛИ:

[ ] – представил пояснения по интересующему вопросу:

Налогоплательщик обязуется предоставить информацию о том, будет ли уточнять свои налоговые обязательства путем: передачи налоговой отчетности за период 2020-2022гг. по общей системе налогообложения на общую сумму 114 599 тыс.руб. до 14.12.2023г. и уплате сумм налога.

в тыс. руб.

Наименование	ИНН	2020г., тыс. руб.		2021г., тыс. руб.		2022г., тыс. руб.	
		Доходы	Расходы	Доходы	Расходы	Доходы	Расходы
[ ]	[ ]	177 730	87 907	253 321	137 319	146 570	123 430
Сумма уплаченного УСН, согласно декларации (тыс. руб.)		17 253		22 810		8 262	
Предполагаемая сумма доначисления				114 599			

В ходе анализа банковских выписок [ ]

[ ]

установлено перечисление в адрес контрагентов-поставщиков денежных средств с указанной суммой НДС в размере: в 2022г. – 5 550 тыс. руб.

Сумма НДС от вышеуказанных оборотов составляет в 2022г. – 925 тыс. руб. (5550\*20/120)

Сумма НДС при утрате права на применение УСН: 2020г.: 177 730\*20% = 35 546 тыс. руб.

2021г.:  $253\,321 * 20\% = 50\,664$  тыс. руб.

2022г.:  $146\,570 * 20\% = 29\,314$  тыс. руб.

**Сумма НДС к уплате:**

2020г.: 35 546 тыс. руб.

2021г.: 50 664 тыс. руб.

2022г.:  $29\,314 - 925 = 28\,389$  тыс. руб.

**Итого НДС за 2020-2022гг.: 114 599 тыс. руб.**

**Сумма налога, согласно Форме 3-НДФЛ:**

**(((Доходы – (Расходы – НДС от оборотов с поставщиками)) – НДС к уплате) \* 13% - уплаченный УСН**

2020г:  $(177\,730 - 87\,907 - 35\,546 * 13\%) - 17\,253 = (-10\,197)$  тыс. руб.

2021г:  $(253\,321 - 137\,319 - 50\,664 * 13\%) - 22\,810 = (-14\,316)$  тыс. руб.

2022г:  $((146\,570 - (123\,430 - 925)) - 28\,389 * 13\%) - 8\,262 = (-8\,824)$  тыс. руб.

**Итого по НДФЛ за 2020-2022гг. составляет 0 тыс. руб.**

**Общая сумма доначисленных налогов за 2020-2022гг. составляет 114 599 тыс. руб.**

Инспекцией установлено что действительным экономическим смыслом деятельности привлекаемых [ ] индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения (контрагентов по договорам возмездного оказания услуг, которые носили не разовый, а систематический характер), являлось осуществление последними трудовой деятельности в качестве наемных работников, то есть фактически между [ ] и контрагентами сложились трудовые отношения; [ ] осуществлялась деятельность, направленная на получение необоснованной налоговой выгоды путем уклонения от обязанности налогового агента по исчислению, удержанию и перечислению сумм НДФЛ, предусмотренные пунктом 6 статьи 226 Налогового кодекса Российской Федерации.

Выявление признаков трудовых отношений является основанием для проверки и привлечения работодателя к ответственности за нарушение трудового и налогового законодательства. Кроме того, выплаченные самозанятым и ИП являющимися сотрудниками доходы, фактически получаемые в рамках трудовых отношений, подлежат обложению НДФЛ и страховыми взносами (п. 12 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 23.12.2021 N 45, Определение Верховного суда РФ от 27.02.2017 N 302-КГ17-382).

На основании вышеизложенного установлена неуплата по НДФЛ и страховым взносам, доход (зарботная плата) от деятельности [ ] составляет:

Наименование	ИНН	2020 год (тыс.руб.)	2021 год (тыс.руб.)	2022 год (тыс.руб.)
[ ]	[ ]	300	39 956	47 320
		11 461	5 400	9 788
		6 242	6 919	9 635
		9 252	2 000	3 000
		890	2 849	4 507
		1 120	2 900	3 938



	1 545	2 844	2 931
	1 270	2 738	2 611
	1 438	2 085	2 218
	1595	1722	540
	18 727	22 797	28 157
<b>итого</b>	<b>53 839</b>	<b>92 210</b>	<b>114 645</b>

На основании вышеизложенного установлена неуплата по НДС за 2020 год:  
 $53839 * 13\% = 6999$  тыс.руб.;

за 2021 год:  $37138 * 13\% = 4828$  тыс.руб.,  $55072 * 15\% = 8261$  тыс.руб.;

за 2022 год:  $39745 * 13\% = 5167$  тыс.руб.,  $74900 * 15\% = 11235$  тыс.руб.

**Итого сумма предполагаемых доначислений по НДС составляет 36 490 тыс.руб.**

Неуплата по страховым взносам составляет за 2020 год:

- на пенсионное страхование  $53839 * 22\% = 11845$  тыс.руб.;
- на обязательное медицинское страхование  $53839 * 5.1\% = 2746$  тыс.руб.;
- на обязательное социальное страхование  $53839 * 2.9\% = 1561$  тыс.руб.;
- на страхование от несчастных случаев  $53839 * 0.2\% = 108$  тыс.руб.

за 2021 год:

- на пенсионное страхование  $92210 * 22\% = 20286$  тыс.руб.;
- на обязательное медицинское страхование  $92210 * 5.1\% = 4703$  тыс.руб.;
- на обязательное социальное страхование  $92210 * 2.9\% = 2674$  тыс.руб.;
- на страхование от несчастных случаев  $92210 * 0.2\% = 184$  тыс.руб.

за 2022 год:

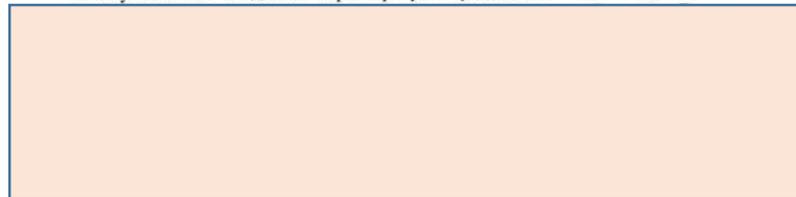
- на пенсионное страхование  $114645 * 22\% = 25222$  тыс.руб.;
- на обязательное медицинское страхование  $114645 * 5.1\% = 5847$  тыс.руб.;
- на обязательное социальное страхование  $114645 * 2.9\% = 3325$  тыс.руб.;
- на страхование от несчастных случаев  $114645 * 0.2\% = 229$  тыс.руб.

**Итого сумма предполагаемых доначислений по страховым взносам составляет 16260 + 27847 + 34623 = 78 730 тыс.руб.**

**Всего сумма неуплаченных налогов за период 2020- 2022гг. составляет 229 819 тыс.руб.**

**РЕШИЛИ:**

Вышеуказанные сведения характеризуют участников схемы дробления ИП





налогоплательщиков, осуществляющих «дробление» бизнеса с целью получения необоснованной налоговой выгоды в виде экономии на уплате налогов при применении специального налогового режима.

С учетом всего вышесказанного, а также во избежание негативных последствий для проверяемого налогоплательщика, в виде дополнительно начисленных налогов, пеней и штрафов в результате планирующейся выездной налоговой проверки за период 2020-2022гг., ИФНС России № 19 по г. Москве рекомендует [redacted] следующее:

1. Произвести передачу налоговой отчетности [redacted] [redacted] по общей системе налогообложения с отражением доходов налогоплательщика и доплатой сумм налогов.

Кроме того, в связи с установлением признаков «дробления» бизнеса Вы, в соответствии с Концепцией системы планирования выездных проверок, утвержденной приказом ФНС России от 14.10.2008г. №ММ-3-2/467@ (размещена на сайте ФНС России [www.nalog.ru](http://www.nalog.ru) в разделе «Правовые акты») попадаете в группу налогоплательщиков, показатели деятельности которых соответствуют критериям, используемым налоговыми органами для отбора хозяйствующих субъектов для проведения выездных налоговых проверок.

Обращаем внимание, что налогоплательщики могут самостоятельно оценивать риски по результатам своей финансово-хозяйственной деятельности на основании Общедоступных критериев самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков согласно приказа ФНС России от 30.05.2007г. N ММ-3-06/333@ (с учетом изменений и дополнений).

Сообщаем, что в соответствии со ст. 81 НК РФ при обнаружении налогоплательщиком в налоговой декларации факта не отражения или неполноты отражения сведений, а также ошибок, налогоплательщик обязан внести необходимые изменения и представить уточненную налоговую декларацию.

Налогоплательщик имеет право представить дополнительные документы и пояснения указывающие на отсутствие вины.

Непредставление в срок уточненной налоговой декларации будет рассмотрено как отказ от уточнения обязательств по указанным нарушениям.

Налогоплательщик

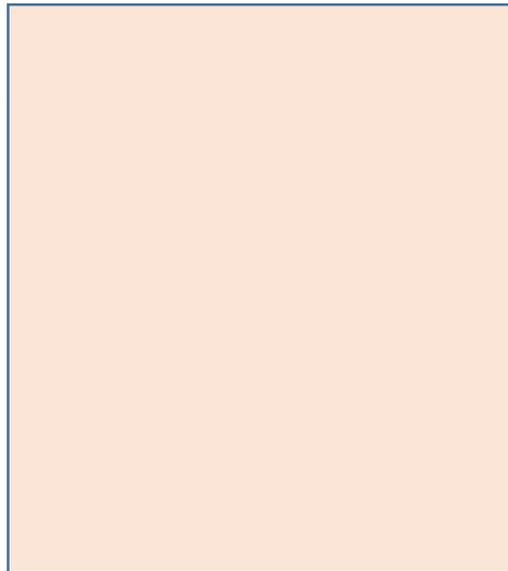
Члены комиссии:

Заместитель начальника  
ИФНС России [redacted]

Начальник отдела  
[redacted]

Главный ГНИ отдела  
[redacted]

Утверждено Председатель Комиссии  
Начальник  
ИФНС России [redacted]



## Какие налоги обычно доначисляют?

- I. УСН;
- II. ЕНВД (по старым периодам);
- III. НДС;
- IV. НДФЛ;
- V. Налог на прибыль;
- VI. Налог на имущество.

## Кому доначисляют?

- Как правило, налоги доначисляются «основному» субъекту группы, на котором сосредоточена основная бизнес-функция, производство, выполнение работ;
- *торговому дому, закупочной компании или генеральному подрядчику (заказчику в группе);*
- *одной из операционных компаний (например, старшей по дате создания);*
- *Основному собственнику имущества (владельцу активов);*
- *управляющей компании;*
- *каждой объединяемой компании.*

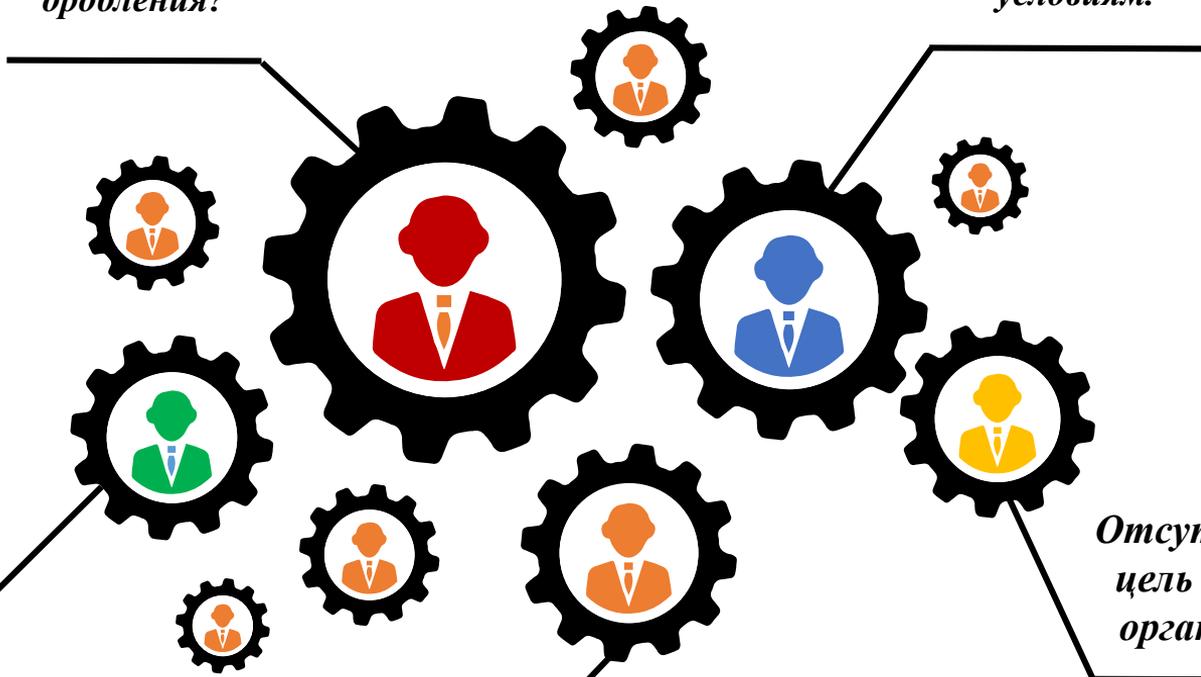


## «ДРОБЛЕНИЕ» БИЗНЕСА 2024

*Сделки между*

*взаимозависимыми лицами не  
соответствуют рыночным  
условиям.*

*Присутствует ли  
экономическая целесообразность  
дробления?*



*Отсутствует деловая  
цель создания новых  
организаций и ИП.*

*Реальность  
и самостоятельность  
деятельности  
налогоплательщиков.*

*Единый штат сотрудников,  
идентичный IP/ Мас адрес,  
бренд, представители.*

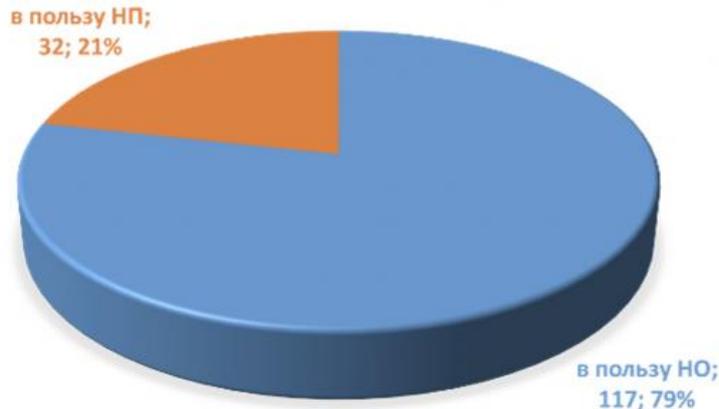




## СУДЕБНАЯ СТАТИСТИКА В РАМКАХ «ДРОБЛЕНИЯ» БИЗНЕСА В 2023 ГОДУ

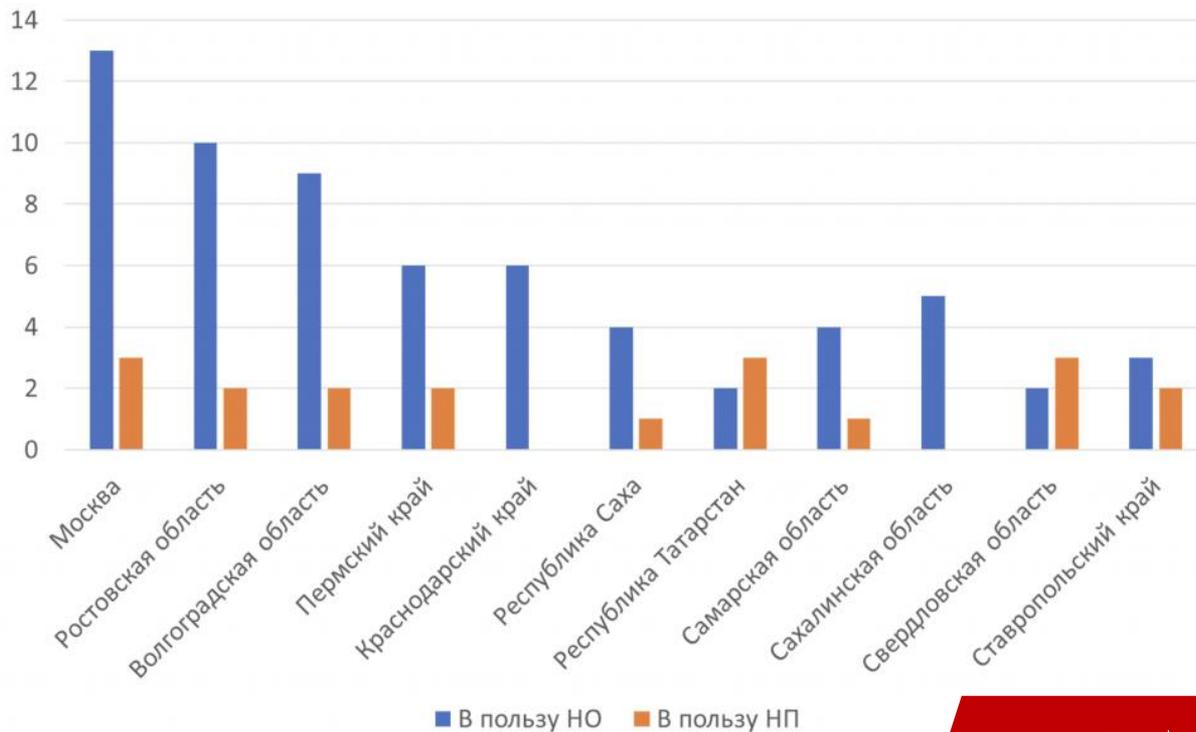
Споров по сравнению с 6 мес. 2022 года стало на 32% больше, но процент выигрыша налогоплательщиков увеличился с 12% до 21%.

В 2023 году количество соответствующих судебных споров увеличилось на треть, при этом налогоплательщики начали чаще выигрывать дела: доля побед выросла с 12 до 21 %. Одна из причин — улучшение качества защиты и самого структурирования.





# РЕГИОНЫ – «ЛИДЕРЫ» ПО ДЕЛАМ О «ДРОБЛЕНИИ» БИЗНЕСА ЗА 2023 ГОД



## ПРИЗНАКИ ИСКУССТВЕННОГО «ДРОБЛЕНИЯ» БИЗНЕСА

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

## ВНЕШНИЕ ИСТОЧНИКИ СБОРА ДОКАЗАТЕЛЬСТВ

- ❑ **Сайт компании:** устанавливается место фактического нахождения офиса, склада; контактные данные (телефоны, почты проверяются на предмет пересечения с другими компаниями, физическими лицами); маркетинговое позиционирование группы компаний как единого целого.
- ❑ **Оценка маркетинговых мероприятий:** выявление продвижения группы компании в Интернете, использование терминов «холдинг», «группа», «подразделения».
- ❑ **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:** анализ производится как бизнес-страниц компаний (группы компаний), так и 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).
- ❑ **Мобильные приложения**, делающие максимально доступными товары, работы, услуги для потребителей с отражением структуры группы, общей команды, вакансий, новостей от владельцев сетевого бизнеса.
- ❑ **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 (провайдерам)** 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).



# РЕЗУЛЬТАТЫ МОСКОВСКОГО ФИНАНСОВОГО ФОРУМА

### Детализация активов и пассивов

<b>Прямые активы с общей суммой</b>	<b>1 521 326 286,35 ₽</b>	<b>Прямые пассивы с общей суммой</b>	<b>558 923,24 ₽</b>
Остаток на счетах (на ранее месяц)	1 500 000 000,00 ₽	Кредиторская задолженность (х306,95%)	500 000,00 ₽
Наличность, деньги	24 307 347,00 ₽	Разные НДС 1 ставка с покупателем и продавцами за 4 квартала	58 923,24 ₽
Дебиторская задолженность (х4,612%)	6 036,24 ₽	Справочные: Исключительное производство ФССП	205 047 338,00 ₽
Транспорт	6 237 202,45 ₽	Справочные: Разные с покупателем и продавцами за 4 квартала от 2 второй и далее	0,00 ₽
Другие основные средства	123 000,00 ₽		
Справочные: Валюты и валюты	0,00 ₽		
<b>Всего объектов:</b>	<b>5</b>	<b>Из них обременено:</b>	<b>1</b>
<b>Недвижимость</b>			<b>Σ 35 862 000 ₽</b>
Тип 3 депозитные объекты			10 000 300,00 ₽
Ипотечный кредит № 1009500000000			10 000 000,00 ₽
Ипотечный кредит № 1009500000000			5 000 000,00 ₽
Ипотечный кредит № 1009500000000			5 000 000,00 ₽
Ипотечный кредит № 1009500000000			5 000 000,00 ₽
Ипотечный кредит № 1009500000000			5 000 000,00 ₽
<b>Всего объектов:</b>	<b>15</b>	<b>Из них обременено:</b>	<b>5</b>
<b>Земельные участки</b>			<b>Σ 82 585 000 ₽</b>
Тип 3 депозитные объекты			10 000 300,00 ₽
Для обслуживания трансфертного счета в качестве фактического владельца ссудительных материалов, 300 кв. м, 100% (с/обремен.)			10 000 000,00 ₽
Для обслуживания трансфертного счета в качестве фактического владельца ссудительных материалов, 300 кв. м, 100% (с/обремен.)			5 000 000,00 ₽
Для обслуживания трансфертного счета в качестве фактического владельца ссудительных материалов, 300 кв. м, 100% (с/обремен.)			5 000 000,00 ₽
Для обслуживания трансфертного счета в качестве фактического владельца ссудительных материалов, 300 кв. м, 100% (с/обремен.)			5 000 000,00 ₽
Для обслуживания трансфертного счета в качестве фактического владельца ссудительных материалов, 300 кв. м, 100% (с/обремен.)			5 000 000,00 ₽
<b>Всего объектов:</b>	<b>8</b>	<b>Из них обременено:</b>	<b>1</b>
<b>Транспортные средства</b>			<b>Σ 92 826 000 ₽</b>
Тип 5 депозитные объекты			10 000 000,00 ₽
Легковая автомобиль с двигателем, МРЗ (СМД) 1710289, 2018, 184 л.с.			10 000 000,00 ₽
ПОДЪЕМНИК, КАМАЗТ СМВ АСТ 34, 2011, 397 л.с.			10 000 000,00 ₽
Легковой автомобиль с ледовый грузом, ФОРД ФОУС, 2017, 104 л.с.			10 000 000,00 ₽
Легковой автомобиль с ледовый грузом, ФОРД ФОУС, 2017, 104 л.с.			10 000 000,00 ₽
Легковой автомобиль с ледовый грузом, ФОРД ФОУС, 2017, 104 л.с.			10 000 000,00 ₽
<b>Всего объектов:</b>	<b>5</b>	<b>Из них обременено:</b>	<b>0</b>
<b>Доля в капитале</b>			<b>Σ 10 000 000,00 ₽</b>
Тип 5 депозитные объекты			10 000 000,00 ₽
Акционерное общество закрытого типа «ИВАЙ ПЕТРИНИ» ИНН: 77233-0509»			10 000 000,00 ₽
Акционерное общество закрытого типа «ИВАЙ ПЕТРИНИ» ИНН: 77233-0509»			10 000 000,00 ₽
Акционерное общество закрытого типа «ИВАЙ ПЕТРИНИ» ИНН: 77233-0509»			10 000 000,00 ₽
Акционерное общество закрытого типа «ИВАЙ ПЕТРИНИ» ИНН: 77233-0509»			10 000 000,00 ₽
Акционерное общество закрытого типа «ИВАЙ ПЕТРИНИ» ИНН: 77233-0509»			10 000 000,00 ₽
<b>Объекты интеллектуальной собственности</b>			<b>Σ 3</b>
Изобретения			3
Патентные модели			2
Промышленные образцы			4
Товарные знаки			6

### Связи с аффилированными лицами\*

Стоймость активов	Прямое участие в ЮЛ	Косвенное участие через цепочку владения	КДЛ	Связь через контролирующих лиц	Иная косвенная связь
Текущая	12 700 000 ₽	42 850 000 ₽	37 550 000 ₽	32 700 000 ₽	50 350 000 ₽
Ликвидационная	9 680 000 ₽	35 645 520 ₽	17 110 000 ₽	23 590 000 ₽	34 940 000 ₽

Тип 3 лиц	ИНН	Статус	Размер доли	Текущая стоимость	Ликвидационная стоимость
ООО «ИВАЙ ПЕТРИНИ»	7700000374	Учредитель 1 ставка	100%	10 000 000,00 ₽	1 500 000,00 ₽
ООО «ИВАЙ ПЕТРИНИ»	7875558474	Учредитель 3 ставка	20%	20 000 000,00 ₽	8 000 000,00 ₽
ООО «ИВАЙ ПЕТРИНИ»	7875551445	Учредитель 1 ставка	50%	3 000 000,00 ₽	0,000 000,00 ₽
				<b>Σ 42 850 000 ₽</b>	<b>Σ 9 500 000,00 ₽</b>

Тип 3 лиц	ИНН	Статус	Размер доли	Текущая стоимость	Ликвидационная стоимость
ООО «ИВАЙ ПЕТРИНИ»	7700000374	Учредитель 2 ставка	20%	300 000 000,00 ₽	18 000 000,00 ₽
ООО «ИВАЙ ПЕТРИНИ»	7875558000	Учредитель 3 ставка	100%	20 000 000,00 ₽	15 623 000,00 ₽
ООО «ИВАЙ ПЕТРИНИ»	7875551445	Учредитель 2 ставка	50%	3 000 000,00 ₽	2 000 000,00 ₽
				<b>Σ 32 700 000 ₽</b>	<b>Σ 17 130 000,00 ₽</b>

Тип 3 лиц	ИНН	Статус	Стоймость ИА ФЛ / Текущая стоимость ИА	Ликвидационная стоимость	
ООО «ИВАЙ ПЕТРИНИ»	7700000374	Учредитель	20 000 000,00 ₽	17 000 000,00 ₽	
МАНОВ И.И.	8875558740	Учредитель ИП	15 000 000,00 ₽	2 000 000,00 ₽	
ВАНДИН И.И.	875521140245	Бенефициар по данным ИА**	15 000 000,00 ₽	2 000 000,00 ₽	
				<b>Σ 32 700 000 ₽</b>	<b>Σ 23 590 000 ₽</b>

Тип 3 лиц	ИНН	Статус	Текущая стоимость	Ликвидационная стоимость	
ООО «ИВАЙ ПЕТРИНИ»	7700000374	Единственный учредитель	20 000 000,00 ₽	18 000 000,00 ₽	
ООО «ИВАЙ ПЕТРИНИ»	8773554084	Единственный учредитель	10 000 000,00 ₽	5 000 000,00 ₽	
ООО «ИВАЙ ПЕТРИНИ»	8755175445	Единственный учредитель	2 500 000,00 ₽	500 000,00 ₽	
				<b>Σ 32 500 000 ₽</b>	<b>Σ 24 940 000,00 ₽</b>

Тип 3 лиц	ИНН	Статус	Текущая стоимость	Ликвидационная стоимость	
ООО «ИВАЙ ПЕТРИНИ»	7700000374	Единственный учредитель	19 000 000,00 ₽	15 000 000,00 ₽	
ООО «ИВАЙ ПЕТРИНИ»	8773554084	Единственный учредитель	12 000 000,00 ₽	5 000 000,00 ₽	
ООО «ИВАЙ ПЕТРИНИ»	8755175000	Единственный учредитель	9 500 000,00 ₽	6 500 000,00 ₽	
				<b>Σ 40 500 000,00 ₽</b>	<b>Σ 26 500 000,00 ₽</b>

1. Доля в корпоративной на реальные вкладыши в процедури банкротства  
2. По информации кредиторов и акционеров, подконтрольных и доминирующих активов  
3. Подконтрольные и доминирующие вкладыши  
4. Доля вклада в реестр требований кредиторов с коррелирующей увеличенной стоимостью владения банкротства

## «Дробление» (КЛЮЧЕВЫЕ КРИТЕРИИ)

Общие критерии незаконной оптимизации содержатся в ст. 54.1 НК РФ.

### Разъяснения содержатся в письмах ФНС:

Письмо ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123 «О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 НК РФ»

Письмо от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@

Письмо ФНС России от 11.08.2017 № СА-4-7/15895@

### Признаки, свидетельствующие о согласованности действий участников схем дробления бизнес:

использование одних IP-адресов

использование участниками схемы одних и тех же вывесок, обозначений, контактов, банков, в которых открываются и обслуживаются расчетные счета.

вовлечение в предпринимательскую деятельность подконтрольных лиц

нереальность исполнения сделки (операции) сторонами (отсутствие факта ее совершения)

фактическое управление деятельностью участников схемы одними лицами

обналичивание денег подконтрольными лицами и пр.

## ДЕЛО ZENDEN

### Обстоятельства:

Между обществом и несколькими ИП был заключён договор фрайнчайзинга. Налоговый орган посчитал данную модель взаимодействия "дроблением" бизнеса и доначислил налог на прибыль, НДС, а также штрафы и пени.

Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 25.04.2023 г. N Ф01-1387/2023 по делу N А11-15678/2019. Определение об отказе в передаче для кассационного рассмотрения жалобы от 09.08.2023 года.

Стадия – заявление о пересмотре по вновь открывшимся обстоятельствам, основание - рапорт следователя от 06.10.2022 г. из-за отсутствия подконтрольности 19 ИП из 22 ИП. Дата рассмотрения 12.12.2023 г. Отказано в удовлетворении заявления. 18.03.2024 г. – Постановлением апелляционной инстанции Определение суда оставлено без изменения, апелляционная жалоба без удовлетворения.



## ПОЗИЦИЯ СУДА

- Правообладателем торгового знака ZENDEN является ИП Павлов А.В., владеющий 100% долей уставного капитала ООО "Дом одежды". В свою очередь ООО "Дом одежды" использует товарный знак ZENDEN на основании договорных отношений с правообладателем.
- В Базе 1С общества установлено наличие пакета документов индивидуальных предпринимателей.
- Общество являлось единственным поставщиком у 12 индивидуальных предпринимателей, а также основным поставщиком (от 35 до 90% товара) у 10 индивидуальных предпринимателей. Договоры поставки между обществом и 10 индивидуальными предпринимателями заключены в один день – 01.10.2009. С прочими ИП – в период с 2011 по 2014 годы. Нумерация договоров носит сквозной характер, место заключения договоров – город Москва, при этом предприниматели зарегистрированы на всей территории РФ.

## ДЕЛО «ЕЛЕНА ФУРС»



### Обстоятельства:

В ходе проверки налоговым органом установлено, что в проверяемом периоде Общество осуществляло розничную продажу меховых изделий, полученных на реализацию от подконтрольных индивидуальных предпринимателей (далее - ИП) по договорам комиссии, по которым проверяемый налогоплательщик являлся Комиссионером. Общество получило незаконную налоговую выгоду.

Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 25.08.2023 N 09АП-46938/2023 по делу N А40-2565/2023. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 04.12.2023 года Решение и Постановления судов оставлено без изменений, кассационная жалоба без удовлетворения.

## ОБОСНОВАНИЕ

- Согласно сведениям, полученным из АО "Альфа-Банк", у всех ИП открыты расчетные счета в АО "Альфа-Банк". Для осуществления электронных расчетов используются одни и те же IP-адреса.
- Все подконтрольные ИП применяли Упрощенную систему налогообложения и (или) патентную систему налогообложения.
- Подконтрольными ИП налоговые декларации не представлялись либо представлялись с нулевыми показателями, в единичных случаях - с минимальной суммой уплаты. Указанные обстоятельства свидетельствуют о том, что спорные контрагенты - ИП налог с доходов от реализации меховых изделий не уплачивали.

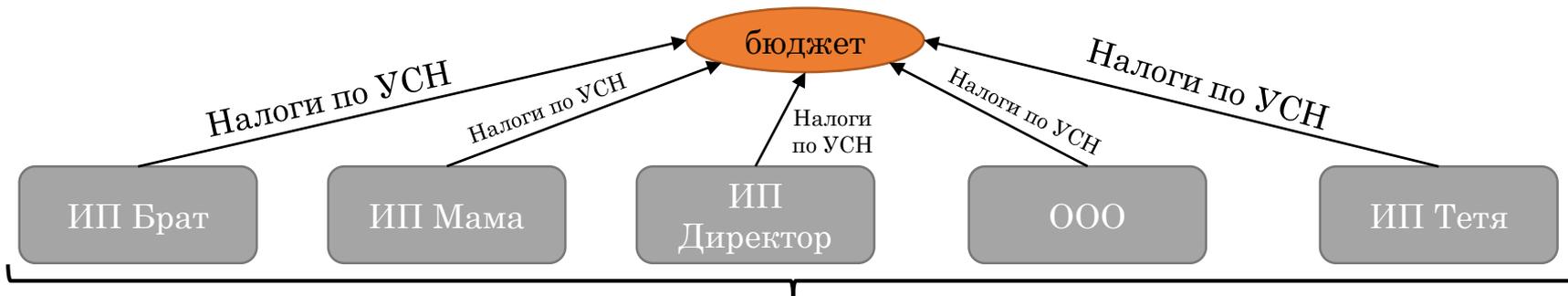
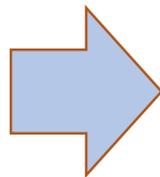
# СХЕМЫ, КОТОРЫЕ ВМЕНЯЮТСЯ БЛОГЕРАМ

## УСН

- Предельные величины доходов для применения УСН составят:
- для обычных ставок (6% – «доходы» и 15% – «доходы минус расходы») – 188,55 млн рублей (в 2022 году – 150 млн рублей);
- для повышенных ставок (8% – «доходы» и 20% – «доходы минус расходы») – 251,4 млн рублей (в 2022 году – 200 млн рублей)

## ОСН

- С каждого поступления:
- 20% НДС;
- 13% НДФЛ.



ОДИН БИЗНЕС

## АНАЛИЗ ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ БЛОГЕРА

<b>Задекларированные доходы:</b>			
Блогер	137 410 301,70	131 847 052,23	200 477 525,00
Сопричастное лицо 1	9 608 311,00	4 292 263,95	235 000,00
Сопричастное лицо 2	6 000,00	99 472 837,00	
<b>Итого задекларированных доходов</b>	<b>147 024 612,70</b>	<b>235 612 153,18</b>	<b>200 712 525,00</b>
<b>Нездекларированные доходы:</b>			
Поступления Блогеру на личные карты	11 546 687,00	6 288 600,00	16 942 854,00
Поступления сопричастному лицу 1 на личные карты	447 000,00		
<b>Итого доходов</b>	<b>11 993 687,00</b>	<b>6 288 600,00</b>	<b>16 942 854,00</b>
<b>Доходы Блогера после объединения</b>	<b>159 018 299,70</b>	<b>241 900 753,18</b>	<b>217 655 379,00</b>
<b>Превышение лимита по УСН</b>	Да	Да	Нет
<b>Уплаченные налоги по ИП:</b>			
Блогер	40 874,00	14 414 264,00	21 684 514,00
Сопричастное лицо 1	2 417,28	926 998,89	10 800,33
Сопричастное лицо 2	2 417,28	6 004 609,50	246 648,50

## АНАЛИЗ ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ БЛОГЕРА

<b>Возможное доначисление налогов:</b>			
НДФЛ, в случае, если не будут подтверждены расходы (ставка 13%)	650 000,00	650 000,00	650 000,00
НДФЛ, в случае, если не будут подтверждены расходы (ставка 15%)	23 102 744,96	35 535 112,98	31 898 306,85
НДС с реализации	26 503 049,95	40 316 792,20	36 275 896,50
<b>Итого доначислений</b>	<b>49 605 794,91</b>	<b>75 851 905,17</b>	<b>68 174 203,35</b>
<b>ДНО с учетом уплаченных налогов</b>	<b>49 560 086,35</b>	<b>54 506 032,78</b>	<b>46 232 240,52</b>
<b>Штраф 40% с суммы доначисленных налогов</b>	<b>19 824 034,54</b>	<b>21 802 413,11</b>	<b>18 492 896,21</b>
<b>Итоговые суммы к уплате</b>	<b>69 384 120,88</b>	<b>76 308 445,90</b>	<b>64 725 136,73</b>



возникает необходимость в формировании *новой бизнес-модели*, которая позволит более корректно отражать получаемые доходы и учитывать возникающие в ходе ведения финансово-хозяйственной деятельности расходы.

## ОБОБЩЕННЫЕ ВЫВОДЫ ОТНОСИТЕЛЬНО ОСНОВОПОЛАГАЮЩИХ КРИТЕРИЕВ «ДРОБЛЕНИЯ БИЗНЕСА» СОГЛАСНО АНАЛИЗУ СУДЕБНОЙ ПРАКТИКИ.



- ✓ Отсутствие деловой цели
- ✓ Общие ресурсы у всех организаций
- ✓ Взаимозависимость организаций
- ✓ Единство маркетинговой группы
- ✓ Единый центр управления хозяйствующими субъектами
- ✓ Нетипичность, временность, отдельность бизнес модели
- ✓ Единственный заказчик
- ✓ Фиктивность взаимоотношений внутри группы компаний

Правовой базой для развития в российском налоговом праве доктрины деловой цели стало Постановление Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 г. N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды". Согласно п. п. 3,9 Постановления **под деловой целью подразумеваются разумные экономические или иные причины действий налогоплательщика.** Установление судом наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели) в действиях налогоплательщика осуществляется с учетом оценки обстоятельств, свидетельствующих о его намерениях получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. Выяснение истинной деловой цели, которую преследовал налогоплательщик при совершении тех или иных действий, является обязанностью налогового органа, которую он реализует в процессе проведения мероприятий налогового контроля (п. 5 ст. 82 НК РФ).

**Суть принципа «Деловая цель»** в том, что уменьшение налоговых обязательств в результате сделки признается только в том случае, если налогоплательщик преследовал при ее заключении и исполнении деловую цель — намерение получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. При этом уменьшение налоговых обязательств не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели. Принцип деловой цели сформулирован в подп. 1 п. 2 ст. 54.1. НК РФ, который указывает, что не допускается уменьшение налоговой базы, если основной целью совершения сделки (операции) не являются неплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога.

*Исходя из разъяснений, содержащихся в Письме ФНС России от 31 октября 2017 г. № ЕД-4-9/22123@ «О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации», при установлении в качестве основной деловой цели получения налоговой экономии: налоговые органы должны доказать, что такая сделка (операция) не имеет какого-либо разумного объяснения с позиции хозяйственной необходимости ее заключения и совершения, а преследует лишь цель уменьшения налоговых обязательств и (или) является частью схемы, основной целью которой является уменьшение налоговых обязательств.*

**Минимизация возможных потерь бизнеса** при отсутствии претензий к реальности таких операций является самостоятельной, допустимой, разумной деловой целью, так как снижение расходов направлено на достижение более экономичного и, следовательно, более эффективного ведения бизнеса, и в конечном итоге – на увеличение прибыли. Отсутствие деловой цели ведёт к признанию налоговой выгоды необоснованной, то есть к отказу в уменьшении налоговых обязательств в результате сделки. Налоговая выгода признается судом обоснованной, если налогоплательщик может доказать, что его действия продиктованы конкретной деловой целью.



## ПЕРВОНАЧАЛЬНЫЙ АНАЛИЗ ЭЛЕМЕНТОВ

№	Наименование основания	ООО «1» ИНН _____	ООО «2» ИНН _____	ООО «3» ИНН _____	ООО «4» ИНН _____	ООО «5» ИНН _____
1	Дата создания					
1.1	Налоговая инспекция, в которой администрируются.					
1.2	Оператор электронного документооборота.					
1.3	Единый IP и MAC- адрес при отправки отчётности.					
2	Пересечение по органам управления (независимо от периода работы).					
3	Пересечение участников (независимо от периода работы).					
3.1	Прямая или косвенная взаимозависимость (аффилированность) участников схемы дробления бизнеса (родственные отношения, участие в органах управления, служебная подконтрольность и т.п.).					
4	Юридический адрес (независимо от периода работы).					



# ПЕРВОНАЧАЛЬНЫЙ АНАЛИЗ ЭЛЕМЕНТОВ

№	Наименование основания	ООО «1» ИНН _____	ООО «2» ИНН _____	ООО «3» ИНН _____	ООО «4» ИНН _____	ООО «5» ИНН _____
5	Фактический адрес (независимо от периода работы).					
5.1	Единая вывеска, отсутствие распределения кабинетов по элементам структуры, наличие вывесок об отделах (хотя фактически это разные юридические лица).					
6	Вид деятельности					
6.1	Специфика (кратко описать, указать отдельно регламенты, иные локальные акты, регулирующие специфику производственного процесса).					
7	Система налогообложения					
7.1	Объект налогообложения					
7.2	Сумма полученных доходов (2017-2020), отдельно по каждому году, руб.					
7.3	Сумма оплаченных налогов (2017-2020), отдельно по каждому году, руб.					



## ПЕРВОНАЧАЛЬНЫЙ АНАЛИЗ ЭЛЕМЕНТОВ

№	Наименование основания	ООО «1» ИНН _____	ООО «2» ИНН _____	ООО «3» ИНН _____	ООО «4» ИНН _____	ООО «5» ИНН _____
8	Схожие контрагенты, наличие единственного заказчика или поставщика, подрядчика, Исполнителя.					
8.1	Распределение Заказчиков, иных контрагентов по системе налогообложения.					
9	Распределение контрагентов в зависимости от использования специального налогового режима					
10	Сайт					
11	Социальные ресурсы, иные места рекламного размещения информации					
11.1	Любое позиционирование как Группы компаний, холдинга					
12	Общие телефоны, наличие кол-центра					
13	Корпоративная почта					

# ПЕРВОНАЧАЛЬНЫЙ АНАЛИЗ ЭЛЕМЕНТОВ

№	Наименование основания	ООО «1» ИНН _____	ООО «2» ИНН _____	ООО «3» ИНН _____	ООО «4» ИНН _____	ООО «5» ИНН _____
14	Миграция сотрудников					
15	Совместители					
15.1	Наличие единой кадровой службы					
15.2	Места размещения кадровых объявлений, контактные телефоны					
15.3	Оплата рекламных объявлений не только в интересах оплачиваемой компании					
15.4	Единое место приёма сотрудников					
15.5	Формальное перераспределение сотрудников, фактическая работа в интересах всей группы					
16	Займы, кредиты, поручительства, залоги имущества в интересах группы (отдельного юридического лица, ИП)					



## ПЕРВОНАЧАЛЬНЫЙ АНАЛИЗ ЭЛЕМЕНТОВ

№	Наименование основания	ООО «1» ИНН	ООО «2» ИНН	ООО «3» ИНН	ООО «4» ИНН	ООО «5» ИНН
16.1	Пересечение по банкам, отделениям банков					
16.2	Единая кредитная линия					
16.3	Единый IP и MAC- адрес при выходе в банк-клиент					
16.4	Единые представители					
16.5	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					
17	Уступки права требования, переводы долга, зачёты между элементами группы					
18	Любые договоры, заключённые и (или) исполняемые одной компанией группы в интересах другой (других)					
18.1	Несение расходов друг за друга					
19	ИП-бывшие (действующие) сотрудники, родственники, учредители					



## ПЕРВОНАЧАЛЬНЫЙ АНАЛИЗ ЭЛЕМЕНТОВ

№	Наименование основания	ООО «1» ИНН _____	ООО «2» ИНН ____	ООО «3» ИНН ____	ООО «4» ИНН _____	ООО «5» ИНН _____
20	Единые представители от разных элементов в государственных органах					
21	Приказы по ГК					
22	Совместные корпоративы					
22.1	Наличие общих подарочных карт и дисконтных сертификатов					
23	Единые для участников схемы службы, осуществляющие ведение бухгалтерского учета, кадрового делопроизводства, подбор персонала, поиск и работу с поставщиками и покупателями, юридическое сопровождение, логистику и т.д.					
24	Отсутствие у подконтрольных лиц принадлежащих им основных и оборотных средств, кадровых ресурсов					



## ПЕРВОНАЧАЛЬНЫЙ АНАЛИЗ ЭЛЕМЕНТОВ

№	Наименование основания	ООО «1» ИНН _____	ООО «2» ИНН _____	ООО «3» ИНН _____	ООО «4» ИНН _____	ООО «5» ИНН _____
25	Показатели деятельности, такие как численность персонала, занимаемая площадь и размер получаемого дохода близки к предельным значениям, ограничивающим право на применение специальной системы налогообложения					
26	Данные бухгалтерского учета налогоплательщика с учетом вновь созданных организаций могут указывать на снижение рентабельности производства и прибыли					
27	Оформление и отражение договорных отношений между элементами группы: отсутствие оформления договорных отношений в группе, неотражение в бухгалтерском учёте операций между элементами группы, нестыковки при определении назначения платежей, дат поступления и реализации товара (работ, услуг), недействительность сделок					
28	Нет экономического обоснования создания дополнительных элементов группы.  Создание элементов не привело к увеличению прибыли, нет бизнес-плана, с учётом которого такое увеличение предполагалось					

Наименование компании	Основной вид деятельности	Наличие отдельных помещений (юридический адрес и адрес местонахождения)	Самостоятельный штат с пересечением (в процентах) (см. приложение № 2)	Самостоятельные заказчики	Специфика штатного расписания по компаниям (в части должностей)	Пересечение соисполнителей, субподрядчиков - если для нас плюс.	Различное бухгалтерское обслуживание	Наличие самостоятельного сайта, контактных телефонов	Наличие рискованности в деятельности (лицензии, членство в СРО и т.д.)	Все возможные признаки самостоятельности, в том числе в части контактных данных, отзывов, вакансий	Информация с сайта <a href="https://checko.ru/company/lift-servis-to-1095905002786">https://checko.ru/company/lift-servis-to-1095905002786</a>
ООО «1» ИНН _____	Производство прочих строительно-монтажных работ — 43.29	Адрес 1	пересечение 12 сотрудников - 13,6 %	56 организаций, а именно: _____	штат - 88 человек		привлечение аутсорсинговых компаний	Да, указываем	1. Участник в более 180 гос. закупках (№№ _____); 2. Является членом СРО в области изысканий и (или) проектирования, а также членом СРО в области строительства; 3. Лицензия от _____ № _____ на деятельность по монтажу, техническому обслуживанию и ремонту средств обеспечения пожарной безопасности зданий и сооружений	1. Вакансия электромеханика по лифтам _____ 2. Отзывы опубликованы _____	1. Компания зарегистрирована 24 года назад, что говорит о стабильности деятельности и поднадзорности государственным органам; 2. Компанией получена лицензия, что является косвенным признаком надежности контрагента; 3. Компания поставила товаров или оказала услуг на сумму более 31,5 млн руб.; 4. Руководители и учредители ООО "" не включены в реестры массовых руководителей и массовых учредителей; 5. На Федресурсе не найдено ни одного сообщения о предстоящем банкротстве компании; 6. По данным ФНС России, в прошлом отчетном периоде компанией были уплачены налоги на сумму 50,1 млн руб., задолженностей по пеням и штрафам нет; 7. По данным ФНС России, среднесписочная численность работников: 88 человек, это является признаком широкого масштаба деятельности компании; 8. По данным ФАС, не входит в реестр недобросовестных поставщиков.





## ПЕРВОНАЧАЛЬНЫЙ ПЛАН ПО «ДРОБЛЕНИЮ»

№	Мероприятие	Содержание	Ответственные	Сроки	Примечание
1	Анализ всех элементов группы				
1.1.	Исторические сведения	Будут интересовать история создания, основания внесения изменений, участники и органы управления.			
1.2.	Показатели бухгалтерской и налоговой отчётности	Посмотреть за проверяемый период в рамках ретроспективы (нескольких годов). При этом проверить уменьшение (увеличение) показателей, приближение их к максимальным критериям, смену системы налогообложения, изменение её в рамках специального налогового режима, просчитать рентабельность с момента создания каждого элемента.			
1.3.	Дерево связей	Проверить любые пересечения между этими и иными организациями.			
1.4.	Анализ элементов группы	Проверить все суды. Сделать акцент на характер требований, представителей. Проанализировать суды о привлечении к налоговой ответственности. Понять, что вменяли, и в связи с чем суд удовлетворил их требования.			



## ПЕРВОНАЧАЛЬНЫЙ ПЛАН ПО «ДРОБЛЕНИЮ»

№	Мероприятие	Содержание	Ответственные	Сроки	Примечание
1	Анализ всех элементов группы				
1.5.	Лицензирование, членство в СРО	Выяснить все выданные лицензии на осуществление деятельности, объекты, на которые распространяется действие лицензии, проанализировать существенные лицензионные требования и условия. Аналогично провести работу при необходимости членства в СРО.			
1.6.	Контактные данные	Проверить пересечение контактных данных в ЕГРЮЛ, открытых сведениях (телефоны, ФИО, почты и тд).			
1.7.	Проверки	Проверить сайт Генеральной прокуратуры, выяснить все проверки, которые проводились в рамках организации. Обратит внимание на трудовую инспекцию.			
1.8.	Систематизировать все ценные данные из Контур.Фокус	При этом в табличном варианте учесть смену Генерального директора, участников.			
1.7.	Исполнительные производства	Систематизировать и дать оценку.			

## ПЕРВОНАЧАЛЬНЫЙ ПЛАН ПО «ДРОБЛЕНИЮ»

№	Мероприятие	Содержание	Ответственные	Сроки	Примечание
2.	<b>Анализ сайтов</b>				
2.1.	<b>Ищем «ценную информацию»</b>	Обращаем внимание, как позиционируемся, используется ли терминология Группа компаний, холдинг, есть ли сведения о владельце бизнеса.			
2.2.	<b>Франшиза</b>	Проверяем размещения сведений о франшизе, её продвижении и рекламировании.			
2.3	<b>Анализ раздела по вакансиям</b>	Обращаем внимание на ответственных лиц, их контактные данные. Достигаем понимание, кто производит поиск и для кого, где это человек работает ( в том числе в части корпоративной почты).			
2.4	<b>Все охваченные элементы</b>	Формируем сведения о всех организациях и ИП, на которые идёт ссылка. Указываем адреса объектов (магазинов).			



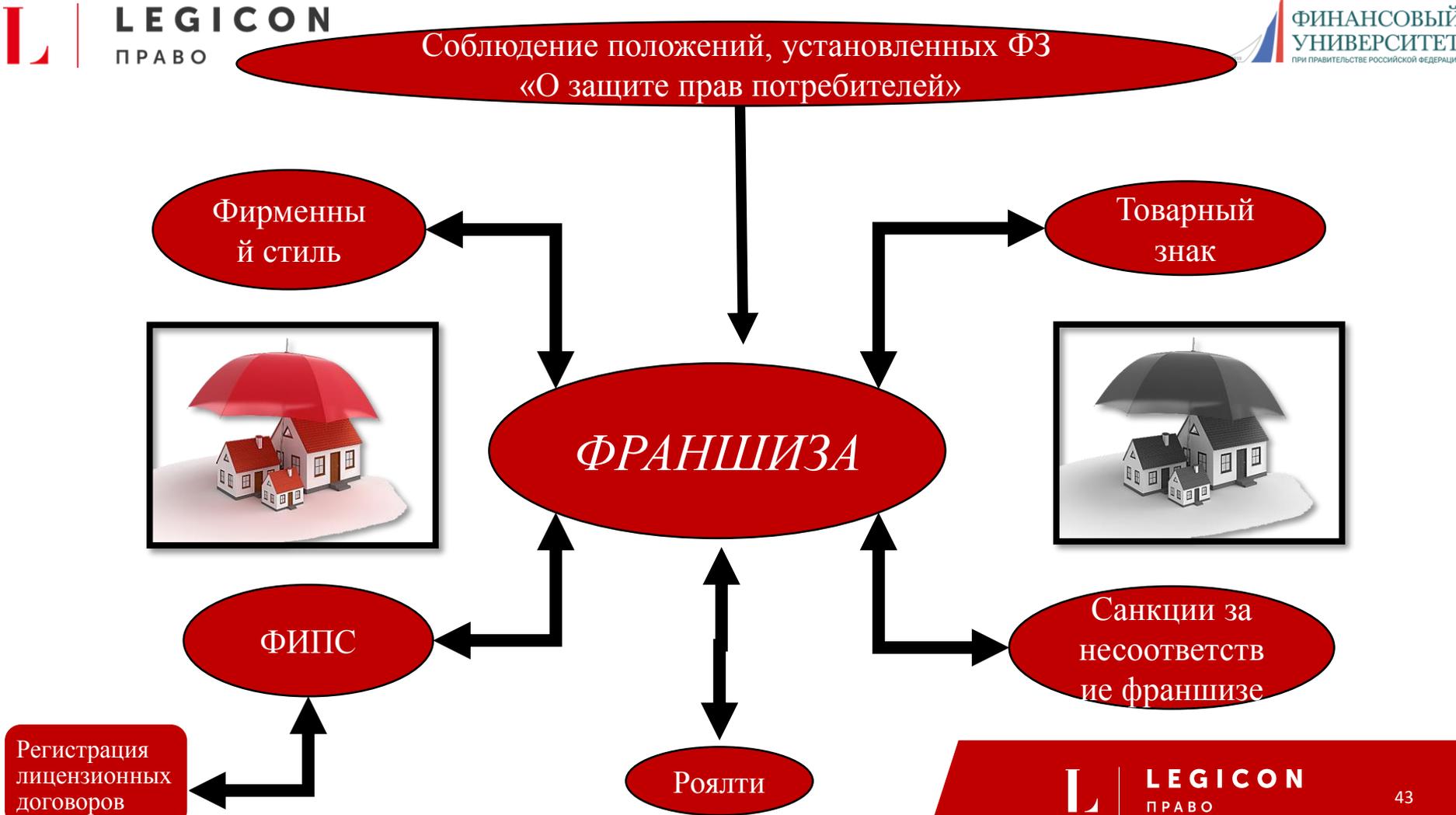
## ПЕРВОНАЧАЛЬНЫЙ ПЛАН ПО «ДРОБЛЕНИЮ»

№	Мероприятие	Содержание	Ответственные	Сроки	Примечание
<b>3.</b>	<b>Товарные знаки</b>				
3.1.	Анализ ФИПС	Формируем понимание о заявленных товарных знаках.			
3.2.	Взаимосвязи по товарным знакам	Выяснить историю движения товарного знака, подачи заявки, её переоформления на подконтрольных лиц.			
3.3	Продвижение франшизы	Выявить наличие рекламы для возможности заключения лицензионного договора и требования.			
3.4.	Понять в чём состоит брендинг этой ГК	Посмотреть открытые источники.			
<b>4.</b>	<b>Сотрудники</b>				
4.1.	Отзывы положительные				
4.2.	Отзывы отрицательные	Проанализировать ценную информацию из них по негативу, который может быть использован против компании.			
<b>5.</b>	<b>Анализ социальных сетей</b>				
5.1.	Собрать сведения, где позиционируется ГК	Формируем ссылки на все группы			
5.2.	Проводим первичный анализ контента	Выявляем негатив по вопросу дробления			



## ПЕРВОНАЧАЛЬНЫЙ ПЛАН ПО «ДРОБЛЕНИЮ»

№	Мероприятие	Содержание	Ответственные	Сроки	Примечание
6.	Анализ информации в Интернете				
6.1.	Отзывы клиентов	Смотрим негатив и позитив в разрезе пересечений и дробления.			
6.2.	Маркетинговые статьи про группу	Нас интересует любое совместное позиционирование, установление принадлежности бенефициара			
6.3.	Негативные статьи в рамках ГК, бенефициара.				
7.	Проверка признаков дробления				
7.1.	Формируем таблицу по пересечениям	Берем 17 признаков.			
7.2.	Определяемся с наличием деловой цели в определении бизнес-структуры	Смотрим специфику, разграниченность деятельности.			



# ДОГОВОР КОММЕРЧЕСКОЙ КОНЦЕССИИ

По договору франчайзинга правообладатель обязан (ст. 1031 ГК РФ):

- предоставить пользователю всю необходимую документацию для осуществления деятельности;
- зарегистрировать договор франчайзинга в Роспатенте;
- консультировать пользователя;
- контролировать качество производимых пользователем товаров или оказываемых услуг.



В свою очередь, пользователь обязан (ст. 1032 ГК РФ):

- использовать предоставленный товарный знак указанным в договоре образом;
- сохранять в тайне секреты, ноу-хау и другую конфиденциальную информацию правообладателя;
- действовать согласно инструкциям и указаниям правообладателя;
- предоставлять клиентам все дополнительные услуги, которые они могли бы получить, если бы приобретали товар или услугу у правообладателя;
- обеспечивать качество товара или услуг на уровне аналогичном уровню правообладателя.

## ПРЕИМУЩЕСТВА РАБОТЫ ПОД «РАСКРУЧЕННЫМ» БРЕНДОМ ДЛЯ ФРАНЧАЙЗИ:

- использование проверенной бизнес-системы (приобретая франшизу, вы приобретаете проверенную, отработанную и эффективную бизнес-модель);
- возможность выбора прибыльной отрасли (до начала инвестирования возможно ознакомиться с коммерческим предложением и действующими предприятиями франчайзера);
- возможность снизить риски (франчайзер заинтересован в вашем успехе и будет поддерживать франчайзера на всех этапах вашей работы);
- минимальные затраты на рекламу и маркетинг (франчайзи начинает свою деятельность под «раскрученным» брендом, бренд уже узнаваем);
- получение доступа к базе знаний франчайзера (франчайзер передает не только налаженную бизнес-систему, но и предоставляет инструкции по ее использованию).



**Единая  
кадровая  
служба**

**Формальный  
лицензионный договор в  
ФИПС (без фактической  
его реализации)**

**Антифраншиза  
= налоговые  
доначисления**

**Позиционирование  
как холдинга**

**Рекламирование  
как единой  
компании**

**Корпоративная  
миграция**

**Единый сайт**

**Не нужно  
платить роялти**

## Критерии незаконного «дробления» бизнеса на примере проверки сети ресторанов «Корчма Тарас Бульба»

- маркетинговое и иное позиционирование ресторанной группы как единой сети или холдинга;
- публикация статей от бенефициара или топ-менеджмента группы в СМИ с описанием фактического построения группы компаний под контролем этих лиц;
- единая кадровая политика и набор персоналов в разные рестораны;
- формирование управляющей компании или иных организаций – центров принятия управленческих решений;
- восприятие потребителем каждого ресторана в качестве части ресторанной сети;
- работа всех ресторанов в единых программных продуктах для обеспечения консолидированного контроля за деятельностью группы компаний;
- финансовые и иные отчёты по деятельности ресторанов перед бенефициаром (бенефициарами);
- работа под единым товарным знаком, принадлежащим бенефициару группы.

## Судебная практика

**Незаконные налоговые схемы:**

**дробление бизнеса с использованием договора франчайзинга**

*Постановление АС Волго-Вятского*

*округа от 31.03.2021 по делу № А11-2223/2017*



Примером дробления бизнеса с использованием договора франчайзинга является дело ООО «КСК-М», где под дробление попала торговля топливом через АЗС.

В указанном деле суд встал на сторону налогового органа, признав наличие схемы по искусственному дроблению бизнеса по следующим основаниям:

- ✓ правообладатель и пользователи по договору коммерческой концессии являются аффилированными лицами — общие учредители;
- ✓ все компании использовали один сайт, зарегистрированный за правообладателем, на котором размещались его контактные данные, а данные о правообладателях отсутствовали;
- ✓ расходы на содержание сайта нес только правообладатель;
- ✓ договоры коммерческой концессии со стороны пользователей не исполнялись, оплата по договору не вносилась;
- ✓ сотрудники правообладателя одновременно являлись работниками в компаниях пользователей.

## Незаконные налоговые схемы:

## дробление бизнеса с использованием договора франчайзинга

«Дело KFC»

(дела № А32-45354/2017, № А32-44581/2017, № А32-44543/2017, № А32-46644/2017, Решение АС Краснодарского края от 17 февраля 2023 г. по делу № А32-24445/2022)

Налоговый орган посчитал, что франшиза использовалась исключительно с целью дробления бизнеса. Основанием для этого послужили следующие выводы:

- ✓ у 11 компаний пользователей один общий учредитель;
- ✓ единый управленческий аппарат;
- ✓ общая бухгалтерия;
- ✓ все сотрудники проходили собеседования и получали заработную плату в центральном офисе;
- ✓ право подписи в банковских документах одной организации группы компаний предоставлялось работникам, оформленным в других организациях группы компаний;
- ✓ один IP-адрес, с помощью которого осуществлялся доступ к системе «Банк-клиент»;
- ✓ между компаниями осуществлялось беспроцентное финансирование, что противоречит смыслу создания независимого коммерческого субъекта, нацеленного на извлечение прибыли;
- ✓ расходы по приобретению и страхованию основных средств несут одни организации, а доходы от эксплуатации основных средств получают другие участники группы;
- ✓ остатки продукции, мебель, кухонное торговое оборудование переходят от компании в компанию без оформления сделок купли-продажи, аренды и т.д.;
- ✓ учет входящей корреспонденции, адресованной организациям группы компаний, ведется в едином журнале с единой сквозной регистрацией входящих номеров.

## ПОЗИЦИЯ СУДА ПО ДЕЛУ № А40-97035/22-183-1877



В ходе анализа полученных документов установлено, что между ИП Повстяным С.О. (Комиссионер) и ООО «24ШУЗ» (Комитент) заключен договор комиссии от 01.02.2017 № 1. На основании п. 5.3 вышеуказанного договора Комиссионер перечисляет Комитенту 1 денежные средства за реализованный товар в сумме его учетной стоимости в течение 3 (трех) дней с момента утверждения Комитентом Отчета Комиссионера при условии получения Комиссионером оригинала либо электронной версии (скан-копия) подписанного экземпляра Отчета. При этом согласно банковской выписке перечислений в адрес ООО «24ШУЗ» от Заявителя, в соответствии с п.5.3 договора, за период с 2017 по 2019 года не установлено. **Таким образом, условия договора не исполнены. Также при проведении допроса Заявитель не дал ответа на вопрос о расхождениях сумм полученных доходов в декларации с суммами полученных доходов согласно отчету агента ООО «Вайлдберриз».**

**Инспекцией установлено, что правообладателем торгового знака MonAmi (свидетельство № 570841 от 22.01.2015) является ООО «Виктори» (генеральный директор Ушаков А.А., учредитель Повстяной СО). Налоговым органом проанализирована банковская выписка по расчетным счетам ООО «Виктори», согласно которой денежные средства поступали, в том числе от ИП Повстяного С.О., ООО «Ромашка», ИП Повстяной В.Н., ИП Киселева Е.Б. (покупатели). В свою очередь, ООО «Виктори» перечисляло денежные средства в адрес ИП Повстяной СО., ИП Повстяной В.П. Относительно ООО «Ромашка» установлено: генеральный директор и учредитель Повстяная В.Н., которая согласно базе данных 3 является матерью Повстяного С.О.**

При исследовании движения товара и денежных средств, учетных данных, а также данных регистрационных дел ООО «Виктори», ИП Повстяного С.О., ООО «24ШУЗ», ООО «Ромашка», ИП Повстяной В.Н., ИП Киселева Е.Б. установлено, что деятельность данных субъектов предпринимательской деятельности имеет признаки схемы дробления бизнеса, т.к. ее участники занимаются аналогичным видом экономической деятельности; у всех участников общий поставщик ООО «Виктори»; установлена прямая взаимозависимость (родственные отношения) между ИП Повстяным СО. и ИП Повстяной В.Н.

Постановление Арбитражного суда Московского округа от 17.05.2023 года

## МАСТЕР-ФРАНШИЗА = ДРОБЛЕНИЮ БИЗНЕСА?

*Договорная конструкция мастера-франшизы = контроль за деятельностью франчайзи:*

- Все действия франчайзи требуют согласования Владельца бренда и (или) мастера-франшизы:
  - ✓ Изменение состава учредителей, размеров долей участников, членов правления, руководителей, HR-директора;
  - ✓ Изменение адреса осуществления деятельности;
  - ✓ Сумма комиссионного вознаграждения франчайзи;
  - ✓ Открытие обособленного подразделения.
  
- Все действия франчайзи подконтрольны Владельцу бренда и (или) мастеру-франшизы:
  - ✓ Право на блокирование доступа в программы, в которой осуществляется деятельность;
  - ✓ Информирование Владельца и мастера-франшизы об увольнении сотрудников;
  - ✓ Направление Владельцу бренда списка кандидатов на должность руководителя мастера-франшизы и кандидатов франчайзи;
  - ✓ Франчайзи принимает участие в стажировке директоров;
  - ✓ Отчётность мастера-франшизы и франчайзи по финансовому результату, сделкам, учёту персонала, кандидатам сотрудников и агентов, финансовому и правовому модулю;
  - ✓ Установление роялти в диапазоне % выручки в зависимости от выполнения плана (если план выполнен, то роялти меньше, если не выполнен - % увеличен).

## **Для возможности использования комплекса исключительных прав (в том числе товарный знак) по договору коммерческой концессии необходимо следовать следующим требованиям.**

**1) В договоре коммерческой концессии необходимо соблюсти требования Гражданского кодекса РФ, а именно:**

- определить стороны договора коммерческой концессии (индивидуальные предприниматели и юридические лица могут заключать такого рода договоры);
- определить предмет и четкий объем передаваемого комплекса исключительных прав (КИП);
- определить размер вознаграждения (договор коммерческой концессии должен быть возмездным. При этом размер роялти должен соответствовать рыночному уровню).
- определить территорию действия КИП;
- определить способы использования КИП;
- установить или запретить передачу КИП по сублицензии;
- определить возможность расторжения договора в одностороннем порядке.

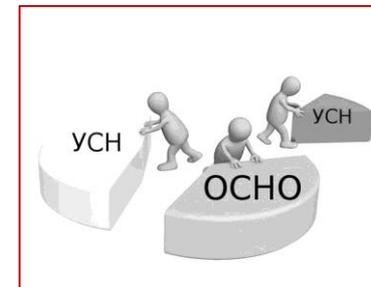
**2) Исключить включение в договор коммерческой концессии пункты, которые указывают на подконтрольность франчайзи франчайзеру;**

**3) Зарегистрировать, в установленном законодательством порядке, договор коммерческой концессии в Роспатенте (ФИПС).**

## 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, разных 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, имеет свой фирменный стиль.

### САМОДОСТАТОЧНОСТЬ СТРУКТУРЫ



# ДЕЛОВАЯ ЦЕЛЬ-ЗАКОННАЯ СТРУКТУРИЗАЦИЯ

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*



## Законной структуризации – БЫТЬ?

**Создание и приобретение участниками Общества самостоятельных юридических лиц было обусловлено следующими деловыми целями:**

- ❖ участники Общества преследовали цель исключения риска потери;
- ❖ участники Общества преследовали цель обеспечения своевременной возможности получения лицензий для открытия новых аптек;
- ❖ создание участниками Общества Группы компаний было обусловлено более выгодными возможностями для реализации обособленного лица;
- ❖ действующее законодательство не содержит нормы, обязывающей предпринимателей при приобретении ими готового бизнеса (действующих организаций) присоединять его к одной из своих компаний или иным образом реорганизовывать приобретаемое юридическое лицо, иное вмешательство в деятельности обществ.

**Компании самодостаточные, несли самостоятельно расходы по обычной хозяйственной деятельности.**

*Решение Арбитражного суда г. Москвы от 07.09.2023 по делу №А40-55466/2023,  
оставлено в силе Постановлением 9 ААС от 02.02.2024 года*

## РЕКОМЕНДАЦИИ ПО МИНИМИЗАЦИИ НАЛОГОВЫХ РИСКОВ

**Основные признаки использования франшизы с целью налоговых злоупотреблений:**

- *отсутствие фактуры, характерной для договора коммерческой концессии (договор заключен только «на бумаге»);*
- *невыплата или неполная выплата роялти;*
- *взаимозависимость сторон договора;*
- *предоставление франшизы только одной компании или ИП;*
- *смешение сырья, персонала и денежных потоков между сторонами.*



## РЕКОМЕНДАЦИИ ПО МИНИМИЗАЦИИ НАЛОГОВЫХ РИСКОВ

При построении бизнеса на основании договора коммерческой концессии следует учитывать следующие ключевые моменты:

1. Содержание франшизы. Правообладатель должен иметь коммерчески привлекательную для всех третьих лиц модель работы по франшизе, которая бы предусматривала не только выплату вознаграждения со стороны пользователей, но и использование ими деловой репутации и коммерческого опыта правообладателя.



2. Открытость франшизы. Информация о франшизе и условиях её приобретения должна быть размещена правообладателем в открытом доступе. Любое третье лицо должно иметь возможность приобрести франшизу. В связи с этим рекомендуется исключить случаи, когда договор франшизы заключен только с одной компанией и в течение длительного периода времени другие договоры отсутствуют.

# РЕКОМЕНДАЦИИ ПО МИНИМИЗАЦИИ НАЛОГОВЫХ РИСКОВ

3. Независимость сторон. Правообладатель должен быть полностью независим с пользователями франшизы. Независимость предполагается не только по принципу подконтрольности, родственных связей, но также должны отсутствовать пересечения по персоналу, аутсорсинговым компаниям, местам регистрации, банком обслуживания, использованию имущества. В связи с этим целесообразней не сдавать имущество, например, склады в аренду от правообладателя пользователям.

4. Цена франшизы. Несмотря на то, что налоговые органы не могут проводить контроль цен в порядке главы V.1 НК РФ между лицами, не являющимися взаимозависимыми, тем не менее многократное отклонение цены сделки от рыночного уровня может стать поводом для проверки цены на основании ст. 54.1 НК РФ. С учетом этого целесообразнее до заключения договора провести мониторинг цен по договорам коммерческой концессии в предполагаемой сфере деятельности.

5. Исполнение договора. Договор франшизы изначально предполагает комплекс взаимных прав и обязательств сторон, связанных с порядком использования товарного знака, обучению персонала пользователя, фирменной раскладке продукции и т.д. Все условия договора должны неукоснительно соблюдаться сторонами. Для этого у правообладателя должны иметься необходимые ресурсы: персонал, который проводит обучение, менеджеры, которые следят за развитием франшизы, зарегистрированные права на товарный знак, право на сайт и т.д. Исполнение взаимных обязательств должно подтверждаться соответствующими отчетами, в которых бы был подробно описан комплекс выполненных действий с каждой стороны.





**Обзор практики применения арбитражными судами положений законодательства о налогах и сборах, связанных с оценкой обоснованности налоговой выгоды, утверждённый Президиумом Верховного Суда Российской Федерации «13» декабря 2023 года**

По данному делу суд апелляционной инстанции, принимая постановление об отказе в удовлетворении требований общества, обоснованно согласился с позицией налогового органа, в соответствии с которой имела место полная подконтрольность кредитора (налогоплательщика) и дебиторов и возможность манипулирования финансовыми потоками, с целью не допустить превышения установленных пределов для сохранения возможности остаться на УСН.

Разумные экономические причины поведения, при котором расчеты по исполненным обязательствам перед обществом, применявшим УСН, взаимозависимыми организациями задерживались, при наличии на их счетах достаточных денежных средств, налогоплательщиком не приведены и судами не установлены.

**Действия, направленные на обход установленных главой 26.2 НК РФ ограничений в применении упрощенной системы налогообложения как специального налогового режима, предназначенного для субъектов малого и среднего предпринимательства, могут стать основанием для доначисления налогов (п. 10 Обзора).**

По результатам выездной налоговой проверки хозяйственного общества налоговый орган пришел к выводу об утрате обществом права на применение упрощенной системы налогообложения (УСН) с объектом налогообложения «доходы» по итогам календарного года, установив, помимо прочего, что общество систематически уклонялось от получения выручки от взаимозависимых с ним лиц в целях формального сохранения права на применение специального налогового режима.

Допущенное обществом нарушение послужило основанием для доначисления ему налогов по общей системе налогообложения исходя из причитавшейся к получению (начисленной) выручки.





**Обзор практики применения арбитражными судами положений законодательства о налогах и сборах, связанных с оценкой обоснованности налоговой выгоды, утверждённый Президиумом Верховного Суда Российской Федерации «13» декабря 2023 года**

Как установлено судами и подтверждается материалами дела, по результатам выездной налоговой проверки налоговым органом выявлена реализация обществом (налогоплательщиком) схемы «дробления бизнеса» посредством последовательного создания организаций второго и третьего обществ и распределения на них работников и выручки, направленной на неправомерное применение специального налогового режима (УСН) и, как следствие, неуплату налогов по общей системе налогообложения.

С учетом приведенных положений при оценке налоговых последствий «дробления» следует устанавливать: имело место разделение бизнеса, направленное исключительно на достижение налоговой выгоды или имела место обусловленная разумными экономическими причинами оптимизация деятельности – прекращение одного из видов деятельности у первоначальной организации, выведение отдельного вида деятельности в новую организацию и т.п.

Определяющим при этом является то, направлены рассматриваемые действия на обеспечение самостоятельной экономической деятельности в организационном, финансовом и других ее аспектах или имело место формальное прикрытие единой экономической деятельности.

Заявитель имел право применять УСН в спорном периоде только в случае одновременного наличия двух обстоятельств: не превышение дохода в налоговом периоде установленного законом предельного значения выручки и не превышение средней численности работников количества 100 человек (пункт 4 статьи 346.13, подпункт 15 пункта 3 статьи 346.12 НК РФ).

При квалификации модели ведения хозяйственной деятельности судам следует оценивать, была ли она направлена на неправомерное применение специальных режимов налогообложения (п. 11 Обзора Президиума ВС РФ от 13.12.2023 г.).

Указанные показатели были превышены в охваченных налоговой проверкой периоды: общество и вновь созданные организации в совокупности не могли применять специальный налоговый режим, но последовательное создание новых организаций и перевод выручки на них формально позволило претендовать на применение УСН каждому из налогоплательщиков.

При рассмотрении дела обществом не представлены доказательства, подтверждающие наличие разумных экономических причин в разделении деятельности.

С учетом изложенного суды признали, что в рассматриваемом случае имело место прикрытие налогоплательщиком единой экономической деятельности общества вновь созданными организациями с целью получения необоснованной налоговой экономии, в связи с чем, на основании пункта 1, подпункта 1 пункта 2 статьи 54.1 Налогового кодекса, выводы налогового органа о доначислении налогов по общей системе налогообложения являются правомерными.



## Обзор практики применения арбитражными судами положений законодательства о налогах и сборах, связанных с оценкой обоснованности налоговой выгоды, утверждённый Президиумом Верховного Суда Российской Федерации «13» декабря 2023 года

По результатам выездной налоговой проверки, проведенной в отношении хозяйственного общества, применявшего УСН, налоговым органом принято решение о доначислении налогов по общей системе налогообложения, пеней и привлечении общества к налоговой ответственности в виде штрафа. Основанием для принятия данного решения послужил вывод налогового органа о том, что **единственный учредитель и руководитель налогоплательщика в целях сохранения возможности применения специального налогового режима и необходимости, в связи с этим, перераспределения доходов по договорам со своим основным контрагентом учредил еще одно юридическое лицо для осуществления идентичного вида деятельности – сдачи в аренду оборудования для бурения скважин.**

Решением суда, оставленным без изменения, постановлениями судов апелляционной и кассационной инстанций, заявление общества удовлетворено, а решение налогового органа признано недействительным по следующим основаниям.

Установление судом наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели) в действиях налогоплательщика осуществляется с учетом оценки обстоятельств, свидетельствующих о его намерениях получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности (пункт 9 постановления Пленума № 53).

Оценив представленные доказательства, суды пришли к выводу о том, что создание одним учредителем двух хозяйственных обществ (налогоплательщик и его контрагент) обусловлено целями делового характера и не связано с намерением получить налоговую выгоду.

**Суд пришел к выводу о правомерности применения специального налогового режима участниками группы компаний, поскольку создание нескольких организаций одним учредителем обусловлено целями делового характера и не связано с намерением получить налоговую выгоду (п. 12 Обзора).**

Как указали суды, **данные юридические лица созданы в разное время, задолго до того, как совокупный доход обществ стал превышать допустимое значение величины доходов, дающих право на применение УСН. Вновь созданное общество имеет нескольких участников.**

**Каждое общество имеет** отдельные расчетные счета в разных банках, ведут отдельный бухгалтерский учет, осуществляют по результатам самостоятельной хозяйственной деятельности уплату налогов и сборов. При этом оба субъекта применяют одинаковый специальный налоговый режим – УСН, но фактов распределения обществами между собой их общей полученной выручки (налоговой выгоды) не установлено.

**Создание нового общества и последующая передача ему в аренду имущества налогоплательщиком были связаны** с выделением в отдельную сферу деятельности операций, связанных с предоставлением клиентам оборудования для буровых скважин определенного типа и выполнения работ на их основе в иностранных государствах.

Вновь созданное общество не только получило имущество в аренду от налогоплательщика, но и закупало дополнительное оборудование и запасные части к нему за счет средств, внесенных его участниками, заключало договоры с третьими лицами для выполнения работ по сборке и доукомплектованию из составных частей оборудования.

С учетом указанных обстоятельств суды пришли к выводу о том, что взаимозависимость налогоплательщика и вновь созданного общества (в силу участия одного из учредителей в уставном капитале обеих организаций) не повлияла на результативность деятельности налогоплательщика в получении налоговой выгоды, связанной с применением специального налогового режима.

## Обзор практики применения арбитражными судами положений законодательства о налогах и сборах, связанных с оценкой обоснованности налоговой выгоды, утверждённый Президиумом Верховного Суда Российской Федерации «13» декабря 2023 года

По результатам проведения проверки налоговым органом установлено занижение предпринимателем, применявшим упрощенную систему налогообложения (УСН), налоговой базы путем перевода части своих доходов (выручки) от реализации горюче-смазочных материалов на двух других предпринимателей (сына и сестры налогоплательщика), формальной передачи им в аренду автозаправочной станции в течение налогового периода.

В результате объединения доходов трех предпринимателей от деятельности по реализации ГСМ в розницу через автозаправочную станцию налоговым органом установлено превышение предельного размера доходов, установленного пунктом 4 статьи 346.13 Налогового кодекса, что привело к утрате предпринимателем права на применение УСН и к доначислению предпринимателю налогов по общей системе налогообложения, включая НДС с выручки от продажи ГСМ розничным потребителям.

Решением суда первой инстанции заявление удовлетворено. Постановлением суда апелляционной инстанции, с выводами которого согласился суд кассационной инстанции, решение суда отменено и в удовлетворении заявления отказано.

При этом суды отклонили доводы предпринимателя, касающиеся неправомерного применения инспекцией при исчислении НДС по операциям реализации продукции по договорам поставки, не предусматривающим данный налог в стоимости товара, налоговой ставки 18 процентов, вместо выделения налога из розничной цены, по которой ГСМ были фактически реализованы потребителям через АЗС.

Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации отменила постановления судов апелляционной и кассационной инстанций, отметив следующее.

В случае искусственного дробления единой деятельности между несколькими налогоплательщиками, извлекающими выгоду из применения специального налогового режима, определение недоимки по НДС производится путем выделения сумм налога из полученной всеми участниками группы выручки (по расчетной ставке налога) (п. 14 Обзора).

Делая вывод об искусственном дроблении единого бизнеса и признавая предпринимателя тем лицом, в интересе которого взаимозависимые хозяйственные общества в действительности осуществляли облагаемые налогом операции, налоговый орган должен определить его права и обязанности как плательщика НДС способом, согласующимся с действительно сложившимися экономическими условиями деятельности налогоплательщика.

При реализации товаров (работ, услуг) покупателям НДС не может исчисляться в сумме, которая не соответствовала бы реально сформированной цене и не могла быть полностью предъявлена к оплате покупателями в ее составе, что по существу означало бы взимание налога без переложения на потребителя, за счет иного экономического источника – собственного имущества хозяйствующего субъекта (продавца).

Из изложенного вытекает, что при определении прав и обязанностей хозяйствующего субъекта, необоснованно применявшего специальный налоговый режим, как плательщика НДС сумма налога по операциям реализации товаров (работ, услуг) должна быть определена так, как если бы НДС изначально предъявлялся к уплате сторонним контрагентам в рамках установленных с ними договорных цен и полученной (подлежащей получению) от них выручки, то есть по общему правилу – посредством выделения налога из выручки с применением расчетной ставки налога (пункт 4 статьи 164 НК РФ).

При таком положении выводы судов апелляционной и кассационной инстанций о правомерности определения налоговой базы по НДС с применением ставки 18 процентов в дополнение к доходам предпринимателя от реализации ГСМ вместо выделения налога из полученной выручки с применением расчетной ставки 18/118 и правильности определения размера недоимки по НДС в оспариваемом решении инспекции не могут быть признаны правомерными.

## Обзор практики применения арбитражными судами положений законодательства о налогах и сборах, связанных с оценкой обоснованности налоговой выгоды, утверждённый Президиумом Верховного Суда Российской Федерации «13» декабря 2023 года

Основанием для привлечения общества (субподрядчика) к налоговой ответственности послужило превышение установленного в целях применения УСН лимита доходов. **Налоговым органом выявлено, что в проверяемом периоде должник получал доход в основном как субподрядчик, привлеченный генеральным подрядчиком в рамках выполнения комплекса работ по строительству объекта, подлежащего передаче заказчику. Субподрядчик и подрядчик входят в одну группу лиц, ведущих строительную деятельность.**

Налоговый орган, признав должника и компанию взаимозависимыми лицами (статья 105.1 НК РФ), по результатам проведенной проверки пришел к выводу о том, что их согласованные действия по распределению выручки от выполнения одного и того же договора подряда фактически имели своей целью искусственное уменьшение налоговой базы и получение должником необоснованной налоговой выгоды в виде создания условий для применения УСН.

Установив факт утраты должником права на применение УСН, инспекция исчислила его налоговые обязательства по общему режиму налогообложения за соответствующий период, инспекция на основании пункта 1 статьи 105.3, пункта 1 статьи 154 НК РФ определила размер налоговой обязанности общества по НДС, исходя из рыночной стоимости выполненных работ, признав в качестве таковой стоимость, по которой работы были сданы заказчику.

Принятое по результатам налоговой проверки решение общество оспорило в суде, ссылаясь на то, что **налоговым органом не учтены суммы налога, перечисленные генеральным подрядчиком, и его право на вычет НДС, которое могло быть реализовано в случае, если бы общество применяло общую систему налогообложения.**

**Занижение цены работ, выполненных по сделке между взаимозависимыми лицами, входящими в одну группу лиц, не может служить основанием для доначисления сумм НДС отдельному участнику группы, если налог в отношении спорных операций фактически был уплачен по результатам деятельности всей группы, что устранило возможные потери казны (п. 15 Обзора).**

При выявлении факта «дробления бизнеса» налоговый орган осуществляет налоговую реконструкцию, являющуюся частным случаем материальной консолидации активов и пассивов участников группы лиц для публично-правовых целей (целей налогообложения).

**Само по себе отличие цены сделки, примененной в отношениях между двумя хозяйствующими субъектами, даже аффилированными (взаимозависимыми) между собой, не влечет наступление потерь казны с безусловностью.**

В данном случае, установив в рамках налоговой проверки факт занижения налоговой базы в результате распределения доходов от строительных работ на взаимозависимых лиц, налоговый орган расчетным методом доначислил должнику выручку, в результате чего стоимость работ увеличилась.

**Однако объем работ, выполненных подрядчиком, входит в общий объем работ, результаты которых подрядчик передает заказчику.** Стоимость работ, выполненных субподрядчиком, сформировала общую стоимость работ, по которой подрядчик передал объект заказчику, данное обстоятельство нашло отражение при составлении подрядчиком первичных учетных документов, в частности справки о стоимости выполненных работ.

Следовательно, подрядчик, уплатив НДС со всей стоимости работ при передаче результата заказчику, фактически устранил потери казны, которые формально могли возникнуть на стадии привлечения общества к выполнению работ в качестве субподрядчика. По сути, доначислив сумму НДС субподрядчику исходя из цены, по которой этот же объем работ был сдан генеральным подрядчиком заказчику, налоговый орган исчислил НДС и по одному, и по другому лицу по пересекающимся дохо-

## Учет налогов, уплаченных подконтрольными лицами при дроблении бизнеса

**Тема спора:** Учет налогов, уплаченных подконтрольными лицами, при дроблении бизнеса

**Правовая позиция вышестоящего налогового органа, принявшего решение по жалобе:**

- В ходе налоговой проверки Инспекцией установлено, что Обществом и подконтрольными лицами создана схема "Дробление бизнеса", позволившая применять специальный налоговый режим УСН.
- Общество, а также подконтрольные лица в проверяемом периоде исчисляли и уплачивали налоги по УСН.
- По результатам налоговой проверки Инспекция посчитала, что суммы налогов, уплаченные подконтрольными лицами, подлежат возмещению и не уменьшают размер недоимки, доначисленной по итогам налоговой проверки.

Управление при рассмотрении апелляционной жалобы Общества, частично отменяя решение Инспекции, квалифицировало суммы исчисленных и уплаченных подконтрольными лицами налогов как расходы и уменьшило налогооблагаемую базу по налогу на прибыль организаций.

По результатам рассмотрения жалобы ФНС России вынесла решение о частичном удовлетворении жалобы Общества.

**Письмо ФНС России от 03.10.2023 N БВ-4-9/12603@ «Обзор правовых позиций, сформированных ФНС России по результатам рассмотрения жалоб (апелляционных жалоб) налогоплательщиков» (подп. 1.3, п.1). Аналогичный вывод содержится в Обзоре практики применения арбитражными судами положений законодательства о налогах и сборах, связанных с оценкой обоснованности налоговой выгоды, утверждённый Президиумом Верховного Суда Российской Федерации «13» декабря 2023 года (п. 13 Обзора).**

## Комплекс мероприятий, направленных на поиск бенефициара, включает:

- допросы, зафиксированные в протоколах свидетельских показаний (ст. 90 НК РФ, ст. 78, 79 УПК РФ);
- осмотр (обыск) территорий, помещений, документов и предметов (ст. 92 НК РФ, ст. ст. 176, 182 УПК РФ);
- истребование документов и информации (ст. ст. 93, 93.1 НК РФ, ст. 183 УПК РФ);
- проведение экспертизы документов (ст. 95 НК РФ, ст. 80 УПК РФ);
- обыск и выемка документов, в том числе электронной переписки (ст. ст. 182, 183 УПК РФ; ст. 94 НК РФ);
- осмотр местности, помещений, ноутбуков, компьютеров и иных электронных носителей информации (ст. 176 УПК РФ);
- контроль и запись переговоров (ст. 186 УПК РФ).

**(Письмо ФНС России от 30.12.2022 N СД-4-18/17916@)**

## **ВЫВОДЫ ПО ФОРМИРОВАНИЮ ЗАЩИТЫ ПРИ «ДРОБЛЕНИИ БИЗНЕСА»:**

- Сделать план защиты;
- Собрать исторические данные по формированию ГК, оценить создание элементов структуры до 2017 года, настаивать на отсутствии оснований для привлечения к налоговой ответственности в связи с «налоговой неопределённостью», которая возникла не по вине налогоплательщика, проверить проведения камеральных налоговых проверок по дроблению бизнеса ранее;
- Оценить бизнес-функцию каждого элемента ГК;
- Выявить специфику по каждому элементу ГК, особенности его формирования;
- Отказаться от проигрышной позиции по оспариванию очевидных вещей;
- Доказывать законную структуризацию бизнеса, подтвердить, что ключевой момент – это деловая цель, а налоговый мотив (если есть) сопутствующий;
- Доказывать самодостаточность каждого элемента структуры;
- Осознавать, что аффилированность и подконтрольность не является единственным и безусловным критерием дробления бизнеса;
- Выявить все рискованные моменты для существования структуры как единого целого;
- Проверить расчёт налогового органа;
- Сделать налоговую реконструкцию понимая, что это не является признанием вины;
- Заявить о смягчающих обстоятельствах. Заблуждение, что это признание вины;
- Самостоятельно просчитать пени, отдельно выделить мораторные пени, которые должны быть исключены в отношении налогоплательщика, а также пени, которые нельзя начислять в связи с нарушением сроков проверки по вине налогового органа.



**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. Рекомендованный налоговый юрист по рейтингам «Право-300».
- В 2023 году была признана лучшим налоговым консультантом в Московском регионе по версии ИПБ России.

# КОНТАКТЫ



+7 (495) 921-45-27



[info@legicon.ru](mailto:info@legicon.ru)



<https://t.me/legiconlawyers>



г. Москва, 2-я Звенигородская 13 с43



Работаем с компаниями от Калининграда  
до Южно-Сахалинска!

