taxCOACH®

Гид по обвинениям в искусственном дроблении бизнеса на основе анализа 517 арбитражных дел

Охват: арбитражная практика 2017-2021, сплошной метод, вся Россия

ОГЛАВЛЕНИЕ

Часть 1. «Познай себя». Часто встречаемый налогоплательщик 7

Часть 2. Часто встречаемые отрасли 9

Часть 3. ТОП-30 признаков искусственного дробления 11

Часть 4. Особо опасные критерии искусственного дробления 37

Часть 5. Письмо Федеральной налоговой службы от 10 марта 2021 г. №БВ-4-7/3060@ и Гид по дроблению 39

Часть 6. Основания взаимозависимости 40

Часть 7. Статистические нюансы 42

Выводы 45

ПРЕДИСЛОВИЕ К ВЕРСИИ 7.0

В апреле 2019 года Центр taxCOACH® впервые поделился своими аналитическими исследованиями в части реального положения налогоплательщиков, обвиняемых в судах в искусственном дроблении бизнеса.
Обнаруженные в ходе сквозного анализа 100 арбитражных дел 2018 года неожиданные выводы и тенденции, положительные отзывы представителей бизнеса и масштабное копирование результатов нашей работы налоговыми консультантами на свои сайты, в вебинары и семинары окончательно убедили нас в необходимости подобной аналитики.

Представляем обновленную версию 7.0 нашего Гида, подготовленного на основе 517 арбитражных дел с контекстом «дробление бизнеса». Географический охват — вся Россия. Временной — с июля 2017 по декабрь 2021 года.

В числе свежих выводов по итогам 2021 года:

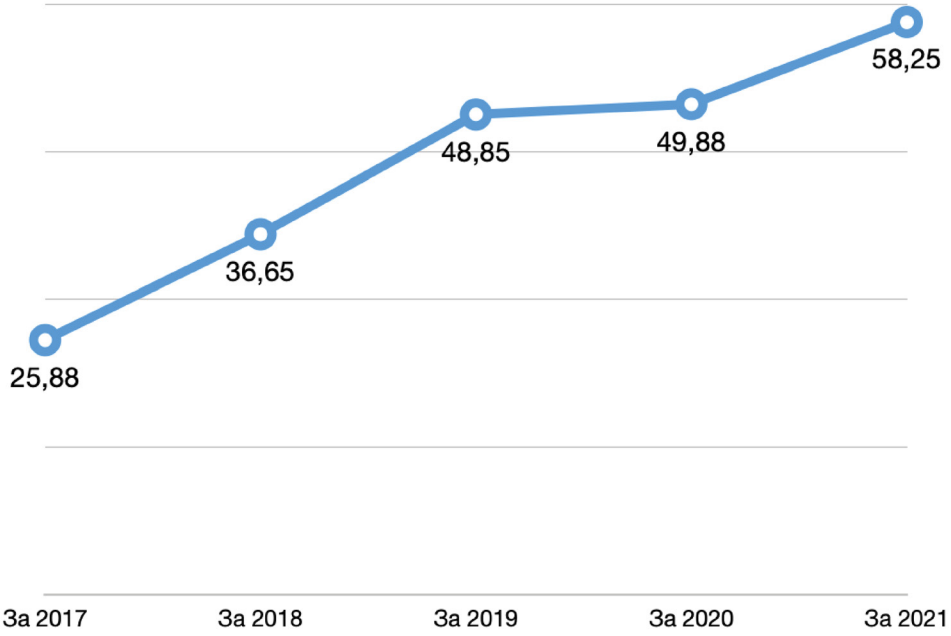
1. Резко увеличился средний размер взысканий по судебным решениям о дроблении бизнеса — за год он вырос почти на 20% (с 50 млн руб. в 2020 году до 60 млн руб.[1] в 2021 году).

2. Налоговые органы и суды вникают в специфику и целостность производственных процессов (бизнес-процессов), очень внимательно анализируют движение финансов в группе, систему управления, функционирования и т.д. В частности, все чаще встречаются дела, где контролирующие органы просматривают и анализируют сайты групп компаний:

- изучают информацию о владельцах сайтов, а также смотрят условия тарифов и предложений, которые размещены на сайтах якобы независимых компаний (Постановление АСО от 3 июля 2020 г. по делу №А74-6189/2018).
- подмечают факты присвоения себе чужих заслуг — жилой комплекс согласно правовой позиции холдинга построен одной компанией, а на сайте работы по нему приписаны другой (Постановление АСО от 11 февраля 2021 г. по делу №А53-15494/2019).
- проверяют принадлежность телефонных номеров, указанных на сайте (Постановление АСО от 28 января 2021 г. по делу №А60-69372/2019).

1. При расчете средних цифр мы исключили дело № А46-5513/2019, в котором была взыскана рекордная сумма: более 1,9 млрд рублей. Размер «ближайших» доначислений в 6 раз меньше. Поэтому размеры таких взысканий следует рассматривать как уникальные.

Средняя сумма взысканных доначислений (млн рублей)

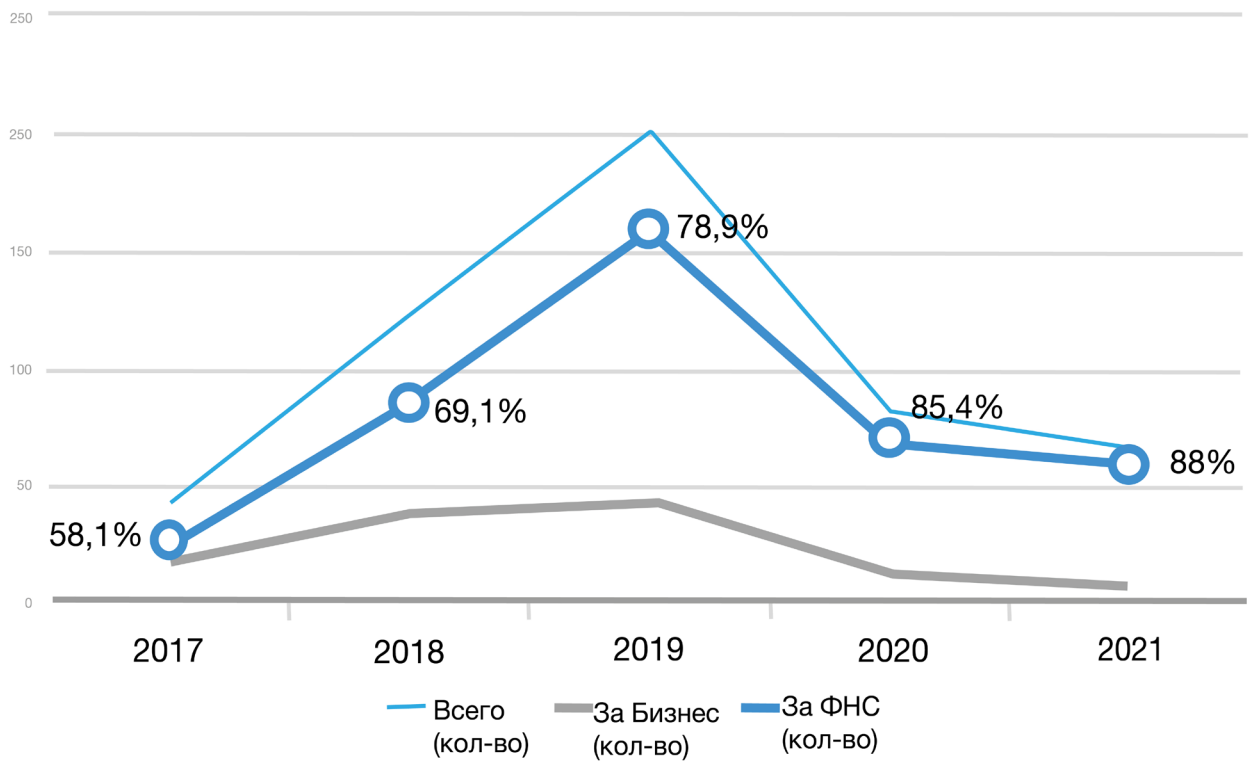


3. Популярность оснований констатации взаимозависимости несколько изменилось в 2021 году. Теперь каждая третья группа компаний, к которой предъявили претензии в дроблении, состоит из бывших работников и коллег, а каждая четвертая — из родственников. В прошлом году было наоборот. Это может говорить о том, что ФНС стала эффективнее изучать трудовое прошлое учредителей организаций.

Ранее выявленные тренды изменились незначительно:

- распределение претензий по отраслям в целом осталось прежним: торговля сохранила лидерство (если брать опт и розницу вместе, то это более 1/3 всех дел), на втором и третьем месте — производственная сфера (23%), работы/услуги (20%). Аренда стала менее рискованной (6% в 2021 от общего количества дел вместо 10% за остальные года), а вот строительство стало опаснее — 14% в 2021 году вместо 8%;
- количество дел по дроблению в кассации в 2021 году продолжает сокращаться и при этом возрастает доля дел в пользу ФНС.
- растет успешность ФНС: за 2017 — 2021 годы в среднем 77% дел рассматриваются в пользу налогового органа (в отдельно взятом 2019 году — 79%; в 2020 — уже 85%, а в 2021 году — 88%);

Количество дел по годам



- рейтинг признаков дробления арбитражной практики по-прежнему составляет 30 пунктов, в отличие от официальной позиции ФНС с 17 признаками;
- опасность признаков дробления изменилась не существенно, лидеры остались прежними (такая статистическая стабильность говорит о корректности нашего многолетнего анализа);
- как и прежде, налогоплательщиков губит жадность и лень.

В 60% дел какой-либо внятной правовой позиции налогоплательщика нет вовсе — обычно просто отрицаются аргументы ФНС. В некоторых случаях надуманность оправданий хорошо видна.[2] Например, в одном деле появление двух компаний вместо одной собственник объяснил неким соглашением «об использовании предложенной ему модели бизнеса (ноу-хау)».

Однако никакой предпринимательской ценности текст не имел, не регистрировался и платежи по нему не осуществлялись. Очевидно, что оно было оформлено задним числом. Бизнес, судя по всему, хотел объяснить существование группы компании посредством франшизы. Но это так не работает!

При этом налогоплательщик (а точнее его юристы) был настойчив и дошел с таким аргументом до ВС РФ с предсказуемым результатом. Однако, встречаются и противоположные ситуации, когда казалось бы все против налогоплательщика, но исход в его пользу.

2. Из этических соображений не будем раскрывать номера дел.

Так в одном деле мы насчитали 10 критериев дробления, наличие которых установил суд. Среди них были доказательства взаимозависимости, специфические способы расчетов (векселя, зачеты), пересечение сотрудников между субъектами ГК и др. Однако все закончилось хорошо — налогоплательщик смог все объяснить и, что самое главное, аргументировать и доказать документами: дело в том, что участник решил закрыть бизнес, а наемный директор продолжить его самостоятельно. В течение года директор перевел деятельность с ООО на свой ИП. (Постановление АСО от 11 марта 2021 г. по делу №А12-5142/2020). И это не единичный случай.

ВВЕДЕНИЕ: А ЗАЧЕМ?

Не будет открытием, что налоговые органы, построив вполне эффективную систему администрирования НДС, перенесли фокус внимания на искусственное дробление бизнеса.

С 2017 года информационное поле периодически взрывается громкими судебными делами о дроблении, разделившими наблюдателей на два лагеря. Одни заявляют о прессинге на средний бизнес, который объективно не может вынести налогового бремени. Другие — о необходимости подобной борьбы в целях обеспечения условий свободной конкуренции. Нам понятны аргументы обеих сторон. Однако в действительности, мало кто из тех и других до конца понимает, что претензия в искусственном дроблении может быть предъявлена практически каждому бизнесу.

Ничем не подкрепленные и явно надуманные «франчайзинговые модели», бездумное использование набивших оскомину производственных кооперативов и компаний-пустышек под «безНДСный рукав продаж» (который не находит подкрепления в организационной структуре). Да и в целом, группы компаний, нашпигованные где-то подсмотренными инструментами вне всякой связи с реальными бизнес-процессами и системой управления. Если приправить все это неуместными попытками скрыть взаимозависимость, там где она очевидна, и, одновременно, стремлением раскрыть всю реальную информацию банкам (вы же хотите нормальных условий кредитования), то получаем супчик, плохо перевариваемый судом. А заодно и девальвацию нормальных рабочих инструментов, которые вместо ожидаемого побочного эффекта в виде законной налоговой экономии становятся бонусным билетом в ад для вашего бизнеса, поскольку в 39% случаев за доначислениями по признакам искусственного дробления следует банкротство, со всеми вытекающими последствиями.

Еще один важный аспект. Юристами, аудиторами и консультантами написано немало материалов по теме. Но в подавляющем большинстве все сводится лишь к разбору «по косточкам» неких признаков опасного дробления, сформулированных ФНС в своих письмах. А это довольно плоская картина.

Безусловно, любая статистика врет. За исключением правдивой статистики Росстата. Но и польза от нее существенная. Можно нащупать правильный вектор, тональность, если угодно, попутно абстрагируясь от собственных убеждений…и лучшего подхода, чем подбить статистику арбитражной практики, мы не нашли.

Проведя сквозной анализ более пятисот арбитражных дел по теме дробления, мы пришли к весьма неожиданным выводам.

Например, в отличие от распространенного мнения, больше всего споров касается вовсе не розницы и общепита. С другой стороны, если уж пришли к общепиту, то и шансов отбиться у него практически нет. Далее. При упоминании дробления прежде всего на ум приходит обособление субъектов на специальных режимах налогообложения.
Но увы, арбитражная практика указывает, что создание ООО на общей системе с уплатой НДС также может быть признано искусственным дроблением. И это не единичный факт.

В общем, проблема гораздо шире и неоднозначней, чем кажется.

А есть и такие вопросы: а каков масштаб проблемы…так сказать в рублях? Сколько доначисляют в среднем? А кому? Какому субъекту в группе? И чем аргументируют?

Ну а самое поразительное открытие, которое мы сделали, в том, что во многих случаях, казалось бы даже вполне безобидных, налогоплательщику просто нечего противопоставить ФНС. Да, да. В материалах дела вообще отсутствуют какие-либо внятные контраргументы со стороны бизнеса. И основная причина - отсутствие элементарных способностей ВОВРЕМЯ подумать, соотнести, внедрить и доделать. Также убийственный эффект усиливает обычная предпринимательская ~~жаба~~ жадность, когда неспособность вовремя остановиться в желании отжать максимум губит все многолетние усилия.

ЧАСТЬ 1: «ПОЗНАЙ СЕБЯ». ЧАСТО ВСТРЕЧАЕМЫЙ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИК

> *“Искусственное дробление — создание искусственной ситуации, при которой видимость действий нескольких лиц прикрывает фактическую деятельность одного налогоплательщика.”*[3]

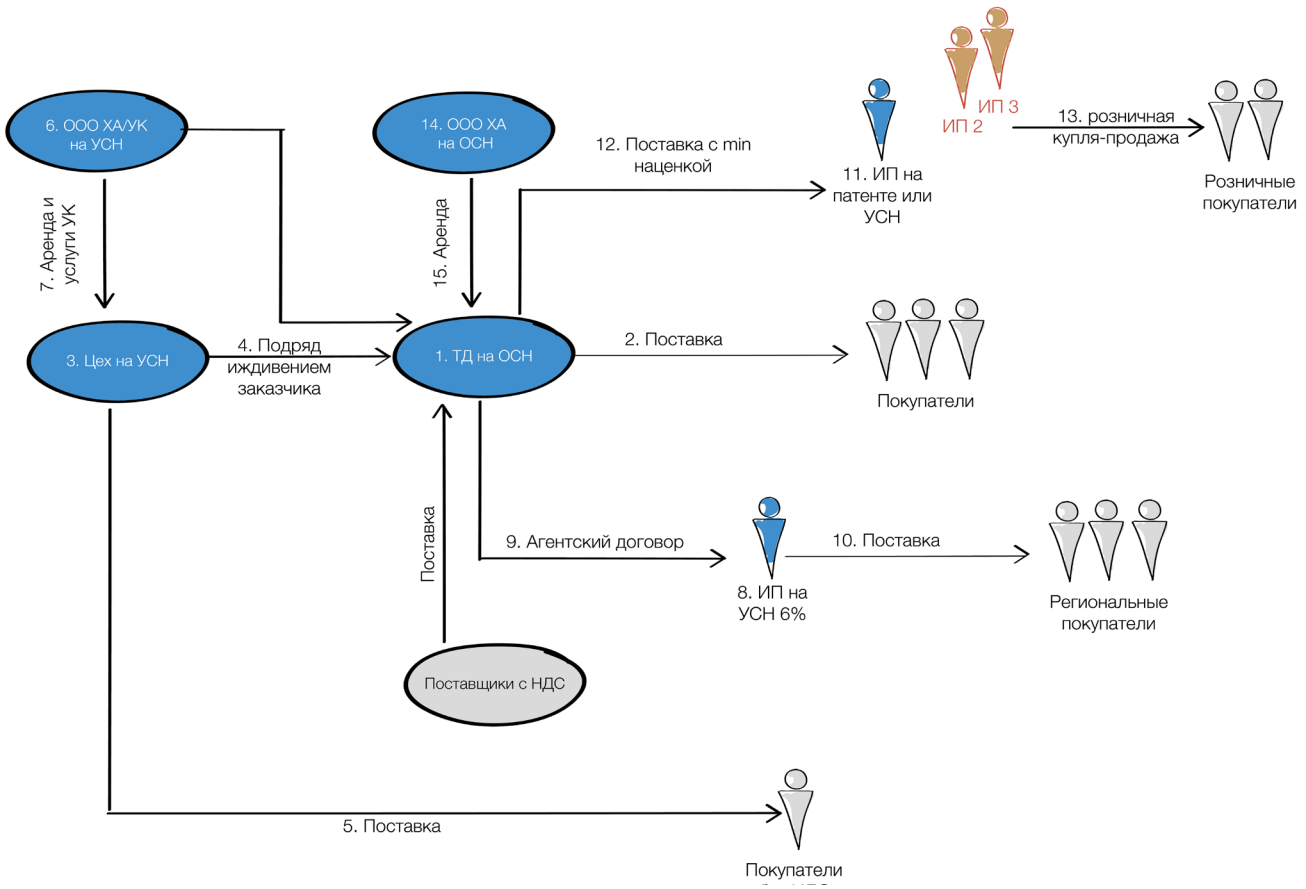
Однако ведение бизнеса от лица единственного субъекта — это исключение, нежели правило. Традиционная юридическая модель среднего бизнеса и логика рассуждений при ее построении примерно выглядит так:

1, 2 Бизнес начался с перепродажи товаров, необходимых как юридическим, так и физическим лицам (См. рис.1 пункты 1 и 2). Создано одно ООО на ОСН . Компания окрепла и поняла, что сама может производить часть продаваемой продукции.

3 Так появляется ООО «Цех» на УСН (3).

4 Организация работы по договору подряда иждивением Заказчика (4) позволяет переносить часть прибыли торгового дома в виде оплаты услуг цеха на УСН, при этом вычеты по НДС при закупе сырья остаются у ТД.

3. Письмо Федеральной налоговой службы от 11 августа 2017 г. № СА-4-7/15895@



5 Некоторые покупатели готовы приобретать произведенную продукцию без НДС, поэтому часть продукции ООО «Цех» продает им от своего имени (5). Сырье, необходимое для этих нестабильных объемов, приобретается ТД у тех же поставщиков теми же менеджерами в «случайном» порядке — иногда.

6 Организация собственного производства потребовала покупки помещения и оборудования. В целях обеспечения имущественной безопасности значимые активы приобретены на новую компанию ООО Хранитель активов (ХА) на УСН (6).

7 Поскольку количество юридических субъектов разрастается, «общие функции» (бухгалтерия, кадры, юристы) теперь сосредоточены так же в ООО ХА, которое оказывает управленческие услуги остальным компаниям (7).

8, 9 Следующим шагом развития стал выход в соседний регион, где интересы ТД представляет индивидуальный предприниматель (ИП) на УСН (8), с которым заключен агентский договор (9).

10 Этот ИП организует поставку товара ТД (10).

11, 12, 13 Также успешно развивается розничное направление бизнеса. Для этого появляется ИП на патенте или УСН (11) — покупающий (12) и продающий товар торгового дома в розницу (13). Поскольку обороты не позволяют иметь больше магазинов на этом ИП, а рынок просит развития, внедряются ИП «Розница» № 2, № 3 и далее. Для сохранности оборотных средств этими ИП становятся дальние родственники и боевые товарищи. Следующим шагом становится приобретение новых активов.

14, 15 Однако старое ООО ХА уже не может быть собственником покупаемого имущества. Остаточная стоимость основных средств будет превышать установленное ограничение в 150 млн. Да и продавец применяет ОСН, поэтому покупка будет с «входным» НДС, который так нужен торговому дому. Так создается ООО ХА на ОСН (14), взявшее НДС к возмещению и далее сдающее активы в аренду ТД (15).

Уверены, что с той или иной степенью точности, каждый может узнать себя. Вполне традиционная логика рассуждений и юридическая модель. Однако практически в каждом ее звене есть риск вменения искусственного дробления, если будет доказано, что единственная цель появления того или иного субъекта в группе — получение налоговой выгоды. Доказывая это, налоговый орган будет приводить доводы отсутствия самостоятельности субъектов в группе и наличия подконтрольности.

> *«Основной причиной отмены решений налоговых органов по результатам проверок является именно недоказанность подкотрольности и несамостоятельности ведения предпринимательской деятельности участниками взаимосвязанных хозяйственных операций.»*[4]

ЧАСТЬ 2: ЧАСТО ВСТРЕЧАЕМЫЕ ОТРАСЛИ.

Повествуя об искусственном дроблении, мы не нарисовали модель сети продуктовой розницы или кафе. Поскольку практика свидетельствует о том, что больше всего споров касаются вовсе не их.

Так, проанализированные дела зачастую касались производственной сферы — 23%, оказания услуг и проведения ремонтно-монтажных работ (подряд) — 20%. Треть дел связана с торговлей, если смотреть детали, то лишь 11% приходится на оптовую торговлю, и только 4,6 % — на сетевую розницу.

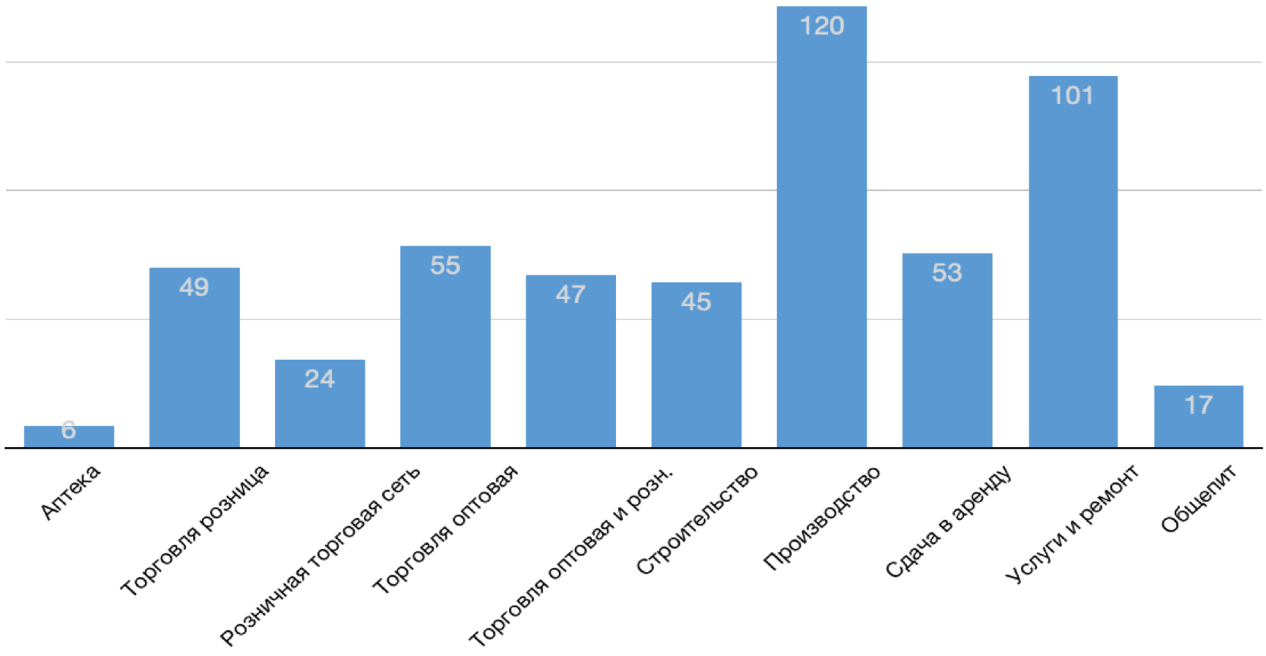
Примечание 2021 года

Однако, если если учесть отмену ЕНВД с 2021 года, то должно быть совершенно очевидно для владельцев сетевого общепита и розницы, что именно они станут ключевым опорным пунктом акции «возмездие за дробление». Этому способствуют сразу несколько обстоятельств. Во-первых, **массовый «исход»** такого бизнеса в привязке к временному отрезку смены спец. режимов (на что очень удобно ссылаться в суде), особенно учитывая, что большинство компаний о переформатирование бизнеса задумались лишь на закате 2020 года (все ждали до последнего, что ЕНВД сохранят). Во-вторых, фактура сетевого розничного и ресторанного бизнеса привязана к **объединяющим факторам**: названия, общее управление для четкой координации и стандартизации, общий закуп для экономии на масштабе.
И вишенка на торте — повсеместное желание отжать максимум (то, что на семинарах мы называем «большой зеленой предпринимательской жабой»), довести до абсурда, втиснуть

4. Письмо Федеральной налоговой службы от 11 августа 2017 г. № СА-4-7/15895@

в спец. режим обязательно весь бизнес, даже ту его часть, которая никак в него не помещается…причем последние три года точно.
Общепит набрал всего 3,3%, а аптечные сети, которые, действительно, сильно лихорадило несколько лет назад, встретились всего в 1% дел. Также большое количество претензий к сдаче имущества в аренду, где искусственное дробление происходит на уровне арендодателей (10%).

Количество дел по сферам деятельности



В отдельных отраслях можно выделить наиболее «популярные» виды деятельности. Например:

- в торговле почти 20% «жертв» налоговой это АЗС или базы, торгующие ГСМ. Но при этом шанс выйти победителем у них выше — 30% против 23% в среднем;
- в производственной сфере (изготовители стройматериалов, металлоконструкций и пр.) 27% от количества дел, связанных с производственной отраслью. Они же чуть более успешны в отстаивании своей позиции — в 27% случаев им удается выиграть.
- А вот производителям продуктов питания так не везет. Их 18% из всех производственников и лишь в 13% им удается отстоять свою позицию в суде;
- в категории «Работы и услуги» можно выделить трех лидеров — транспортные услуги (25%), ремонт и/или монтаж оборудования и техники (23%), услуги по управлению недвижимостью (20%). Логистика — самая рискованная сфера услуг — лишь 19% успешных дел. «Ремонт/монтаж» соответствует средним показателям. А вот управляющие компании относительно безопасны — 28% дел в пользу налогоплательщика.

Очевидно что риски налоговых претензий гораздо выше, чем кажется, и касаются абсолютно всех сфер деятельности. Искусственное дробление вменяется и тогда, когда налогоплательщиком на УСН создается «техническая» компания на НДС, чтобы принять налог к вычету/возмещению при приобретении имущества/сырья или его экспорте

(Постановление АСО[5] от 4 июня 2020 г. по делу №А67-14457/2018). Либо когда в группе компаний создаются субъекты для применения льгот по НДС (создание фиктивных подконтрольных компаний для освобождения от НДС при оказании услуг по управлению жилыми домами — Постановление АСО от 13 сентября 2021 г. по делу №А41-22143/2020).
Заключение упрощенцем договора простого товарищества с подконтрольным лицом, чтобы выставить покупателю НДС и принять налог к вычету по соответствующему товару, также по мнению налогового органа является искусственным дроблением (Постановление АСО от 23 мая 2019 г. по делу №А76-11398/2018).

ЧАСТЬ 3: ТОП-30 ПРИЗНАКОВ ИСКУССТВЕННОГО ДРОБЛЕНИЯ.

Часть, подходя к которой, читатель наверно может подумать: «А меня это не касается, не докажут». Что ж, проверим.

Как мы уже говорили, Федеральная налоговая служба (ФНС), обобщив в 2017 году судебную практику по делам об искусственном дроблении, выделила некие признаки, доказывающие виновность налогоплательщика.[6]
ФНС «нарыла» сформулировала 17 признаков. Но вот беда. Во-первых, в судебной практике таких признаков значительно больше. А во-вторых, вообще непонятна убойная сила каждого признака в отдельности. То есть как часто такой признак вменяется и с каким удельным весом кладется судом в основу решения не в пользу налогоплательщика.

Ярослав Савин, основатель и руководитель Центра taxCOACH, главный редактор таксБУКа и Гидов:

«Мы можем исправить этот пробел. Но здесь есть некоторые методологические тонкости, из-за которых авторы данного Гида «зарубились» между собой. Что взять за основу ранжирования? В том смысле, что даст больше именно практического результата для читателя. Большая часть авторов склонна «убойностью» считать тот %, который указывает на количество дел, где данный признак был непосредственно вменен судом. При этом за 100% взяты только те дела, где этот же признак вменяется ФНС.

Однако у «главреда» есть особое мнение. Описанный выше подход указывает лишь на то, с какой вероятностью вмененный ФНС признак дробления будет поддержан судом. Но из внимания выпадает частота, с какой ФНС данный признак использует против налогоплательщика (частота упоминания этого признака в обжалуемых решениях ФНС). Возможно суды охотно кладут некий признак дробления в основу решения, но при этом ФНС не так часто решается его включать в решение по результатам выездной проверки.
Думаю, что для чистоты эксперимента оба показателя должны определять класс опасности.

---

5. Чтобы пожалеть глаза внимательного читателя не будем указывать полное наименование суда. АСО — Арбитражный суд какого-то округа, а дата постановления и номер дела не дадут свернуть с верного пути.
6. Письмо Федеральной налоговой службы от 11 августа 2017 г. № СА-4-7/15895@

Поэтому далее изложим «признаки искусственного дробления» в порядке возрастания произведения частоты вменения ФНС и частоты принятия этого признака судом. То есть начнем с самого «слабого» признака (хотя ни один таковым не является) и по восходящей перейдем к самым «убойным».

Вместе с тем, начиная с версии 3.0 этого Гида мы выделяем признаки дробления, представляющие особый класс опасности. **Снайперские.** При доказанности данных критериев, их обвинительная способность равняется 100%. В этом списке частоту упоминаний в делах мы игнорируем, чтобы исключить влияние профессиональных компетенций конкретных налоговых инспекторов. Глупо рассчитывать на то, что что-то не найдут в отношении таких признаков, наличие которых в суде не оставляет вам никаких шансов.

В 2021 рейтинг критериев дробления существенно не поменялся. Снайперские признаки не изменились. Лишь 15 признаков подвинулись в рейтинге. При этом только один изменил свое положение более чем на два пункта. Остальные поменялись местами со своими ближайшими соседями — что по сути является статистической погрешностью. Все вместе это свидетельствует о некоторой стабилизации судебной практики по дроблению бизнеса.

30 место

4,45%
Упоминание

96%
Положено в основу решения против налогоплательщика

Необоснованные платежи и перечисления в ГК. Необычные виды расчетов.

Распространенная недоработка в моделях бизнеса: сэкономить налоги это полдела. Деньги нужны в операционном секторе или в кармане у собственника. Отсутствие сбалансированной и логичной системы рефинансирования способно погубить любую «схему».

- (аренда недвижимости) Денежные средства в группе компаний перечислялись между собъектами с основаниями платежей «погашение векселей» и «погашение займов». *Постановление АСО от 5 февраля 2019 г. по делу №А40-195593/2017;*

- (услуги) ООО на ОСН привлекло ИП для оказания транспортных услуг, при этом предварительно передав ему в пользование транспортные средства. Дополнительным доказательством формальности отношений послужили регулярные возвраты ИП займов взаимозависимым налогоплательщику лицам, которые ИП якобы до этого всегда получал наличными средствами. *Постановление АСО от 27 июня 2019 г. по делу №А76-33485/2018;*

- (общепит) Займы между компаниями группы закрывались взаимозачётами по аренде. *Постановление АСО от 17 мая 2019 г. по делу №А65-27699/2018;*

- (аренда имущества) ИП в целях сохранения УСН оформлял фактическую выручку от аренды недвижимости в виде продажи подконтрольным арендаторам собственных векселей, курсирующих дальше между взаимозависимыми компаниями.
Постановление АСО от 23 июля 2018 г. по делу №А40-169185/2016;

- (общепит) Компании сети фастфуда регулярно оказывали другу финансовую помощь в виде предоставления беспроцентных денежных займов. *Постановление АСО от 7 июня 2018 г. по делу №А32-44581/2017.*

- (производство) Подконтрольная компания, включенная в цепочку между реальным производителем и конечным покупателем для налого-

вой оптимизации, в силу своей фиктивности финансировалась исключительно за счет беспроцентных займов от якобы сторонних компаний. *Постановление АСО от 4 февраля 2021 г.по делу №А05-7033/2019.*

29 место

Создание новых субъектов ГК приводит к снижению рентабельности производства и прибыли.

5,6%
Упоминание

93%
Положено в основу решения против налогоплательщика

- (аренда имущества) По итогу реорганизации налогоплательщика (ОСН) в форме выделения создано ООО (на УСН), получившие существенные активы реорганизованной компании. Суд установил, что целью создания ООО и передачи ему основных средств являлось увеличение расходов налогоплательщика в виде арендных платежей при неизменности пользования техникой своими же работниками. Действия сторон привели к уменьшению налогооблагаемой прибыли налогоплательщика. *Постановление АСО от 22 января 2018 г. по делу №А05-9428/2016;*

- (производство) Привлечение управляющей компании многократно увеличило затраты налогоплательщика.
Постановление АСО от 25 декабря 2018 г. по делу №А32-7239/2017;

- (оптовая торговля) Перепродажа товара компаниями на УСН уменьшила рентабельность продаж налогоплательщика на ОСН.
Постановление АСО от 11 апреля 2019 г. по делу №А70-11605/2018.

- (производство) В производственной группе компаний решили поменять структуру владения и, судя по всему, уменьшить налоговую нагрузку на центр прибыли. Для этого внутри холдинга осуществили продажу акций своих же компаний по заниженным ценам. В результате у продавца возникли убыток и проблемы с налоговым органом. *Постановление АСО от 22 января 2021 г. по делу №А55-12307/2017*.

Признаки, расположенные на 28 и 27 позиции, в 2021 году поменялись местами.

28 место

Распределение между участниками схемы поставщиков и покупателей, исходя из применяемой системы налогообложения.

6,77%
Упоминание

94%
Положено в основу решения против налогоплательщика

- (производство) Компания-дилер пивного производителя применяла ОСН. Однако параллельно продажи велись через две организации на УСН, если конечному покупателю не требовались вычеты по НДС. Суды установили, что эти организации вели свою деятельность поочередно, и при приближении показателей размера выручки от реализации продукции одной из «технических» организаций к предельному значению, деятельность переводилась на вторую компанию. Это позволяло применять более выгодную УСН, а налогоплательщик минимизировал свои обязательства по НДС и налогу на прибыль. При этом товар отгружался налогоплательщиком «техническим» компаниям с минимальной наценкой в 2,7-3%, в то время как иным покупателям товар отпускался

с наценкой не менее 6% и выше. *Постановление АСО от 3 августа 2018 г. по делу №А48-2167/2017;*

- (оптовая торговля) ООО на УСН для экспортных продаж использов ало подконтрольную компанию на ОСН, переоформив на это лицо свои контракты с иностранными покупателями. На этом основании налоговый орган отказал в налоговых вычетах экспортеру при камеральной проверки декларации по НДС. *Постановление АСО от 23 августа 2018 г. по делу №А66-3666/2016;*

- (розничная торговля и услуги) Налогоплательщик продавал транспортные средства и выполнял ремонтные работы в зависимости от потребности у клиентов в вычетах по НДС. Для «безНДСной» реализации функционировали подконтрольные лица на УСН. Налоговый орган доказал, что фактическим распределением заказов занимались сотрудники компании на ОСН. *Постановление АСО от 18 апреля 2019 г. по делу №А55-11094/2018.*

- (услуги) Группа компаний по ремонту дорог чутко следила за выручкой своих фирм и ИП. Именно этот фактор определял кто будет значится в очередном договоре в качестве «Подрядчика». *Постановление АСО от 16 января 2020 г. № Ф02-7019/19 по делу № А58-5108/2018.*

27 место

Нет расходов, обязательных для соответствующего вида деятельности.

9%
Упоминание

100%
Положено в основу решения против налогоплательщика

Ранее уже упоминалось, что налоговые органы анализируют и наличие необходимых ресурсов, и несение расходов друг за друга в единой группе компаний. Однако мы специально выделили этот признак отдельно, поскольку он, как показывает практика, убивает наповал и, что самое главное, опять же свидетельствует о тщательном анализе налоговым органом реальных процессов.

- (подряд) Привлеченная управляющая компания несла расходы только на заработную плату. Иные трансы (коммунальные, арендные платежи, закупка ТМЦ, канцелярских товаров и пр.) у контрагента налогоплательщика отсутствовали.

Постановление АСО от 8 июля 2019 г. по делу №А53-20693/2018;

- (подряд) Сельхозпроизводитель на УСН (доходы-расходы) попытался увеличить свою расходную часть за счет оформления затрат в адрес других субъектов сельского хозяйства, у которых, однако, налоговый орган установил отсутствие техники, необходимой для производства зерна, отсутствие расходов на приобретение посевного материала, ГСМ, минеральных удобрений, аренды сельскохозяйственной техники, услуг по уборке сельскохозяйственных культур; отсутствие документов, подтверждающих фактическое перемещение зерна и т.п.

Постановление АСО от 18 июня 2019 г. по делу №А63-9070/2018.

- (производство) В производственной ГК была выделена транспортная компания с «большегрузами». В ходе проверки выяснилось, что ТК не несла расходы на «Платон», что стало одним из доказательств фиктивности компании. *Постановление АСО от 3 февраля 2021 г. №Ф06-69980/20 по делу №А57-28204/2019.*

26 место

Нет конструктивного разделения площадей.

9,7%
Упоминание

98%
Положено в основу решения против налогоплательщика

Традиционная проблема розничной торговли и общепита, пытающихся уместиться в лимиты применения льготный режим налогообложения. Это не только площадь помещения, но и выручка, которую приносит соответствующая недвижимость. Поэтому данный признак стал чаще встречаться и в других отраслях, например, в аренде недвижимости. По итогам 2021 года этот признак опустился на два пункта: с 24 на 26 место.

- (розничная торговля) Классическая история: несколько продавцов-магазинов, но помещение одно и без каких-либо перегородок. Фиктивность очевидна. Причины такого построения бизнеса разные - слишком большая выручка для УСН, площадь для ЕНВД или патента, но результат один — доначисления. *Постановления АСО от 18 мая 2020 г. №Ф02-1335/20 по делу №А19-3712/2019; от 30 июня 2020 г. №Ф09-2771/20 по делу №А60-43659/2019; от 15 февраля 2021 г. №Ф08-71/21 по делу №А32-57591/2019 и др.*

- (общепит) Распространенная схема оформления бара на одно ООО, а зал обслуживания на другое ООО не помогло отбиться от вменения искусственного дробления. *Постановление АСО от 17 мая 2019 г. по делу №А65-27699/2018.*

- (аренда) Собственники разделили помещения, чтобы порознь сдавать его в аренду, оставаясь на УСН. Но кроме как на бумаге разделения не произошло - все осталось по-прежнему. Среди прочего суд отметил отсутствие конструктивных разделений помещений. *Постановление АСО от 13 февраля 2020 г. №Ф01-8154/19 по делу №А43-34835/2018.*

25 место

Нарушения и «нестыковки» в бухгалтерском и налоговом учете контрагентов в части отражения отношений между ними.

11%
Упоминание

93%
Положено в основу решения против налогоплательщика

Еще одно следствие объективно высокой сложности полной имитации отношений в группе компаний. Очень велик человеческий фактор. Отсюда и нестыковка дат совершения операций, не отражение выручки и/или расходов у контрагентов.

Другие примеры — в принципе отсутствие должной юридической упаковки отношений в группе, где налоговых доначислений можно было бы избежать, выбрав нужную договорную форму.

- (производство) Несколько комиссионеров на спец. режимах реализовывали продукцию ювелирной фабрики. Налоговый орган установил, что часть товара конечному покупателю продана была ранее, чем этот товар поступил от фабрики комиссионеру.

Постановление АСО от 27 марта 2019 г. по делу №А41-48348/2017;

- (розничная торговля) ИП занимался розничной торговлей, в том числе через группу в социальной интернет-сети. Однако денежные средства от интернет-продаж поступали на счета его взаимозависимых

физических лиц, но не учитывались в его выручке.
Постановление АСО от 7 июня 2018 г. по делу №А26-7023/2017;
- (оптовая и розничная торговля) Реализация товара между субъектами группы оформлялась уже после конечных продаж товара потребителям. Одновременно деление товара на складе шло по наименованию, но не по его собственнику, чему не было никакого разумного объяснения. *Постановление АСО от 15 ноября 2018 г. по делу №А42-7696/2017*;
- (производство) Отсутствовал раздельный учет собственной молочной продукции и продукции, изготовленной по договору переработки давальческого сырья компаний и на УСН.
Постановление АСО от 6 марта 2018 г. по делу №А46-16687/2016.
- (строительство) В строительной группе компаний отсутствовал учет движения сырья между подконтрольными компаниями, а также неотделимые улучшения имущества, сдаваемого в аренду аффилированным лицам не учитывались в доходах арендодателя. *Постановление АСО от 25 февраля 2021 г. №Ф08-1024/21 по делу №А63-2354/2020*.

24 место

Налогоплательщики, участники и/или управленцы являются выгодоприобретателями схемы.

12%
Упоминание

89%
Положено в основу решения против налогоплательщика

Этот признак означает, что в суде четко обозначено, что построенная группа компаний приносит выгоду привлеченному к ответственности налогоплательщику. Или его участникам/руководителям. Фактически речь идет об обосновании наличия налоговой выгоды как таковой. Логично предположить, что этот признак должен быть в любом деле, завершившимся в пользу ФНС. Однако не всегда суды и налоговые органы акцентируют на этом внимание.
Поднялся на одну позицию по сравнению с предыдущим годом.
- (розничная торговля) Распоряжение денежными средствами (поступившими на счет 50 «Касса») взаимозависимых обществ и ИП осуществлялось руководителем-конечным бенефициаром, в том числе путем выдачи ему денежных средств из кассы с основанием «в подотчет». Так были получены и не возвращены 106 млн. руб. *Постановление АСО от 25 декабря 2018 г. по делу №А27-27939/2017.*
- (строительство) Несмотря на построение структуры владения через иностранные компании, в суде было установлено, что все деньги стекаются бенефициарам, которые руководят налогоплательщиком *Постановление АСО от 24 февраля 2021 г. №Ф04-6635/20 по делу №А70-21901/2019*
- (оптовая торговля) ООО на ОСН делило покупателей с ИП на УСН. Случайно оказалось, что ИП был участником ООО и основным выгодоприобретателем всей схемы. *Постановление АСО от 12 марта 2020 г. №Ф08-1789/20 по делу №А32-7813/2019*
- (торговля) Сеть АЗС. Суд подробно разобрался в налоговой выгоде, полученной головной компанией: проанализировал налоговую нагрузку (0,4% вместо 3% в среднем по отрасли), размеры чистой прибыли и

прочие экономические последствия от существования группы компаний. Все приобретения оказались необоснованны.
Постановление АСО от 27 мая 2021 г по делу №А10-2563/2020…
констатация незначительной для данного вида деятельности налоговой нагрузки, как основание отнести кейс к данному критерию дробления исследуется в Постановлении апелляционной инстанции.

23 место

Произвольное движение товара в группе компаний.

12%
Упоминание

95%
Положено в основу решения против налогоплательщика

- (розничная торговля) Традиционная проблема этой сферы: неформальное перемещение товара между магазинами, перемешивание товара на торговых площадях и складах у соседствующих якобы независимых предпринимателях и т.п. *Постановления АСО от 30 июня 2020 г. по делу № А60-43659/2019; от 15 июля 2020 г. по делу №А38-12629/2018; от 15 февраля 2021 г. по делу №А32-57591/2019; от 20 сентября 2021 г. по делу №А67-9229/2018 и др.*
- (общепит) В сети фастфуда было предусмотрено внутреннее перемещение остатков продукции, основных средств без оформления сделок купли-продажи. *Постановление АСО от 7 июня 2018 г. по делу №А32-44581/2017;*
- (производство) У производственников эта проблема также стала носить системный характер: неоднократно встречались ситуации, когда собственная продукция налогоплательщика никак не обособлялась от продукции компаний-давальцев на УСН.
Постановление АСО от 6 марта 2018 г. по делу №А46-16687/2016, Постановление АСО от 16 марта 2021 г. по делу №А72-10249/2019 и др.;

22 место

Единый производственный процесс.

12%
Упоминание

100%
Положено в основу решения против налогоплательщика

Этот признак больше традиционная проблема производственной сферы. Хотя встречается и в розничной торговле (*Постановление АСО от 3 августа 2018 г. по делу №А48-2167/2017*).
В любом случае сомнений во внимательном подходе налогового органа и в детской наивности некоторых налогоплательщиков сомнений не остается.
Опустился в рейтинге: Поменялся местом с соседним признаком «Отсутствие должного оформления первичных документов и пр.»
- (производство) Общество и предприниматели имели один общий склад продовольственных товаров, один склад промышленных товаров, один холодильник, одну яйцебитную, одно помещение экспедиции с погрузочными окнами, один абонентский ящик в банке на всех. Работа по сбыту готовой продукции хлебопечения, кондитерской продукции велась единой службой сбыта. Предрейсовые осмотры водителей осуществлялись одним медицинским работником в одном месте, в одно время, регистрировались в один общий журнал

осмотров. *Постановление АСО от 3 августа 2018 г. по делу №А48-2167/2017;*

- (строительство, аренда имущества) Общество создало подконтрольное ООО на УСН, наделила его своим имуществом (недвижимость, транспорт, оборудование), которое затем взяло в аренду. Суд установил, что взаимозависимые и аффилированные организации являлись частью единого производственного процесса и не могли самостоятельно без участия налогоплательщика вести производственную деятельность. *Постановление АСО от 28 сентября 2017 г. по делу №А51-15021/20158;*

- (производство) ИП на ОСН создал ООО на УСН, передал ему имущество в аренду и перевел на него деятельность под УСН. Налоговые органы доказали суду единство производственного процесса причем на основании пояснений самого предпринимателя (от аренды лесного участка до реализации изготовленного пиломатериала покупателям) ничего не изменилось. *Постановление АСО от 15 марта 2018 г. по делу №А28-244/2017;*

- (оптовая торговля, розничная торговля) Суды установили, что только вместе компании группы могли вести оптовую торговлю. По отдельности они были неполноценны.
Постановление АСО от 15 ноября 2018 г. по делу № А42-7696/2017.

- (телевидение) В суде было установлено, что три телекомпании «действовали как единый хозяйствующий субъект с целью достижения единого производственного результата». Это не оставило им шансов против обвинений в искусственном дроблении. *Постановление АСО от 3 июля 2020 г. по делу №А74-6189/2018*

- (работы) ремонтно-монтажная группа компаний использовала одно и тоже имущество, оборудование, работников.и пр. - в результате суд установил единый производственный процесс, так как ни одна из компании не смогла бы выжить в одиночестве. *Постановление АСО от 16 января 2020 г. №Ф02-7019/19 по делу №А58-5108/2018;*

- (услуги) Компании-медицинские лаборатории демонстрировали, что они независимые лица, которые ведут самостоятельную деятельность. Но суд вник в процесс оказания услуг и установил наличие единой хозяйственной деятельности. *Постановление АСО от 20 января 2020 г. №Ф07-16967/19 по делу №А13-18218/2017.*

- (производство) Холдинг по производству мясной продукции собрал флеш-рояль признаков дробления, среди которых был факт производственной несамостоятельности каждого субъекта группы: каждая компания обладала лишь частью оборудования, штата или иного ресурса для осуществления производства. При этом распределение средств производства не позволяло говорить о каком-либо самостоятельном функционировании. *Постановление АСО от 16 марта 2021 г. №Ф06-1831/21 по делу №А72-10249/2019.*

21 место

Отсутствие должного оформления первичных документов, опосредующих отношения с контрагентами.

14,5%
Упоминание

97,3%
Положено в основу решения против налогоплательщика

- (услуги) Из сравнительного анализа дополнительных соглашений к договорам, заключенным налогоплательщиком со своими контрагентами на УСН (дат, часов, дней), следует, что у ИП не было физической возможности выполнить тот объем работ, который указан в данных документах за 1 день, учитывая, что он исполнял трудовые обязанности в интересах самогоналогоплательщика в качестве эксперта и директора.
Постановление АСО от 26 сентября 2017 г. по делу №А07-23019/2016;
- (оптовая торговля) В распоряжении налогового органа оказались как реальные счета-фактуры между производителем, налогоплательщиком и конечными покупателями, так и идентичные этим (тоннаж, даты, номера транспортных средств, реквизиты договоров)
счета-фактуры уже с подконтрольным промежуточным ИП на ОСН (экономия по налогу с дохода).
Постановление АСО от 18 марта 2019 г. по делу №А76-4195/2018;
- (производство) Заявляя, что деятельность ведется в рамках договора простого товарищества, компании группы никак не оформили внесение в совместную деятельность обязательных для этого случая вкладов.
Постановление АСО от 27 июня 2019 г. по делу №А76-33485/2018.
- (строительство) Юристы строительного холдинга, видимо, настолько замучились администрировать нагромождение юридических лиц, что ставили подписи на бухгалтерских документах за лиц, которые уже умерли.
Постановление АСО от 29 января 2021 г. по делу №А55-4213/202.

20 место

Показатели субъектов ГК близки к предельным значениям для применения спецрежимов.

15,7%
Упоминание

92%
Положено в основу решения против налогоплательщика

Рекордсмен по смене позиции - опустился с 17 на 20 место.
- (производство) Как только компания приблизилась к предельному для УСН порогу по выручке, было создано второе ООО, фактически ведущее ту же самую деятельность на тех же площадях.
Постановление АСО от 19 декабря 2018 г. по делу № А70-3378/2018;
- (услуги) Взаимозависимые ООО и ИП оказывали гостиничные услуги и услуги общественного питания. Однако фактически деятельность вело одно ООО, которое таким образом утратило право на применение ЕНВД (так как в сумме использовало более 500 кв.м для гостиницы и 150 кв. м. для общественного питания).
Доказывая это, налоговый орган опирался на допросы сотрудников, информацию с сайта гостиницы, правила предоставления услуг гостиницы.
Постановление АСО от 13 декабря 2018 г. по делу №А43-10596/2017;

- (строительство) Выручка подрядных организаций на УСН регулировалась в зависимости от приближения их к установленным лимитам. Зависшая задолженность налогоплательщика перед упрощенцами достигла 1 млрд. руб.
Постановление АСО от 4 июля 2018 г. по делу №А59-2443/2017;
- (подряд) Численный состав сотрудников подрядчиков на спец. режимах приближался к критическим показателям для УСН в 100 человек. *Постановление АСО от от 10 февраля 2018 г. по делу №А50-10873/2017;*
- (общепит) Налогоплательщик и не скрывал, что включение в модель новых субъектов преследовало цель уместиться на УСН по численности персонала. Подобную откровенность суды не оценили.
Постановление АСО от 22 июля 2019 г. по делу №А32-46644/2017.
- (розничная торговля) Классическая ситуация - множество взаимозависимых продавцов-магазинов у них много общего и все у них очень хорошего, но несмотря на успех все они упираются в «стеклянный потолок» лимитов по УСН или ПСН - по используемым площадям или сотрудникам. *Постановление АСО от 15 февраля 2021 г. №Ф08-71/21 по делу №А32-57591/2019; Постановление АСО от 2 декабря 2020 г. №Ф02-6185/20 по делу №А69-318/2018; Постановление АСО от 12 мая 2021 г. №Ф09-2276/21 по делу №А76-17047/2018 и др.*
- (гостиница) По мере приближения к лимитам по УСН в городе появлялась новая гостиница, но этого никто не замечал — для клиентов и остальных окружающих все оставалось по прежнему. Очевидная привязка возникновения новых ИП и ООО на УСН к предпринимательскому успеху гостиницы среди прочих обстоятельств не оставила ФНС и суды равнодушными *Постановление АСО от 28 октября 2020 г. №Ф04-3694/20 по делу №А27-16351/2019;*

19 место

Общие представители.

16,4%
Упоминание

91%
Положено в основу решения против налогоплательщика

- (производство) Представителями в банках при осуществлении расчетов были одни и те же лица; при представлении налоговой отчетности Обществом указывался один и тот же номер телефона.
Обе производственные компании применяли УСН в целях разделения выручки. *Постановление АСО от 19 декабря 2018 г. по делу №А70-3378/2018;*
- (общепит) У ИП и его подконтрольного ООО и родственника-предпринимателя на спец. режимах были оформлены доверенности на одни и те же лица. *Постановление АСО от 7 июля 2017 г. по делу №А53-5300/2016;*
- (производство) Производитель на ОСН и его покупатель на УСН имели одних представителей. *Постановление АСО от 8 февраля 2019 г. по делу №А21-11751/2017;*
- (оптовая торговля) Основной ИП имел доверенности от подконтрольных предпринимателей на спец. режимах. *Постановление АСО от 21 февраля 2019 г. №А05-13684/2017.*

- (монтаж) Группу компания по монтажу систем вентиляции и кондиционирования привлекли к налоговой ответственности. Одним из аргументов этого стало то, что товары, запчасти и пр. за все компании принимали одни и те же люди, а организации были зарегистрированы одними и теми же юристами. *Постановление АСО от 28 января 2021 г. №Ф06-69509/20 по делу №А55-448/2020;*

- (розничная торговля) Распространенная проблема - помещение одно, но «магазинов» в нем много. Как правило в таких ситуациях у «независимых» торговцев очень много общего, в том числе - представители, которые принимают товар, работают с госорганами и др. *Постановление АСО от 15 февраля 2021 г. №Ф08-71/21 по делу №А32-57591/2019; Постановление АСО от 3 марта 2021 г. №Ф01-16170/20 по делу N А29-16450/2019; Постановление АСО от 19 ноября 2020 г. №Ф06-67278/20 по делу №А12-35127/2019 и др.*

18 место

Использование имущества без договора.

15,9%
Упоминание

95%
Положено в основу решения против налогоплательщика

Если заявляете о самостоятельности вашего контрагента, то почему оказываются неоформленными все взаимоотношения с ним как с реально независимым лицом? Отсутствие, например, договорных оснований для использования его имущества, гарантировано будет негативно воспринято и налоговым органом, и судом.
Поднялся в рейтинге на два места вверх — с 20-го на 18-ое.

- (оптовая торговля) Две торговые компании на УСН вели свою деятельность в помещениях, принадлежащих бенефициару бизнеса и официально используемых его основной компанией-налогоплательщиком. При этом право пользования как этим помещением, так и остальным оборудованием (погрузочная техника, транспорт) юридически никак оформлено не было.
Постановление АСО от 16 октября 2017 г. по делу №А42-6484/2016;

- (услуги) Все взаимозависимые организации на УСН осуществляли один вид деятельности, находились по одному юридическому адресу, использовали одни и те же помещения и кадровый персонал, использовали одну и ту же технику. Однако договоры на аренду территории для стоянки автомобилей и размещения склада были только у одной компании.
Постановление АСО от 16 октября 2017 г. по делу №А42-6484/2016;

- (производство, розничная торговля) ИП-бенефициар изготавливал продукцию и реализовывал ее через сеть подконтрольных ему компаний на спец.режимах. При этом общества безвозмездно пользовались имуществом этого ИП.
Постановление АСО от 27 марта 2019 г. по делу №А41-48348/2017;

- (розничная торговля) Договор аренды был, но не позволял идентифицировать сдаваемое в аренду имущество.
Постановление АСО от 11 декабря 2017 г. по делу №А73-17635/2015.

- (производство) ГК из ИП и ООО занималась производством мебели. Все субъекты использовали одно и то же оборудование, но эти отношения никак юридически не оформили.
Постановление АСО от 8 декабря 2020 г. по делу № А11-10001/2018;

Соответственно совместное использование данного имущества субъектами ГК никак не оформлялось.
Постановление АСО от 4 февраля 2021 г. по делу №А05-7033/2019.
- (услуги) Гостиница на ОСН приобрело автомобиль как будто бы для своих нужд и приняло НДС к вычету. Но, как оказалось, предавала его своим ИП, применяющим УСН просто без оформления договора. Итог - отказ в вычете НДС. *Постановление АСО от 21 декабря 2020 г. №Ф02-5751/20 по делу N А19-14637/2019.*

17 место

Создание схемы перед расширением бизнеса (мощности, персонала и т.д.).

16,4%
Упоминание

94%
Положено в основу решения против налогоплательщика

Стал убойнее на две позиции — 17 место вместо 19.
- (общепит) По мере появления новых точек общепита, создавались новые компании в группе, полностью подконтрольные одним и тем же лицам.*Постановление АСО от 7 июня 2018 г. по делу №А32-44581/2017;*
- (услуги) Для сохранения права на ЕНВД новые автомобили приобретались на вновь созданное ООО.
Постановление АСО от 14 августа 2017 г. по делу №А53-16075/2016;
- (строительство) По мере роста выручки и прибыли основной компании на ОСН, привлекались подконтрольные общества на УСН, выводящие на себя часть прибыли.
Постановление АСО от 4 июля 2018 г. по делу №А59-2443/2017.
- (производство) ГК производила ростверки. Для этого привлекала компании, которые «рождались» незадолго до заключения договоров субподряда. *Постановление АСО от 4 февраля 2021 г. №Ф07-16335/20 по делу №А05-7033/2019;*
- (аренда) Перед продажей недвижимого имущества из большой фирмы-собственника, применяющей на УСН, выделились «фирмочки». С небольшими кусочками недвижимости. В результате при продаже помещений компании смогли сохранить право на «упрощенцу», но только до выездной проверки. *Постановление АСО от 15 апреля 2021 г. №Ф04-1302/21 по делу №А27-7789/2020.*

16 место

Изменение экономических результатов субъектов ГК и получение налоговой выгоды.

18%
Упоминание

92%
Положено в основу решения против налогоплательщика

- (производство) Сопоставление размера доходов до регистрации «дублирующей» компании и после регистрации свидетельствует о резком снижении доходов налогоплательщика. *Постановление АСО от 19 декабря 2018 г. по делу №А70-3378/2018;*
- (услуги) Оказание идентичных услуг обществом и взаимозависимым ИП позволило применять обоим субъектам УСН. В данном случае взаимозависимость несомненно оказала влияние на условия и финансово-экономические результаты их деятельности.
Постановление АСО от 22 января 2018 г. по делу №А70-5924/2017.

- (торговля) Суд вник в торговую цепочку ГК, занимающейся продажей металла, и установил завышение цен на подконтрольных посредниках, что приводило к налоговой выгоде. В итоге выгода признана необоснованной и компании доначислили почти 10 млн. р. налога на прибыль.
Постановление АСО от 20 января 2021 г. по делу №А65-10831/2020; по делу №А05-7033/2019;

- (услуги) Группа компаний провайдеров привлекала подконтрольных ИП-упрощенцев для обслуживания сетей и сбора абонентской платы. Видимо, обслуживание было настолько уникальным, что провайдер делился с ИП половиной абонентской платы. Суды не оценили столь высоко качество услуг предпринимателей и посчитали такие расценки направленными на получение необоснованной налоговой выгоды. Цена такой оценки — почти 40 млн руб. доначисленных налогов.
Постановление АСО от 9 июня 2021 г. по делу №А11-6485/2018.

15 место

17%
Упоминание

100%
Положено в основу решения против налогоплательщика

Контроль финансовых потоков одним лицом, лицами.

- (оказание услуг) ИП на ОСН занимался продажей ГСМ. Одновременно сдавал подконтрольному ООО транспортные средства для оказания соответствующих услуг на ЕНВД. Однако НДС-ные расходы, касающиеся транспорта, учитывал в своем налогообложении.
Инспекция посчитала дробление искусственным, направленным именно на обеспечение возможности получения вычетов по НДС, чего не было бы при самостоятельном оказании транспортных услуг. Доказательствами «схемы» помимо прочего было то, что ИП является единственным лицом, которое фактически вправе осуществлять оперативное управление счетом ООО. В карточке с образцами подписей и оттиска печати ООО, единственным владельцем счета является ИП.
Постановление АСО от 4 апреля 2018 г. по делу №А57-7249/2017;

- (производство) Правом распоряжения денежными средствами на расчетных счетах трех организаций обладали одни и те же лица.
Постановление АСО от 24 мая 2018 г. по делу №А49-2404/2017.

- (оптовая торговля) Единый закуп при реализации товара через несколько подконтрольных ООО. Продажа товара внутри группы компаний оформлялась после того, товар был реализован зависимой ООО конечному покупателю. Соответственно заключения договоров и движения денежных средств внутри ГК носило искусственных характер.
Постановление АСО от 18 марта 2019 г. по делу №А76-4195/2018

- (оптовая торговля) Снятие денежных средств со счета ИП-перепродавца на УСН осуществляли сотрудники ООО-налогоплательщика.
Постановление АСО от 18 марта 2019 г. по делу №А76-4195/2018.

- (услуги) Компания, управляющая жилым фондом, создала подконтрольные организации для налоговой оптимизации. Выжимая из схемы максимум, руководство контролировало даты поступления средств по договорам на счет тех или иных компаний, преследуя налоговые цели.
Постановление АСО от 14 мая 2021 г по делу №А60-30298/2020.

- (оптовая торговля) Один собственник создал небольшую группу компаний из собственного ИП и ООО, где он являлся учредителем и директором. Занимался забоем животных и торговлей мясом.
По мере приближения к лимитам переводил выручку с ООО на себя (ИП). Скрыть такое практически нереально — минус 4,4 млн руб. в пользу бюджета.
Постановление АСО от 3 февраля 2021 г. по делу №А48-12407/2019
- (услуги) Один собственник, действующий в двух ипостасях — ИП и ООО — занимался ремонтом кораблей. Финансовые потоки были распределены таким образом, чтобы на ООО были сконцентрированы расходы, а ИП выпадали в основном доходы. При том, что оба субъекта формально вели независимую и непересекающуюся деятельность.
В таких условиях перевод Индивидуальным предпринимателем средств с расчетного счета на личный был воспринят судом как обналичивание.
Постановление АСО от 27 ноября 2020 г. №Ф03-3449/20 по делу №А24-9177/2019.

14 место

ИП и участники компаний в группе действующие или бывшие сотрудники налогоплательщика, родственники, учредители

24,4%
Упоминание

87%
Вероятность того, что суд поддержит инспекцию

Этот признак мы специально выделили отдельно, не включив его во «взаимозависимость». Основная причина этого — рост количества использования подконтрольных предпринимателей (из-за более низкой в конечном счете налоговой нагрузки и, как следствие, стоимости наличных средств). Бизнес бежит именно туда, куда его загоняют. Туда, куда радостно и бодро зовут налоговые «копперфильды». И при этом туда, где уже давно ждут.
Поэтому 25 предпринимателей в ГК никак не спасут ситуацию, если вы зарабатываете только на неуплаченных налогах, не оптимизируя свои процессы и систему управления.
- (производство) Хлебокомбинат, желая остаться на УСН, производство части продукции оформлял от лица предпринимателей, состоявших с ним же в трудовых отношениях.
Постановление АСО от 17 апреля 2019 г. по делу №А13-13943/2015;
- (подряд) Компания на ОСН для выполнения сварочных работ привлекала предпринимателя на УСН — своего бывшего работника.
Ситуация отягощена фактами ремонта оборудования ИП за счет основного ООО и наличием задолженностей в отношениях между ними.
Постановление АСО от 13 марта 2019 г. по делу №А71-48/2018;
- (оптовая торговля) Пиломатериалы реализовывались предпринимателю на УСН, одновременно занимавшему должность бухгалтера компании-продавца на ОСН.
Постановление АСО от 15 июля 2019 г. по делу №А50-27918/2018.

- (услуги) В группе ремонтно-монтажных компаний с состав ООО входили бывший и действующие работники, некоторые из которых при этом продолжали получать заработную плату в основной компании. Столь очевидная зависимость стоила бизнесу — 14,6 млн руб. *Постановление АСО от 15 июля 2019 г. по делу №А50-27918/2018.*
- (строительство) Собственники группы строительных компаний с выручкой в несколько миллиардов не придумали ничего лучше, чем создавать в целях налоговой оптимизации компании на главного бухгалтера, финансового директора и их родственников. *Постановление АСО от 29 января 2021 г. по делу № А55-4213/202.*

13 место

Единый административно-хозяйственный центр в ГК (управляющая компания).

25,7%
Упоминание

85%
Вероятность того, что суд поддержит инспекцию

- (подряд) Общее управление, бухучет, общий товарный знак и единая кадровая политика.
Постановление АСО от 22 января 2018 г. по делу №А05-9428/2016;
- (розничная торговля) Общество фактически управляло подконтрольными организациями и индивидуальными предпринимателями, безвозмездно осуществляло часть их функций: кадровое делопроизводство, распоряжения денежными средствами, возможность распоряжения имуществом подконтрольных обществ и т.д. *Постановление АСО от 25 декабря 2018 г. по делу №А27-27939/2017.*
- (розничная торговля) Сеть АЗС. Для сохранения УСН под новые АЗС постоянно открывались ООО. При этом система управления изменений не претерпевала, управленческие решения фактически принимались одними и теми же лицами. Налоговым органом доказано в суде, что бухгалтерские и кадроввые функции всех компаний осуществлялись одними и теми же людьми, находившимися в одном кабинете. *Постановление АСО от 18 марта 2021 г. по делу №А12-4704/2020;*

12 место

Движение средств — все идет к одному субъекту.

23,4%
Упоминание

99%
Вероятность того, что суд поддержит инспекцию

Как и прежде — один из самых убийственных признаков при его доказанности. И да, не факт, что управление фин. потоками и их аккумулирование осуществляется одним и тем же лицом. Поэтому этот признак указывается отдельно.
- (розничная торговля) Вся выручки ряда предпринимателей, разделивших между собой площадь торгового зала магазинов бытовой техники, в итоге оказывалась у одного ИП. При этом площади торгового зала конструктивно не были обособлены друг от друга, действовали как единый объект торговли с общей организационной структурой (единые трудовые ресурсы, единый товарооборот, общие денежные расчеты).
Постановление АСО от 21 мая 2018 г. по делу №А27-10485/2017;

- (услуги) Суд установил создание сторонами схемы взаимоотношений, при которой общество передает в аренду предпринимателю 20 транспортных средств с уплатой арендной платы за проверяемый период в размере чуть более 4 млн руб., которые, в свою очередь, сразу переданы предпринимателем обратно обществу для использования по договоруоказания транспортных услуг и с уплатой обществом в пользу предпринимателя 35,5 млн руб. Доход, перечисленный на личный счет предпринимателя, составил 13 млн руб.
Постановление АСО от 2 марта 2018 г. по делу №А53-11722/2017;
- (оптовая торговля) Подконтрольный ИП-перепродавец на полученную выручку купил банковские векселя, затем якобы продал их за наличные акционеру налогоплательщика — поставщика этого ИП. Впоследствии акционер векселя внес в общество в виде вклада в имущество.
Постановление АСО от 18 марта 2019 г. по делу №А76-4195/2018;
- (производство) Установив формальное разделение выручки между налогоплательщиком на ОСН и взаимозависимыми компаниями на УСН, налоговые органы также доказали передачу 90% выручки упрощенцев бенефициару бизнеса-руководителю налогоплательщика в виде займов.
Постановление АСО от 17 января 2019 г. по делу №А21-8518/2017.
- (торговля) Дело с рекордной суммой доначисления - почти 2 млрд руб. Компании, занимающиеся торговлей алкоголя, собрали практически все основные признаки дробления. Суд досконально изучил производственный процесс и выяснил, что объемы производимой продукции занижены - часть алкоголя идет вне учета. Кредиторские задолженности и нерыночные отношения в группе и т.д. Среди прочего суд проследил движение средств и выяснил, что все они выводятся на подконтрольных физических лиц. В этом ему помогли материалы уголовного дела.
Постановление АСО от 25 января 2021 г. по делу №А46-5513/2019.
- (производство) Группа компаний занимается производством лекарств. Сырье поступало из-за рубежа через сеть иностранных компаний, подконтрольных российскому акционеру. Наценка «возвращалась» в виде займов иностранных компаний, которые затем через уступку в пользу акционера были прощены (с использованием вклада в имущество без увеличения уставного капитала).
Постановление АСО от 18 февраля 2021 г. по делу №А19-12789/2019.
Безусловно, подавляющее большинство дел содержит более половины всех указанных признаков одновременно. Однако встречаются кейсы, где фактологический состав ситуации, казалось бы, вел налогоплательщика к провалу.
Постановления АСО от 11 мая 2018 г. по делу №А53-2638/2017 (аптечная сеть); от 22 мая 2018 г. по делу №А19-6999/2017 (аптечная сеть); от 12 января 2018 г. по делу №А60-14635/2017 (оптовая торговля); от 12 июля 2019 г. по делу №А12-27106/2018 (аренда имущества); от 23 октября 2018 г. по делу №А49-8468/2017 (производство); от 27 ноября 2018 г. по делу №А36-12484/2017 (услуги);

от 25 января 2018 г. по делу №А60-61519/2016 (строительство);
от 11 апреля 2018 г. по делу №А48-2010/2017 (розничная торговля) и др.

Налоговый орган приводил аналогичные указанным выше доводы. Однако в итоге спор разрешался не в его пользу, поскольку бизнес сумел доказать суду одну простую вещь. Но о ней позднее.

А сейчас еще несколько ценных выводов по итогу проведенного анализа.

11 место

Участники схемы являются единственными поставщиками друг друга. Общие покупатели и/или поставщики.

26,5%
Упоминание

92%
Положено в основу решения против налогоплательщика

Стал менее убойным — поменялся местом с «Наличием задолженностей в ГК», который занял 10 место.

- (оптовая торговля) Налогоплательщик на ОСН был единственным поставщиком для ИП-перепродавца на НДФЛ.
Постановление АСО от 18 марта 2019 г. по делу №А76-4195/2018.

- (производство) ИП делал мебель, а подконтрольные ООО ее продавали. ИП был для них единственным поставщиком. В совокупности с другими признаками это привело к доначислению 48 млн руб.
Постановление АСО от 8 декабря 2020 г. по делу №А11-10001/2018;

- (подряд) Компания по ремонту и восстановления жилого фонда привлекала субподрядчиков. Суд установил, что «субчики» были фиктивны, и ни с кем кроме основной компании не взаимодействовали.
Постановление АСО от 25 февраля 2021 г. по делу №А74-10651/2018.

10 место

Наличие задолженностей в группе компаний.

28%
Упоминание

89,5%
Положено в основу решения против налогоплательщика

-(строительство) Налогоплательщик на ОСН задолжал пяти подконтрольным подрядчикам на УСН более 1 млрд. руб. за три года. Очевидно, что в случае погашения задолженности они бы утратили право на спец. режим. При этом сам налогоплательщик свои налоговые обязательства за счет оформления подрядных работ от имени этих копаний скорректировал.
Постановление АСО от 4 июля 2018 г. по делу №А59-2443/2017;

- (аренда имущества) Налоговым органом доказано искусственное создание взаимозависимых налогоплательщику компаний-собственников имущества. Аренда направлена на завышение расходов по налогу на прибыль. Одним из доводов фиктивности — наличие кредиторской задолженности перед арендодателями.
Постановление АСО от 26 апреля 2018 г. по делу №А02-553/2017;

- (строительство) В целях вывода дохода под льготный режим генподрядчик привлекал подконтрольных субподрядчиков. Но так как основные расходы оставались на генподрядчике, то деньги нужны были именно на нем, а перевод средств на субподрядчиков осуществлялся по мере необходимости.

В результате копилась кредиторская задолженность, которую никто не торопился взыскивать. Все это говорит о недобросовестности налогоплательщика.
Постановление АСО от 25 февраля 2021 г. №Ф08-1024/21 по делу №А63-2354/2020;
- (производство) Наличие зависшей кредиторской задолженности перед подрядчиком на УСН, перерабатывающем сырье налогоплательщика на ОСН, послужило дополнительным доказательством искусственности отношений.
Постановление АСО от 16 марта 2021 г. №Ф06-1831/21 по делу №А72-10249/2019.

Переходим к самым популярным критериям у налоговиков и судей одновременно. В порядке возрастания их убойной силы.

9 место

Участники схемы осуществляют аналогичный вид экономической деятельности.

36,2%
Упоминание

82%
Положено в основу решения против налогоплательщика

В 2021 году покинул 8 место.
- (подряд) Несколько субъектов одновременно занимались ремонтом дорог. Налоговый орган доказал предельные размеры численности персонала, перемешанный кадровый состав.
Постановление АСО от 10 февраля 2018 г. по делу №А50-10873/2017;
- (услуги) Деятельность велась одновременно от лица нескольких ООО, занимающихся производством пара и горячей воды.
Постановление АСО от 9 ноября 2018 г. №А39-7666/2017.
- (торговля) Классика жанра - один человек в лице ИП и ООО имел два магазина. Сам себе сдавал часть помещений, имел общих работников и пр. ФНС и суд не любят такого раздвоения личности с идентичными видами деятельности.
Постановление АСО от 15 февраля 2021 г. по делу №А32-57591/2019;
- (услуги) ГК занимается ремонтом дорог. Желания переходить на общую систему у владельцев не было, потому в группе были три компании-«упрощенцы». Функционально практически идентичны.
К сожалению лишь одна компания из них была реальным исполнителем. *Постановление АСО от 16 января 2020 г. №Ф02-7019/19 по делу №А58-5108/2018.*

8 место

33,3%
Упоминание

95%
Положено в основу решения против налогоплательщика

Несение расходов участниками схемы друг за друга.

Опять же следствие «минимизации затрат на поддержание схемы», в итоге убеждающее суд в злонамеренности действий налогоплательщика. В прошедшем году стал опаснее на одну позицию.

- (оптовая торговля) Оплату услуг ЗАО «ПФ «СКБ Контур» в интересах субъектов группы осуществлял налогоплательщик (ОСН). Стоимость предоставления услуг по пользованию системой «Контур-Экстерн» дилерам налогоплательщика на УСН не предъявлялась и в доходы от реализации не включалась, оплата данных услуг от контрагентов не поступала.

Постановление АСО от 19 марта 2018 г. №А31-181/2015;

- (розничная торговля) Торговые площади были поделены между ООО и ИП. Однако затраты на охрану, на вывоз и утилизацию мусора, на услуги связи осуществлял один ИП, возмещения от ООО не было. В свою очередь, расчеты за обслуживание контрольно-кассовой техники и ремонт производились только от имени ООО.

При этом ведение учета осуществлялось в одном месте, с использованием одних компьютерных программ; установлен один режим рабочего времени; контактная информация единая — общий адрес и номер телефона; общее управление и контроль осуществлялись лично ИП. Применялась единая кадровая политика, формальное распределение сотрудников между двумя работодателями; наличие идентичных контрагентов, общего представителя по доверенностям.

Постановление АСО от 16 октября 2018 г. по делу №А75-16893/2017;

- (розничная торговля) Кассовая техника приобреталась сотрудниками основного ООО, поставляющего товары якобы независимым субъектам розничной сети. *Постановление АСО от 25 декабря 2018 г. по делу №А27-27939/2017;*

- (услуги) Компания налогоплательщик несла коммунальные расходы за своего контрагента на УСН. *Постановление АСО от 15 марта 2019 г. по делу №А75-3674/2018;*

- (производство) Расходы на содержание склада и доставку товара до покупателя фактически нес налогоплательщик, а не его промежуточный покупатель ИП на УСН. *Постановление АСО от 18 февраля 2019 г. по делу №А07-36451/2017.*

- (торговля) Группа из ИП и его же ООО занималась торговлей мясом. ИП оплачивал необходимые ветеринарные свидетельства за себя и ООО. Суды не оценили такой благотворительности.

Постановление АСО от 3 февраля 2021 г. по делу №А48-12407/2019;

- (аренда) Несколько компаний сдавали помещения, расположенные в одном здании, в аренду. В суде установили, что только одна из них несла расходы, необходимые для надлежащего функционирования здания («коммуналка», ремонт и пр.). При этом пользовались этими благами все организации группы.

Постановление АСО от 13 февраля 2020 г. по делу №А43-34835/2018.

7 место

Фиктивность отношений в группе компаний. Недействительность сделок.

33,3%
Упоминание

95%
Положено в основу решения против налогоплательщика

- (аренда имущества) Арендные отношения в группе компания были формальны: платежи шли только в ограниченном размере, необходимом для покрытия расходов. *Постановление АСО от 26 апреля 2018 г. по делу №А02-553/2017;*
- (аренда имущества) Вексельные отношения носили формальный характер, оформлялись для транзита денежных средств в группе. *Постановление АСО от 23 июля 2018 г. по делу №А40-169185/2016;*
- (производство) Товар никуда не перемещался, что позволило доказать фиктивность договора простого товарищества. *Постановление АСО от 23 мая 2019г. по делу №А76-11398/2018.*
- (услуги) Клининговая компания привлекала субподрядчиков на УСН для помощи в уборке. Но заказчики не видели сотрудников этих компаний, первичка по таким услугам не представлена, другие документы подписаны неустановленными лицами и пр. Неудивительно, что суд сделал вывод о фиктивности сделок.
Постановление АСО от 11 февраля 2021 г. по делу №А76-46422/2019;

6 место

Формальное перераспределение между участниками схемы персонала без изменения их должностных обязанностей.

40,4%
Упоминание

90%
Положено в основу решения против налогоплательщика

-(производство) Налогоплательщик на УСН и ООО на УСН в производственной деятельности использовали одно оборудование; за станками работали как работники налогоплательщика так и ООО в одном цехе по одному адресу, при направлении заказа на производство отсутствовали какие-либо объективные идентифицирующие признаки, позволявшие отнести заказ на того или иного производителя; в документах нет указания на производителя — кто именно изготовил.
Постановление АСО от 19 декабря 2018 г. по делу №А70-3378/2018;
- (розничная торговля) В целях сохранения возможности применения ЕВНД налогоплательщик ИП вел торговлю вместе с взаимозависимыми ООО. У всех субъектов значатся одни и те же работники, при этом их трудовые функции в связи с переходом от предпринимателя к обществам не изменились.
Постановление АСО от 6 апреля 2018 г. по делу №А50-5566/2017;
- (услуги) Из показаний свидетелей следует, что сотрудники воспринимают ООО и Предпринимателя как единый субъект предпринимательской деятельности; отсутствует фактическое разделение деятельности сторон для работников и населения (работники Предпринимателя при общении с населением представляются сотрудниками управляющей компании; на спецодежде сотрудников Предпринимателя имеется логотип ООО; некоторые работники не знают точно, с кем у них

оформлялись трудовые отношения; график дежурств утверждался генеральным директором ООО в отношении работников обоих хозяйствующих субъектов).
Постановление АСО от 5 февраля 2018 г. по делу №А70-7737/2017.
- (услуги) ООО обслуживала многоквартирные дома. Деятельность была успешна, даже слишком — было потеряно право на УСН. Чтобы вернуть все назад была создана новая компания-«упрощенец». Туда был переведен персонал и необходимые ресурсы. Но компания была взаимозависима, а для переведенных сотрудников ничего не поменялось, некоторые даже не осознали, что теперь работают в другой организации.
Постановление АСО от 13 января 2021 г. по делу №А26-1173/2020;
- (торговля) торговая компания выпадала из УСН по штату. Было принято «логичное» решение: много работников — много компаний. Были созданы новые «упрощенцы», каждому раздали по порции сотрудников. Естественно, никто особо не озаботился о деловой цели и порядке перевода — все было формально.
Постановление АСО от 12 мая 2021 г. по делу №А76-17047/2018.

5 место

Отсутствие у подконтрольных лиц, принадлежащих им основных и оборотных средств, кадровых ресурсов.

42,2%
Упоминание

94%
Положено в основу решения против налогоплательщика

Отсутствие самостоятельности субъектов в группе явно свидетельствует об их искусственности. По этому поводу правдиво отмечено в методических рекомендациях СК и ФНС [7]: «первыми признаками умышленности действий налогоплательщика являются имитационные. Поскольку при использовании подставного лица налогоплательщик несет некоторые расходы, его целью одновременно является стремление эти «непроизводительные» расходы сократить, в результате полноценной имитации не происходит, а налоговые и следственные органы должны эти признаки выявить и документально закрепить». Иными словами, попытка показать самостоятельность и независимость контрагента требует своих расходов. А если налогоплательщик и так пытается сэкономить (в данном случае на налогах), эти «имитационные» расходы будут максимально снижены.
- (производство) У ООО-налогоплательщика было достаточно ресурсов для самостоятельной реализации продукции. При этом у ИП, который «закупал» и продавал продукцию налогоплательщика под УСН, эти ресурсы отсутствовали. ИП не имел расходов, связанных с арендой складских и офисных помещений. Оплату услуг связи, Интернета, коммунальных услуг в полном объеме за ИП осуществляло само общество.
Постановление АСО от 16 апреля 2018 г. по делу №А07-5370/2017;

7. Методические рекомендации Следственного комитета России «Об исследовании и доказывании фактов умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора)» (подготовлены Следственным комитетом РФ и Федеральной налоговой службой)

- (розничная торговля) ИП сдавал часть своей торговой площади взаимозависимым ООО. В результате проведенного анализа налоговой отчетности и движения денежных средств по расчетным счетам этих обществ, установлено, что у данных организаций отсутствуют необходимые условия для достижения результатов экономической деятельности: трудовые ресурсы, основные средства, производственные активы, складские помещения, транспортные средстве, оплата за аренду помещений не производилась.
Постановление АСО от 6 апреля 2018 г. по делу №А50-5566/2017;
- (подряд) Подрядчики налогоплательщика на УСН не имели недвижимого имущества и транспортных средств, необходимых для выполнения подрядных работ; строительно-монтажные работы выполнялись с использованием арендованной у налогоплательщика техники и его давальческих материалов; оплата работ осуществлялась им исключительно в размерах, необходимых только для погашения текущих расходов взаимозависимых организаций.
Постановление АСО от 4 июля 2018 г. по делу №А59-2443/2017
- (строительство) Подконтрольные субподрядчики всеми силами помогали генподрядчику. Брали на себя существенную часть работ.
Но как оказалось, это было лишь на бумаге.
В реальности у них не было ни работников, ни складских помещений для материалов, ни оборудования. Помощь была лишь виртуальной.
Постановление АСО от 25 февраля 2021 г.по делу №А63-2354/2020;
- (производство) ГК занималась производством мясоколбасных изделий. В производственную цепочку были включены ООО-«упрощенцы». Они были наделены штатом работников, но вот кроме персонала у них ничего не было. Да и перевод сотрудников носил формальный характер. Все это было установлено в ходе проверки и утверждено в суде. *Постановление АСО от 16 марта 2021 г. по делу №А72-10249/2019.*

4 место

Общие вывески, сайты, обозначения, адреса, банки и пр.

58,8%
Упоминание

87%
Положено в основу решения против налогоплательщика

Негативный окрас признака усиливается, когда использованию единых обозначений якобы независимыми лицами нет никаких юридических объяснений.
Практический совет: уделяйте больше внимания информации ваших сайтов, и тому, что рассказываете о своем бизнесе СМИ.
Затруднительно доказать отсутствие искусственного дробления в группе розничных ИП на патенте или УСН, если на общем сайте указано, что «количество сотрудников компании более 1000 человек, а сеть магазинов насчитывает более 400 торговых точек.»
И тут же вся история становления бизнеса от его единственного «отцаоснователя».

- (розничная торговля) Единый сайт «группы компаний», на котором указано общее количество сотрудников (более 160 человек), единая вывеска с общим режимом работы. Проход покупателей к товарам налогоплательщика и остальных субъектов группы осуществляется через всю территорию торгового помещения, на котором расположены товары, принадлежащие как обществу, так и иным лицам.
Постановление АСО от 8 августа 2018 г. по делу №А24-2305/2017;
- (производство) «Молочный завод» помимо собственной продукции изготавливал товары в интересах ряда подконтрольных ему компаний на УСН (по договору переработки давальческого сырья), перенося на них часть общей прибыли. При этом вся продукция реализовалась под одними брендами. *Постановление АСО от 6 марта 2018 г. по делу №А46-16687/2016;*
- (розничная торговля) Основные расчетные счета субъектов группа открыты в одних банках, право распоряжения находящимися на счетах денежными средствами и получения банковских выписок принадлежит наряду с «псевдо-ИП» руководителям налогоплательщика. IP-адреса общества и предпринимателя совпадают.
Постановление АСО от 16 апреля 2018 г. по делу № А07-5370/2017.
- (производство) Еще один производитель молочной продукции фактически вел деятельность от лица трех субъектов на УСН. Продукция всех трех организаций ничем ни отличалась, изготавливалась под общим торговым брендом и реализовывалась в адрес покупателей по единым ценам. У подконтрольных налогоплательщику компаний отсутствовали основные средства, необходимые для хранения молока, хранения и реализации готовой молочной продукции, а значит и для ведения самостоятельной финансово-хозяйственной деятельности в отсутствие заявителя.
Постановление АСО от 24 мая 2018 г. по делу №А49-2404/2017.
- (строительство) Строительная группа компаний собрала полный набор признаков дробления и среди них оказались — общие адреса, телефон, а также сайт. Что интересно, ФНС, а за ней и суд обратили внимание на содержание сайта: в нем указывалось, что жилищный комплекс был построен одной компанией, в то время по налоговому учету его строила совершенно другая компания.
Постановление АСО от 11 февраля 2021 г. по делу №А53-15494/2019;
- (оптовая торговля) У компаний в группе, занимающейся торговлей продуктами, были общие адреса, IP-адреса, а также кассовые аппараты. В совокупности с другими признаками такая экономия на спичках привела к потери более 81 млн руб.
Постановление АСО от 3 февраля 2021 г. по делу №А11-12098/2017;
- (торговая сеть) ООО привлекло подконтрольных ИП для открытия новых магазинов. И как будто они даже не были связаны с ООО, но общие адреса, IP-адреса и телефоны выдали их подконтрольность и взаимозависимость.
Постановление АСО от 28 января 2021 г. по делу №А60-69372/2019.

Мы добрались до тройки победителей хит-парада.

Это самые массовые признаки. Но этого мало. Когда налоговый орган собирает их, как гремучую смесь, в флаконе одного дела, они превращаются в молот и наковальню для бизнеса, шансы которого на положительный исход судебного рассмотрения становятся близки к нулю.

3 место

57,3%
Упоминание

90%
Положено в основу решения против налогоплательщика

Фактическое управление деятельностью участников схемы одними лицами.

- (оптовая торговля) Налогоплательщик сдавал бухгалтерскую отчетность своих контрагентов, в налоговых декларациях компаний группы указан один и тот же телефонный номер, доказано централизованное ведение бухгалтерского учета, общее удаленное управление банковскими счетами. *Постановление апелляционной инстанции от 23 января 2019 г. по делу №А43-34020/2017;*

- (услуги) Документы всех субъектов группы компаний хранились по одному адресу. *Постановление АСО от 22 ноября 2018 г. по делу №А67-4208/2017;*

- (подряд) ИП (ЕНВД, ОСН) зарегистрировал на себя ООО на УСН для оказания строительных услуг, так как у самого ИП этот вид деятельности подпадал под налогообложение НДФЛ и НДС. Общее управление субъектами налицо.
Постановление АСО от 14 августа 2018 г. по делу №А59-4232/2017.

- (недвижимость) Компания, владеющая недвижимостью, перед его продажей разделилась и поделила между новорожденными компаниями здание. В принципе это могло бы сработать при наличии деловой цели, но сохранение общего руководства и другие признаки недобросовестности не оставили шансов на благоприятный исход .
Постановление АСО от 15 апреля 2021 г. №Ф04-1302/21 по делу №А27-7789/2020;

- (торговля) Торговля медицинскими товарами стала приносить слишком много денег. Это хорошо, но сохранить УСН все равно хотелось. Были созданы подконтрольные ООО. Но персонал остался единым коллективом и управляли им как единым целым одни и те же лица.
Постановление АСО от 12 мая 2021г. по делу №А76-17047/2018.

- (производство) Группа компаний по производству мебели состояла из множества компаний, но всем управлял один человек.
За этим следовали и другие признаки: единая кадровая политика, управленческий учет и др. Все вскрылось и все инстанции согласились с доначислением в 187 млн руб.
Постановление АСО от 20 августа 2021 г. по делу №А43-18682/2020.

2 место

72,7%
Упоминание

82%
Положено в основу решения против налогоплательщика

Дробление в целях сохранения права на спец.режимы.

Напомним, что применение спец. режимов возможно при соблюдении ряда условий (по размеру выручке, количеству персонала, размеру занимаемой площади). В противном случае налогоплательщик должен применять общую систему.

- (розничная торговля) ИП «Муж» сдавал в аренду часть торгового зала ИП «жена». Вместе применяли ЕНВД и торговали обувью. Никакого разумного объяснения в дроблении торговой площади подобным образом, кроме как в целях налоговой экономии, суду не представлено.

Постановление АСО от 26 сентября 2018 г. по делу №А32-51424/2017;

- (аренда имущества) ИП сдал недвижимость в аренду подконтрольным ООО, которые далее сдавали помещения в субаренду, чтобы разделить потоки выручки в целях сохранения УСН.

Постановление АСО округа от 28 ноября 2018 г. №А70-1041/2018;

- (услуги) ИП и принадлежащее ему на 80% ООО (по 10% у жены и сына) параллельно вели одинаковую деятельность (управление эксплуатацией жилого фонда), чтобы дробить выручку в целях сохранения УСН. В числе доказательств: одинаковый адрес регистрации, одни и те же номера телефонов, IP-адреса.

Доказано общее управление и ведение бухгалтерского учета (одни и те же главный бухгалтер, бухгалтер, специалист отдела кадров, инженер по отоплению, водоснабжению и канализации, инженер по общестроительным работам, экономист).

Постановление АСО от 5 февраля 2018 г. по делу №А70-7737/2017;

- (строительство) По достижении пределов по выручке для УСН регистрировалась новая компания, на которую перезаключались договоры с контрагентами.

Постановление АСО от 19 марта 2018 г. по делу №А28-8033/2016;

- (производство) Молокозавод на общей системе создал подконтрольных субподрядчиков на УСН и в виде расходов выводил выручку под низкую ставку спецрежима.

Постановление АСО от 25 июня 2020 г. по делу № А11-12406/2018.

- (торговля) Группа компаний по торговле нефтепродуктами воспользовалась классической схемой по сохранению выручки в необходимых пределах - агентский договор. Компания на ОСН передавала агентам-«упрощенцам» товар для последующей реализации.

Это позволило бы добиться поставленных целей, если бы не фиктивность построения группы. Залет на более, чем на 188 млн руб.

Постановление АСО от 31 марта 2021 г. по делу№ А11-2223/2017;

- (услуги) Клининговая компания на ОСН посчитала налог на прибыль непосильным бременем для себя. Чтобы его облегчить были созданы подконтрольные ООО-«упрощенцы» на субподряде.

При отсутствии у них ресурсов, общих адресах и других признаках фиктивности группу компаний попользоваться льготным режимом получилось не очень долго. *Постановление АСО округа от 11 февраля 2021 г. по делу №А7646422/2019.*

1 место

94%
Упоминание

79%
Положено в основу решения против налогоплательщика

Взаимозависимость субъектов группы.

Этот признак ожидаемо занимает почетное первое место. Взаимозависимость — это то, чего так сильно боятся бухгалтеры, взаимозависимость — это то, что так неумело прячут предприниматели, вписывая родственников или просто «хороших парней» в директора и учредители компаний, пренебрегая тем обстоятельством, что эти лица не в курсе реальных событий в бизнесе.

Взаимозависимость — это то, что заставляет собственников бизнеса вновь и вновь задавать себе вопрос: а не потеряю ли я контроль над своей компанией? Наконец взаимозависимость — это то, что как бы парадоксально не звучало, совершенно не нужно пытаться спрятать, а в некоторых делах скорее нужно было действовать наоборот.

- (производство) Учредителями и руководителями компаний-дилеров (покупателей на УСН) налогоплательщика (ОСН) — были сотрудники налогоплательщика или их родственники. Включение в модель таких покупателей минимизировало налоговые обязательства по НДС и налогу на прибыль.

Постановление АСО от 19 марта 2018 г. по делу №А31-181/2015;

- (строительство) Директоры подконтрольной организации на УСН ранее занимали управленческие должности в основном ООО. Зависимые «упрощенцы» использовались для завышения расходов ООО на ОСН.

Постановление АСО от 22 января 2018 г. по делу №А05-9428/2016;

- (подряд) ИП агенты являются родственниками или супругами учредителей и руководства налогоплательщика.

Постановление АСО от 8 февраля 2018 г. по делу №А71-17203/2016;

- (розничная торговля) ИП сдает в аренду обществу, в котором сам является участником, либо своим предпринимателям-родственникам (сотрудникам, детям) торговые помещения, чтобы все уместились на ЕНВД по размеру площадей. *Постановления АСО от 12 октября 2017 г. по делу №А19-10345/2016, от 6 июля 2017 г. по делу №А33-7874/2016, от 10 июля 2018 г. по делу №А50П-580/2017, от 28 февраля 2019 г. по делу №А78-10829/2016.*

- (оптовая торговля) ГК из нескольких ИП торговала овощами. Взаимозависимость двух была похожа на матрешку: подконтрольный ИП был когда-то работником у ИП, который был работником у основного ИП.

Постановление АСО от 19 марта 2020 г. по делу № А11-5818/2016.

- (строительство) Создание ООО на бывших работников обошлось группе застройщиков в более, чем в 124 млн руб. доначислений.

Постановление АСО от 25 февраля 2021 г. по делу №А63-2354/2020;

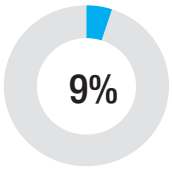
- (услуги) Компания, управляющая жилым фондом, подходила к пределам УСН. Было принято решение создать новую. Внешне независимого участника нашли, а вот с директором и офисом вышла проблема — у обеих компаний были один ЕИО и общее место регистрации. Вкупе с другими признаки это привело к поражению в суде.

Постановление АСО от 13 января 2021 г. по делу №А26-1173/2020.

ЧАСТЬ 4: ОСОБО ОПАСНЫЕ КРИТЕРИИ ИСКУССТВЕННОГО ДРОБЛЕНИЯ

В отличие от всех прочих, **«снайперские» критерии** опасны тем, что их обвинительная способность равняется 100%. Даже критерий из большой тройки сам по себе явной угрозы еще не представляет. Нужна совокупность. Признаки из списка ниже - совсем другое дело. Какие-то из них встречаются довольно часто, какие-то реже. Но наличие любого из них в материалах проверки сводит ваши шансы почти к нулю. Проанализировав более 500 дел, мы в этом уверены.

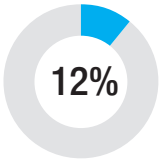
Нет расходов, характерных для данного вида деятельности



Упоминание

Эффективность

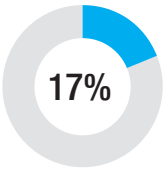
Единый производственный процесс



Упоминание

Эффективность

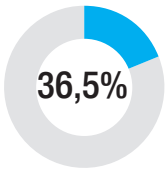
Контроль финансовых потоков
(контроль выручки, оформление товара задним числом и др.)



Упоминание

Эффективность

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



Упоминание

Эффективность

Признак «Движение денежных средств — все идет к одному субъекту» лишился снайперского статуса в 2020 году. Теперь его эффективность в 2017-2021 годах составляет 99%. Все из-за одного дела: №А47-14417/2018[8]. И хотя в делах, рассмотренных в 2021 году, данный критерий вернул себе 100% убойность, формально в список «снайперских» зачислить мы его не можем. Но опасность его от этого меньше не стала.

Кстати дело довольно интересное, давайте рассмотрим его поподробнее.

8. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 23 января 2020 г. N Ф09-9119/19 по делу N А47-14417/2018

Группа компаний из множества ООО и ИП занималась пассажирскими перевозками. Торговый дом на ОСН торговал запчастями, а также владел автобусами, которые сдавал в аренду «дружественным» транспортным компаниям на УСН. В ФНС удалось доказать наличие множества признаков искусственного дробления:

- взаимозависимость — учредители и руководители транспортных компаний были когда-то работниками одного ИП — единственного учредителя и директора Торгового дома (судя по всему, собственника всего бизнеса). Собственник также засветился при создании некоторых из транспортных компаний;
- все находились по одному адресу в здании, которое принадлежало участнику ТД;
- общие вывески, сайты, диспетчерская служба, IP-адреса и пр.;
- сам участник ТД, который формально не имеет отношения к транспортным компаниям, с медиасфере позиционировал себя «как предприниматель,
- осуществляющий пассажирские перевозки»;
- вывод более 35% выручки транспортных компаний на счета собственника головной компании в виде займов.

Казалось бы при таком раскладе шансов у налогоплательщика нет. Однако все суды встали на его сторону. Налогоплательщику удалось убедить все инстанции в следующем:

- создание компаний в разные периоды времени задолго до заключения договоров аренды ТС (создания ГК);
- разные участники компаний;
- наличие у ТД других независимых арендаторов транспортных средств;
- суд не согласился с ФНС и не признал наличие единого производственного процесса;
- единый сайт «отвечает целям оптимизации деятельности по перевозке пассажиров, а так в целях информирования пассажиров и повышения качества их обслуживания»;
- займы законом не запрещены.

С учетом нашего опыта отметим ключевые «прихватки», по-настоящему ставшие спасительными для этой ГК:

1. Разные виды деятельности у компаний: ТД занимается торговлей и владением ТС, в то время как транспортные компании занимаются только перевозками, а между собой делят разные маршруты.

2. Сотрудники в компаниях не перемешаны — у каждой свой штат.

И что самое главное — налогоплательщик следил за дисциплиной: маршруты, судя по всему, не пересекались, ТД самостоятельно не занимался перевозками.
Сотрудники подчинялись только своему работодателю и работали только на него, никаких официальных или неофициальных совмещений не было.

Этому налогоплательщику повезло. Суд мог вполне обоснованно «по своему внутреннему убеждению» акцентировать свое внимание на доказанных ФНС признаках дробления.

ЧАСТЬ 5. NEW. Письмо Федеральной налоговой службы от 10 марта 2021 г. №БВ-4-7/3060@ и Гид по дроблению.

В части дробления бизнеса **из этого письма Вам следует вынести всего две вещи.**

Первое. Основополагающие признаки искусственного дробления из определения, данного ФНС, есть не что иное как перечень «снайперских» критериев, которые мы обсудили выше. Судите и делайте выводы сами (кстати, признака «контроль финансовых потоков» вообще не было в позиции ФНС 2017 года, арбитражная же практика сразу стала ставить его во главу угла).

Нет расходов, характерных для данного вида деятельности

> *«…налогоплательщиком ведется деятельность через применяющих специальные налоговые режимы подконтрольных лиц, которые не осуществляют ее в своем интересе и на свой риск, не выполняют реальных функций, и принимают на себя статус участников операций с оформлением документов от своего имени в интересах контролирующего лица…»*

Единый производственный процесс

> *«осуществляются хотя и разные, но неразрывно связанные между собой направления деятельности, составляющих единый производственный процесс, направленный на получение общего результата.»*

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

> *«осуществляется организационно единая деятельность, координируемая одними и теми же лицами»*

Фиктивность отношений (недействительность сделок, формальный документооборот) внутри ГК

> *«хозяйственная деятельность осуществляется налогоплательщиком и иными входящими в группу лицами с использованием одних и тех же работников и иных ресурсов при тесном организационном взаимодействии данных лиц»*

Второе. Налоговая реконструкция. ФНС признает, что доначисление сумм налогов осуществляется таким образом, как если бы налогоплательщик не допускал нарушений с учетом:

- не только доходов (по обороту), так и сопутствующих им расходов;
- налоговых вычетов по НДС (особенно это важно, когда налогоплательщика виртуально переводят со спецрежимов на ОСН);
- уже уплаченных сумм налогов в рамках специальных налоговых режимов.

Следует отметить, что во встречаемых нами материалах выездного налогового контроля конкретные территориальные инспекции уже в 2020 году массового использовали справедливые и разумные правила реконструкции. Однако, возможно, это не повсеместная практика, в связи с чем ФНС эти правила формализовала.

ЧАСТЬ 6. ОСНОВАНИЯ ВЗАИМОЗАВИСИМОСТИ

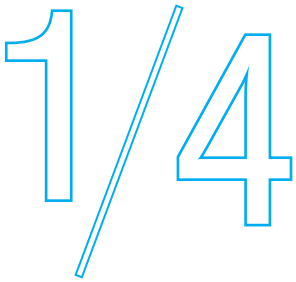
При анализе дел за 2020 год мы подробно изучили на каких именно основаниях суды определяют группу компаний. Проще говоря, почему судья признает организации или ИП взаимозависимыми лицами.

Лирическое отступление. К сожалению, судьи очень редко пишут что-то вроде: «о взаимозависимости свидетельствуют следующие обстоятельства…» и далее список оснований. Как правило, в постановлении есть ссылка только на наличие факта взаимозависимости наряду с другими признаками дробления. Это существенно усложняет анализ дел и выяснение причин, каким образом суд и ФНС очертили границы группы компаний. Поэтому в некоторых случаях вывод об основаниях взаимозависимости мы сделали, исходя из контекста дела и обозначенных судом фактов. Итак, что же мы видим.

Дела семейные

Четверть групп компаний оказались «семейным» бизнесом. Участники юридических лиц и/или ИП в холдинге являются близкими или дальними родственниками, супругами или свойственниками. Руководитель контрагента муж сестры — для ФНС не является тайной и в суде станет действенным аргументом для взаимозависимости.[9]
Что уж говорить о более близком родстве.

Негативных решений при таком построении бизнеса больше среднего значения — 87,5% дел за ФНС против «семейных» холдингов и 85% дела против взаимозависимых лиц в целом (в 2020 и 2021 годах).



ГК оказались «семейным» бизнесом

Карьерный рост

Почти каждая третья ГК состоит из бывших коллег и подчиненных, которые за короткий промежуток времени сделали резкий карьерный скачек — из работников в бизнес-партнеры.

В 28% делах среди участников компаний или ИП обнаруживались бывшие сотрудники головной организации или ИП-собственника. Естественно такой успех не смог оставить налоговых инспекторов и судей равнодушными — 90% таких групп признаются искусственными. Существенно выше чем средние значения.

9. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 12 января 2018 г. по делу №А55-11767/2016, Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 24 февраля 2021 г. по делу №А70-21901/2019, Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 16 апреля 2021 г. по делу №А57-3887/2020 и др.

В 28 % дел среди участников обнаруживались бывшие сотрудники

Например, коммерческий директор становится ИП начинает заниматься той же деятельностью (АЗС), для чего берет у своего бывшего работодателя необходимое имущество в аренду.[10] На ряду с другими обстоятельствами это стало основанием для признания искусственного дробления.

Всё сам

Во многих случаях собственник не заморачивается и, не скрываясь, регистрирует на себя новые компании и становится в них руководителем. В 23% групп в компаниях один и тот же человек является единственным участником и директором. Уровень риска в таком случае сильно выше среднего — лишь в 15% бизнесу удалось отбиться от ФНС (при среднем показателе 23%).

В одном деле единственный собственник создал группу компаний из двух ООО.[11] При этом единственное их отличие — ИНН, ОГРН и юридический адрес. Да, даже названия у фирм были абсолютно одинаковые. Из решений судов создается впечатление, что такая смелость (или отсутствие фантазии) была обусловлена намерением придать группе компаний деловую цель: у двух компаний должны были быть разные ассортимент и территории. Но не удалось - товар один и тот же, по торговым точкам разделение границ не прослеживается, а договорные отношения внутри ГК оказались фиктивными.

Фактический контроль

В почти каждом пятом случае (17%), когда подконтрольность была установлена на основании совокупности фактов и обстоятельства.

В некоторых из таких дел не было очевидных признаков взаимозависимости. Например, группа компаний[12] состояла из внешне независимых организаций — у них были разные учредители и руководители, свой штат работников (только один рабочий был «родом» из основной). Однако в ходе проверочных действий, в том числе с использованием результатов оперативно-розыскных мероприятий полиции (выимка документов, допросы и пр.) было установлено следующее:

- участники и директора фирм были номиналами;
- документы и печати подконтрольных фирм хранились в оснвоной компании;

10. Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 19 марта 2020 г. по делу №А59-3874/2018
11. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 4 февраля 2020 г. №Ф06-57046/19 по делу №А12-13680/2019
12. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 4 июня 2020 г. №Ф04-1146/20 по делу №А67-14457/2018

- работники подтвердили, что документооборот между компаниями носил формальный характер (подписи ставили сотрудники головного офиса);
- все хозяйственные и бизнес процессы якобы независимых компаний контролировались одними лицами.

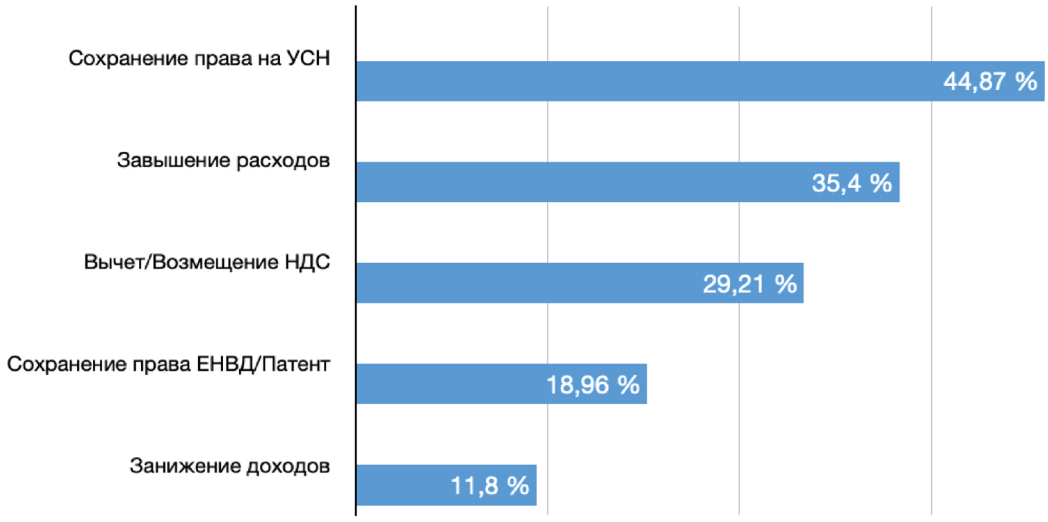
В таких случаях взаимозависимость тождественна искусственности. Как результат в 100% таких дел выигрывала налоговая служба. Как видим, «сторонние» лица в реестре действительно затрудняют обнаружение группы компаний, но если их обнаружат, то отвертеться практически невозможно.

Более того, не стоит ждать от доверенных лиц партизанской стойкости. Не являясь собственниками бизнеса, для них нет смысла упорствовать на допросе. Нередко в процессе можно встретить ситуацию, когда номинал раскрывает все явки и пароли.
Например, может прямо сказать, что создал ООО по просьбе директора основной компании[13] — ему пообещали, что никаких обязанностей он нести не будет, работать не надо, только подписывать какие-то бумаги и все.

ЧАСТЬ 7. СТАТИСТИЧЕСКИЕ НЮАНСЫ

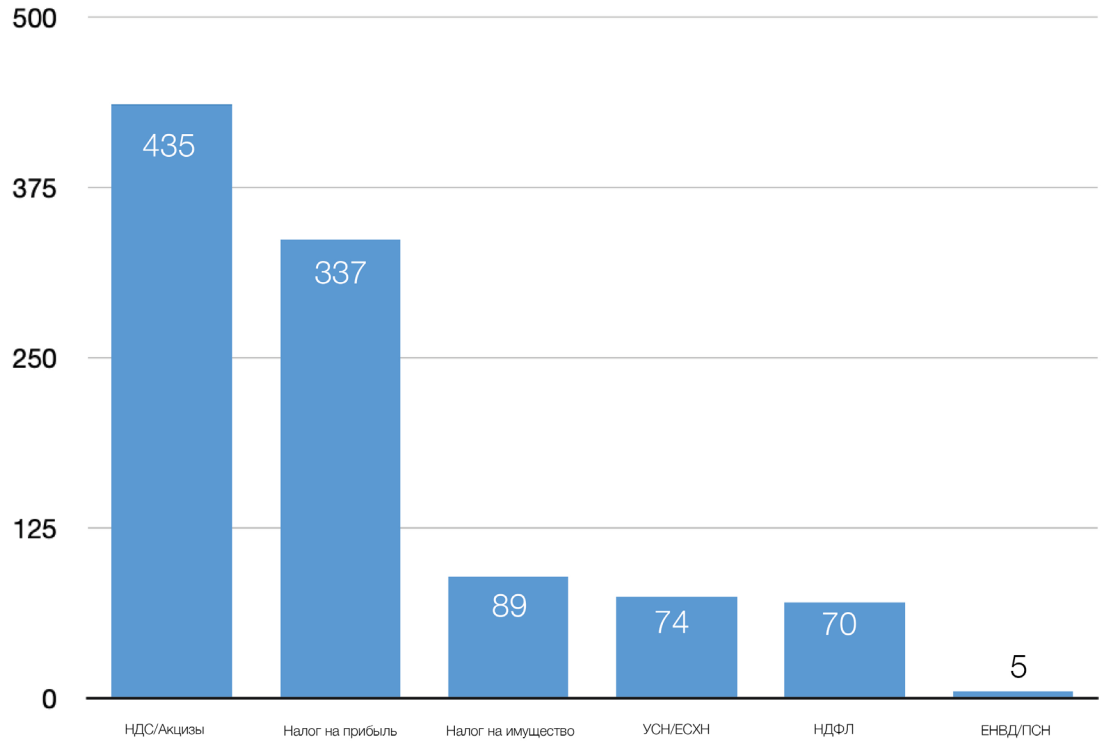
1 Искусственное дробление — это не только про применение спец. режимов в целях налоговой экономии. Достаточно много дел касается создания искусственной ситуации для получения вычетов по НДС. Или завышения расходной части по налогу на прибыль.
Так, почти 45% дел направлены на пресечение дробления в целях сохранения права на УСН, в 35% касались завышения расходов, в 30% — получения вычета/возмещения по НДС и только в 19% в целях сохранения ЕНВД или патентной системы налогообложения.

Цели дробления (по мнению ФНС)

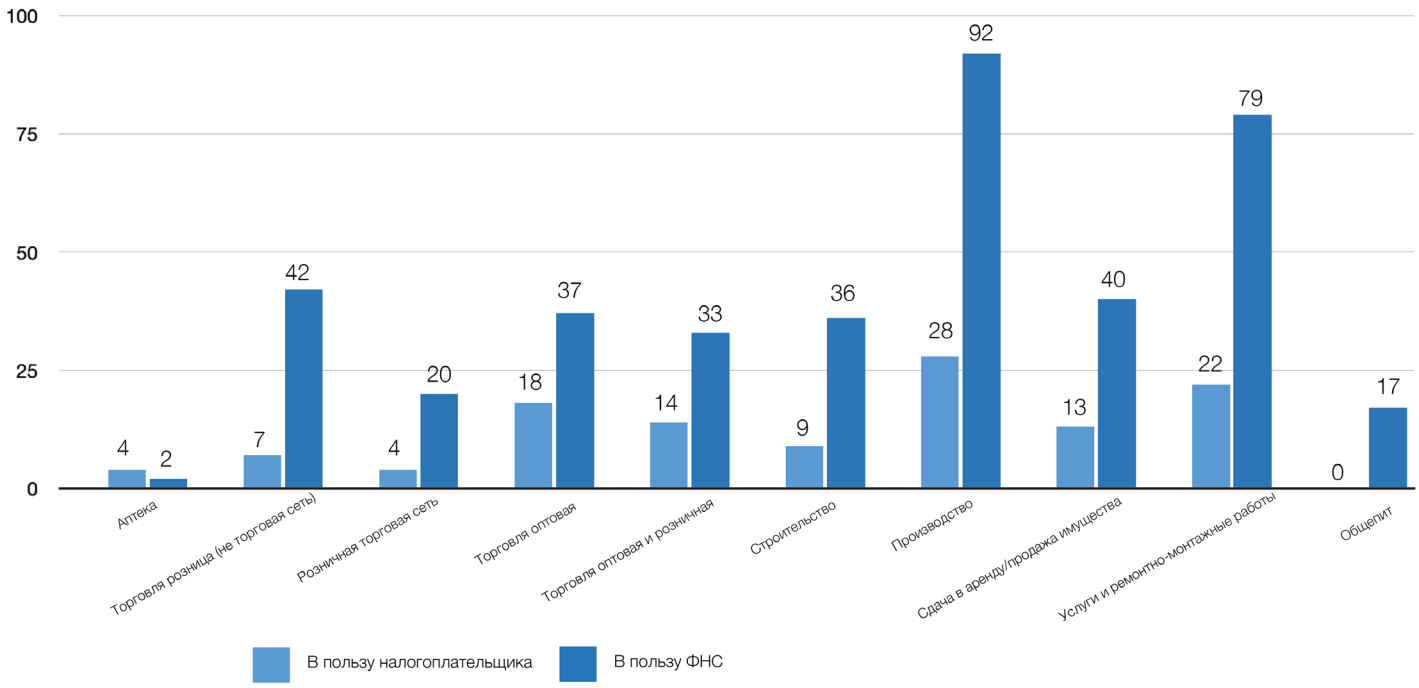


13. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 22 октября 2020 г. №Ф07-10395/20 по делу №А05-7847/2019

Какие налоги доначислили (количество дел)



Соотношение дел ЗА и ПРОТИВ бизнеса в разрезе отраслей



2 Вменяя искусственное дробление, чаще всего пытаются доначислить: НДС (84%); налог на прибыль (65%); Налог на имущество, от которого спец. режимными освобождены (17%); УСН/ЕСХН (14%).

3 Можно сопоставить количество проигранных бизнесом дел с его сферой деятельности. Например, общепит, вопреки сложившемуся мнению, дергают не часто, но если уж обвинили, то в этой отрасли отбиться практически не удается. В то время как у оптовой торговли высокие шансы оспорить налоговые доначисления.

4 Как правило, налоги доначисляются «основному» субъекту группы, на котором сосредоточены основная бизнес-функция, производство, выполнение работ - 28%.
В 27% претензии предъявлены торговому дому или ген. подрядчику в группе.
В 26% одной из операционных компаний (например, старшей по дате создания).
В 15% - основному собственнику имущества. В 2,6% в закупочной компании.
В 1,4% к управляющей.

5 Как минимум в 65 делах налоги были доначислены по итогам камеральных проверок (*Постановление АСО от 4 марта 2020 г. по делу №А51-4232/2019, Постановление АСО от 20 февраля 2020 г. по делу №А12-12235/2019, Постановления АСО от 1 апреля 2019 г. по делу № А58-10588/2017; от 6 июня 2019 г. по делу №А11-14388/2017; от 27 марта 2019 г. по делу №А19-2527/2018).*

6 Возражения в части обоснованности проведенных налоговым органом расчетов вменяемых налогов иногда могут существенно облегчить долю налогоплательщика. Так, одной группе компаний удалось снизить сумму доначислений с 54 млн. руб. до 18 млн. на том основании, что не все расходы налоговый орган учел, вменяя ему общую систему. (Постановление АСО от 21 декабря 2020 г. по делу N А09-11385/2018).
И такие случаи не единичны.[14]

7 В **60% дел** налогоплательщики не представили ничего существенного в подтверждение правомерности своих действий.

---

14. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 3 декабря 2020 г. №Ф07-13385/20 по делу N А56-85058/2019 (размер доначислений уменьшен на 177 млн руб. из 880 млн руб.), Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 23 октября 2020 г. №Ф09-5758/20 по делу №А76-46624/2019 (более чем в два раза - со 140 млн до 63 млн руб.).

ЧАСТЬ 8. НАПРАШИВАЮЩИЕСЯ ВЫВОДЫ

Вернемся к нашей «традиционной» модели бизнеса. Полагаем, что у нее есть равные шансы, как получить налоговые доначисления за искусственное дробление, так и их избежать. То есть, юридическая конструкция сама по себе не несет риска. Риск возникает только тогда, когда ее фактическое содержание не соответствует реальному положению дел. Когда субъекты не обладают признаками самостоятельности, а в модели отсутствует деловая цель их появления. Нет никакого разумного экономического основания, почему она построена именно таким, а не каким-то иным образом.

Для сравнения: если сотрудника торгового дома оформить в качестве ИП и повысить его доход в три раза, но при этом его место работы и функционал остаются неизменными — претензии гарантированы. Если же ИП Агент — это действительно проживающий в другом регионе человек, самостоятельно определяющий график своей работы, самостоятельно управляющий своим счетом и сдающий отчетность, которого знают местные покупатели — риски вменения необоснованной налоговой выгоды у бизнеса минимальны.

Так в ряде дел, несмотря на доказательства взаимозависимости, единых вывесок и управления, налогоплательщики смогли убедить суд в правомерности своих действий, доказав, например, что:

- виды деятельности субъектов отличались Постановление АСО от 12 января 2018 г. по делу №А60-14635/2017;
- у агента были и другие (сторонние) принципалы, работающие с ним по иным ценам. Постановление АСО от 21 ноября 2018 г. по делу №А76-34350/2017;
- субъекты группы имели собственный штат сотрудников, товары хранились хотя и в одном месте, но обособлено по каждому лицу. Постановление АСО от 23 октября 2018 г. по делу №А49-8468/2017;
- выделение монтажной компании имело цель получения заказов по новым зданиям и с заказчиками с открытого рынка Постановление АСО от 16 мая 2018 г. по делу №А67-476/2017;
- субъекты обладали своими собственными клиентскими базами, сотрудники не пересекались. Постановление АСО от 10 сентября 2018 г. по делу №А12-34254/2017;
- арендаторы вносили в объект неотделимые улучшения, поэтому арендная плата была ниже. Платежи приходили вовремя, задолженности не было. Постановление АСО от 27 апреля 2018 г. по делу №А57-8485/2017;
- производственный процесс не был единым Постановление АСО 15 августа 2017 г. по делу №А53-20053/2016;
- взаимозависимость не повлияла на результат деятельности Постановление АСО от 27 апреля 2018 г. по делу №А57-8485/2017.

Обобщенно: в каждом деле была доказана деловая цель и самостоятельность субъектов.

Несколько забавно, но встречаются дела, когда вменяется искусственное дробление, а суд устанавливает, что и будучи одним субъектом, группа компаний могла применять спец. режим. Из 517 таких дел нам встретилось 10. Поэтому, доказывая необоснованность налоговой выгоды, налоговому органу нужно сначала доказать, что эта выгода вообще есть. А налогоплательщику, соответственно, это опровергнуть
Постановления АСО от 13 апреля 2018 г. по делу №А71-17006/2016; от 24 июля 2018 г. по делу №А45-10341/2017; от 27 апреля 2018 г.по делу №А57-8485/2017.

И вообще, нет никаких сомнений, что театр абсурда со стороны ФНС — не редкость.

Вообразите себе, частное лицо — инвестор. Действительно инвестор. Вкладывается в молодежные стартапы — как сейчас принято это в IT во всем своем многообразии. Одновременно он может потянуть около 15 проектов. В зависимости от ситуации, он вкладывается заимствованиями под обеспечение долей, через опционы и прямым вхождением в бизнес в разных пропорциях. Какого же было его изумление, когда к нему стали обращаться владельцы и руководители стартапов, в которых он участвует.

Выяснилось, что молодых предпринимателей дергали на допросы в ФНС и требовали, чтобы они сознались в том, когда, на каких условиях и при каких обстоятельствах они согласились стать номиналами и поучаствовать в незаконной схеме дробления бизнеса. С точки зрения ФНС, частный инвестор оказался плохо закамуфлированным бенефициаром распиленного на мелкие кусочки IT-бизнеса с совокупными оборотами в несколько сотен миллионов рублей. Такие дела.

Все чаще налоговый орган, вызывает «кавалерию» — следственный комитет или полицию. Уголовное дело может идти параллельно с проверкой. По закону даже в случае успешного обжалования решения ФНС уголовное дело продолжает жить своей жизнью.

Так, в одном случае налогоплательщик проявил настойчивость и, несмотря на поражение в первых двух инстанциях арбитражных судов, добился успеха в третьей. Кассация вернула дело на новый круг, фактически встав на сторону бизнеса. На втором круге все инстанции поддержали группу компаний. Но на этом дело не закончилось. Оно из налогового трансформировалось в уголовное.

И если в зале суда бизнес-партнеры (родственники основателя), создавшие дружественные компании, демонстрировали свою самостоятельность. То в стенах полиции все заявили, что они всего лишь номиналы и создавали ООО по указанию основного собственника.
Судя по всему, это стало ключевым доказательством вины основателя. Тем не менее предприниматель хоть и был признан виновным, но избежал уголовного наказания в связи с истечением срока давности уголовного преследования (за что, наверное, надо поблагодарить адвокатов и ст. 78 УК РФ).

Однако и на этом дело не закончилось. Оно сново трансформировалось. Теперь из уголовного обратно в налоговое. Приговор суда стал основанием обжалования решений Арбитражных судов по вновь открывшимся обстоятельствам… Спор пошел на третий круг.[15]
Цена вопроса 65 млн руб. Обжалование доначислений налогов длится уже почти 4 года.

15. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 25 октября 2021 г. № Ф06-9551/21 по делу N А12-20691/2018

За это время только в ходе арбитражного разбирательства было совершено более 150 процессуальных действий. Было привлечено несколько адвокатов и налоговых специалистов. Для наличия дружественной компании была деловая мотивация, которую отметили суды. Она заключалась в специализации - второе ООО «было создано с целью комплексной переработки вторичного сырья, то есть с целью осуществления совершенно иного вида экономической деятельности».[16] Однако выявленный факт номинальности все перечеркнул: «Из показаний свидетелей ФИО13, ФИО14 ФИО15 ФИО3 следует, что они являлись номинальными соучредителями ООО <.....> и ООО <.....> О финансово-хозяйственной деятельности ООО <.....> им фактически неизвестно. В собраниях указанных юридических лиц они не участвовали, каких-либо решений не принимали.»

Деловая цель не способна перекрыть фиктивность «собственников».

В конце 2021 года ФНС отметила резкий рост числа случаев добровольной доплаты налогов.[17] Налоговые инспекторы, как видно из примера выше, нашли действенный способ убедить бизнесменов пополнить бюджет.
Конечно, лучшим вариантом в таком случае — не доводить ситуацию до обжалования результатов ВНП. Но это совсем не значит, что нужно идти на поводу у ФНС. Для этого нужно заранее оценить риски и только на реальных бизнес-процессах выстраивать правомерную юридическую структуру группы компаний. Российское право, несмотря на критику (часто вполне обоснованную), содержит необходимые для этого инструменты.

Но заблаговременность и разумность — редкие явления…

Как результат, модерновые постановки с элементами эклектики на стороне бизнеса встречаются катастрофически часто. Вместе с тем, повторимся, при доказанной ресурсной самодостаточности и управленческой самостоятельности взаимозависимость субъектов суд не особо напрягает:

> *«Сам по себе факт взаимозависимости налогоплательщика и его контрагентов не является основанием для консолидации их доходов и для вывода об утрате права на применение упрощенной системы налогообложения данными лицами, если каждый из налогоплательщиков осуществляет самостоятельную хозяйственную деятельность.»*[18]

16. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 1 апреля 2019 г. № Ф06-45347/19 по делу N А12-20691/2018
17. https://www.interfax.ru/business/805851
18. Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением глав 26.2 и 26.5 Налогового кодекса Российской Федерации в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 4 июля 2018 г.)

Так просто? Да, просто. Однако эта простота напрочь отсутствовала в 88% проигранных в 2021 году налоговому органу дел. Потому что...

1. Структура группы компаний, ее субъектный состав и взаимоотношения между субъектами должны соответствовать реальным бизнес-процессам.

Любая юридическая конструкция (количество субъектов, организационная форма компаний, договорные инструменты) должна соотноситься с реальной организационной структурой бизнеса и особенностями реальных бизнес-процессов.

Допустим, у нас есть два традиционных для нас канала продаж. Создаем новый — интернет-магазин — это другие процессы, другие ресурсы, другая технология, смещенный фокус по клиентам. Как следствие, другой результат.

Тот же широко известный «безНДС-ый рукав продаж» с обособлением реализации части товаров, работ и услуг на субъекта со спец.режимом, хотя и поддерживается судами как таковой, но совершенно не терпит «полочности» вновь образованной компании.
Там должны быть свои сотрудники, своя самостоятельная функция в общем бизнес-процессе, а это потребует уже серьезных управленческих решений, поскольку в реальности многие реализуют безНДС-ые продажи обратным счетом.

2. Изменение структуры группы компаний должно иметь реальную деловую мотивацию, то есть преследовать цель улучшений либо с точки зрения клиента, либо общей прибыльности.

Юридическая модель бизнеса не может строиться в зависимости от потребностей в налоговой экономии. **Цель любого бизнеса** — предпринимательская прибыль, а не минимизация налоговых обязательств. Будет очень славно, если бОльшая часть собственников бизнеса сживется с этой мыслью.

Во многих случаях камнем преткновения становится неумение увидеть стоп-линию. Большая зеленая предпринимательская жаба, попросту говоря. При вполне себе приличной фактуре и осмысленности модели с деловой точки зрения, налогоплательщик напоролся на собственное желание выжать максимум из того или иного инструмента или подхода. Вопиющей является ситуация, когда у налогового органа есть основания констатировать некую «исключительность». Например, что обособление такого-то субъекта совершено с исключительной целью того-то и того-то. Это сразу увеличивает шансы ФНС в суде в 2 раза.

Ценообразование может складываться из большого количества факторов, но они должны быть четко сформулированы. При этом наличие взаимозависимости между поставщиком и покупателем само по себе не всегда влияет на ценообразование - возможно этому сопутствует определенный объем отгрузок, иной срок оплаты, отсутствие дебиторской/кредиторской задолженности, длительность отношений.

В конечном счете изменение юридической модели группы компаний и вообще устройства бизнеса должны каким-то образом повлиять на одно из двух:

- удовлетворенность клиента (например, вы от этого больше не заработали, но клиент стал гораздо радостнее);
- эффективность бизнес-процессов (клиент не стал радостнее, но вы больше заработали, не имея ввиду, разумеется, налоговую экономию).

3. Зоны фактической и юридической ответственности должны совпадать. Как в отношении основателей бизнеса, так и менеджмента компании.

Разный состав участников или их долей в компаниях группы сами по себе является почти 100% доказательством наличия бизнес-мотивации, деловой цели. Объясняет предпосылки построения именно группы компаний. «Почти», поскольку работает только при условии включения в структуру собственности реальных управленцев, являющихся владельцами тех ключевых бизнес-процессов, которые обособлены в конкретный субъект группы.

Таким образом, структура владения бизнесом должна быть направлена не на исключение взаимозависимости, а на ее диверсификацию. С сохранением реальных управленческих компетенций.

Использование номинальных руководителей/учредителей (родственников, друзей и просто хороших парней, никак не участвующих в бизнесе) в структуре группы компаний редко приводит к хорошему результату. Зачастую реальных управленцев основатель бизнеса не готов включать в совладельцы лишь ввиду абсолютного непонимания, как их потом контролировать и обеспечивать целостность бизнеса. Но проверенные инструменты владельческого контроля есть и о них мы написали целую главу «Программа защиты основателя» в нашей книге.

4. Обеспеченность ресурсами. Обособляя те или иные функции в отдельный субъект группы, следует также наделить ресурсами, для их выполнения. Трудовыми, финансовыми, материальными и информационными.

Вспомогательные функции (юристы, бухгалтерия, IT, финансисты, логистика, HR, реклама, складское хозяйство) не укладываются в логику основных бизнес-процессов, а значит не могут быть и обособлены по тем же правилам, что и основные операционные компании. Попытка распределить вспомогательные функции лишь в угоду разнесения расходов на их реализацию по разным компаниям и вовсе приводит к хаосу, который в конечном счете в глазах налогового органа и суда выглядит как несение расходов друг за друга.

Избыточная централизация управления финансовыми ресурсами, уходящая корнями в вопросы владельческого контроля, чревата выявлением доказательств управления счетами одними лицами (в том числе посредством совпадения IP и MAC адресов). Хотя само по себе это не говорит о противоправном умысле на получение необоснованной выгоды, однако в условиях, когда компанию возглавляет/участвует в ней постороннее (доверенное) лицо, подобные факты служат дополнительным основанием формального разделения на несамостоятельные субъекты.

Если, кроме того, во главу угла при проектировании группы компаний поставлена общая налоговая нагрузка, то центры прибыли и затрат распределяются исключительно исходя из применяемой системы налогообложения отдельными ее субъектами. То есть максимально прибыльными становятся компании на специальных режимах налогообложения. Как следствие денежные средства аккумулируются не там, где они нужны.

Обязательной составляющей любой эффективной модели бизнеса должна быть внимательная проработка движения фин. потоков в группе субъектов, учитывающая, в том числе, кредитные обязательства бизнеса, потребности собственников и необходимость обеспечения

официальных источников их доходов и т.п.

Одно из свидетельств несамодостаточности — миграция имущества между субъектами группы компаний. Причин здесь много. Смена субъектов по достижении ими лимита (особенно в течении одного налогового периода), фактическое перемещение оборудования (например, взамен вышедшего из строя), смена собственника имущества с налоговыми целями. Особняком стоят манипуляции с имуществом из-за боязни утратить владельческий контроль, поскольку распределение имущества между компаниями группы, нафаршированными доверенными лицами в качестве участников, явно не добавляет безопасности и уверенности.

Совместительство сотрудников внутри группы компаний (чаще вспомогательных функций — финансовая, юридическая, бухгалтерская, кадровая и т.д.), так называемые «полставки», могут указывать на недостаточную самостоятельность компаний группы, но лишь косвенно. В отношении трудовых ресурсов, кроме системного и справедливого распределения персонала по компаниям исходя из производственной, а не налоговой логики, учитесь увязывать мотивацию ключевых для данного субъекта сотрудников с результативностью процессов, обособленных в конкретной компании.

Информационные системы пронизывают каждый бизнес-процесс. Бухгалтерские, финансовые, CRM, производственного планирования, автоматизации процессов и т.д. и т.п. Служебные записки и вытесняющие их корпоративные чаты, наконец. Все они опосредуют реальность, а значит подлежат трансформации вместе с изменением структуры группы компаний и должны накладываться на выбранные договорные конструкции. Самая типичная ситуация: об этом просто забыли.

5. Трансформация бизнеса должна учитывать его исторический контекст.
Исторический контекст зачастую позволяет отыскать обоснование появления новых компаний в группе вне связи с налоговой экономией. Но чаще все наоборот. Как было и как стало в общих чертах легко прослеживается, в том числе через изменение финансовых потоков, миграцию людей и имущества. В изменения будут пристально вглядываться не только налоговые органы (а значит существует риск внеплановой проверки), но и финансовый регулятор (риск блокировки счетов), прочие административные органы (запросы пояснений, комиссии и т.д.), а также кредиторы (риск требований досрочного исполнения обязательств).

Перечисленные аргументы образуют основополагающие принципы юридического мироустройства современного частного бизнеса. Мы их назвали «Пять правил построения группы компаний без признаков искусственного дробления», выделив их в одноименную главу нашей книги.

Безусловно, данный Гид не претендует на абсолютную полноту. Вместе с тем, даже те 517 дел, которые уже попали в нашу аналитическую выборку, дают существенную почву для размышлений и обсуждений. А таких тем, как «дробление» в деле защиты и оптимизации среднего бизнеса множество…

И в этом смысле Центру taxCOACH есть что вам предложить:

БИЗНЕС-ИНТЕНСИВ «ОСТАТЬСЯ В ЖИВЫХ - 2022»

Секреты лаборатории Центра taxCOACH.
Обновленная программа.
Специальная цена участия.

Подробности и регистрация по ссылке
или по телефону 8-800-550-32-32