

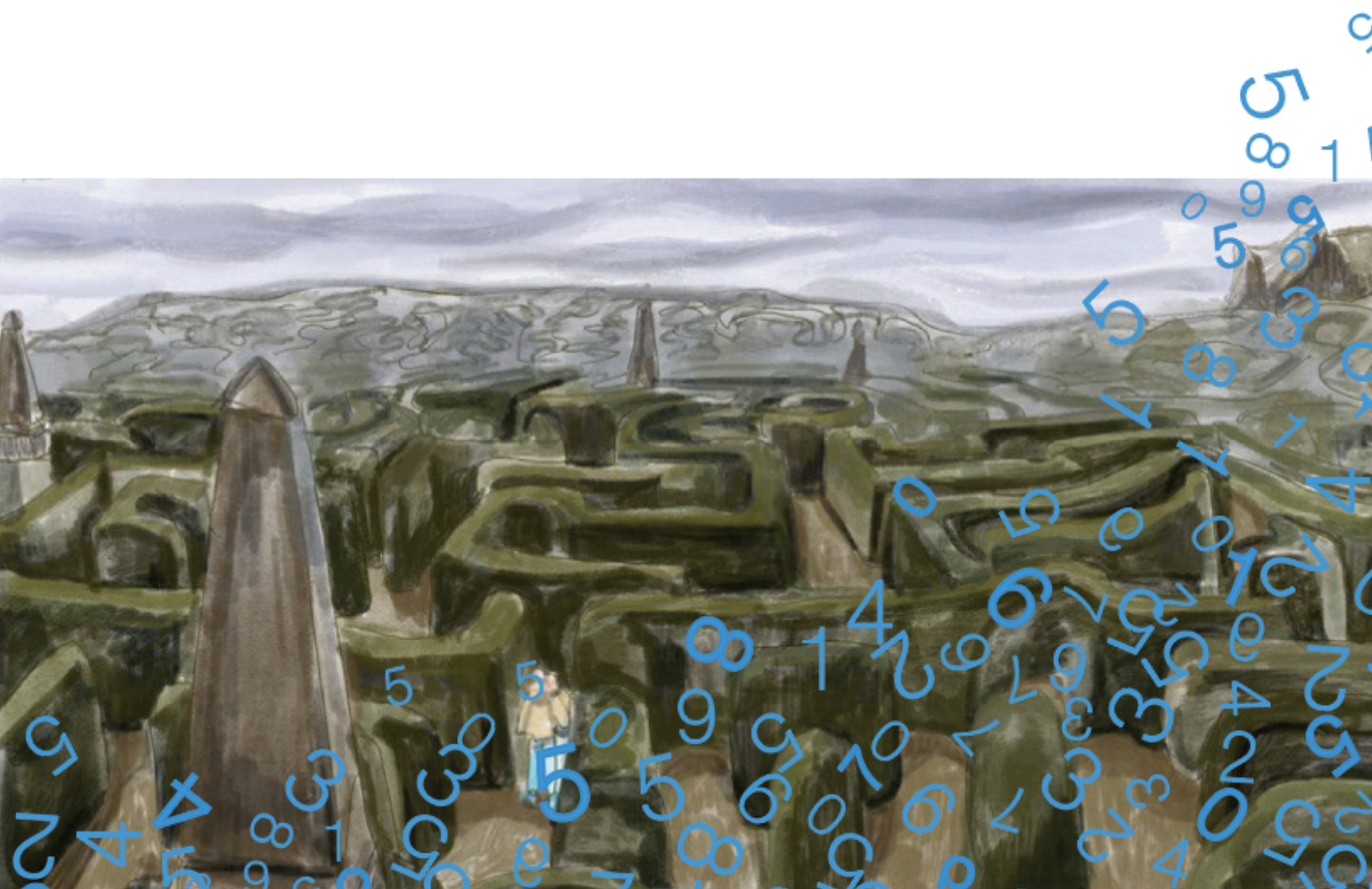
# ГИД

## по обвинениям в искусственном дроблении бизнеса

на основе анализа  
594 арбитражных дел  
с июля 2017 по декабрь 2022 года

Версия 8.0

**+ 5 правил построения группы  
компаний без признаков  
искусственного дробления**



# СОДЕРЖАНИЕ

ГЛАВА 1. ГИД ПО ОБВИНЕНИЯМ В ИСКУССТВЕННОМ ДРОБЛЕНИИ	4
Введение: а зачем?	12
Часть 1. «Познай себя». Часто встречаемый налогоплательщик	14
Часть 2. Часто встречаемые отрасли	18
Часть 3. ТОП-30 признаков искусственного дробления	21
Часть 4. Особо опасные критерии искусственного дробления	112
Часть 5. Письмо Федеральной налоговой службы от 10 марта 2021 г. №БВ-4-7/3060@ и Гид по дроблению. New	116
Часть 6. Основания взаимозависимости	118
Часть 7. Статистические нюансы	127
Часть 8. Напрашивающиеся выводы	130
ГЛАВА 2. ПЯТЬ ПРАВИЛ ПОСТРОЕНИЯ ГРУППЫ КОМПАНИЙ БЕЗ ПРИЗНАКОВ ИСКУССТВЕННОГО ДРОБЛЕНИЯ.	146
Первое правило построения группы компаний без признаков искусственного дробления.	156

Второе правило построения группы компаний без признаков искусственного дробления.	164
Третье правило построения группы компаний без признаков искусственного дробления.	177
Совпадение фактической и юридической зон ответственности.	177
Четвертое правило построения группы компаний без признаков искусственного дробления.	189
Доступ к необходимым ресурсам.	189
Пятое правило построения группы компаний без признаков искусственного дробления.	197
Контекст изменений (трансформация).	197

# ГЛАВА 1. ГИД ПО ОБВИНЕНИЯМ В ИСКУССТВЕННОМ ДРОБЛЕНИИ

## Предисловие к версии 8.0

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.

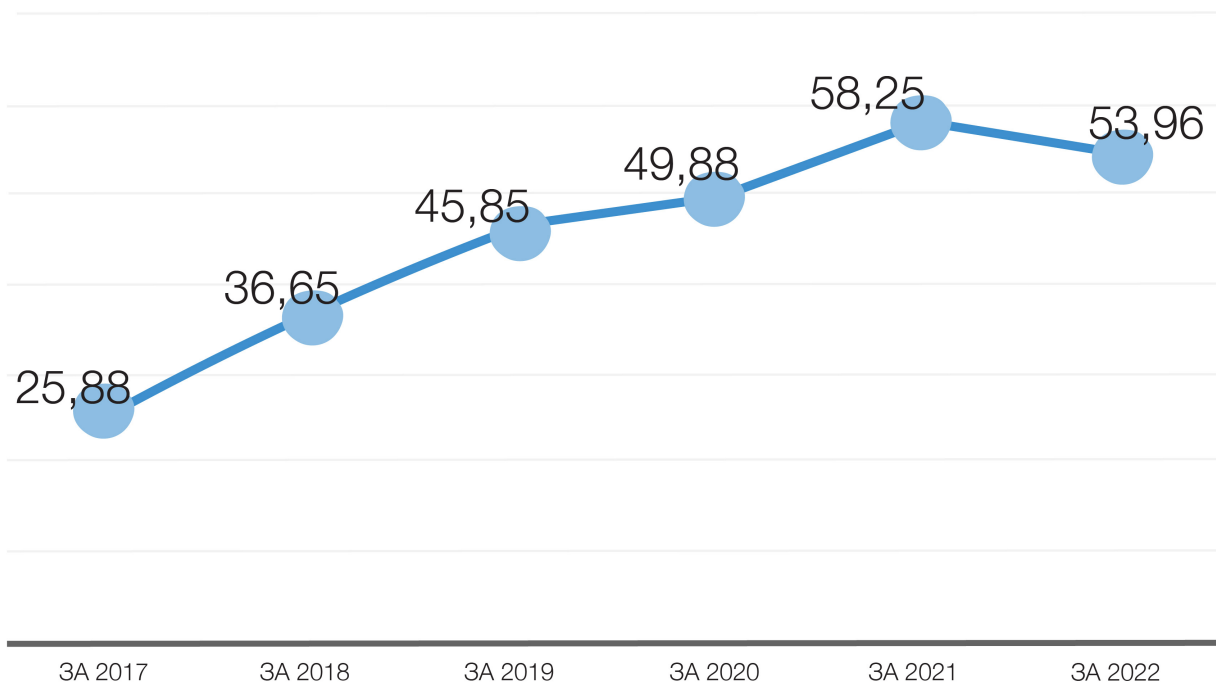
Представляем обновленную версию 8.0 нашего Гида, подготовленного на основе 594 арбитражных дел с контекстом «дробление бизнеса». Географический охват - вся Россия. Временной - с июля 2017 по декабрь 2022 года.

Свежие и, в некотором смысле, неожиданные выводы, а также уже известные по предыдущим версиям Гида тренды, которые продолжили развитие в 2022 году:

1. После четырех лет стабильного роста среднего размера взысканий по судебным решениям (в 2021 году сразу на 20%), в

2022 он обвалился сразу на 7 % (с 58 млн. рублей в 2021 году до 54 млн. рублей<sup>1</sup> в 2022 году).

### Средняя сумма взысканных доначислений (млн рублей)



2. Еще одна приятная для налогоплательщиков неожиданность 2022 года - рост числа их побед.

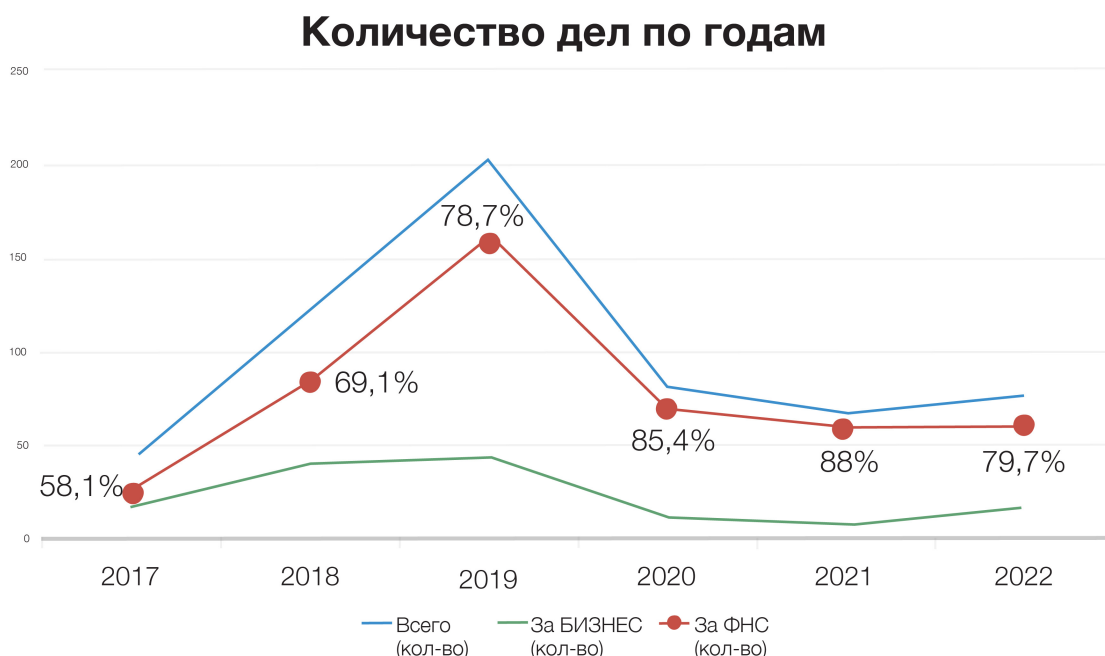
Ранее отчетливо прослеживался тренд возрастающей успешности ФНС:

- в отдельно взятом 2019 году - 79%;
- в 2020 - уже 85%;
- в 2021 году - 88%.

Однако в 2022 произошел достаточно резкий спад - до 79,2%. Откат в пользу налогоплательщиков составил почти 10%.

<sup>1</sup> При расчете средних цифр мы исключаем дела с очевидно высокими доначислениями - 1,4-2 млрд. рублей. Они встречаются 1-2 раза в год. Размеры «ближайших» доначислений в разы меньше. Поэтому размеры таких взысканий следует рассматривать как уникальные.

Всего за 2017 - 2022 годы в среднем 77% дел рассматриваются в пользу налогового органа;



Устоявшаяся ли это тенденция или временное явление, пока сложно сказать. Но уже можно отметить, что почти в 2/3 выигранных налогоплательщиками дел в 2022 году была установлена деловая цель. В 2021 году это касалось лишь 50% дел.

В каждом таком случае видно, что предприниматели представили документальное (!) обоснование своих действий по правилам ст. 65 АПК РФ:

- подробно изложили суду условия дилерского соглашения, согласно которому компания не может заниматься ремонтом с использованием запчастей и расходных материалов других производителей. Суд посчитал это достаточным условием для создания группы компании, даже несмотря на множество

рабочих-совместителей и 5 других признаков дробления

(Постановление АСО от 21 февраля 2022 г. по делу №А55-11590/2021).

- руководители и учредители подробно изложили цели создания каждой компании, занимающейся обслуживанием многоквартирных домов. Продемонстрировали, что они являются реальными управленцами, и каждая организация самостоятельно исполняла свои обязательства. Также в решении подробно описана мотивация законодателя, предусмотревшего льготы по НДС для деятельности управляющих компаний: «... законодателем было принято решение о разделении функций по управлению жилищным фондом и по его содержанию и ремонту, с целью развития конкурентных отношений в сфере ЖКХ». Полагаем, что данные формулировки суд «позаимствовал» из позиции защиты налогоплательщика (Постановление АСО от 16 сентября 2022 г. по делу № А72-16324/2020).

Создается впечатление, что культура обоснования бизнесом своих действий по построению групп компаний растет. Полагаем и Центр taxCOACH® внес свой весомый вклад в эту тенденцию.

3. Налоговые органы и суды вникают в специфику и целостность производственных процессов (бизнес-процессов), очень внимательно анализируют движение финансов в группе, систему управления и т.д. Фактически стали нормой дела, где контролирующие органы, например, 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).

А также налоговые органы внимательно оценивают маркетинговую политику. Если в ГК нет единого товарного знака или бренда, но есть общие бонусные программы и рекламные акции, то ФНС и суды могут увидеть в этом проявление неправовой согласованности действий и несамостоятельности субъектов холдинга (Постановление АСО от 19 октября 2022 г. по делу №А29-11957/2018).

4. Всеми «любимая» взаимозависимость. Зачастую как владельцы бизнеса, так и их пособники искренне заблуждаются относительно роли «взаимозависимости» в деле о дроблении. Нет, не взаимозависимость является доказательство дробления. Доказывает налоговый орган согласованность действий, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды. А вот согласованность может доказываться и на основании взаимозависимости. Иными словами «взаимозависимость» стоит в конце логической цепочки, а не в ее начале.



Основания констатации взаимозависимости несколько изменились в 2022 году. Снова стало больше компаний, с единственным участником во всех компаниях Группы. Родственники и бывшие работники в качестве участников стали встречаться немного реже - второе и четвертое место по популярности соответственно. Третье место занимает признак «Общие участники», когда состав компаний совпадает частично.

Добавим, что стало больше компаний, в которых согласованность действий установлена и без взаимозависимости. Внешняя независимость лиц не может стать препятствием для установления подконтрольности лиц - движение средств к владельцу бизнеса, письма с поручениями «сторонним» компаниям выдают наличие группы компаний

(Постановление АСО от 21 октября 2022 г. по делу № А40-98844/2021).

#### 5. Изменилось распределение претензии по отраслям.

Торговля опустилась на третье место (если брать опт и розницу вместе, то это чуть менее 1/4 всех дел). На первое место резко вырвались работы/услуги - доля дел в 2022 году увеличилась более, чем в два раза по сравнению с 2021 г. - с 16% до 39%. Второе место осталось за делами с участием производителей (почти 30%). Наименее рискованной отраслью осталась аренда (7% в 2022 против 6% в 2021 г.).

Остаются актуальными ранее сделанные выводы:

- рейтинг критериев обвинения в искусственном дроблении в арбитражной практике 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 на пути налогоплательщиков к победе в споре о дроблении стоит эффективность частного бизнеса. Да, да, не удивляйтесь. Именно эффективность, которой подчинено абсолютно все, любое решение из ежедневной рутины. Именно поэтому реальность никогда не сходится с теми «схемами», которые рисуют консультанты и фин.руководители в тишине своих кабинетов. Крайняя форма эффективности - стремление «отжать» максимум, которое сопровождается доведением всех своих действий до абсурда. А лень (в корректировке информационных систем, в реализации качественного документооборота, в фиксации своих намерений) можно считать вишенкой на торте.

В 60% дел какой-либо внятной правовой позиции налогоплательщика нет вовсе - обычно просто отрицаются аргументы ФНС. В некоторых случаях надуманность оправданий хорошо видна<sup>2</sup>. Например, в одном деле появление двух компаний вместо одной собственник объяснил неким соглашением «об использовании предложенной ему модели

---

<sup>2</sup> из этических соображений не будем раскрывать номера дел.

бизнеса (ноу-хау)». Однако никакой предпринимательской ценности текст не имел, 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.

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.

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 порядка 40% 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 почти шестисот 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. И даже отмена ЕНВД в 2021 году не изменила этой картины. 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

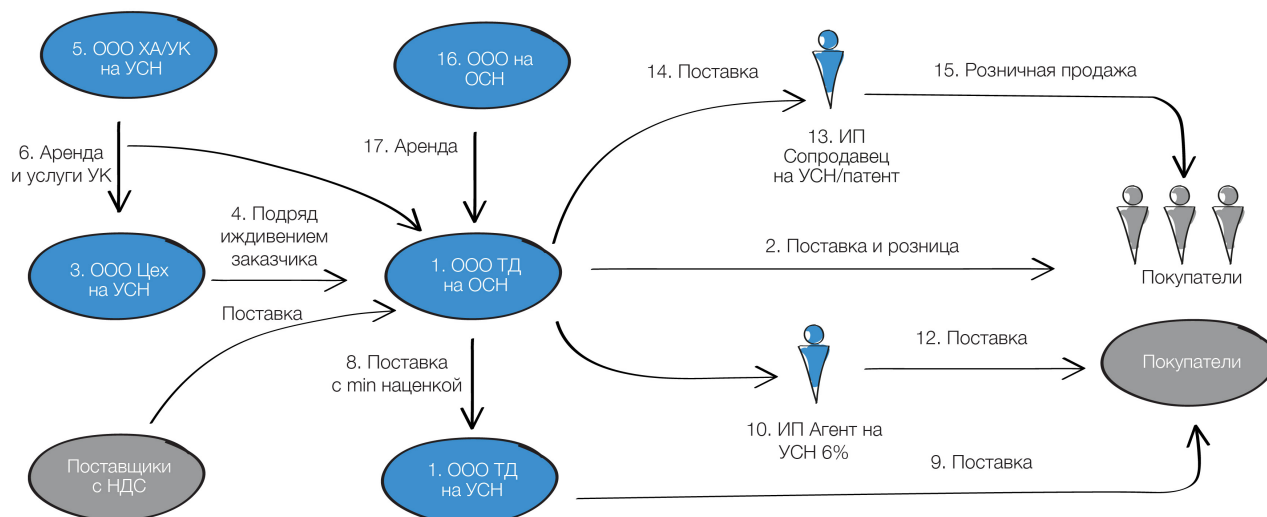
Искусственное дробление - создание искусственной ситуации, при которой видимость действий нескольких лиц прикрывает фактическую деятельность одного налогоплательщика<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup> Письмо Федеральной налоговой службы от 11 августа 2017 г. № СА-4-7/15895@  
[taxcoach.ru](http://taxcoach.ru)

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:



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

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). Поскольку количество юридических субъектов разрастается, «общие функции» (бухгалтерия, кадры, юристы) теперь сосредоточены так же в ООО ХА, которое оказывает управленческие услуги остальным компаниям (7). Следующим шагом развития стал выход в соседний регион, где интересы ТД представляет индивидуальный предприниматель (ИП) на УСН

(8), с которым заключен агентский договор

(9). Этот ИП организует поставку товара ТД

(10). 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.



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 подконтрольности и несамостоятельности ведения предпринимательской деятельности участниками взаимосвязанных хозяйственных операций<sup>4</sup>.

---

<sup>4</sup> Письмо Федеральной налоговой службы от 11 августа 2017 г. № СА-4-7/15895@  
[taxcoach.ru](http://taxcoach.ru)

## 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 за 2017-2022 гг. зачастую касались **производственной сферы - 24%, оказания услуг и проведения ремонтно-монтажных работ (подряд) - 21%**. Треть дел связана с торговлей, но если смотреть детали, то лишь **19% приходится на оптовую торговлю**, и только **4% - на сетевую розницу**.

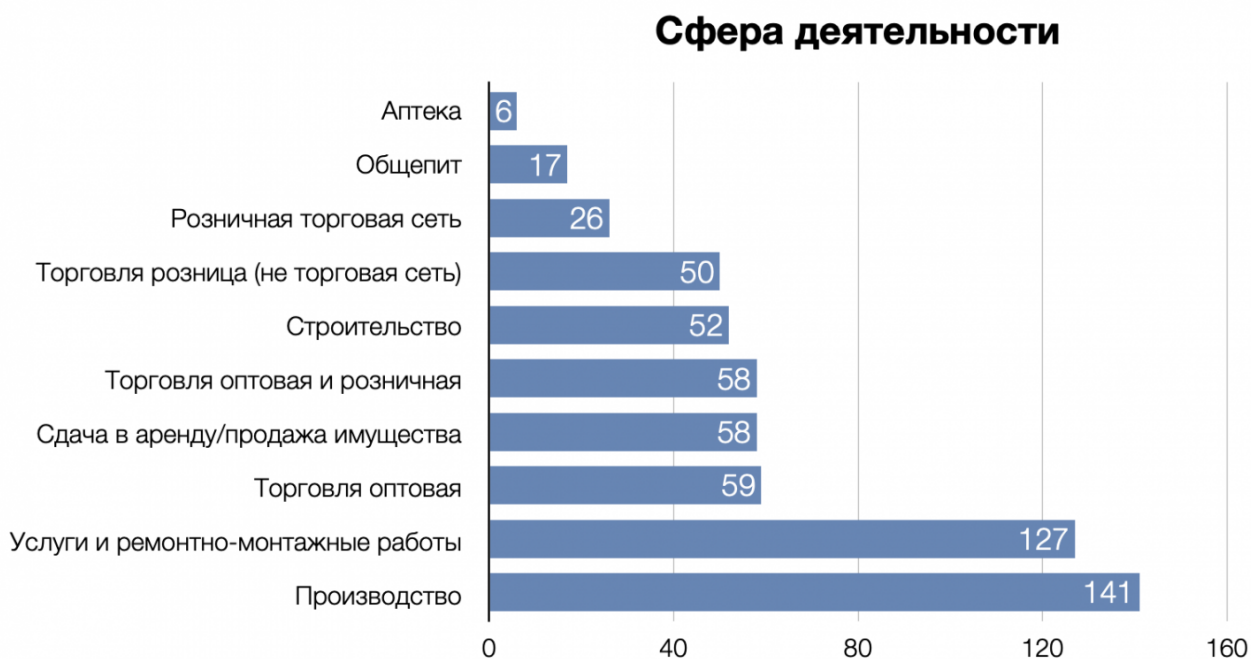
Конечно, отмена ЕНВД с 2021 года спровоцировала рост выездных проверок сетевого общепита и розницы на предмет дробления. Этому способствовали сразу несколько обстоятельств. Во-первых, массовый «исход» такого бизнеса в привязке к временному отрезку смены спец. режимов (на что очень удобно ссылаться в 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 в спец. режим обязательно весь бизнес, даже ту его часть, которая никак в него не помещается...причем последние три года точно.

Но на арбитражной практике это отразится позднее.

**Общепит набрал всего 3%**, а аптечные сети, которые, действительно, сильно лихорадило несколько лет назад, встретились всего в **1% дел.** И в 2022 споры по данным отраслям вовсе не доходили до кассационной инстанции.

Также большое количество претензий к сдаче имущества в аренду, где искусственное дробление происходит на уровне арендодателей (**10%**).



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

- в торговле почти 17% «жертв» налоговой это АЗС или базы, торгующие ГСМ. Но при этом шанс выйти победителем у них немного выше - 24,2% против 22,7% в среднем;

- в производственной сфере - изготовители стройматериалов, металлоконструкций и пр. - 15% от количества дел, связанных с производственной отраслью. И они достаточно успешны в отстаивании своей позиции - почти в 29% случаев им удается выиграть.

А вот производителям продуктов питания так не везет. Их больше - 17% из всех производителей и лишь в 13% им удастся отстоять свою позицию в суде;

- в категории «Работы и услуги» можно выделить трех лидеров - услуги по управлению недвижимостью (23% от дел в категории), транспортные услуги (22%), ремонт и/или монтаж оборудования и техники (21%). Логистика - самая рискованная сфера услуг - лишь 19% успешных дел. «Ремонт/монтаж» и управляющие компании соответствует средним показателям.

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<sup>5</sup> 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<sup>6</sup>.

---

<sup>5</sup> 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.

<sup>6</sup> Письмо Федеральной налоговой службы от 11 августа 2017 г. № СА-4-7/15895@  
[taxcoach.ru](http://taxcoach.ru)

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.*

*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 2022 рейтинг критериев дробления почти не поменялся. Снайперские признаки не изменились. Из 30 признаков 13 несущественно изменили свое положение в рейтинге. Только один более чем на два пункта (наличие общих представителей «рванул» с 19 на 14 место...жаба, ох, жаба). 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 и корректности нашей аналитики.

# 30

Необоснованные платежи и перечисления в группе компаний. Необычные виды расчетов. Упоминается в **4,1%** дел. В **96%** положено в основу решения против налогоплательщика.

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 субъектами 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;

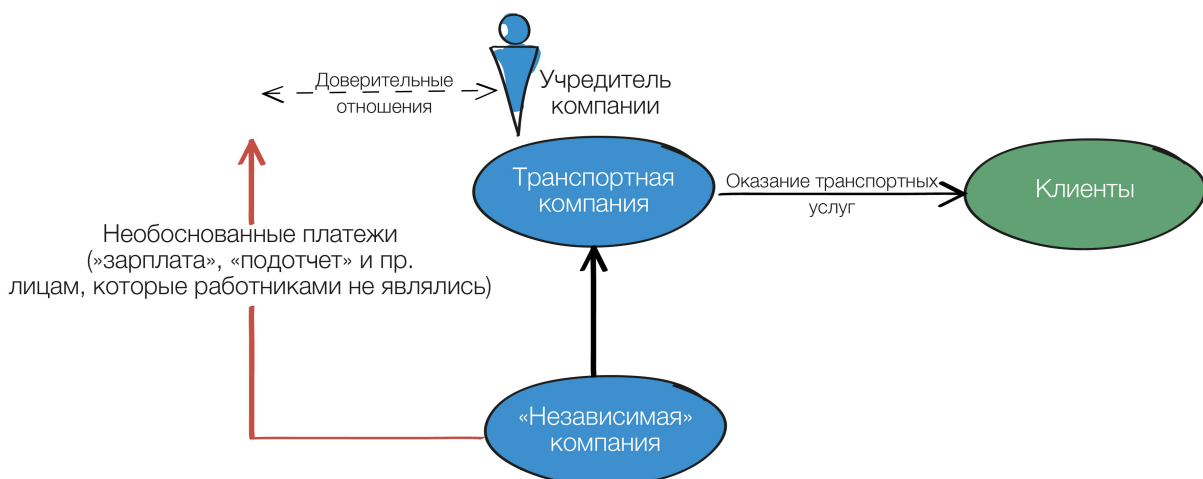
**-(аренда имущества)** ИП в целях сохранения УСН оформлял фактическую выручку от аренды недвижимости в виде продажи подконтрольным арендаторам собственных векселей, курсирующих дальше между взаимозависимыми компаниями. Постановление АСО от 23 июля 2018 г. по делу №А40-169185/2016;

**-(общепит)** Компании сети фастфуда регулярно оказывали друг 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 налоговой оптимизации, в силу своей фиктивности финансировалась исключительно за счет беспроцентных займов от якобы сторонних компаний. Постановление АСО от 4 февраля 2021 г. по делу N A05-7033/2019.

**-(транспортные услуги)** Транспортная компания привлекала на субподряд «независимые» компании в целях «обеспечения фиктивного документооборота с целью формирования вычетов по НДС для заинтересованных организаций». Деньги из подконтрольных компаний выводились в том числе в виде зарплаты, командировочных и подотчетных средств доверенным лицам, которые не были трудоустроены в этих организациях. Постановление АСО от 27 сентября 2022 г. по делу №А73-20464/2021;



# 29

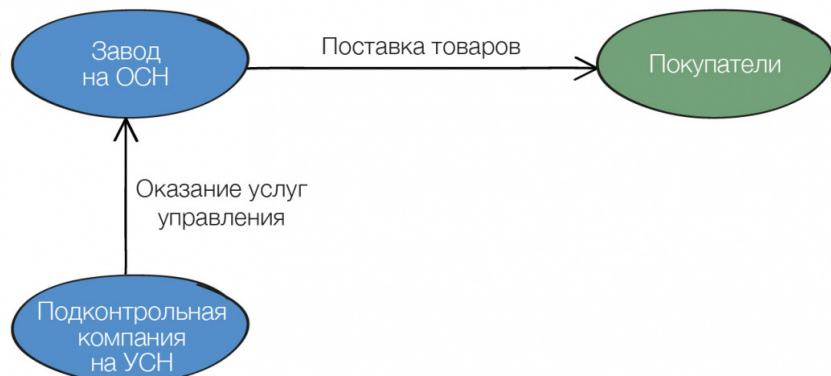
Создание новых субъектов ГК приводит к снижению рентабельности производства и прибыли.

Упоминается в **5,4%** делах. В **94%** положено в основу решения.

**- (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;

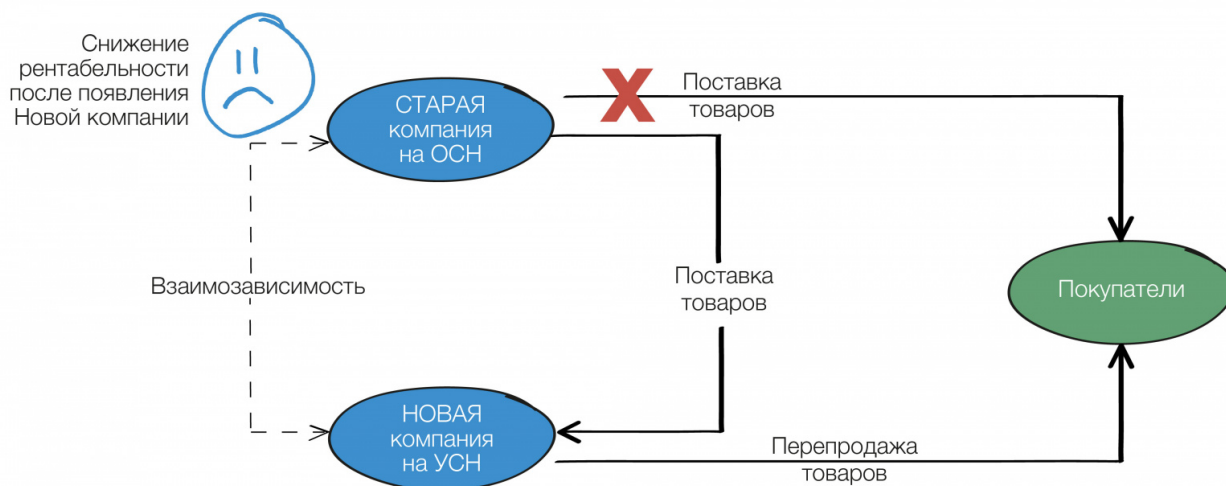
**-(производство)** Привлечение управляющей компании многократно увеличило затраты налогоплательщика. Постановление АСО от 25 декабря 2018 г. по делу №А32-7239/2017;

Многократный рост расходов при начале работы с подконтрольной управляющей компанией



**-(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 N

A55-12307/2017

**-(работы)** В суде было установлено, что при создании аффилированной компании с теми же участниками финансовые показатели основной компании ухудшились. Из этого следует логичный вывод, что действия собственников преследовали налоговые цели. Постановление АСО от 10 ноября 2022 г. по делу №А29-16189/2020

# 28

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

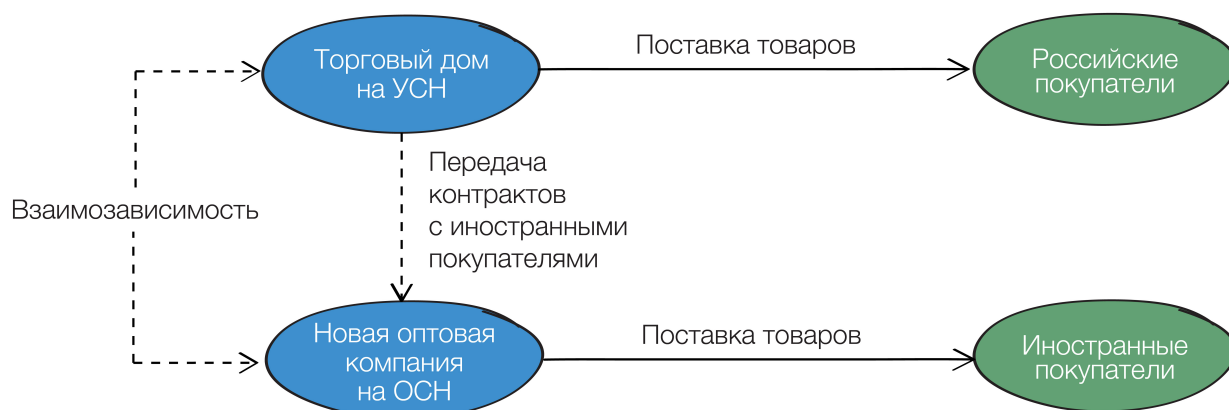
Упомянуется в **7,3%** делах. В **96%** кладется в основу решения против налогоплательщика.

**-(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 использовало 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 проверке декларации по НДС.

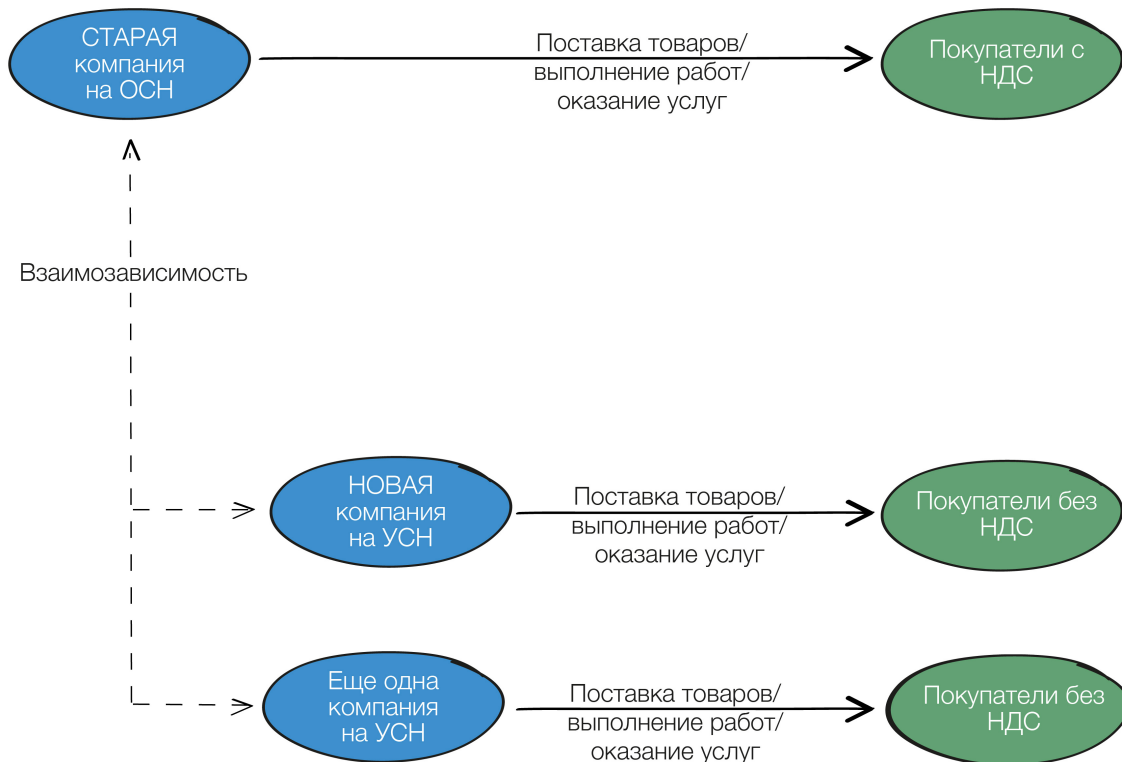
Постановление АСО от 23 августа 2018 г. по делу №А66-3666/2016;



**-(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.

**-(оптовая торговля)** Собственник создал холдинг из нескольких ООО и ИП на УСН, а также одной компании на общей системе. ФНС установили и смогли доказать в суде факт того, что организация на «классике» работала исключительно с покупателями-плательщикам НДС. Постановление АСО от 15 января 2022 г. по



# 27

Нет расходов, обязательных для соответствующего вида деятельности.

Упоминается в **8,3%** делах. **100%** гарантия победы налогового органа.

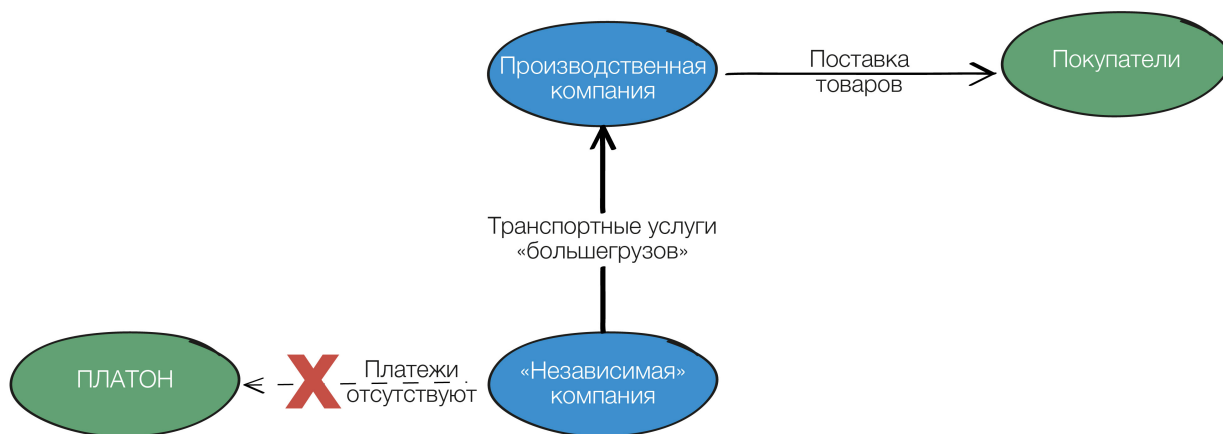
Ранее уже упоминалось, что налоговые органы анализируют и наличие необходимых ресурсов, и несение расходов друг за друга в единой группе компаний. Однако мы специально выделили этот признак отдельно, поскольку он, как показывает практика, убивает наповал и, что самое главное, опять же свидетельствует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

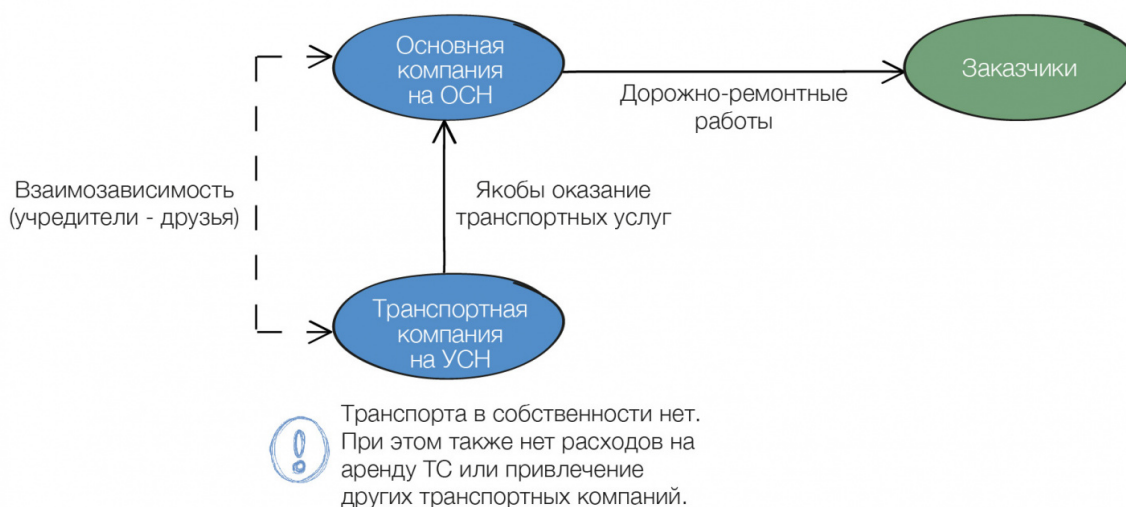
**-(подряд)** Сельхозпроизводитель на УСН (доходы-расходы) попытался увеличить свою расходную часть за счет оформления затрат в адрес других субъектов сельского хозяйства, у которых, однако, налоговый орган установил отсутствие техники, необходимой для производства зерна, отсутствие расходов на приобретение 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. N Ф06-69980/20 по делу N А57-28204/2019.





**-(дорожные работы)** Основная компания привлекала на субподряд подконтрольные транспортные организации. Но было установлено, что данные организации не имели машин ни в собственности, ни в аренде, и расходов, характерных для транспортных компаний, не несли. Постановление АСО от 3 февраля 2021 г. по делу № А57-28204/2019.



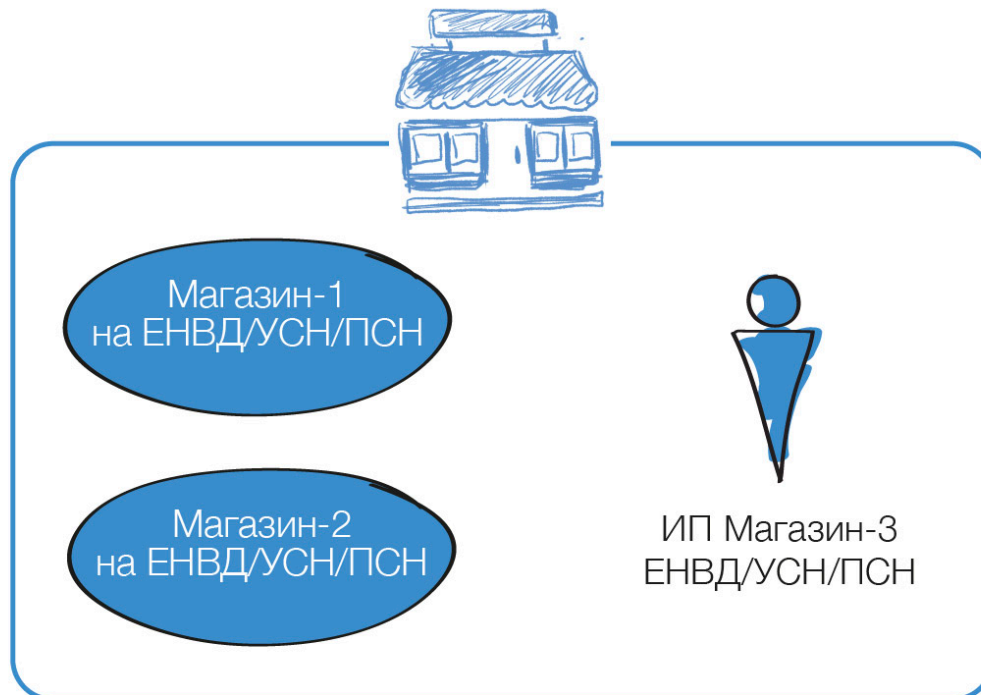
# 26

Нет конструктивного разделения площадей.

Встречается в **9,8%** дел, в **97%** использовано против налогоплательщика.

Традиционная проблема розничной торговли и общепита, пытающихся уместиться в лимиты применения льготного режима налогообложения. Но 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. А в 2022 году этот признак встречался 8 раз и лишь в одном случае он касался торговой ГК - в основном он проявился у арендодателей и производителей.

**-(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. N Ф02-1335/20 по делу N А19-3712/2019; от 30 июня 2020 г. N Ф09-2771/20 по делу N А60-43659/2019; от 15 февраля 2021 г. N Ф08-71/21 по делу N А32-57591/2019 и др.

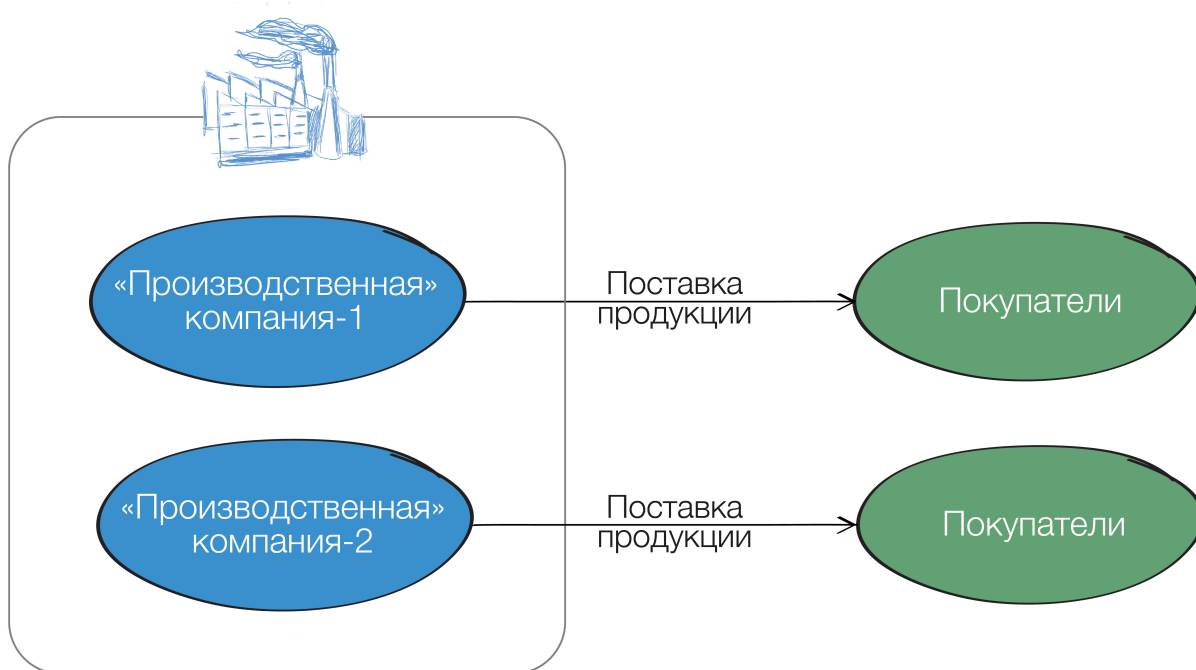


Единый павильон на все «магазины» без перегородок или других конструктивных разделений

**-(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. N Ф01-8154/19 по делу N А43-34835/2018.

**-(производство)** Несколько компаний производили мебель на одних и тех же площадях без какого-либо их разделения. Это легло в основу признания искусственности дробления. Постановление АСО от 19 сентября 2022 г. N Ф01-8154/19 по делу №А72-15191/2020.



Единая производственная площадка

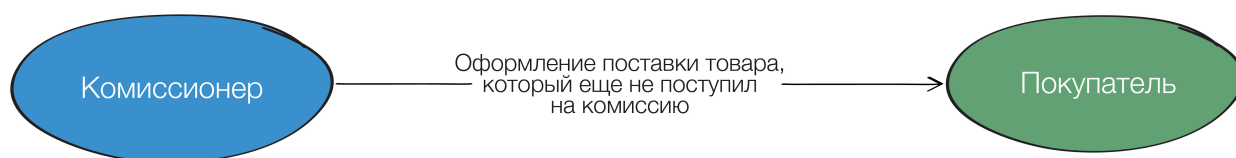
25

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

Упоминается в **11%** делах. В **94%** положено в основу решения.

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;



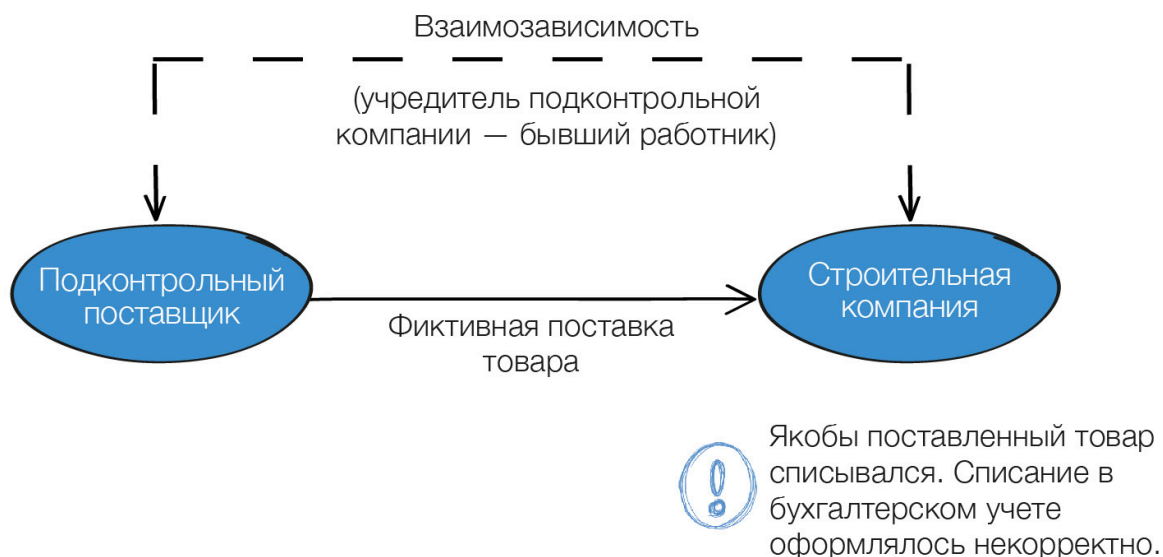
**-(розничная торговля)** ИП занимался розничной торговлей, в том числе через группу в социальной интернет-сети. Однако денежные средства от интернет-продаж поступали на счета его взаимозависимых физических лиц, но не учитывались в его выручке. Постановление АСО от 7 июня 2018 г. по делу №А26-7023/2017;

**-(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 отдельный 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. N Ф08-1024/21 по делу N А63-2354/2020.



**-(аренда)** Небольшой холдинг сдавал в аренду здание ТЦ по частям. Что интересно, совокупный доход компаний группы от

аренды был в пределах лимитов УСН. Но рефинансирование в группе осуществлялось посредством процентных займов. Напоминаем, что проценты являются внереализационным доходом. Судя по всему, уже в ходе проверки налогоплательщик осознал, что именно эти проценты приводят к возникновению необоснованной налоговой выгоды. И попытался задним числом учесть выплаты как возврат беспроцентного займа, тем самым исключив эти суммы из внереализационного дохода. Но не вышло. Пример того, как неправильное решение вопроса рефинансирования внутри ГК привело к существенным доначислениям (47 млн.р.). Постановление АСО от 30 мая 2022 г. N Ф08-1024/21 по делу N А70-6978/2021.

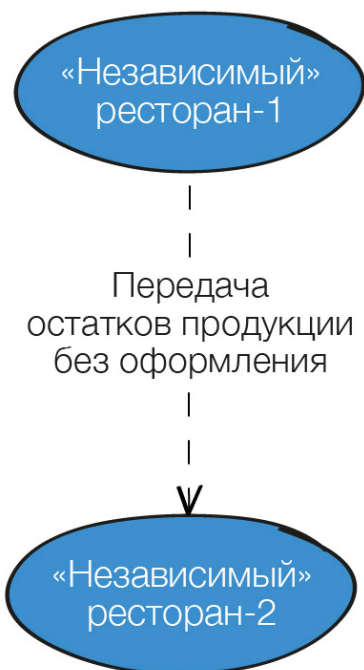
# 24

Произвольное движение товара в группе компаний.

Упоминается в **11%** делах. В **95%** положено в основу решения.

Опустился на одну позицию по сравнению с предыдущим годом.  
**-(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;

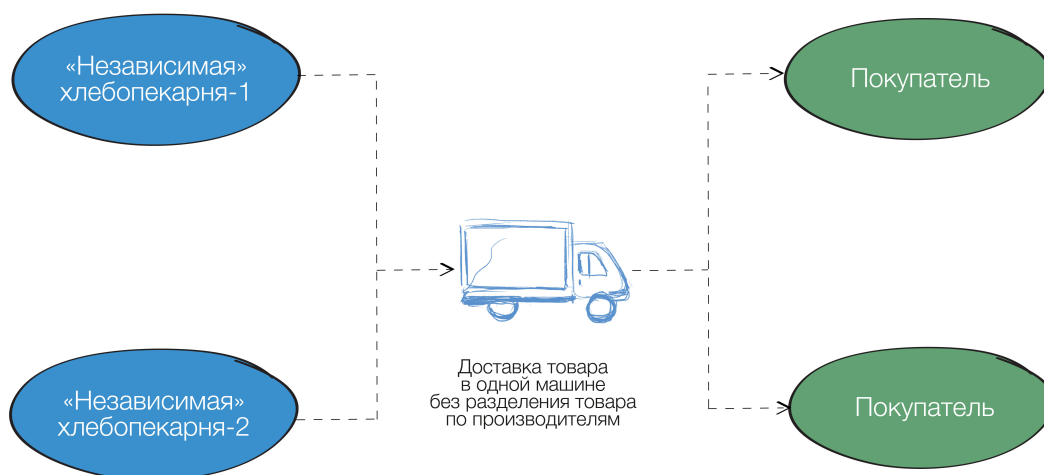


**-(производство)** У производителей эта проблема также стала носить системный характер: неоднократно встречались ситуации, когда собственная продукция налогоплательщика никак не обособлялась от продукции компаний-давальцев на УСН. Постановление АСО от 6 марта 2018 г. по делу №А46-16687/2016, Постановление АСО от 16 марта 2021 г. по делу № А72-10249/2019 и др.;

**-(производство продуктов питания)** Якобы самостоятельные производители хлебобулочных изделий при доставке продукции



своим покупателям использовали, как правило, одну машину, в которой все товары смешивались. Водитель полагал, что перевозит товар одной организации, о чем заявил налоговым инспекторам. Постановление АСО от 1 апреля 2022 г. по делу №А12-4492/2021;



## 23

Налогоплательщики, участники и/или управленцы являются выгодоприобретателями схемы.

Упоминается в **13%** делах. В **90%** положено в основу решения.

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.

Этот признак демонстрирует рост второй год подряд. Возможно налоговые инспекторы все больше обращают внимание на выгодоприобретателей с расчетом на перспективу взыскания налогов, в том числе путем привлечения к субсидиарной ответственности бенефициаров в рамках банкротства.

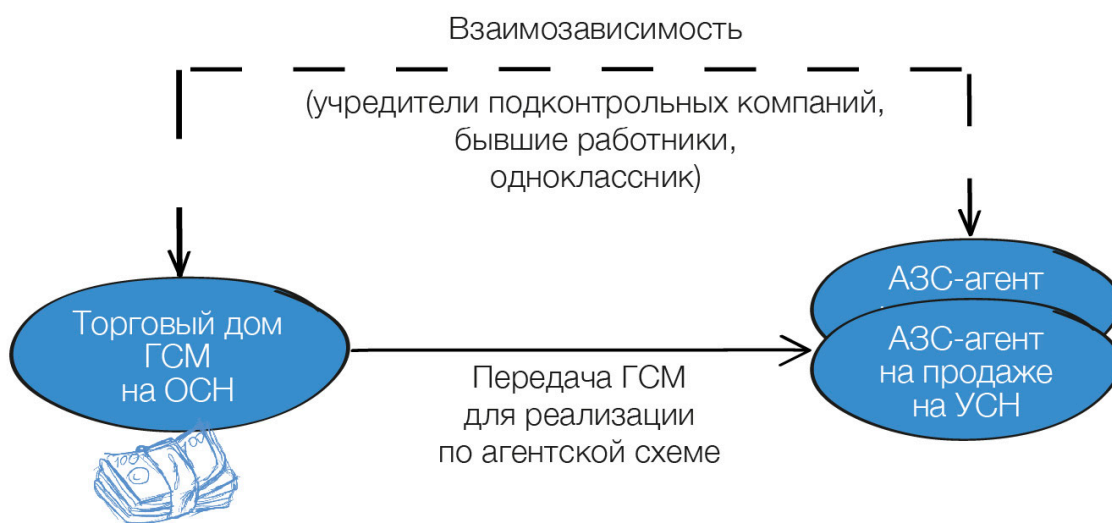
**-(розничная торговля)** Распоряжение денежными средствами (поступившими на счет 50 «Касса») взаимозависимых обществ и ИП осуществлялось руководителем-конечным бенефициаром, в том числе путем выдачи ему денежных средств из кассы с основанием «в подотчет». Так были получены и не возвращены 106 млн. руб. 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. N Ф04-6635/20 по делу N 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. N Ф08-1789/20 по делу №А32-7813/2019

**-(торговля)** Сеть АЗС. Суд подробно разобрался в налоговой выгоде, полученной головной компанией: проанализировал [taxcoach.ru](http://taxcoach.ru)

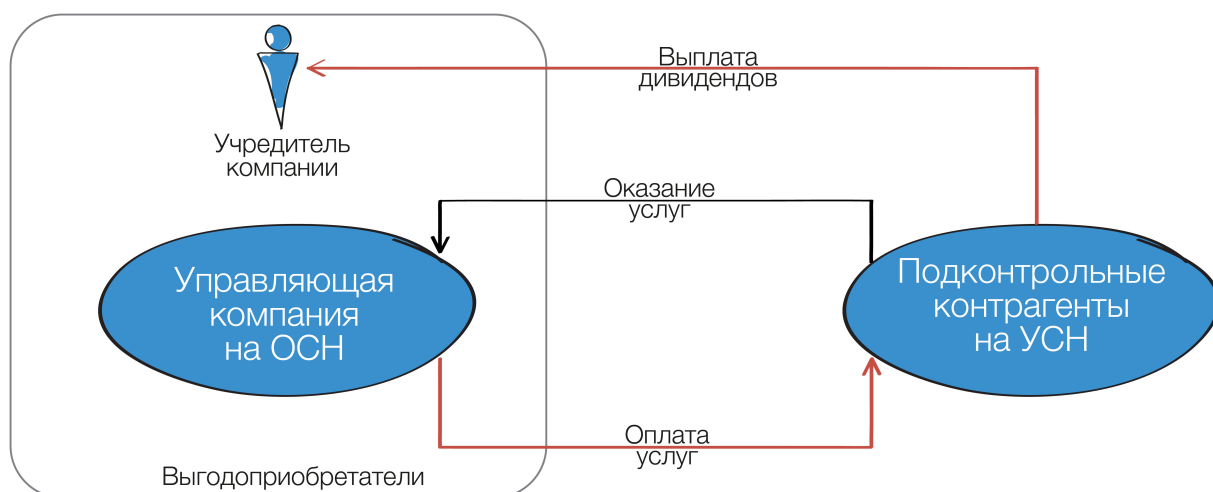
налоговую нагрузку (0,4% вместо 3% в среднем по отрасли), размеры чистой прибыли и прочие экономические последствия от существования группы компаний. Все приобретения оказались необоснованны. Постановление АСО от 27 мая 2021 г по делу №А10-2563/2020...факт незначительной для данного вида деятельности налоговой нагрузки, как основание отнести кейс к данному критерию дробления исследуется в Постановлении апелляционной инстанции)



Выгода:

1. получение денег в большем размере, чем предусмотрено договором;
2. необоснованные платежи;
3. снижение налоговой нагрузки.

**-(управляющая компания)** Учредитель компании, обслуживающей многоквартирные дома, также был участником ее контрагентов и активно получал дивиденды в подконтрольных организациях. Это обстоятельство стало одним из аргументов, доказывающим наличие единой финансовой системы группы компаний и несамостоятельности ее субъектов. Постановление АСО от 25 января 2022 г по делу №А75-1015/2021.



## 22

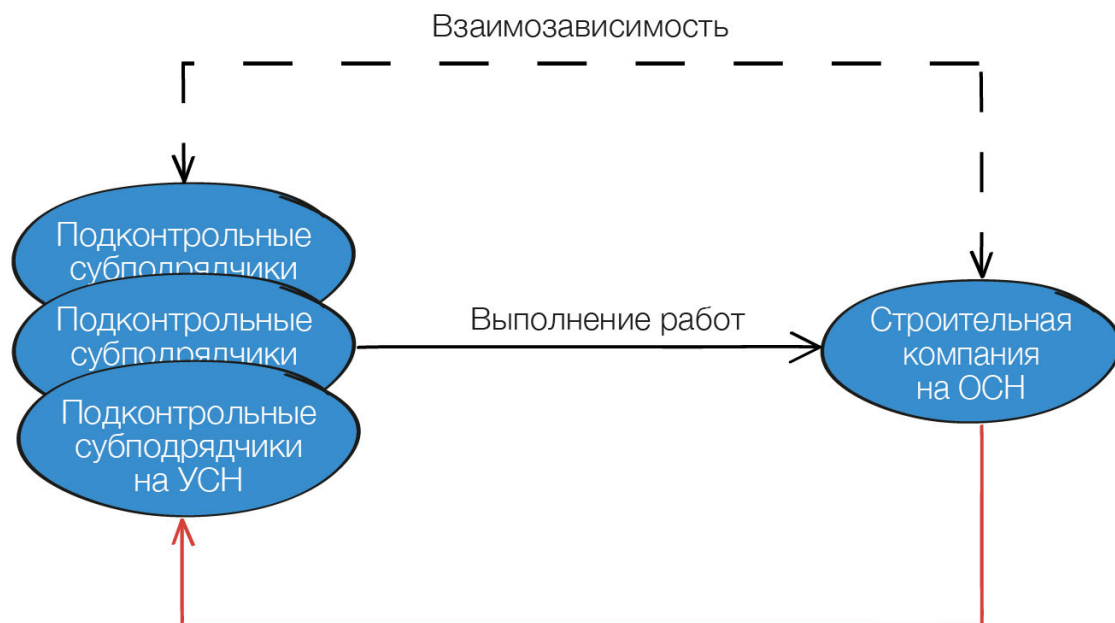
Показатели субъектов ГК близки к предельным значениям для применения спецрежимов. Упоминается в **14,4%** делах. В **93%** кладется в основу решения.

Продолжает резкое снижение в рейтинге. В этом году на две позиции - с 20 на 22. Обусловлено тем, что налогоплательщики, видимо, стали создавать холдинговые структуры «с запасом», разумно полагая, что близкая к лимитам выручка привлекает внимание уже в режиме автоматического поиска «жертв» налоговых проверок.

**-(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;



1. Оплата не более 60 млн руб. в год (лимит УСН в 2012 г.) на одного субподрядчика.
2. Задолженность перед субподрядчиками «реструктуризировалась».

**-(подряд)** Численный состав сотрудников подрядчиков на спец. режимах приближался к критическим показателям для УСН в 100 человек. Постановление АСО от 10 февраля 2018 г. по делу N 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.

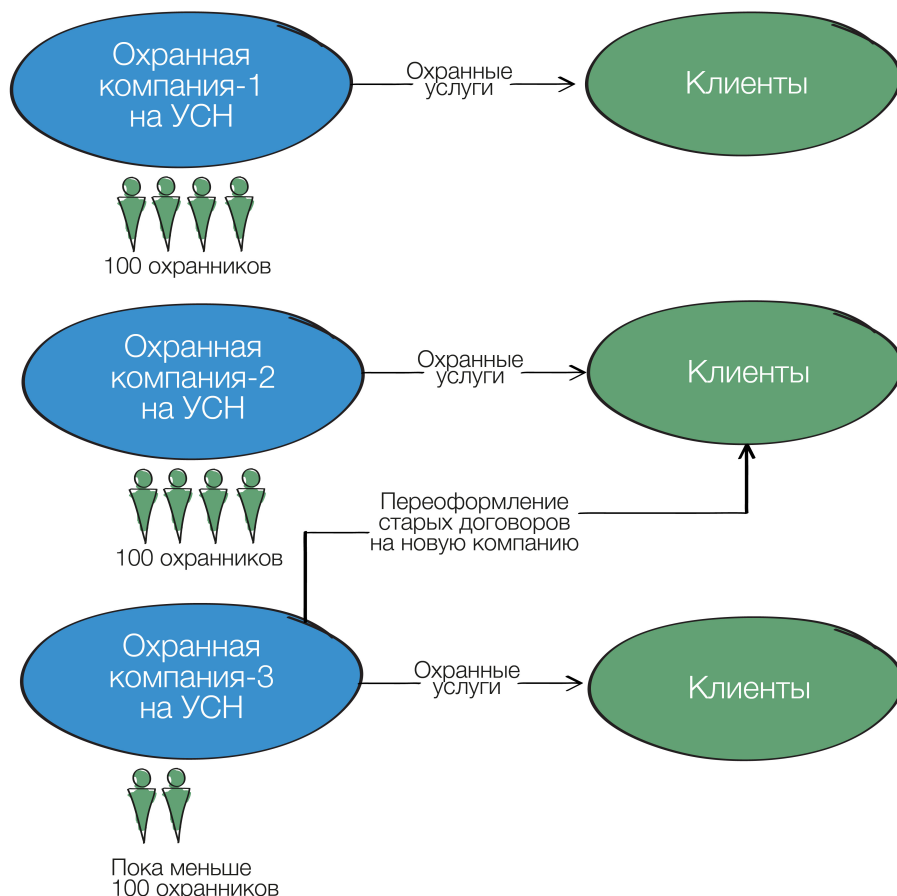
**-(розничная торговля)** Классическая ситуация - множество взаимозависимых продавцов-магазинов у них много общего и все у них очень хорошо, но несмотря на успех, все они упираются в «стеклянный потолок» лимитов по УСН или ПСН -

по используемым площадям или сотрудникам. Постановление АСО от 15 февраля 2021 г. N Ф08-71/21 по делу N А32-57591/2019; Постановление АСО от 2 декабря 2020 г. N Ф02-6185/20 по делу N А69-318/2018; Постановление АСО от 12 мая 2021 г. N Ф09-2276/21 по делу N 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. N Ф04-3694/20 по делу N А27-16351/2019;

**-(услуги)** Группа охранных компаний. Директор одной из компаний на допросе прямо заявил, что по мере достижения лимитов УСН по численности персонала им приходилось создавать новые компании и «переводить» туда клиентов. Это дело также демонстрирует, что не все могут сохранить хладнокровие на допросе. Постановление АСО от 17 июня 2022 г. № А72-12915/2020;



# 21

Единый производственный процесс.  
Встречается в **13,5%** дел, в **100%**  
использовано против налогоплательщика.

Признак поднялся на одну позицию. Это отражает то, что суды и налоговые органы все чаще вникают в производственные процессы налогоплательщиков.

Этот признак больше традиционная проблема производственной сферы. Хотя встречается и в розничной торговле, услугах и аренде недвижимости. В любом случае сомнений во



внимательном подходе налогового органа и в детской наивности некоторых налогоплательщиков сомнений не остается.

**-(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.

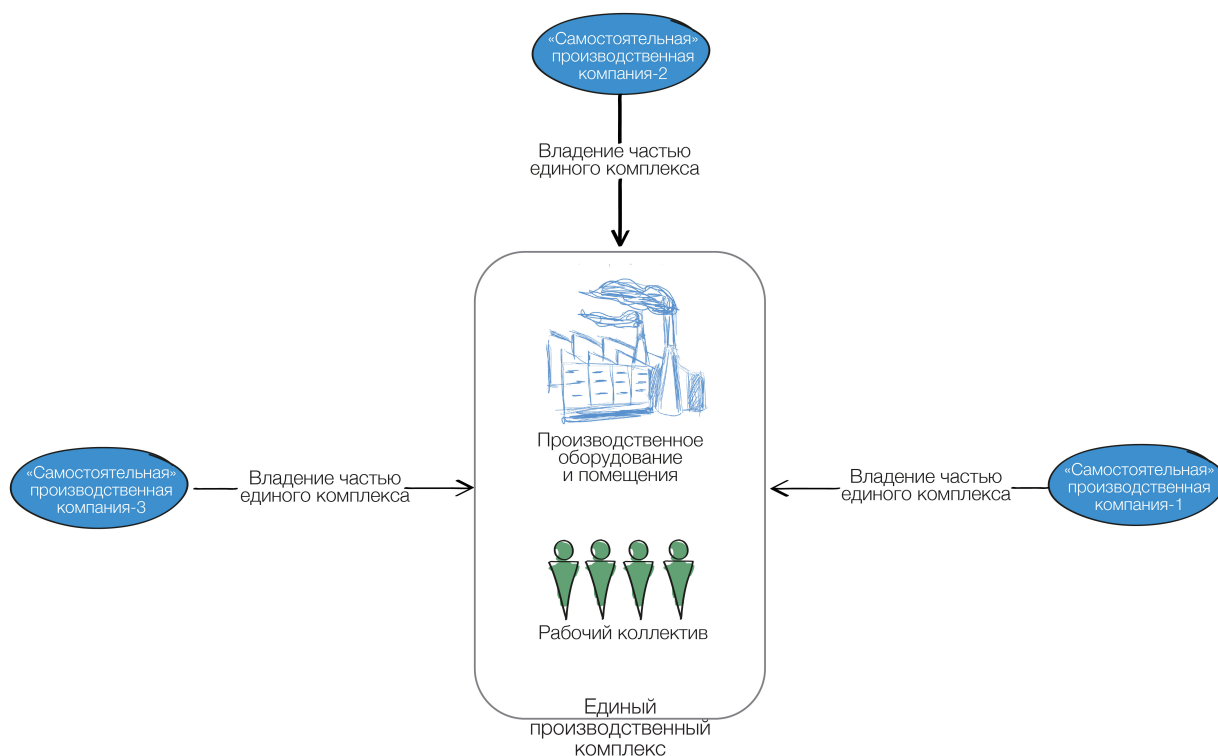
**-(телевидение)** В суде было установлено, что три телекомпании «действовали как единый хозяйствующий субъект с целью достижения единого производственного результата». Это не оставило им шансов против обвинений в искусственном дроблении. Постановление АСО от 3 июля 2020 г. по делу №А74-6189/2018

**-(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 N 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. N Ф07-16967/19 по делу N 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. N Ф06-1831/21 по делу N А72-10249/2019.



**-(управление недвижимостью)** Некогда единая управляющая компания разделилась на несколько небольших. У каждой была своя функция по обслуживанию жилого фонда. Однако суды установили, что «деятельность подконтрольных организаций является частью единого производственного процесса», так как, несмотря на формально разный функционал, компании не могли

обойтись без работников друг друга. Постановление АСО от 21 февраля 2022 г.

№А29-15286/2019.



# 20

Отсутствие должного оформления первичных документов, опосредующих отношения с контрагентами.

Упоминается в **14%** делах. В **98%** положено в основу решения.

Поднялся на одну позицию. Стал реже встречаться, но стал убойнее.

**-(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 самого налогоплательщика 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).

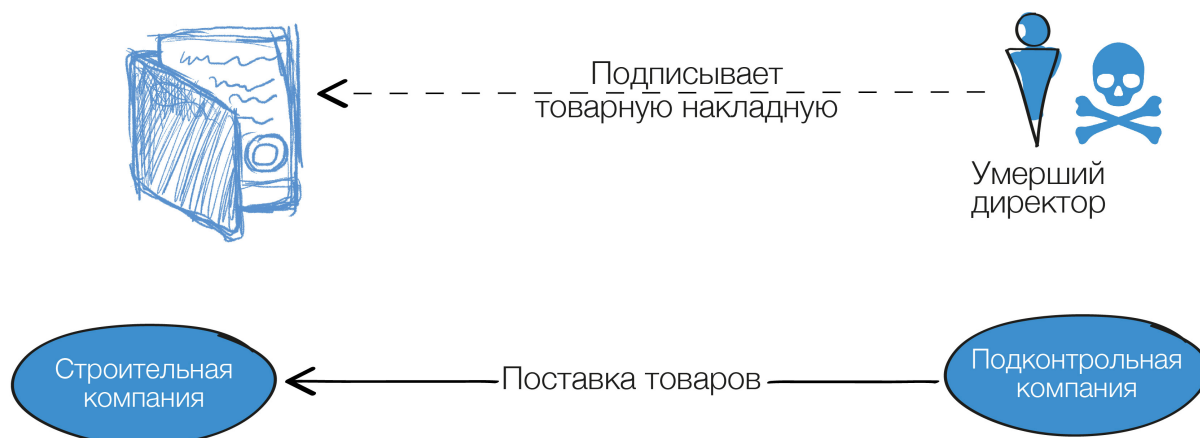
Постановление АСО от 18 марта 2019 г. по делу №А76-4195/2018;

**-(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 №А55-4213/2020.



**-(розничная торговля)** Компании реализовали игрушки без оформления чеков - мимо кассы, отражали в учете наценку, которая была на порядок меньше реальной и допускали прочие нарушения. Помимо этого у группы компаний были еще 15 признаков дробления. Удивительно, но с таким набором налогоплательщик не оставлял надежды оспорить решения всех **ИНСТАНЦИЙ**. Постановление АСО от 19 октября 2022 г. по делу №А29-11957/2018.



# 19

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

Упоминается в **15,4%** делах. В **93%** кладется в основу решения против налогоплательщика.

Опустился на две позиции. Стал реже упоминаться и менее смертельным. Возможно такая динамика отражает хорошую тенденцию - бизнес становится более благоразумным и заранее задумывается о построении своей группы компании с расчетом на вырост.

- **(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;

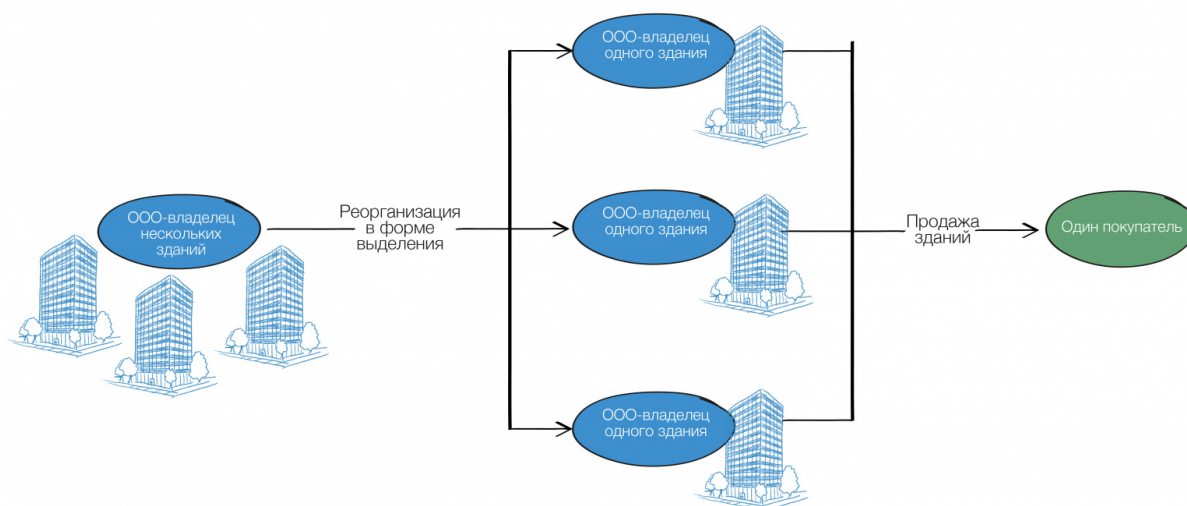
-**(строительство)** По мере роста выручки и прибыли основной компании на ОСН, привлекались подконтрольные общества на УСН, выводящие на себя часть прибыли. Постановление АСО от 4 июля 2018 г. по делу №А59-2443/2017.

-**(производство)** ГК производила ростверки. Для этого привлекала компании, которые «рождались» незадолго до

заклучения договоров субподряда. Постановление АСО от 4 февраля 2021 г. N Ф07-16335/20 по делу N А05-7033/2019;

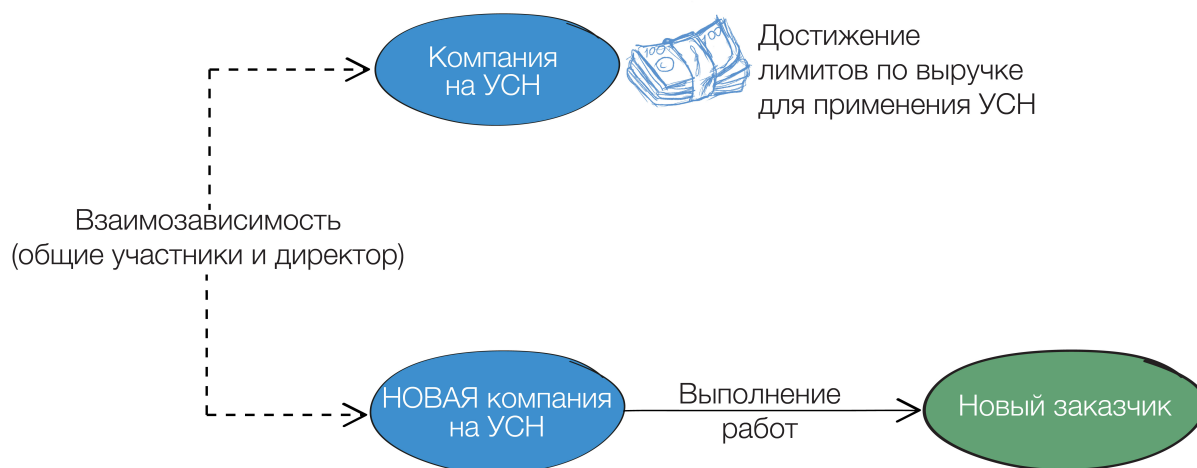
**-(аренда)** Перед продажей недвижимого имущества из большой фирмы-собственника, применяющей на УСН, выделились «фирмочки». С небольшими кусочками недвижимости. В результате при продаже помещений компании смогли сохранить право на «упрощенцу», но только до выездной проверки.

Постановление АСО от 15 апреля 2021 г. N Ф04-1302/21 по делу N А27-7789/2020.



**-(работы)** Компания по мере развития бизнеса достигла пределов УСН. Дальнейшее расширение деятельности осуществляли уже новорожденные подконтрольные компании. В совокупности с другими признаками это привело к доначислению более 56 млн. р. Постановление АСО от 10 ноября 2022 г. №А29-16189/2020.





# 18

## Использование имущества без договора.

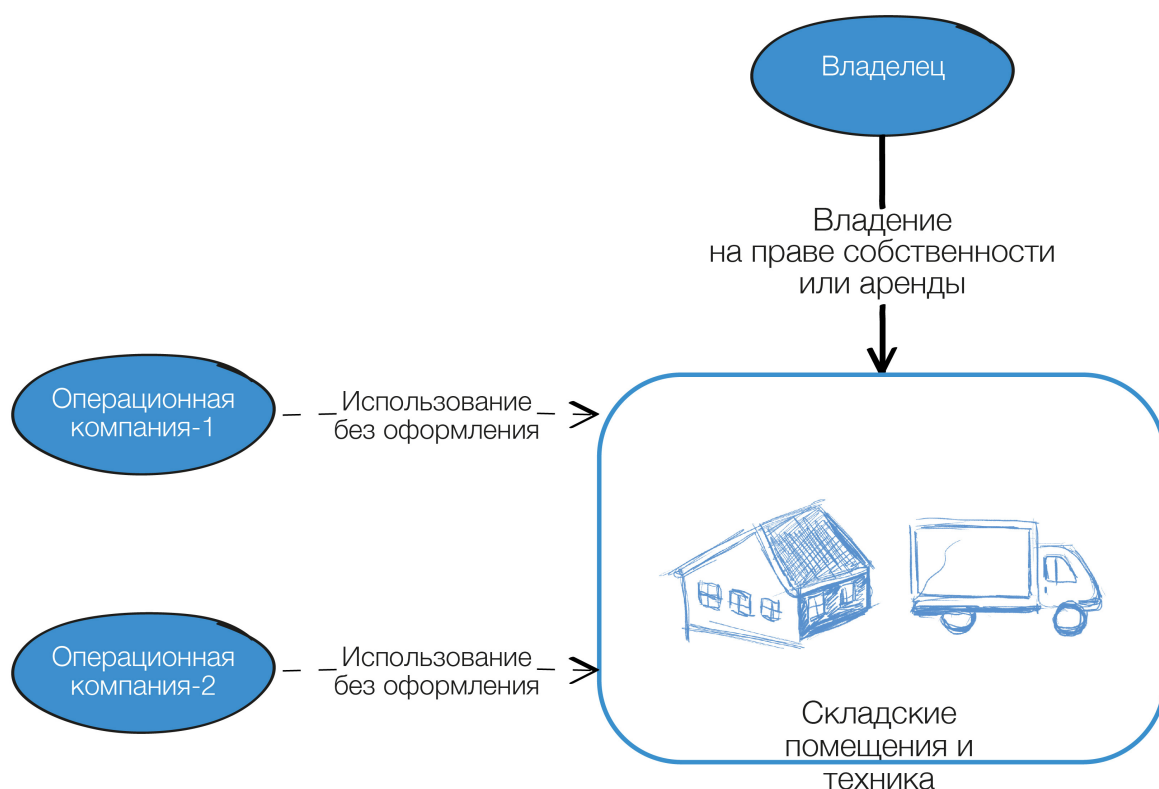
Упоминается в **15,6%** делах. В решениях суда против налогоплательщика - **96%**.

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)** Распространенная ситуация. Две торговые компании на УСН вели свою деятельность в помещениях,  
[taxcoach.ru](http://taxcoach.ru)

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, Постановление АСО от 2 февраля 2022 г. по делу №А12-1688/2021;



**-(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

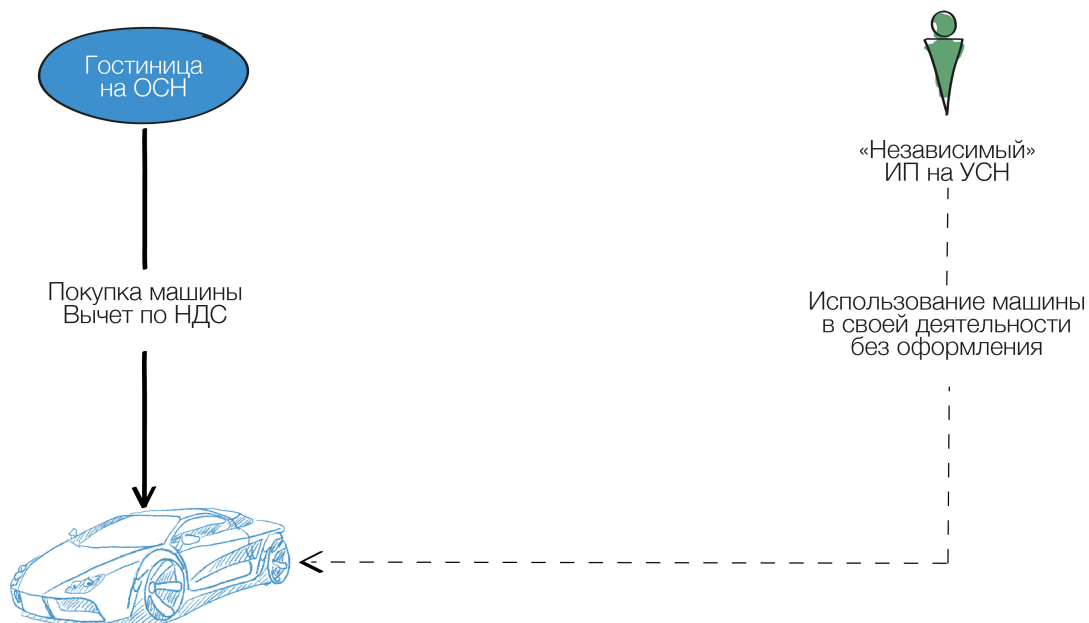
от 8 декабря 2020 г. по делу № А11-10001/2018;

**-(производство)** Бухгалтеры и юристы производственной группы компаний, судя по всему запутались и приняли на учет основного предприятия-производителя оборудование, купленное подконтрольными компаниями. 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 приобрела автомобиль как будто бы для своих нужд и приняла НДС к вычету. Но, как оказалось, передавала его своим ИП, применяющим УСН просто без оформления договора. Итог - отказ в вычете НДС. Постановление АСО

от 21 декабря 2020 г. N Ф02-5751/20 по делу N А19-14637/2019.



**-(производство продуктов питания)** Две взаимозависимые компании использовали одно оборудование для производства полуфабрикатов. Наличие договоров посчитали излишними. Суды не согласились с таким минимализмом. Постановление АСО от 7 июня

2022 г. по делу №А71-16207/2020.

# 17

Контроль финансовых потоков одним лицом, лицами.

Встретилось **18%** дел и в **100%** использовано против налогоплательщика.

Этот снайперский признак опустился на две позиции.

**-(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.

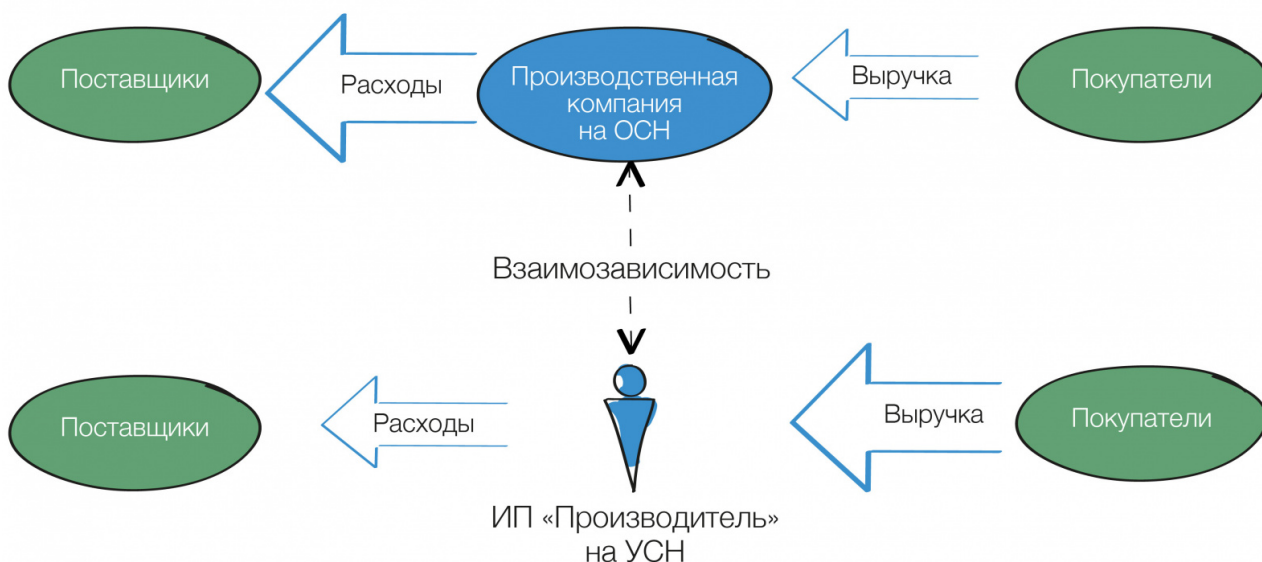
**-(оптовая торговля)** Единый закуп при реализации товара через несколько подконтрольных ООО. Продажа товара внутри группы компаний оформлялась после того, товар был реализован зависимой ООО конечному покупателю. Соответственно заключения договоров и движения денежных средств внутри ГК носило искусственный 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. р. 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. N Ф03-3449/20 по делу N А24-9177/2019.



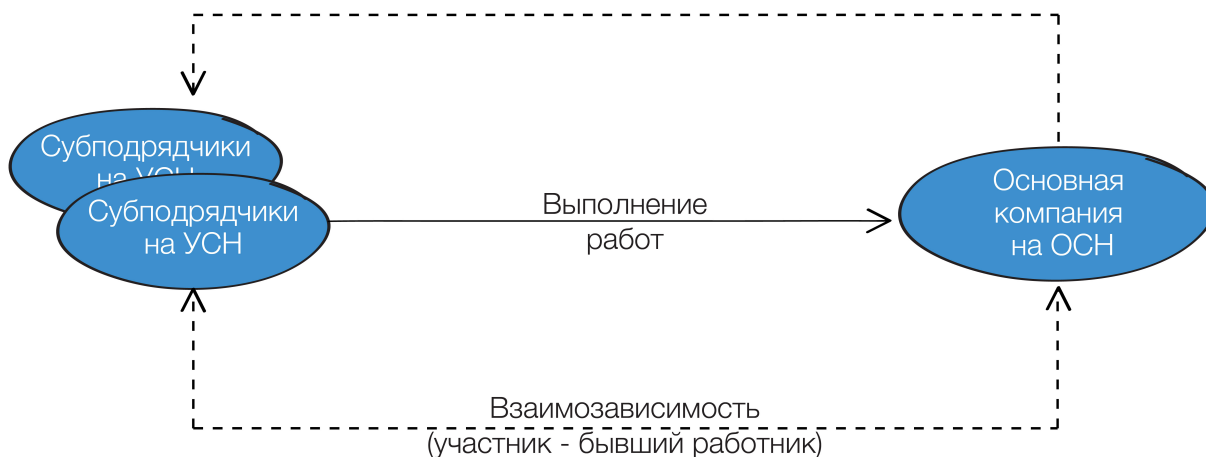
**-(монтаж)** Суд установил, что движение денежных средств между «независимыми» компаниями, осуществляющими монтаж и ремонт нефтяного оборудования, определяла основная компания: в каком порядке осуществлять расходы, каких поставщиков привлекать и за какую цену и т.д.. Постановление АСО от 14 марта 2022 г. № А70-22207/2020.



Дает указания:

- с какими поставщиками работать;
- сколько и что закупать;
- согласование всех расходов.

В результате полный контроль выручки каждого субподрядчика



# 16

Изменение экономических результатов субъектов группы компаний и получение налоговой выгоды (влияние взаимозависимости на отношения внутри ГК).

Упоминается в **19,6%** делах. В **92%** кладется в основу решения.

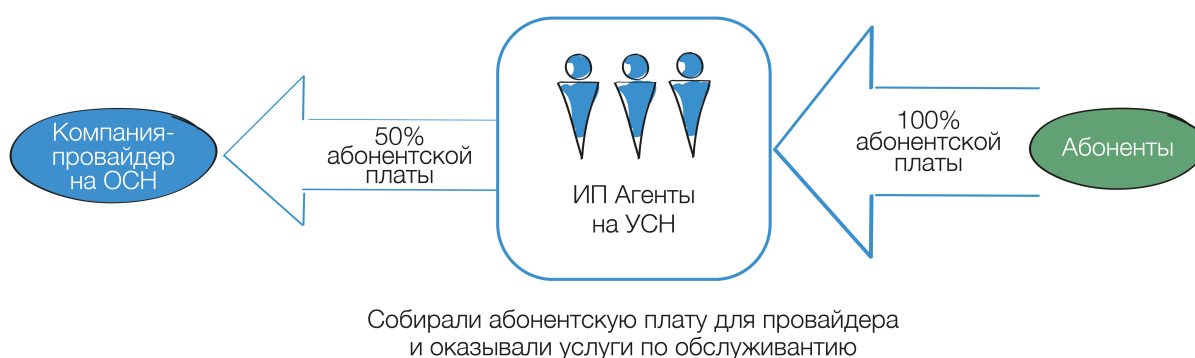
**-(производство)** Сопоставление размера доходов до регистрации «дублирующей» компании и после регистрации свидетельствует о резком снижении доходов налогоплательщика. Постановление АСО от 19 декабря 2018 г. по делу №А70-3378/2018;

**-(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.

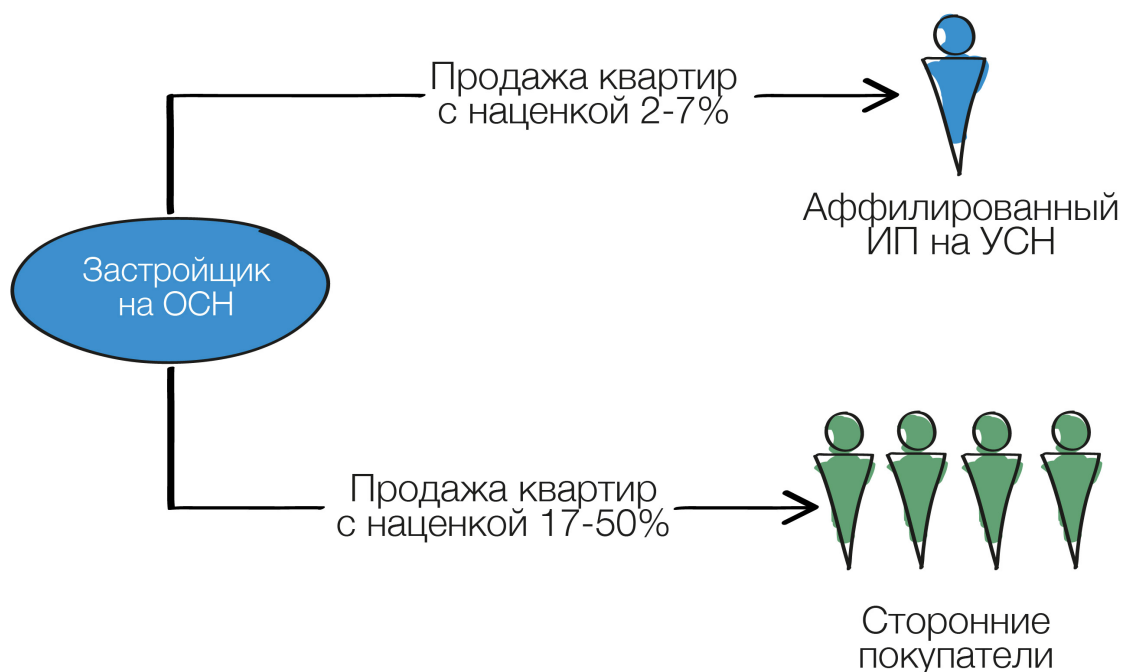
**-(торговля)** Суд вник в торговую цепочку ГК, занимающейся продажей металла, и установил завышение цен на подконтрольных посредниках, что приводило к налоговой выгоде. В итоге выгода признана необоснованной и компании доначислили почти 10 млн. р. налога на прибыль. Постановление АСО от 20 января 2021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



**-(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. р. доначисленных **НАЛОГОВ**. Постановление АСО от 9 июня 2021 г. по делу №А11-6485/2018.



**-(строительство)** Строительная ГК из ООО и ИП на УСН. Суд установил, что ООО продавало своему учредителю, зарегистрированному в качестве ИП, квартиры по заниженным ценам. Такая ценовая политика позволила компании остаться в лимитах, необходимых для применения «упрощенки». Постановление АСО от 17 февраля 2022 г. по делу №А53-7918/2021.



# 15

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

Упомянуется в **22,7%** делах. В **88%** положено в основу решения.

В 2022 году стал менее опасным на один пункт.

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 группе компаний никак не

спасут ситуацию, если вы зарабатываете только на неуплаченных налогах, не оптимизируя свои процессы и систему управления.

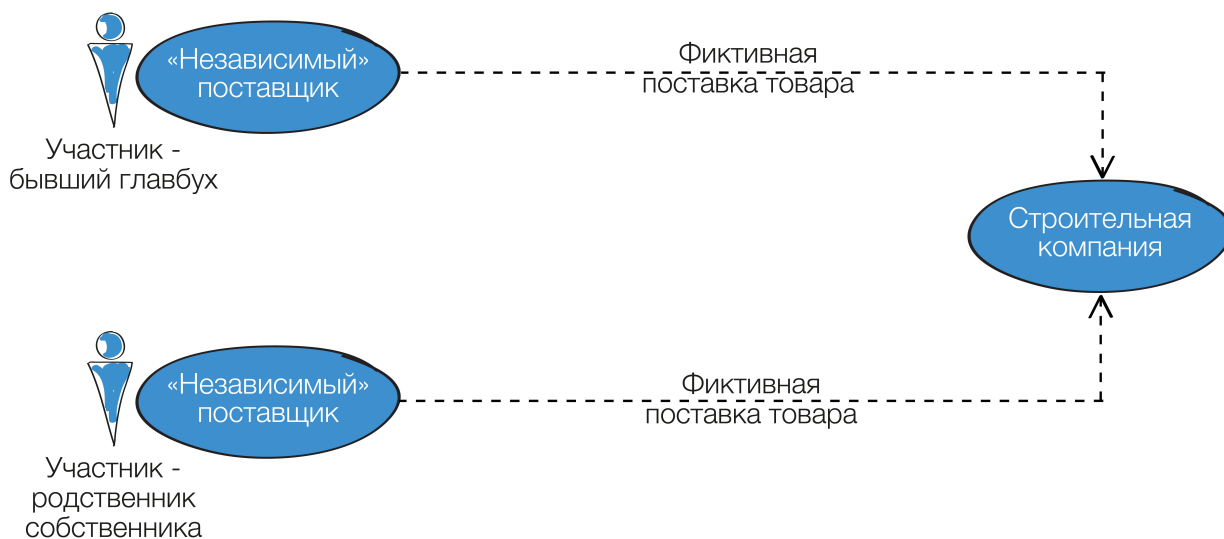
**-(производство)** Хлебокомбинат, желая остаться на УСН, производство части продукции оформлял от лица предпринимателей, состоявших с ним же в трудовых ОТНОШЕНИЯХ. Постановление АСО от 17 апреля 2019 г. по делу №А13-13943/2015;

**-(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;

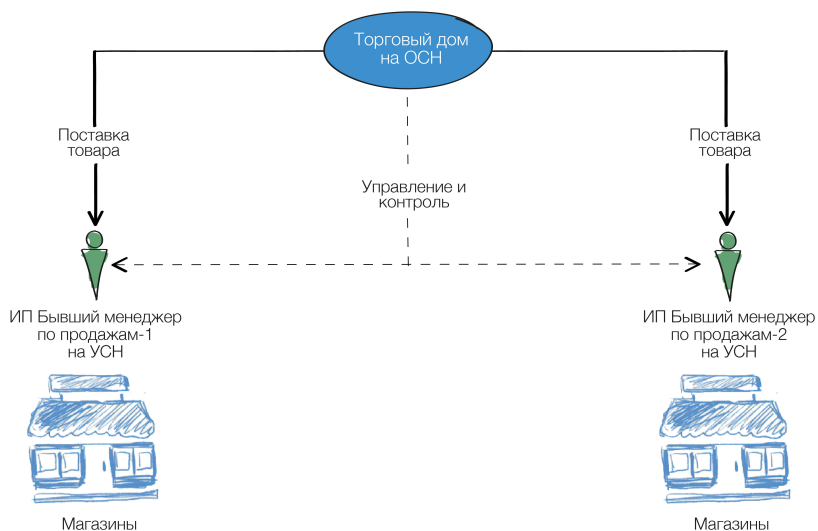
**-(оптовая торговля)** Пиломатериалы реализовывались предпринимателю на УСН, одновременно занимавшему должность бухгалтера компании-продавца на ОСН. Постановление АСО от 15 июля 2019 г. по делу №А50-27918/2018.

**-(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. рублей. 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 № А55-4213/2020.



**-(розничная торговля)** ГК по торговле косметикой и бытовой химией. Часть магазинов была на ИП-упрощенцах. Видимо, кандидатов на должность «владельцев» магазинов не было и ими стали бывшие сотрудники. При этом ИП фактически сохранили подчиненное положение. В совокупности с другими признаками дробления это позволило ФНС взыскать более 180 млн р. Постановление АСО от 18 июля 2022 г. по делу № А43-4043/2020.



# 14

## Общие представители.

Упоминается в **22,2%** делах. В **91%** кладется в основу решения против налогоплательщика.

Прорыв года с 19 на 14 место. Возможно это связано с тем, что внедряется все больше систем учета и контроля движения товаров (маркировки, единые базы и пр.). В результате чего, принять имущество без документов уже нельзя. Соответственно этот фактор, наверняка, будет встречаться все чаще.

**-(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;

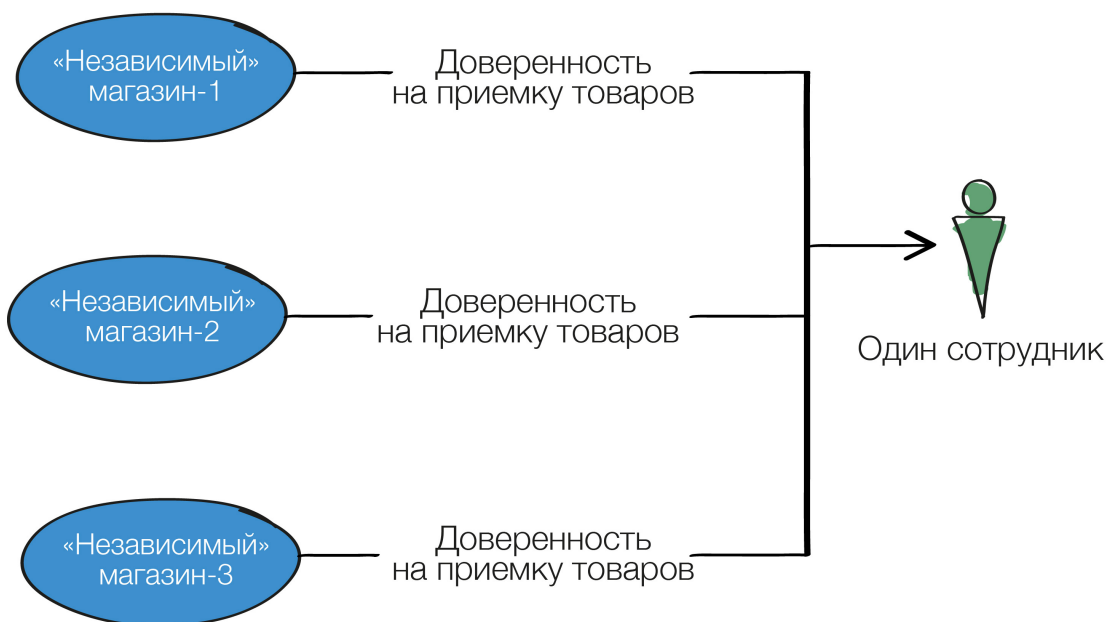
**-(общепит)** У ИП и его подконтрольного ООО и родственника-предпринимателя на спец. режимах были оформлены доверенности на одни и те же лица. Постановление АСО от 7 июля 2017 г. по делу №А53-5300/2016;

**-(производство)** Производитель на ОСН и его покупатель на УСН имели одних представителей. Постановление АСО от 8 февраля 2019 г. по делу №А21-11751/2017;

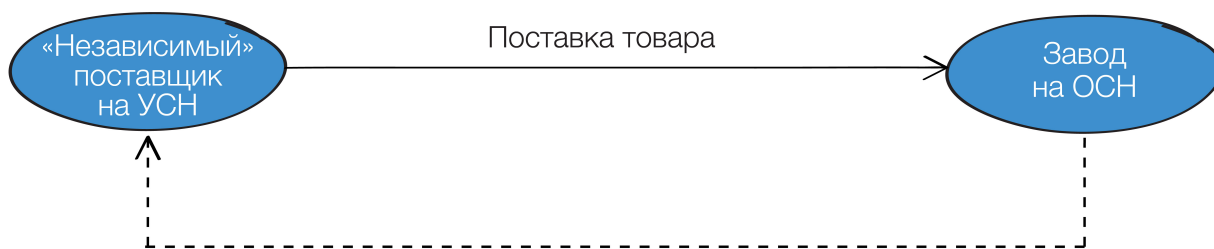
**-(оптовая торговля)** Основной ИП имел доверенности от подконтрольных предпринимателей на спец. режимах. Постановление АСО от 21 февраля 2019 г. №А05-13684/2017.

**-(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. N Ф06-69509/20 по делу N 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. N Ф08-71/21 по делу N А32-57591/2019; Постановление АСО от 3 марта 2021 г. N Ф01-16170/20 по делу N А29-16450/2019; Постановление АСО от 19 ноября 2020 г. N Ф06-67278/20 по делу N А12-35127/2019 и др.



**-(производство)** Две «независимые» компании, одна из которых применяла УСН, занимались производством железобетонных конструкций. Состав участников разный, но использовали одно оборудование, персонал, бухгалтерию и пр. А чтобы лишний раз не беспокоить генерального директора сделали доверенность на директора «сторонней» компании, которая среди прочего уполномочивала доверенное лицо получать и снимать наличные средства. ФНС посчитали, что это слишком близкие отношения между организациями и доначислили почти 35 млн. р. Постановление АСО от 12 октября 2022 г. по делу №А04-8498/2021;



Директору компании-поставщика выдана доверенность с широкими полномочиями, в том числе:

- подписание договоров;
- внесение и снятие денег;
- и др.

# 13

Движение средств - все идет к одному субъекту.

Упоминается в **24%** делах. Вероятность того, что суд поддержит инспекцию - **99%**.

Как и прежде - один из самых убийственных признаков при его доказанности. И да, не факт, что управление фин. потоками и их аккумуляция осуществляется одним и тем же лицом. Поэтому этот признак указывается отдельно.

Опустился на одну позицию.

**-(розничная торговля)** Вся выручка 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;

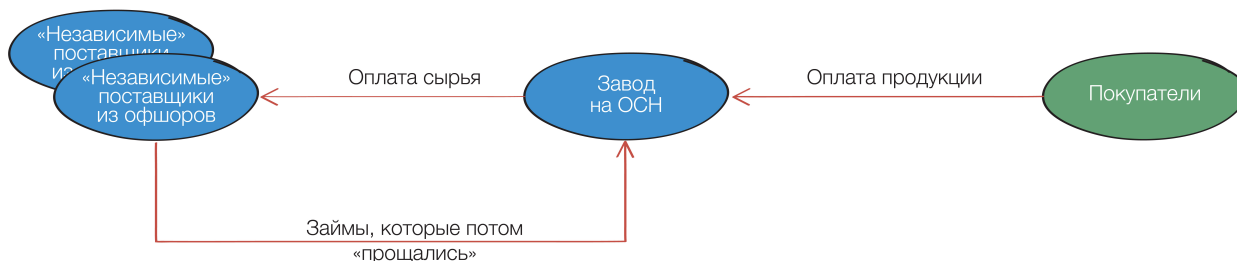
**-(услуги)** Суд установил создание сторонами схемы взаимоотношений, при которой общество передает в аренду предпринимателю 20 транспортных средств с уплатой арендной платы за проверяемый период в размере чуть более 4 млн. рублей, которые, в свою очередь, сразу переданы предпринимателем обратно обществу для использования по договору оказания транспортных услуг и с уплатой обществом в пользу предпринимателя 35,5 млн. рублей. Доход, перечисленный на личный счет предпринимателя, составил 13 млн. рублей. 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.

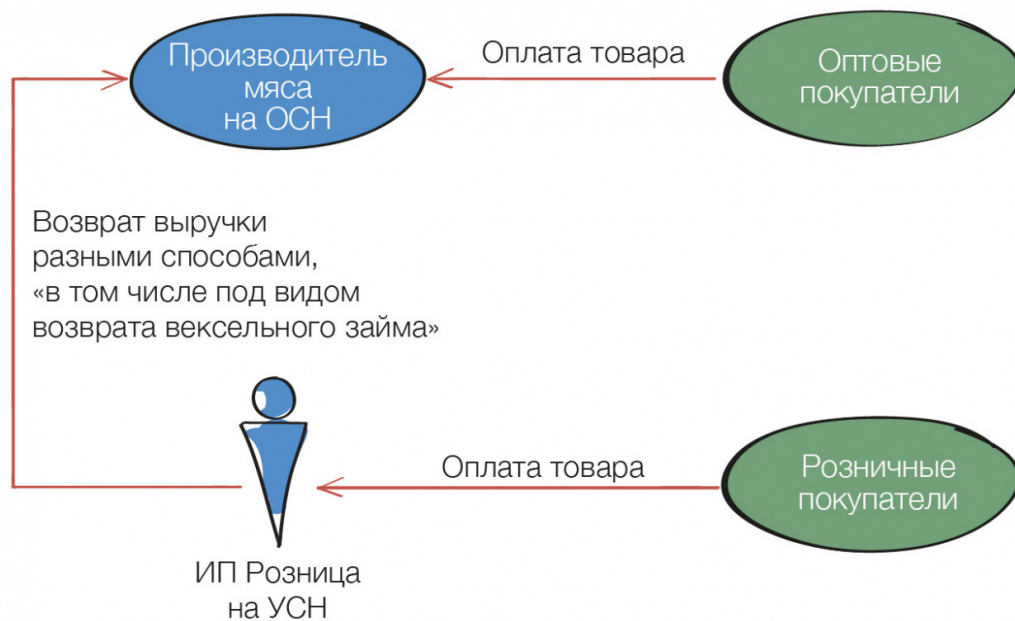
**-(торговля)** Дело с рекордной суммой доначисления - почти 2 млрд рублей. Компании, занимающиеся торговлей алкоголя, собрали практически все основные признаки дробления. Суд досконально изучил производственный процесс и выяснил, что объемы производимой продукции занижены - часть алкоголя идет вне учета. 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.



**-(производство продуктов питания)** ООО на общей системе осуществляло производство мясопродуктов. В целях налоговой оптимизации использовали ИП на УСН. Он стал центром

прибыли. Роль ИП исполнял бывший работник, на котором оставлять значительные суммы было рискованно, поэтому средства выводились на основную компанию. Возврат денег осуществлялся разными способами, «в том числе под видом возврата вексельного займа». Постановление АСО от 17 февраля 2022 г. по делу №А13-14572/2014.



# 12

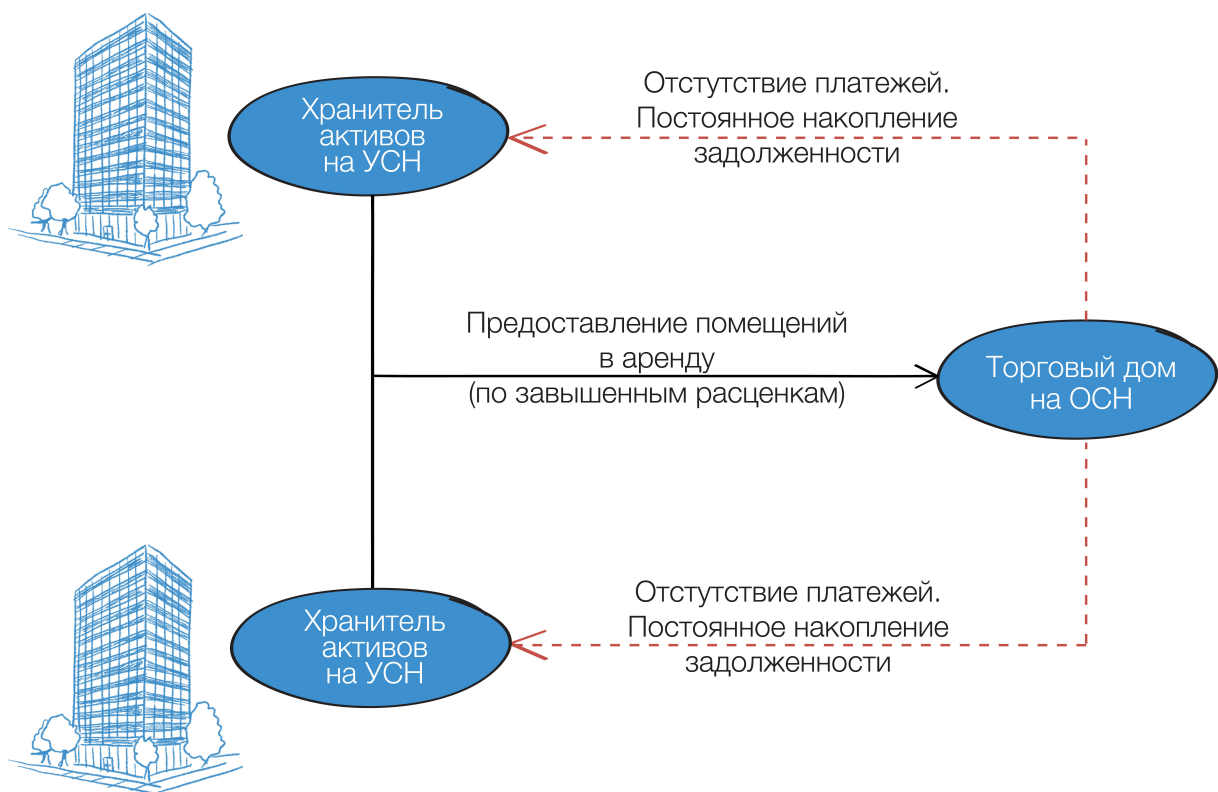
Наличие задолженностей в группе компаний. Упоминается в **27%** делах. В **90%** положено в основу решения.

Потерял две позиции - с 10 на 12 место.

**-(строительство)** Налогоплательщик на ОСН задолжал пяти подконтрольным подрядчикам на УСН более 1 млрд. рублей 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 компаний скорректировал. Постановление АСО от 4 июля 2018 г. по делу №А59-2443/2017;

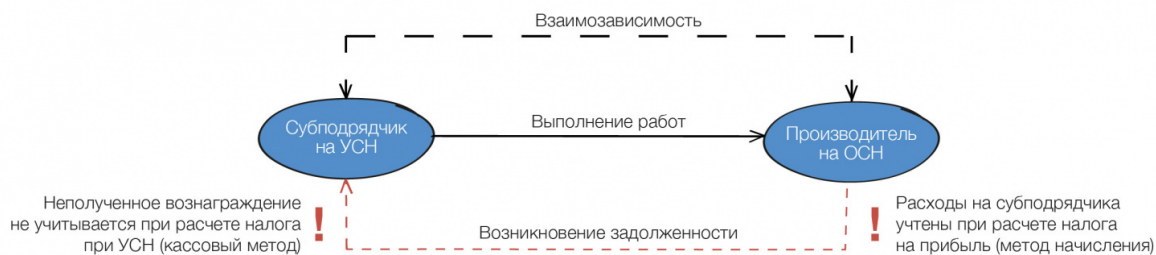
**-(аренда имущество)** Налоговым органом доказано искусственное создание взаимозависимых налогоплательщику компаний - собственников имущества. Аренда направлена на завышение расходов по налогу на прибыль. Одним из доводов фиктивности - наличие кредиторской задолженности перед арендодателями. Постановление 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 почему-то никто не торопился взыскивать. Все это говорит о недобросовестности налогоплательщика. Постановление АСО от 25 февраля 2021 г. N Ф08-1024/21 по делу N 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. N Ф06-1831/21 по делу N А72-10249/2019.

**-(производство продуктов питания)** В ГК по производству полуфабрикатов суд установил не только сам факт задолженности между взаимозависимыми компаниями, но и ее контролируемый характер: деньги на погашения долгов были все время, но перечисления осуществлялись только в следующем налоговом периоде, что позволяло компании остаться в лимитах УСН. Постановление АСО от 7 июня 2022 г. N Ф06-1831/21 по делу N А71-16207/2020.



# 11

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

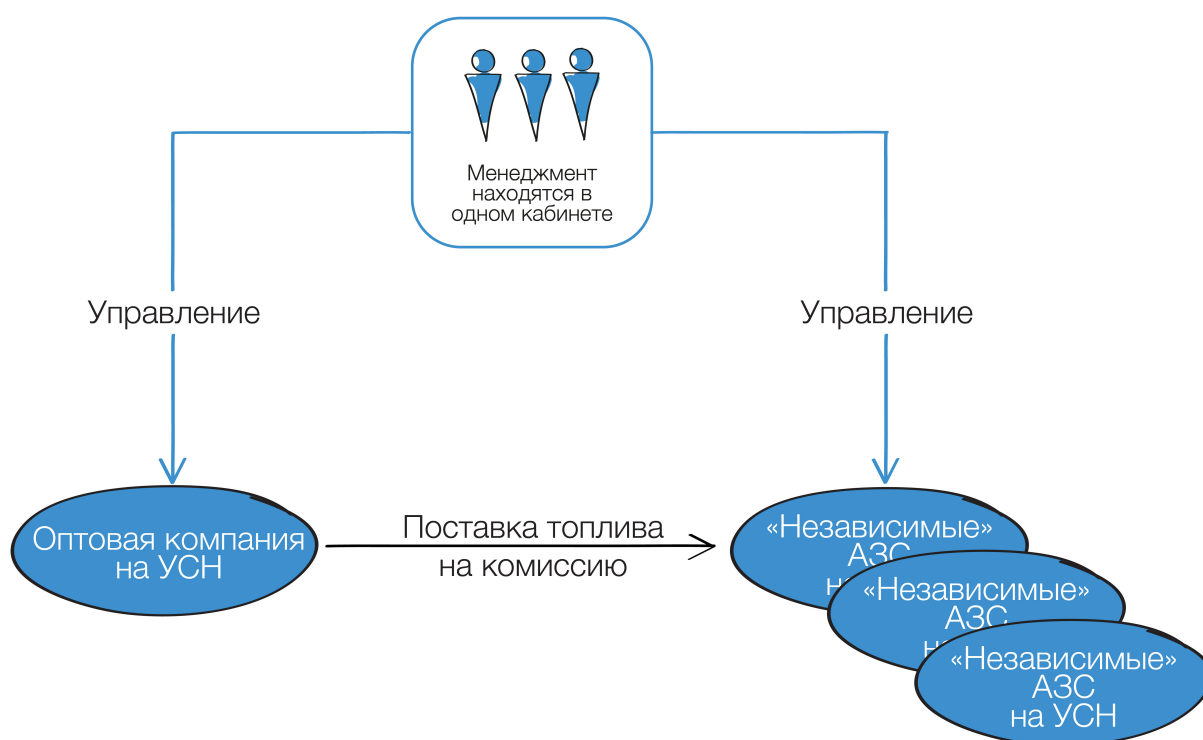
Упомянуется в **29,4%** делах. В **85%** кладется в основу решения.

Поднялся на две позиции - за счет увеличения количества упоминаний. Однако «смертоносность» признака не изменилась.

**-(подряд)** Общее управление, бухгалтер, 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 кадровые 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;



**-(розничная торговля)** Суды проанализировали электронные документы и выяснили, что основная компания в управленческом учете рассматривает «сторонних» ИП как собственные структурные подразделения. Постановление АСО от 18 июля 2022 г. по делу №А43-4043/2020;



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

**Отметим, что «опасная» десятка в этом году практически не поменялась.**

10

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

Упомянуется в **29,44%** делах. В **90%** положено в основу решения.



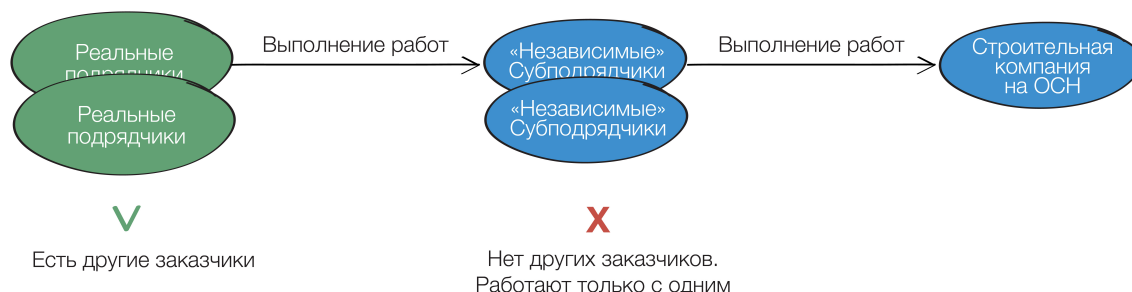
Стал менее убойным, но более упоминаемым.. Суды и налоговые стали подробнее изучать долю аффилированных компании в списке контрагентов налогоплательщика.

**-(оптовая торговля)** Налогоплательщик на ОСН был единственным поставщиком для ИП-перепродавца на НДСЛ.

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 рублей. 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.



**-(торговля)** ГК по торговле топливом. Суд рассчитал, что подконтрольная компания закупала 97-98% топлива у основной

организации, для дальнейшей перепродажи. С учетом заниженных цен внутри группы компаний и иных признаков дробления ФНС доначислила 52 млн р. Постановление АСО от 25 октября 2022 г. по делу №А29-15165/2020;



9

Участники схемы осуществляют аналогичный вид экономической деятельности.

Упоминается в **39,7%** делах. В **86%** кладется в основу решения.

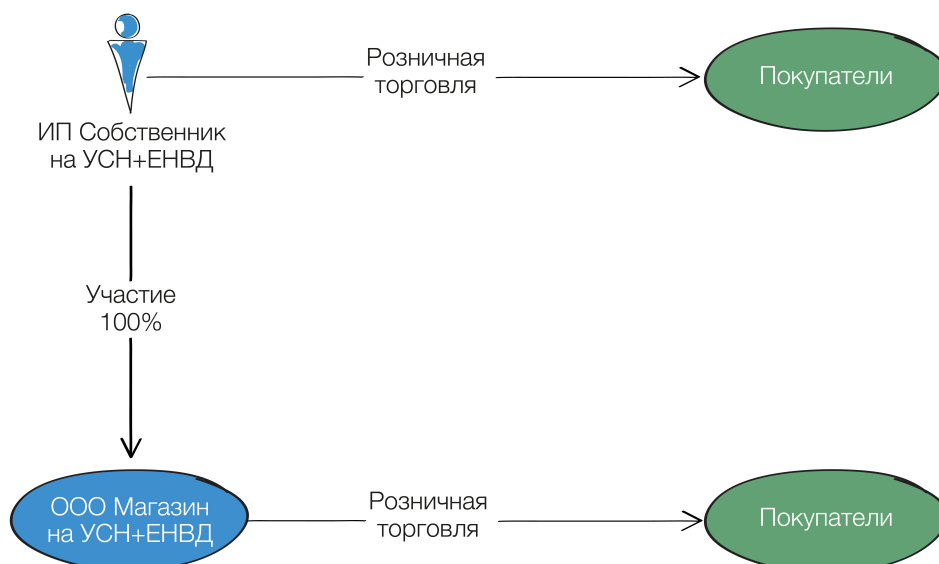
В этом году этот признак положение в рейтинге не изменил, но отметим, что на него стали больше обращать внимание как ФНС, так и суды в своих решениях.

**-(подряд)** Несколько субъектов одновременно занимались ремонтом дорог. Налоговый орган доказал предельные размеры численности персонала, перемешанный кадровый состав.

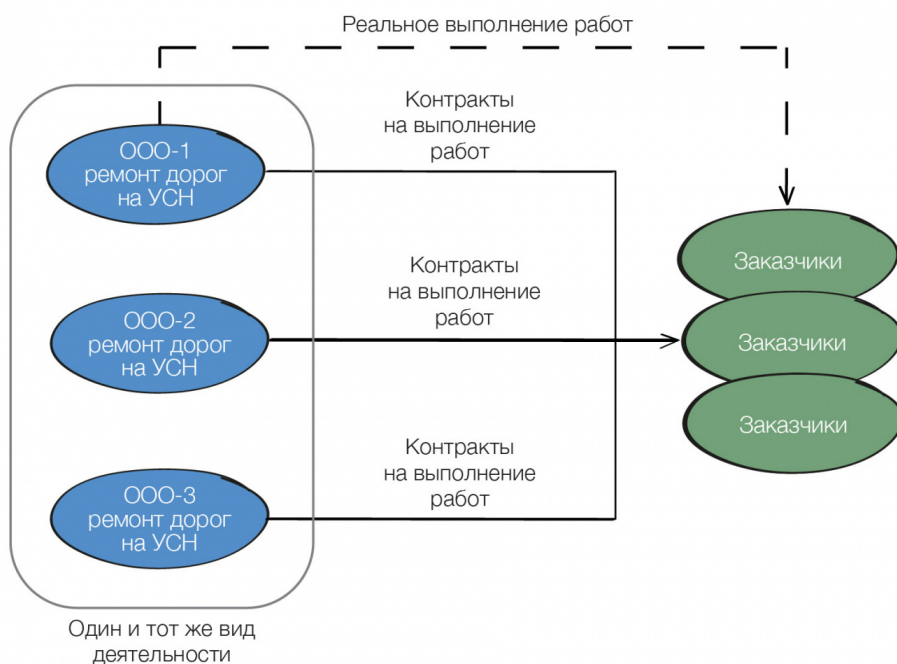
Постановление АСО от 10 февраля 2018 г. по делу №А50-10873/2017;

**-(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. N Ф02-7019/19 по делу N А58-5108/2018.



**-(строительство)** Две компании занимались фактически одним видом деятельности - строительством. Но у одной были ресурсы для этого, а другой не было. Постановление АСО от 25 июля 2022 г. № А38-1174/2020.

8

Несение расходов участниками схемы друг за друга. Упоминается в **35,9%** делах. В **95%** кладется в основу решения против налогоплательщика.

Опять же следствие «минимизации затрат на поддержание схемы», в итоге убеждающее суд в злонамеренности действий налогоплательщика.

**-(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;

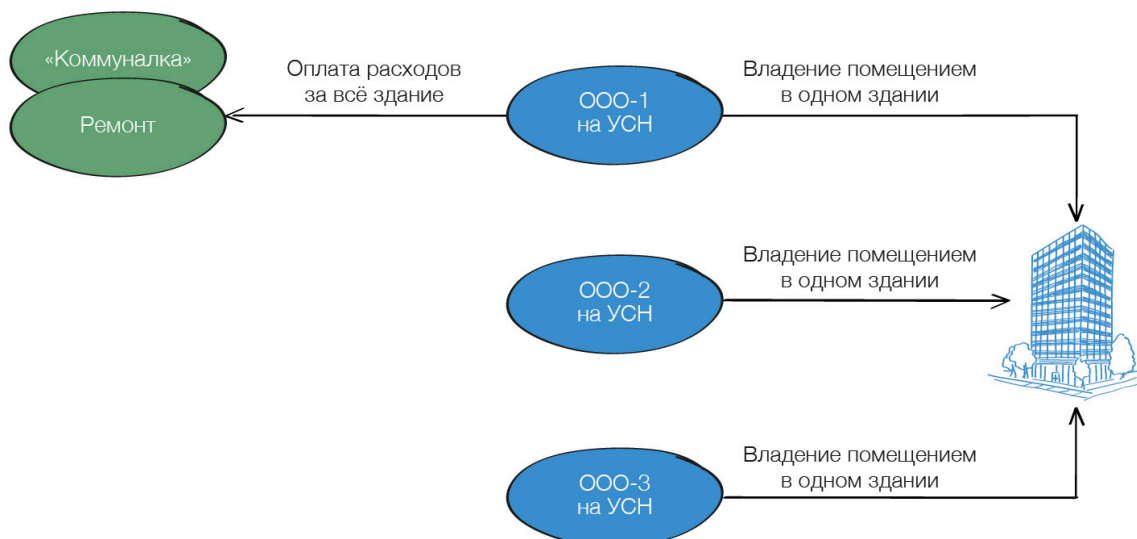
**-(розничная торговля)** Кассовая техника приобреталась сотрудниками основного ООО, поставляющего товары якобы независимым субъектам розничной сети. Постановление АСО от 25 декабря 2018 г. по делу №А27-27939/2017;

**-(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.

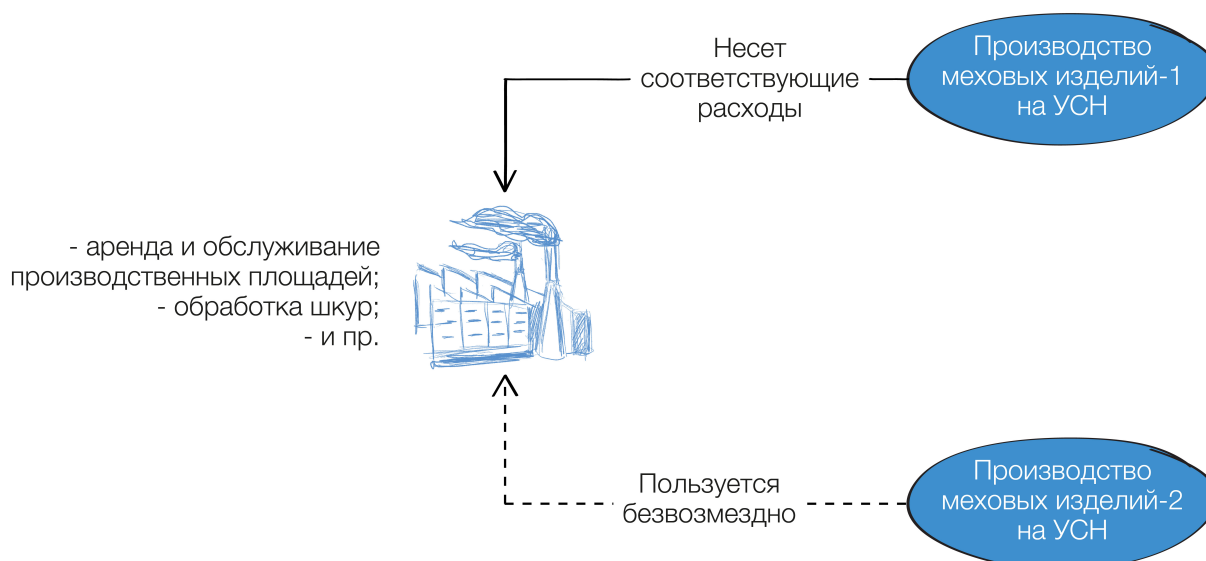
**-(торговля)** Группа из ИП и его же ООО занималась торговлей мясом. ИП оплачивал необходимые ветеринарные свидетельства за себя и ООО. Суды не оценили такой благотворительности. Постановление АСО от 3 февраля 2021 г. по делу №А48-12407/2019;

**-(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.



**-(производство)** В группе компаний по производству меховых изделий необходимые производственные расходы на обработку, обслуживание помещений и пр. несла только одна организация. Другие субъекты ГК пользовались благами безвозмездно.

Постановление АСО от 1 ноября 2022 г. по делу №А63-13904/2021.



# 7

Фиктивность отношений в группе компаний.  
Недействительность сделок.

Упоминается в **35,2%** делах. В **100%** кладется в основу решения.

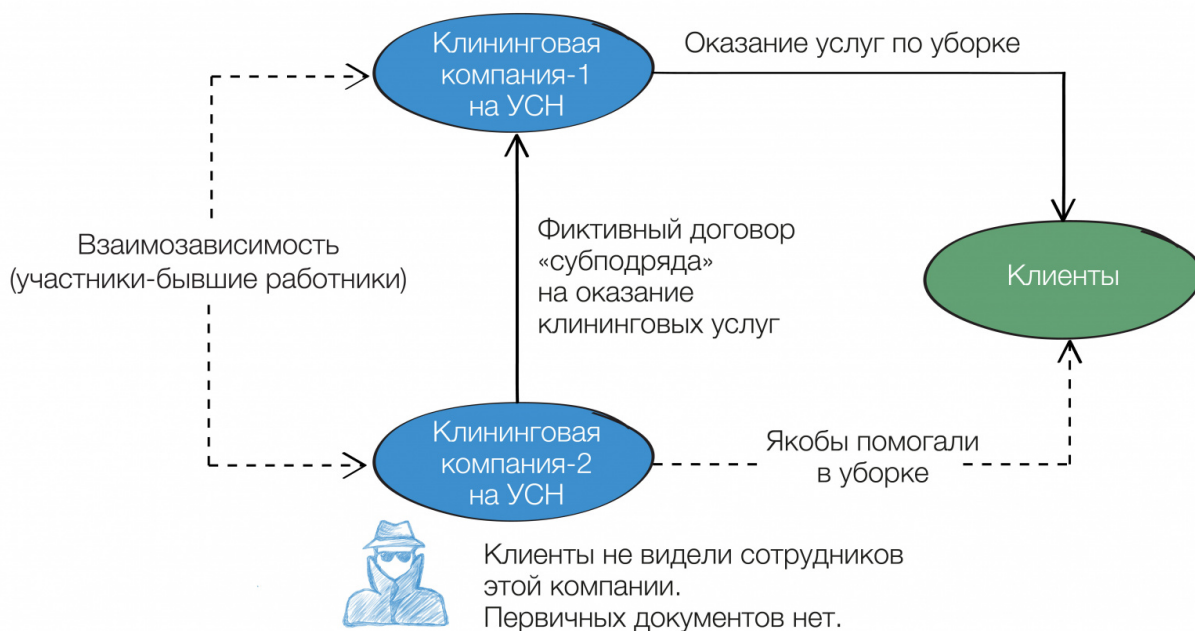
**-(аренда имущества)** Арендные отношения в группе компания были формальны: платежи шли только в ограниченном размере, необходимым для покрытия расходов. Постановление АСО от 26 апреля 2018 г. по делу №А02-553/2017;

**-(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;

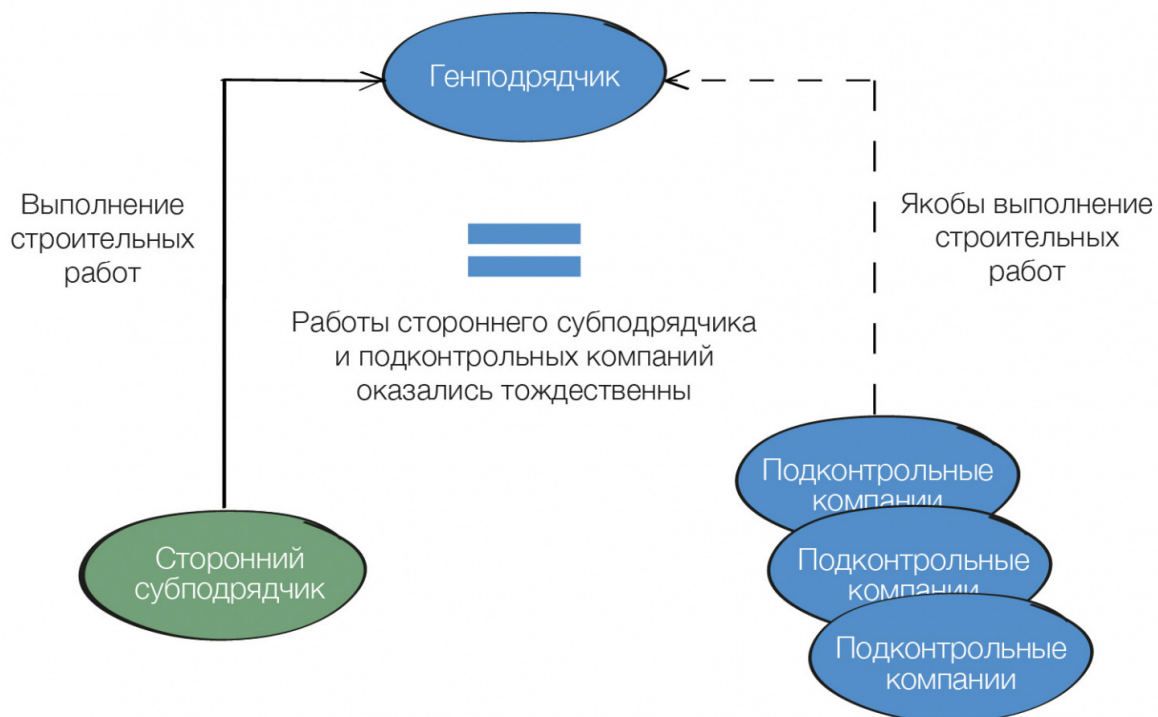
**-(производство)** Товар никуда не перемещался, что позволило доказать фиктивность договора простого товарищества. Постановление АСО от 23 мая 2019 г. по делу №А76-11398/2018.

**-(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;





**-(строительство)** Строительные работы, выполненные подконтрольными компаниями, оказались точь-в-точь такими же как работа сторонней организации, произведенная месяцем ранее. Это позволило судам установить фиктивность отношений внутри ГК, что, в свою очередь, привело к доначислению 35 млн р. Постановление АСО от 1 ноября 2022 г. по делу №А76-41274/2021;



# 6

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

Упоминается в **44,2%** делах. В **89%** кладется в основу решения.

**-(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.

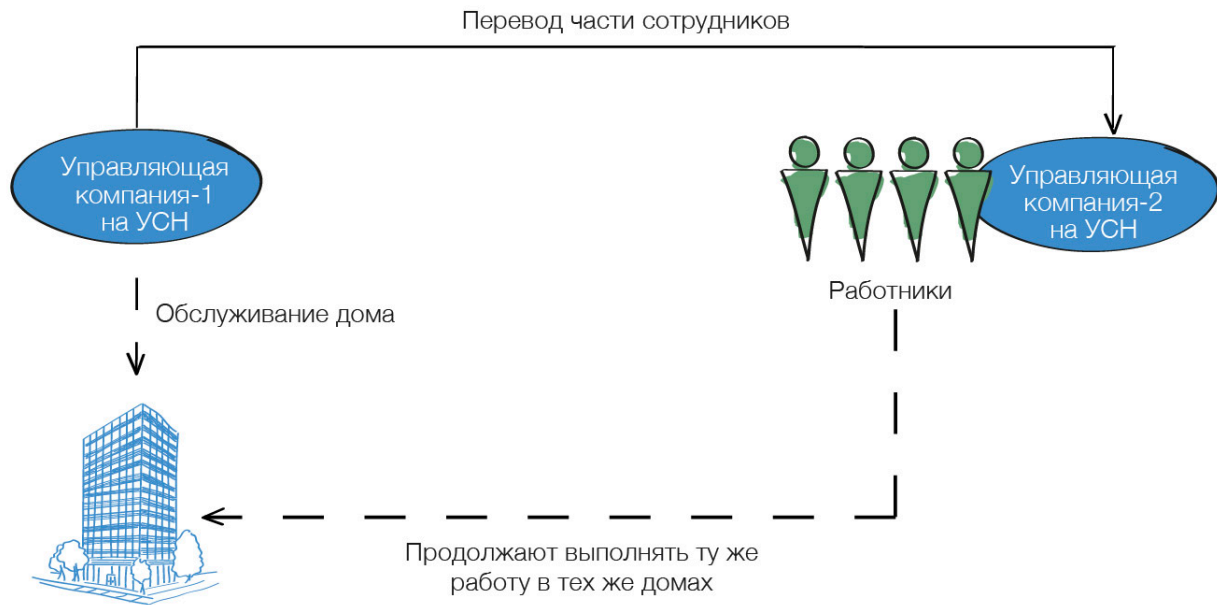
Постановление АСО от 6 апреля 2018 г. по делу №А50-5566/2017;

**-(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;

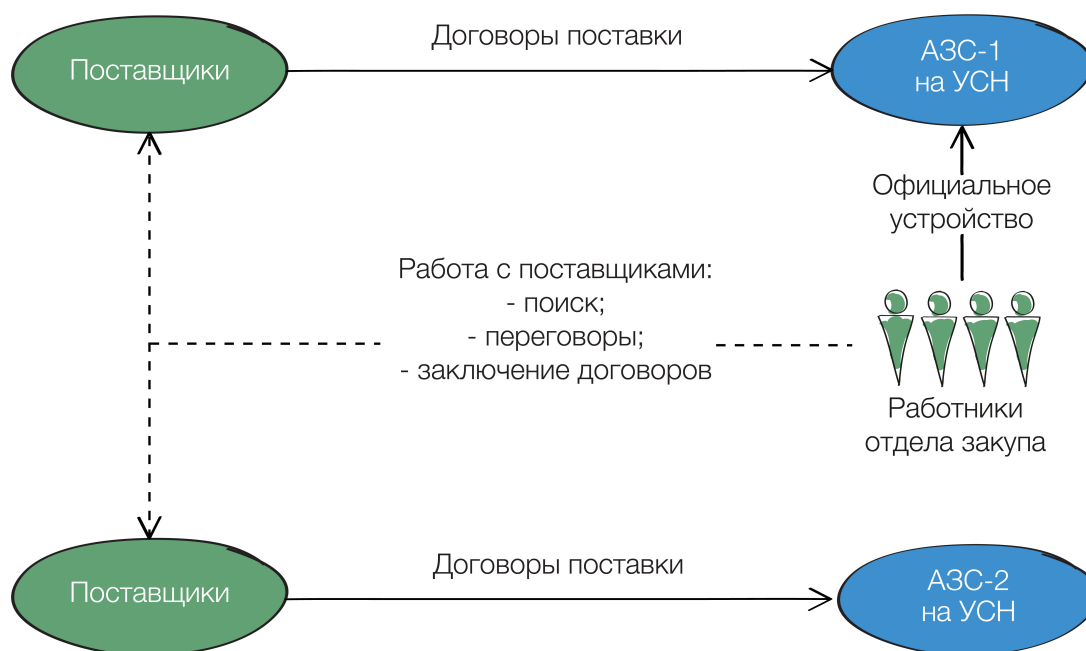


- **(торговля)** торговая компания выпадала из УСН по штату. Было принято «логичное» решение: много работников - много компаний. Были созданы новые «упрощенцы», каждому раздали по порции сотрудников. Естественно, никто особо не озаботился о деловой цели и порядке перевода - все было формально.

Постановление АСО от 12 мая 2021 г. по делу №А76-17047/2018.

- **(торговля)** В сети АЗС закуп, ремонт оборудования и прочие вспомогательные функции выполняли одни и те же работники без учета их официального трудоустройства. Что интересно ФНС и суды также обратили внимание, что в основной компании было излишнее количество бухгалтеров, в то время как у

подконтрольных ИП их не было вовсе. Постановление АСО от 26 августа 2022 г.  
по делу №А70-17448/2021.



## 5

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

Упоминается в **44%** делах. В **95%** кладется в основу решения.

Отсутствие самостоятельности субъектов в группе явно свидетельствует об их искусственности. По этому поводу правдиво отмечено в методических рекомендация СК и ФНС<sup>7</sup>: «первыми признаками умышленности действий

<sup>7</sup> 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)

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;

**-(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

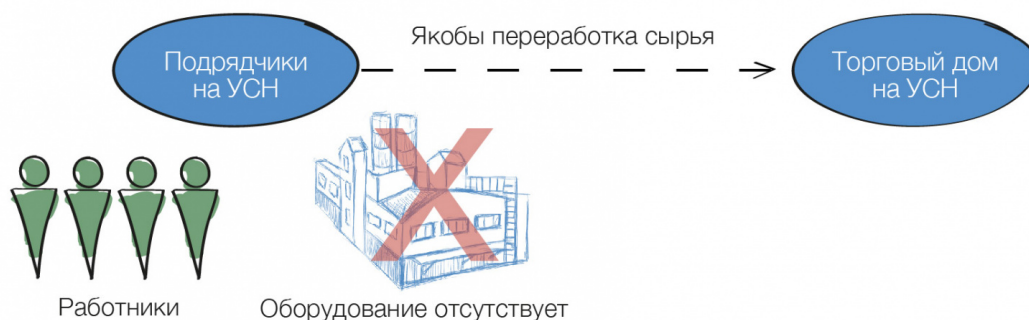
результатов экономической деятельности: трудовые ресурсы, основные средства, производственные активы, складские помещения, транспортные средства, оплата за аренду помещений не производилась. Постановление АСО от 6 апреля 2018 г. по делу №А50-5566/2017;

**-(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;

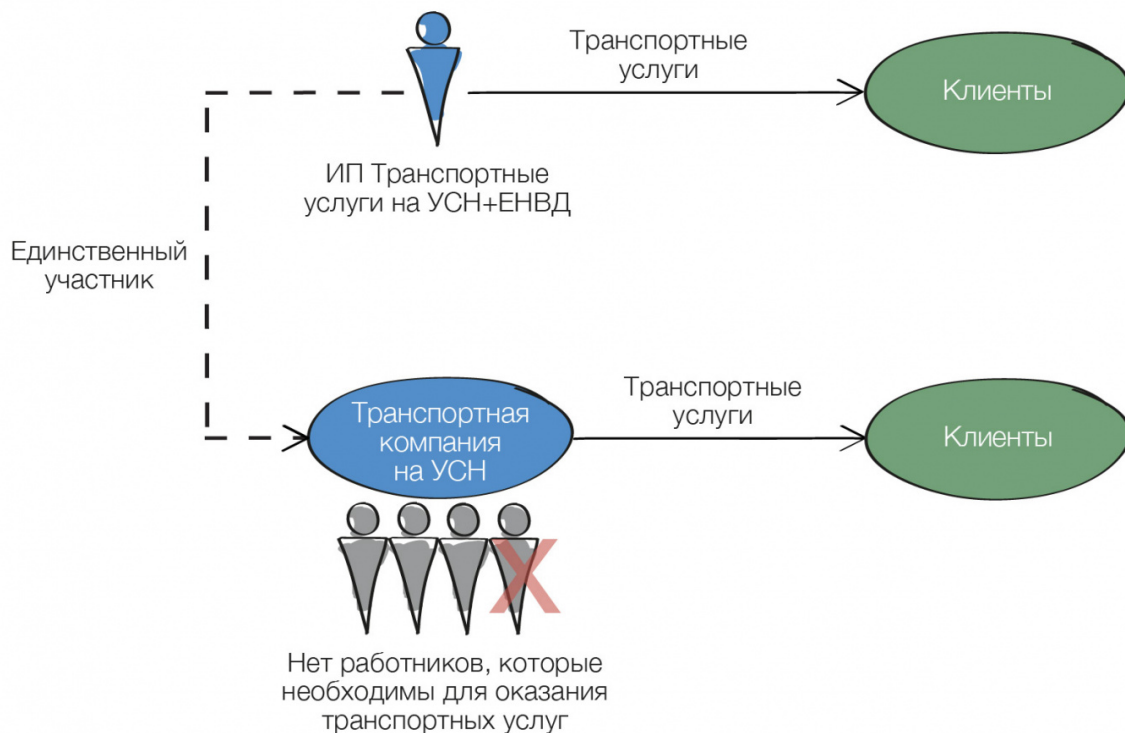
**-(производство)** ГК занималась производством мяскоколбасных изделий. В производственную цепочку были включены ООО-«упрощенцы». Они были наделены штатом работников, но вот кроме персонала у них ничего не было. Да и перевод сотрудников носил формальный характер. Все это было

установлено в ходе проверки и утверждено в суде. Постановление АСО от 16 марта 2021 г. по делу №А72-10249/2019.



**-(услуги)** Транспортная компания, занимающаяся пассажирскими перевозками, не имела в штате кассиров и сотрудников, которые необходимы «для обеспечения самостоятельного ведения деятельности по перевозкам пассажиров». Их функции выполняли работники основной компании без какого-либо юридического оформления. Постановление АСО от 15 августа 2022 г. по делу №А33-32879/2017.





# 4

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

Упомянуется в **62%** делах. В решениях суда против налогоплательщика - **86%**.

Этот признак остался на своем месте в рейтинге, но хотим обратить внимание, что суды в 2022 году стали смотреть на него гораздо лояльнее. Но для налоговых инспекторов он все еще большой раздражитель.

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 «отца-основателя».

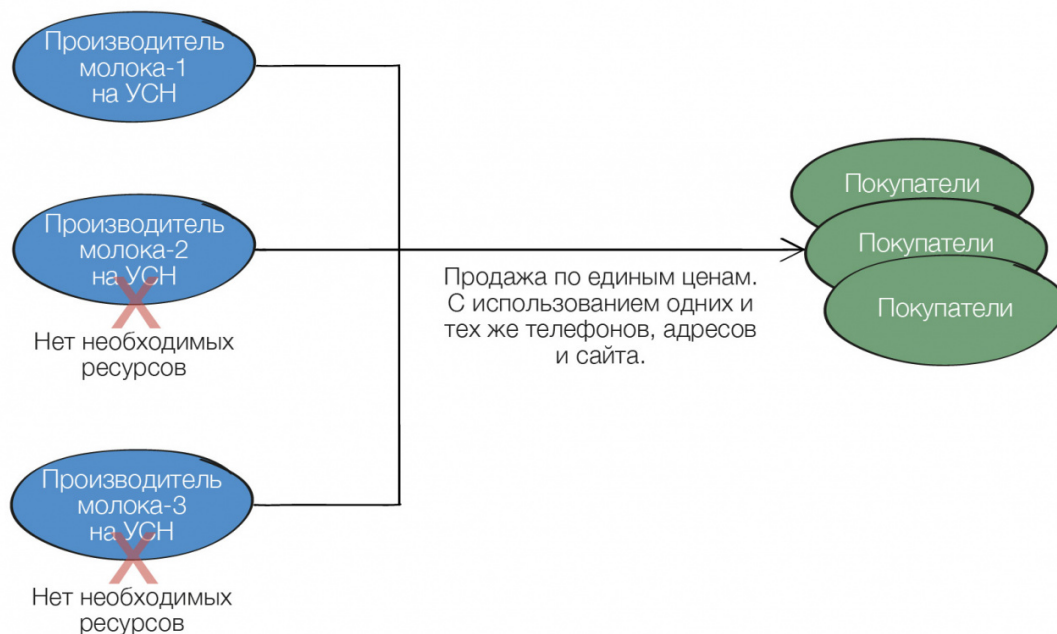
**-(розничная торговля)** Единый сайт «группы компаний», на котором указано общее количество сотрудников (более 160 человек), единая вывеска с общим режимом работы. Проход покупателей к товарам налогоплательщика и остальных субъектов группы осуществляется через всю территорию торгового помещения, на 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.

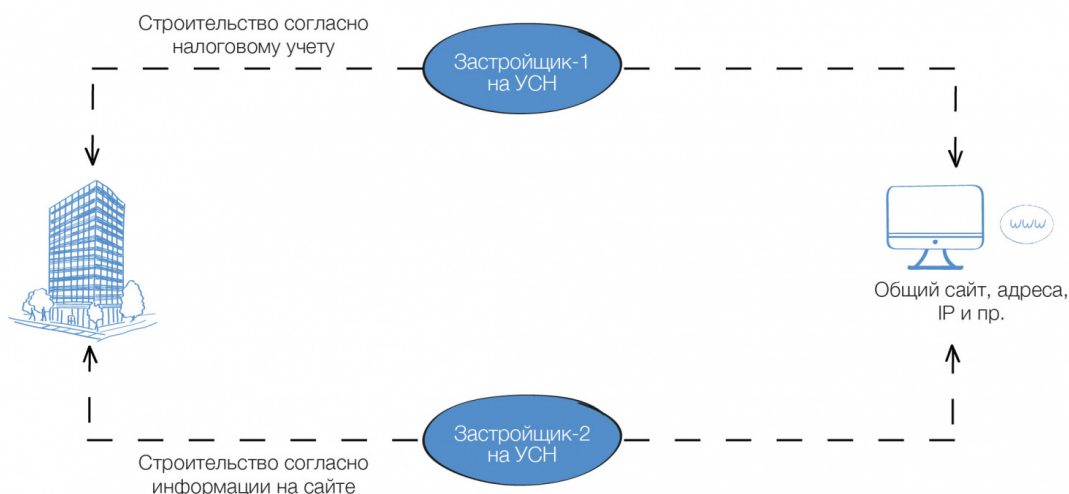


- **(строительство)** Строительная группа компаний собрала полный набор признаков дробления и среди них оказались - общие адреса, телефон, а также сайт. Что интересно, ФНС, а за ней и суд обратили внимание на содержание сайта: в нем указывалось, что жилищный комплекс был построен одной компанией, в то 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 потере более 81 млн. рублей. 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.

- **(строительство)** Строительные компании при продаже квартир, несмотря на декларируемую самостоятельность, в рекламе позиционировали себя как одно целое. В совокупности с другими факторами это стоило группе компаний 26 млн. р. Постановление АСО от 17 февраля 2022 г. по делу №А53-7918/2021.



## Мы добрались до тройки победителей хит-парада.

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

# 3

Фактическое управление деятельностью участников схемы одними лицами.

Упоминается в **60,5%** дел. В **89%** кладется в основу решения.

**-(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;

**-(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. N Ф04-1302/21 по делу N А27-7789/2020;

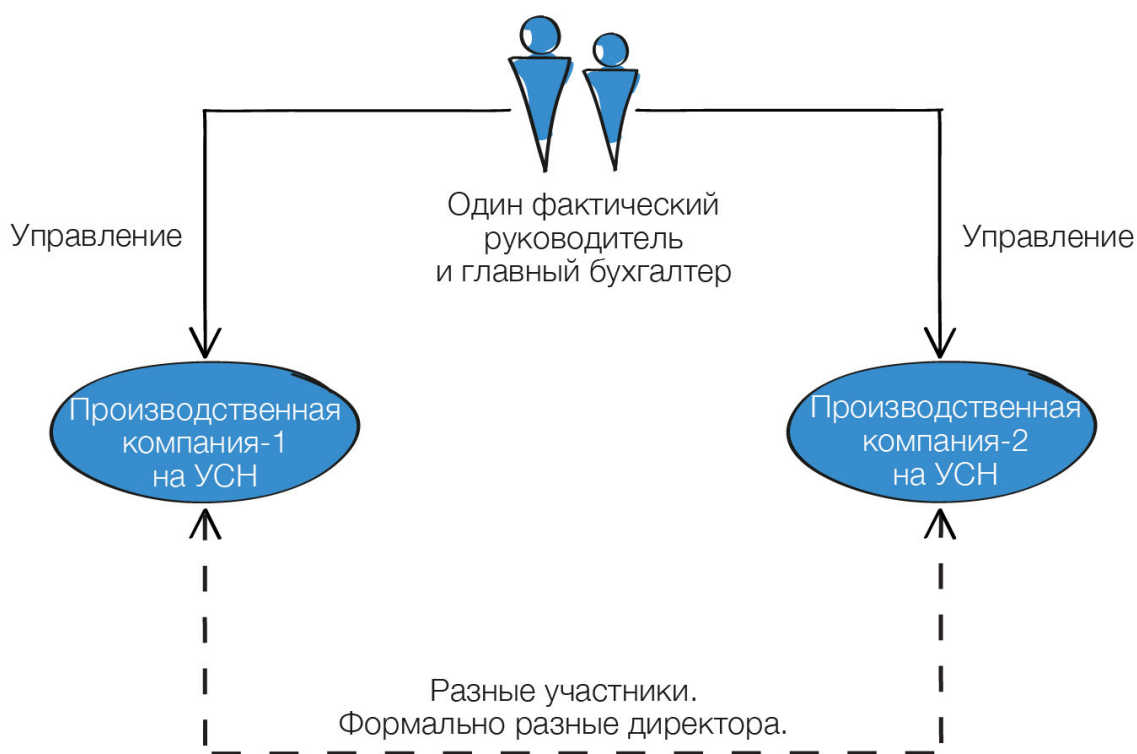
**- (торговля)** Торговля медицинскими товарами стала приносить слишком много денег. Это хорошо, но сохранить УСН все равно хотелось. Были созданы подконтрольные ООО. Но персонал остался единым коллективом и управляли им как единым целым одни и те же лица. Постановление АСО от 12 мая 2021 г. по делу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

Постановление АСО от 20 августа 2021 г. по делу №А43-18682/2020.

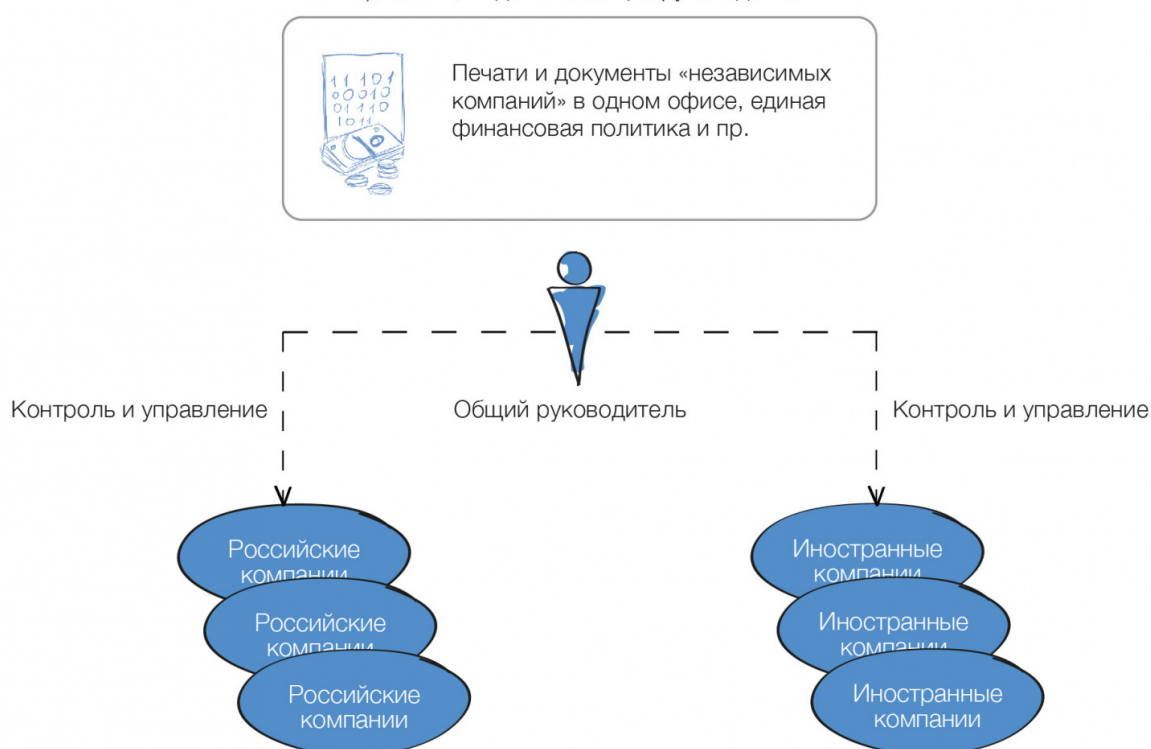
- **(производство)** Две компании с разными участниками занимались дроблением камня. Но оказалось дробление имело место и в юридической структуре. Налоговый орган установил единого генерального директора, общего бухгалтера и ряд других признаков искусственного дробления. Постановление АСО от 31 мая 2022 г. по делу №А03-4861/2021.



- **(производство)** Холдинг, занимающийся выловом рыбы, включал в себя множество организаций, включая иностранные. Но это не стало препятствием для определения реальных лиц, контролирующих его деятельность. Вывод о фактическом

управлении одними лицами был сделан на основании комплексного подхода: в некоторых компаниях были подконтрольные собственнику лица, в офисе обнаружили печати и документы «независимых» организаций, ценовая и финансовая политика носила очевидно согласованный характер и пр.

Постановление АСО от 19 октября 2022 г. по делу №А59-4767/2021.



## 2

Дробление в целях сохранения права на спец.режимы.

Упоминается в **73,6%** делах, в **82%** проигранных налогоплательщиком делах.

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;

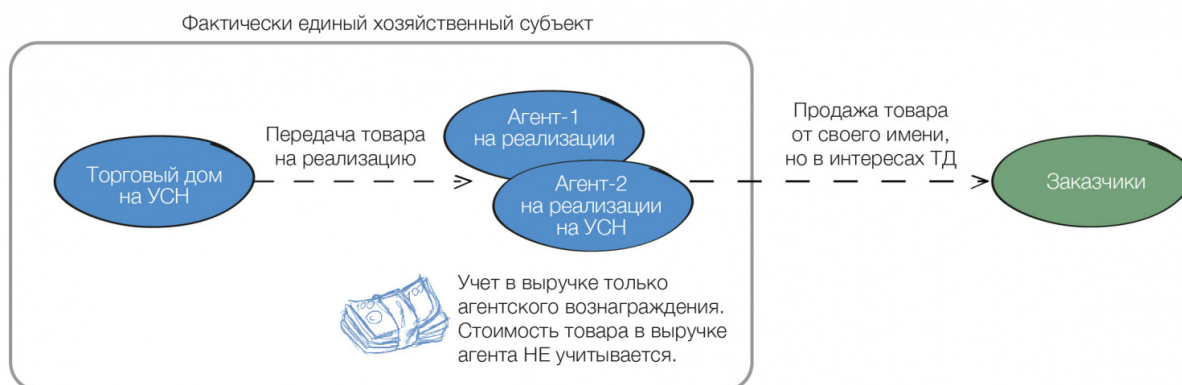
**-(услуги)** ИП и принадлежащее ему на 80% ООО (по 10% у жены и сына) параллельно вели одинаковую деятельность (управление эксплуатацией жилого фонда), чтобы дробить выручку в целях сохранения УСН. В числе доказательств: одинаковый адрес регистрации, одни и те же номера телефонов, IP-адреса. Доказано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

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. рублей. 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 №А76-46422/2019.

**-(услуги)** Группа компаний по управлению жилым фондом. Дела шли настолько хорошо, что потребовалось 20 организаций для сохранения права на УСН. Но набор из 13 признаков дробления не позволил далее пользоваться льготным режимом налогообложения. Всего ГК доначислили почти 290 млн р. Постановление АСО округа от 5 апреля 2022 г. по делу №А43-21183/2020.

20 компаний на УСН,  
которые занимаются  
одним видом деятельности



 Доначислили  
288 млн руб.

# 1

## Взаимозависимость субъектов группы.

Упоминается в **94,3%** дел и в **80%** кладется в основу решения суда против налогоплательщика.

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;

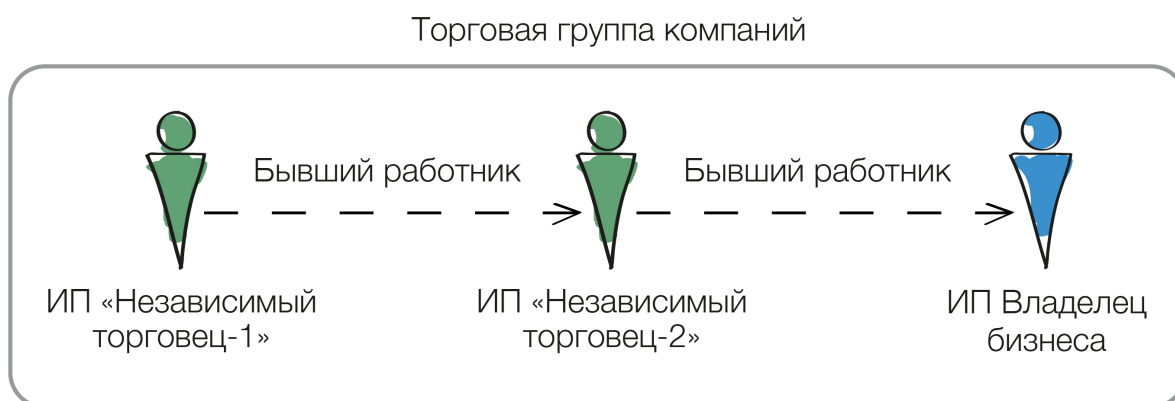
**-(строительство)** Директоры подконтрольной организации на УСН ранее занимали управленческие должности в основном

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. 8 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 уместилось 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.

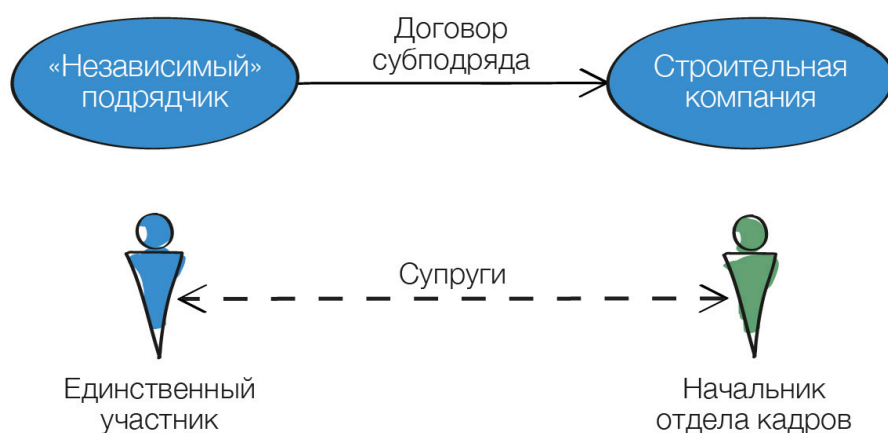
**-(оптовая торговля)** ГК из нескольких ИП торговала овощами. Взаимозависимость двух была похожа на матрешку: подконтрольный ИП был когда-то работником у ИП, который был работником у основного ИП. Постановление АСО от 19 марта 2020 г. по делу № А11-5818/2016.



**-(строительство)** Создание ООО на бывших работников обошлось группе застройщиков в более, чем в 124 млн. рублей 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 признаками это привело к поражению в суде. Постановление АСО от 13 января 2021 г. по делу №А26-1173/2020;

**-(строительство)** В строительной группе компаний совокупность факторов стала основанием для признания субъектов взаимозависимыми, среди которых было то, что компании носили «технический характер», при этом деньги из них выводились на физических лиц, связанных с бенефициарами основной компании (родственники работников и пр.). Постановление АСО от 1 ноября 2022 г. по делу №А76-41274/2021



Безусловно, подавляющее большинство дел содержит более половины всех указанных признаков одновременно. Однако встречаются кейсы, где фактологический состав ситуации, казалось бы, вел налогоплательщика к провалу:

- Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 16 апреля 2021 г. № А57-3887/2020. Оказание услуг легкого такси - 10 признаков дробления.
- Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 11 марта 2021 г. № А12-5142/2020. Оптовая торговля кондитерскими изделиями - 10 признаков дробления.
- Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 21 октября 2022 г. № А46-213/2021. Группа рекламных компаний - 11 признаков дробления.
- Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 18 января 2022 г. № А03-18175/2020. Строительная ГК - 12 признаков дробления.
- Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 16 апреля 2019 г. № А29-13690/2017. Розничная торговля - 11 признаков дробления.

- Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 11 мая 2018 г. № А53-2638/2017. Аптечная сеть - 11 признаков дробления.
- 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.

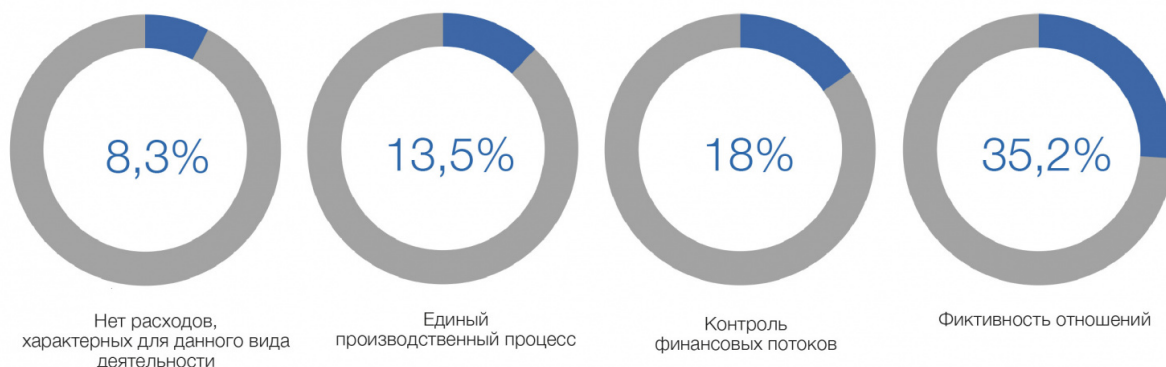
## Часть 4. Особо опасные критерии искусственного дробления

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 почти 600 дел, мы в этом уверены.



## Особо опасные критерии искусственного дробления

100% эффективность



**Нет расходов, характерных для данного вида деятельности**

(упоминание - 8,3%, эффективность - 100%)

**Единый производственный процесс** (упоминание - 13,5%,

эффективность - 100%)

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

(упоминание - 18%, эффективность - 100%)

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

(упоминание - 35,2%, эффективность - 100%)

Признак «Движение денежных средств - все идет к одному субъекту» лишился снайперского статуса в 2020 году. Теперь его эффективность в 2017-2022 годах составляет 99%. Все из-за

одного дела - №А47-14417/2018<sup>8</sup>. 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.

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, в медиасфере позиционировал себя

---

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

«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.

Но это встречалось и в других делах, которые налогоплательщики проиграли. С учетом нашего опыта отметим ключевые «прихватки», по-настоящему ставшие спасительными для этой группы компаний:

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

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 группы компаний**

*«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 2020-2022 годы 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, как доказательства согласованности действий, которые наряду с другими признаками в совокупности и дают основания для констатации дробления с целью получения налоговой выгоды. 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.**

Почти треть 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<sup>9</sup>. Что уж говорить о более близком родстве.

Однако негативных решений при таком построении бизнеса стало меньше среднего значения - 83% дел за ФНС против «семейных» холдингов и 89% дела против взаимозависимых лиц в целом (в 2020-2022 годах).

---

<sup>9</sup> 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, Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 18 января 2022 г. № А03-18175/2020 и др.

Арбитражная практика свидетельствует: можно создать безопасный семейный бизнес.

Семейная группа компаний по уборке мусора<sup>10</sup>. Два ООО на УСН, состав компаний - родственники. Это позволило ФНС установить взаимозависимость двух организаций. Более пристальное изучение позволило инспекторам выявить еще несколько признаков искусственного дробления: схожие виды деятельности, перевод части сотрудников, а также последовательность создания компаний - в начале большинство функций выполняла одна компания, и уже потом к ней присоединилась фирма родственника. Но предпринимателям было что ответить. В суде было установлено следующее:

- деятельность обеих компаний связана с обработкой отходов. Но каждая из них имеет специализацию - одно ООО работает непосредственно с хранением мусора, другое занимается транспортировкой.

- переведена незначительная часть сотрудников. При этом штаты работников компаний были обособлены и самостоятельны.

- компания родственника появилась задолго до того, как первое ООО стало достигать лимитов по УСН. Соответственно первое время существование бизнеса в виде двух компаний вовсе не имело налоговой выгоды, так как их совокупная выручка уместалась в требования льготного режима налогообложения.

- сделки между компаниями носят рыночный характер.

---

<sup>10</sup> Постановление АСО от 29 ноября 2022 г. по делу № А12-20691/2018



## **Карьерный рост**

Каждая четвертая ГК состоит из бывших коллег и подчиненных, которые за короткий промежуток времени сделали резкий карьерный скачек - из работников в бизнес-партнеры.

В 25% делах среди ИП обнаруживались бывшие сотрудники головной организации или ИП-собственника. Естественно такой успех не смог оставить налоговых инспекторов и судей равнодушными - 91% таких групп признаются искусственными. Существенно выше среднего значения.

Например, коммерческий директор становится ИП начинает заниматься той же деятельностью (АЗС), для чего берет у своего бывшего работодателя необходимое имущество в аренду.<sup>11</sup> Случаются «залеты» и с компаниями в Группе: собственник решает «продать» своему главному бухгалтеру одну из компаний, которая будет работать с «НДСными» покупателями<sup>12</sup>. Конечно не само по себе, а на ряду с другими обстоятельствами, но все же стало основанием для признания искусственного дробления.

И совершенно другое дело, когда речь идет о включении в структуру совладения реальных топов, нормируя тем самым

---

<sup>11</sup> Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 19 марта 2020 г. по делу №А59-3874/2018

<sup>12</sup> Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 15 января 2022 г. по делу № А32-56416/2020

юридическую и фактическую зоны ответственности. То есть «опционные программы» с топ-менеджментом суду однозначно понятны.

Яркий пример такого поощрения имел место в деле №А49-8468/2017<sup>13</sup>. ИП занимался производством мебели. И был у него начальник производства, который «перерос» свою должность. Но, работая в рамках ИП, Основатель не мог предложить своему ценному работнику что-то большое. Тогда было создано ООО, в котором работник стал полноценным партнером и директором, а Основатель помог ему займами и товарным кредитом. При этом ИП и ООО одновременно занимались производством мебели. Компания имела собственный штат и производственные мощности. Суду было продемонстрировано, что учет имущества и финансовых операций велся обособленно, займы носили обоснованный характер и возвращались строго согласно договору. Также суд установил, что у ИП и ООО был «свой самостоятельный законченный производственный процесс, который не являлся единым, направленным на достижение общего экономического результата». Как итог суд должным образом оценил выбранный способ мотивации. Заранее все продумав, Основатель избежал доначислений в размере 130 млн. рублей.

## **Всё сам**

Во многих случаях собственник не заморачивается и, не скрываясь, регистрирует на себя новые компании и становится в

---

<sup>13</sup> Постановление АСО от 23 октября 2018 г. по делу № А49-8468/2017

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 10% бизнесу удалось отбиться от ФНС (при среднем показателе - 21%).

В одном деле единственный собственник создал группу компаний из двух ООО<sup>14</sup>. 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.

Но не всегда одно лицо во всех компаниях - это что-то смертельное для холдинга. Так в одной торговой группе компаний было три ООО, директором и единственным участником которых являлся один человек.<sup>15</sup> Все компании применяли УСН и в совокупности давно вышли за пределы УСН. Но Основатель положил в основу построения модели своего бизнеса деловую цель: каждая компания работала на отдельной территории. И самое главное, такая специализация находила отражение в функционировании холдинга, в частности, у каждого ООО был свой обособленный отдел закупа. Очевидно,

---

<sup>14</sup> Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 4 февраля 2020 г. N Ф06-57046/19 по делу N A12-13680/2019

<sup>15</sup> Постановление АСО от 19 марта 2020 г. по делу № A13-18722/2017

что это было заложено с самого начала. Это впечатлило все три судебные инстанции.

### **Фактический контроль**

В почти каждом шестом случае (16%), когда подконтрольность была установлена на основании совокупности фактов и обстоятельства.

В некоторых из таких дел не было очевидных признаков взаимозависимости. Например, группа компаний<sup>16</sup> 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 (выемка документов, допросы и пр.) было установлено следующее:

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

---

<sup>16</sup> Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 4 июня 2020 г. по делу №А67-14457/2018. Аналогичные обстоятельства описаны в Постановлении Арбитражного суда Дальневосточного округа от 12 октября 2022 г. по делу № А04-8498/2021

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<sup>17</sup> - ему пообещали, что никаких обязанностей он нести не будет, работать не надо, только подписывать какие-то бумаги и все.

Естественно, в этом факте одновременно проявляются взаимозависимость, недобросовестность и фиктивность. Это не оставляет каких-либо шансов для налогоплательщика.

Такая взаимозависимость токсична сама по себе. «Фактический контроль» подразумевает два обстоятельства:

- наличие контроля в одних руках;
- попытка скрыть наличие взаимозависимости, прикрывая ее фиктивными конструкциями и номинальными лицами.

Наличие одного человека в управлении не является «убийственным» обстоятельством. В компаниях, где участвует и

---

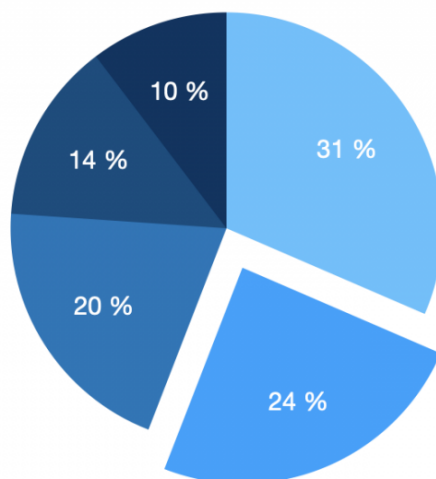
<sup>17</sup> Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 22 октября 2020 г. N Ф07-10395/20 по делу N А05-7847/2019

управляет один человек контроль очевиден, но даже в такой ситуации в 10% удается отбиться. В делах с положительным исходом такой контроль не пытаются скрыть - его грамотно обосновывают.

## Часть 7. Статистические нюансы

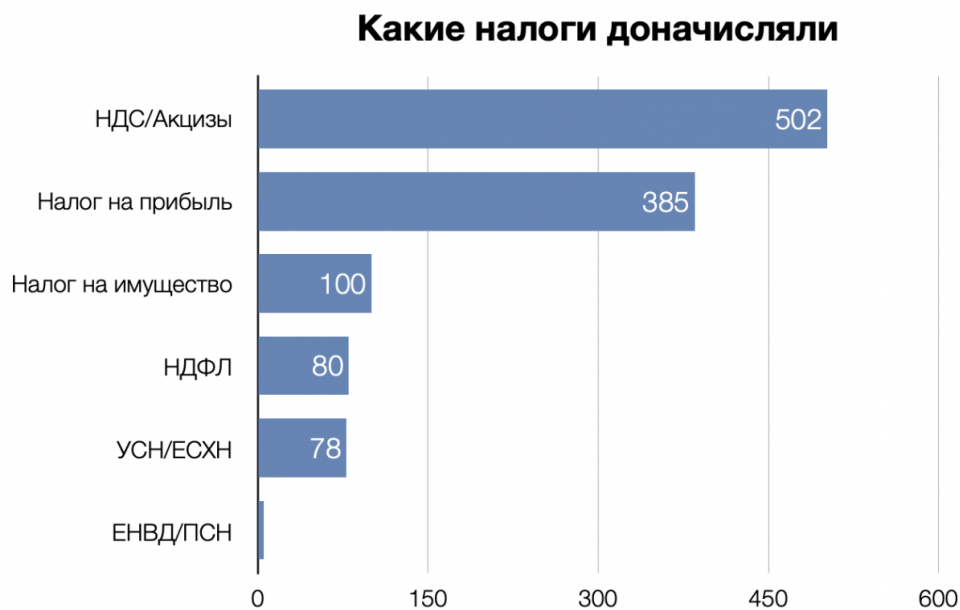
1. Искусственное дробление - это не только про применение спец. режимов в целях налоговой экономии. Достаточно много дел касается создания искусственной ситуации для получения вычетов по НДС. Или завышения расходной части по налогу на прибыль. Так, почти **45%** дел направлены на пресечение дробления в целях **сохранения права на УСН**, в **34%** касались **завышения расходов**, в **28%** - **получения вычета/возмещения по НДС** и только в **19%** в целях сохранения **ЕНВД** или патентной системы налогообложения.

Цели дробления



- Сохранение права на УСН
- Завышение расходов
- Вычет/Возмещение НДС
- Сохранение права на ЕНВД/ПСН
- Занижение доходов

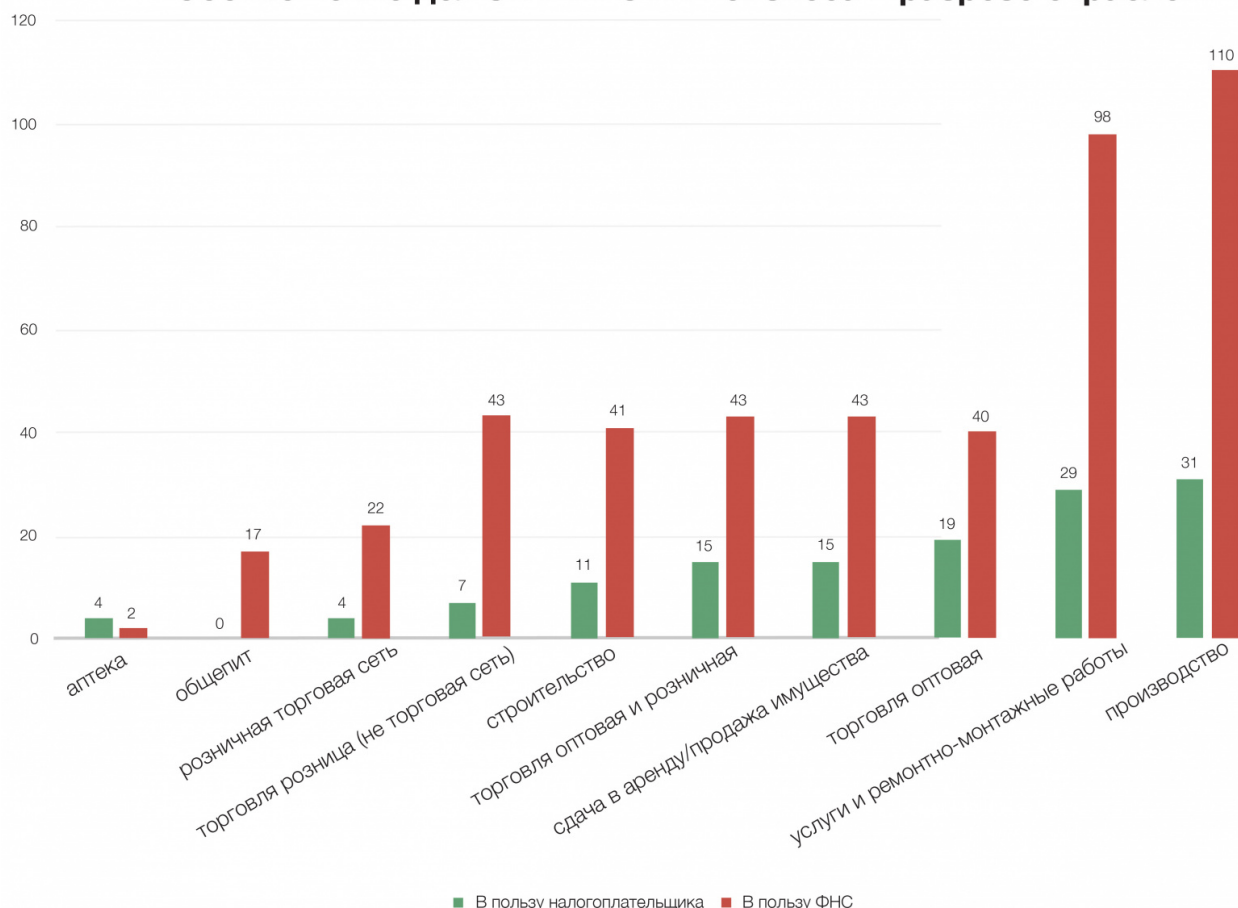
2. Вменяя искусственное дробление, чаще всего пытаются доначислить: **НДС (85%)**; **налог на прибыль (65%)**; Налог на имущество, от которого **спец. режимными освобождены (17%)**; УСН/ЕСХН (13%)



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 удастся. В то время как у оптовой торговли высокие шансы оспорить налоговые доначисления.



## Соотношение дел ЗА и ПРОТИВ бизнеса в разрезе отраслей



**4. Как правило, налоги доначисляются «основному» субъекту группы, на котором сосредоточены основная бизнес-функция, производство, выполнение работ - 33%. В 25% претензии предъявлены торговому дому или ген. подрядчику в группе. В 24% одной из операционных компаний (например, старшей по дате создания). В 14% - основному собственнику имущества. В 3% в закупочной компании. В 1% к управляющему субъекту.**

5. Как минимум в 75 делах налоги были доначислены по итогам камеральных проверок (Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 21 ноября 2022 г. по делу № А55-29250/2021; 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<sup>18</sup>.

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

## 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. Иными словами, **когда субъекты не обладают признаками**

---

<sup>18</sup> Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 17 февраля 2022 г. по делу № А13-14572/2014 (налогоплательщик указал, что ФНС не учли применение ИП кассового метода. Это позволило уменьшить доначисления с 25 млн до 16 млн. р.). Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 3 декабря 2020 г. N Ф07-13385/20 по делу N А56-85058/2019 (размер доначислений уменьшен на 177 млн рублей из 880 млн. р.), Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 23 октября 2020 г. N Ф09-5758/20 по делу N А76-46624/2019 (более чем в два раза - со 140 млн до 63 млн. р.).

**самостоятельности, а в модели отсутствует деловая цель их появления.** То есть 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 и др. признаков дробления, налогоплательщики смогли убедить суд в правомерности своих действий**, доказав, например, что:

- виды деятельности субъектов отличались, что в некоторых случаях позволяло налогоплательщику «отбиться» от 12 установленных в суде признаков дробления (Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 18 января 2022 г. по делу № А03-18175/2020, см. также Постановление АСО от 6 апреля 2021 г. по делу №А60-29338/2020; Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 27 сентября 2022 г. по делу № А32-17584/2021 и др.);

- 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 6 октября 2020 г. по делу №А43-3622/2018;
- 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 от 17 июня 2019 г. по делу №А53-16343/2018;
- взаимозависимость не повлияла на результат деятельности. Постановление АСО от 7 февраля 2020 г. по делу №А11-11907/2017. Директор компании смог убедить суд, что зарегистрировался в качестве ИП и начал вести параллельную деятельность только из-за того, что единственный участник ООО принял решение прекратить ведение данного бизнеса. Суд, глядя на реальность перевода бизнеса на ИП и закрытия ООО, встал на сторону налогоплательщика. Постановление АСО от 11 марта 2021 г. по делу №А12-5142/2020
- группа компаний была создана задолго до проверки, в том числе путем приобретения компаний-конкурентов. В

совокупности с тем, что отношения между компаниями были признаны судом рыночными, это позволило оправдать многие признаки дробления. (Постановление АСО от 14 ноября 2022 г. по делу №А27-1559/2021;

- наличие отсрочки и более удобные способы оплаты позволили оправдать меньшую наценку при продаже товара внутри группы компаний. (Постановление АСО от 17 февраля 2022 г. по делу №А55-4879/2021

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 594 таких дел нам встретилось 21. Поэтому, доказывая необоснованность налоговой выгоды, налоговому органу нужно сначала доказать, что эта выгода вообще есть. А налогоплательщику, соответственно, это опровергнуть.

Постановления АСО от 24 июля 2018 г. по делу №А45-10341/2017; от 27 апреля 2018 г. по делу №А57-8485/2017, от 26 ноября 2020 г. по делу №А13-21934/2017, от 12 мая 2021 г. по делу №А10-7746/2019; от 16 сентября 2022 г. по делу № А72-16324/2020, от 16 сентября 2022 г. по делу № А72-16324/2020 и др..

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 снова трансформировалось. Теперь - из уголовного обратно в налоговое.

Приговор суда стал основанием обжалования решений Арбитражных судов по вновь открывшимся обстоятельствам... Спор пошел на третий круг<sup>19</sup>. Цена вопроса - 65 млн рублей. Обжалование доначислений налогов длится уже почти 4 года. 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»<sup>20</sup>. Однако выявленный факт номинальности все перечеркнул:

---

<sup>19</sup> Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 25 октября 2021 г. № Ф06-9551/21 по делу N A12-20691/2018

<sup>20</sup> Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 1 апреля 2019 г. № Ф06-45347/19 по делу N A12-20691/2018

*«Из показаний свидетелей ФИО13, ФИО14 ФИО15 ФИОЗ 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<sup>21</sup>. 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 ВМП. 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.

---

<sup>21</sup> <https://www.interfax.ru/business/805851>  
[taxcoach.ru](https://taxcoach.ru)



Но заблаговременность и разумность - редкие явления... Как результат, современные 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.»<sup>22</sup>.*

Так просто? Да, просто. Однако эта простота напрочь отсутствовала в 80% проигранных в 2022 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)

---

<sup>22</sup> 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.)

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 (без учета налоговой экономии).**

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 594 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:



**Внимание! Все материалы являются объектами авторского права. Запрещается копирование, распространение или любое иное использование информации и объектов без предварительного согласия правообладателя.**



# ГЛАВА 2. ПЯТЬ ПРАВИЛ ПОСТРОЕНИЯ ГРУППЫ КОМПАНИЙ БЕЗ ПРИЗНАКОВ ИСКУССТВЕННОГО ДРОБЛЕНИЯ.

## Часть 1. Определимся с понятиями.

### Общие условия для построения группы компаний.

Мы убеждены, что вы создаете бизнес в основном, чтобы зарабатывать прибыль, генерировать добавленную стоимость. А не для того, чтобы платить или не платить налоги, втягиваться или не втягиваться в корпоративные конфликты, отвоевывать или не отвоевывать жизненное пространство у конкурентов. Верно?

#### Это раз.

**Второе.** Есть некоторая проблема в том, что очень часто произносится словосочетание «малый и средний бизнес», есть некие законодательные критерии отнесения к нему.

*А есть экономическая жизнь, и в риторике консультантов, предпринимателей, банков и чиновников эти термины — малый и средний бизнес — не совпадают.*

Отсюда полный раздрай, особенно в части, когда много говорится о поддержке МСБ, тогда как в реальности речь идет о поддержке микробизнеса (по закону это компании с годовым оборотом до 120 млн руб.). Те же налоговые преференции в виде специальных налоговых режимов как будто бы предназначены для микро.

И хотя принят закон, предоставляющий с 2022 года предприятиям общепита с выручкой до 2 млрд руб. в год работать **без НДС**, в целом, для малых и средних компаний никакого льготного налогообложения в глобальном смысле не

существует, за исключением льгот для IT-отрасли. В этом большая проблема.

Благодаря такому подходу компании с оборотом от 250 млн руб. до 5 млрд руб., которых мы в данной книге относим к средним (примерно этого же подхода придерживаются банки), оказываются в ситуации, когда **не в состоянии конкурировать** на равных ни с малышами (для которых есть налоговые режимы; в отношении которых ослаблен налоговый и административный контроль; заметная часть которого может находиться в серой зоне), ни с крупным бизнесом (у которого есть доступ к более дешевым финансовым ресурсам; которого не волнует «запредельная»<sup>23</sup> нагрузка на ФОТ, поскольку доля труда в составе затрат ничтожна в сравнении с МСБ; деятельность которого дает возможность эффективнее управлять издержками на эффекте масштаба; в конце концов имеет возможность хорошенько «отжимать» своих партнеров из МСБ, что сводит к минимуму гарантии участия в закупках).



Вместе с этим **средний бизнес это как подающий олимпийские надежды** пловец-подросток. У него есть почти все для медали: спортивный стойкий характер, целеустремленность, идейность, объективные физические данные и спортивные достижения,

<sup>23</sup>Цитата слов Антона Силуанова (РБК, 20.02.20г) <https://www.rbc.ru/economics/20/02/2020/5e4e87289a79474ea74e7a58>

Это **олимпийский резерв, требующий соответствующей поддержки**. И наоборот, если мы его в шторм будем регулярно бросать в морскую воду в 3 км от берега, велик шанс, что резерв свой рано или поздно утопим, несмотря на его волю к жизни и к победе. Не так ли?

Именно потому, что средний бизнес это **олимпийский резерв экономики**, все развитые и большинство развивающихся стран мира в той или иной форме создают «школы олимпийского резерва» для МСБ, исключая необходимость штурмовать экономические волны океанского масштаба исключительно на свой страх и риск.

**Третье.** Вы, как собственник или руководитель, как будто бы хотите роста. И одновременно вы зажаты между микро и крупным бизнесом. Да еще над вами пресс административного контроля под общим лозунгом «жулики» и «уклонисты». Одна парадигма искусственного дробления чего стоит.

Добавим к этому, что внутри российского среднего бизнеса расслоение тоже велико. Ведь компании на 200 млн руб. оборота и на 2 млрд руб. — это очень разные компании. Как с точки зрения системы управления, экономических возможностей, так и интересы со стороны — от чиновников до рейдеров, от конкурентов до правоохранителей. Следовательно, рост для средних компаний — это не только волнующе. В той же мере, это опасно, в том смысле, что рост масштаба и рост рисков идут рука об руку.

К сожалению, последний еще и обгоняет.

Если вы действительно роста хотите (а не просто не отказались бы), то самое время продемонстрировать главную черту малого и среднего бизнеса — гибкость в сочетании с масштабностью.

**Гибкость мышления.** В первую очередь, управленческого. Поскольку именно для вас, лиц принимающих решения в среднем бизнесе, каждая следующая ступень развития компании меняет условия хозяйственной деятельности столь существенно, сколько в страшном сне не приснится ни крупным, ни мелким.

Одна из таких преград для роста — **цифровизация** контроля, налогового в частности и государственного в целом, означающего повышение прозрачности компаний МСБ<sup>24</sup>. Другая мощная преграда: **обвинения в искусственном дроблении бизнеса.**

Однако здесь и далее к обеим следует относиться как к еще одному фактору, требующему реальных управленческих решений. Не более и не менее. Давайте просто договоримся, что мы, как взрослые люди с предпринимательским опытом, в курсе, что нет возможности расти в сторону верхней планки среднего бизнеса, а вести себя как в младшей лиге. Да, очень хотелось бы так. Но мы понимаем, что это невозможно.

Итак.

С 2019 года мы проводим сплошной анализ арбитражной практики с контекстом «дробление бизнеса». За 2017 — 2021 год набралось 517 дел. Дел, прошедших три судебных инстанции.

*Оценивая качество выборки или масштаб проблемы нужно понимать, что:*

- не все претензии, связанные с искусственным дроблением, доходят до суда и в целом до налоговой проверки;*
- на этапе налоговой проверки, в результате даже дополнительных мероприятий не всегда доходит до решения налогового органа, претендующего на налоговую*

---

<sup>24</sup> Приведем слова Андрея Белоусова: «На все это надвигается цифровизация. Хочет малый бизнес или не хочет - все равно она произойдет.»

*реконструкцию в результате дробления (попросту налоговый орган оказывается банально не прав и признает это);*

*- кроме того, кто-то из налогоплательщиков после первой инстанции дальше не идет.*



Разбирая массив судебных решений, мы выделили все обвинительные высказывания и сгруппировали их по смыслу. Так появились **30 «критериев искусственного дробления»** (а не 17, как в письме ФНС 2017 года).

Однако восприятие судов, явно менее предвзято относящихся к налогоплательщикам, и налоговых органов к одним и тем же фактам хозяйственной деятельности, называемым «критериями дробления», различается существенно. Именно поэтому мы их проранжировали и посчитали так называемую **«степень убойности»**. Мы посчитали, как часто налоговый орган упоминает и ссылается на такой «критерий», и посчитали в процентах, как часто суд кладет его в основу своего решения, констатируя незаконное дробление.

Встает первый вопрос: зачем вообще эти критерии выделять?

Для начала это отличный способ, **«прочекать» свой бизнес**, оценить взглядом одновременно налогового органа и суда.

Кроме того, мы сделали количественный анализ: мы посчитали в зависимости от количества упоминаемых критериев, как часто налогоплательщики выигрывают и проигрывают.

Так появились три зоны: зеленая (1-3 критерия, налогоплательщики выигрывают), желтая (3-5, есть решения как в пользу ФНС, так и налогоплательщиков), красная (более 5, дела в пользу ФНС).



Конечно, это лишь статистика, а не руководство к действию, но все же дает возможность быстро оценить: соответствует в целом бизнес действующим парадигмам налогового контроля или нет. Как экспресс-тест.

Теперь второй вопрос. Не становится ли эта наша аналитическая работа неким **«липовым подспорьем»** для продолжения практики искусственного дробления, но, может быть, более ювелирного? Уверены, что нет. Это попросту невозможно.

Даже если вы заикнитесь на списке критериев и реально попытаетесь их устранять по одному для снижения налоговых рисков, в конечном счете **вы придете к необходимости видоизменения модели** своего бизнеса. К решению иначе вести свою хозяйственную деятельность. Просто это будет не сразу, долго, возможно не без проблем с налоговыми органами. Мы предлагаем другой, системный, путь.

Для этого мы сформулировали 5 правил, следование которым при определении юридической модели группы компаний если и не гарантирует **отсутствие к вам вопросов со стороны ФНС** (все же есть алгоритм, есть план, есть KPI, возможно убежденность и вообще много субъективных факторов), то **на 99,99% гарантирует вам возможность отстаивать свою позицию**. Позицию правомерного предпринимательского поведения.

Следуя каждому из пяти правил, **вы автоматически вычеркиваете из своей практики целую серию «критериев искусственного дробления»**, сводя риски обвинений к минимуму.

**Но прежде чем разбираться с правилами, давайте договоримся вот о чем.**

Поскольку мы обсуждаем не некие ухищрения, «прихватки», «бизнес-хаки» или «волшебные пилюли», которые позволяют обойти возможности налогового администрирования. Поскольку мы помним о желании роста бизнеса и рисках, с этим связанных. Постольку мы говорим о неких владельческих подходах к организации бизнеса исходя из простого понимания: «Экономическая жизнь вокруг моего бизнеса изменилась. Если я хочу, чтобы мой бизнес в этих условиях рос, он должен меняться, стараясь при этом сохранять рентабельность или теряя ее по-минимуму. Делая бизнес на миллиард, я не могу вести дела будто на 100 миллионов».

Для того, чтобы выполнить 5 правил вам потребуется быть готовыми на соблюдение неких общих управленческих условий, без которых смысла что-то с бизнесом делать нет:



1) возможность/готовность иначе отрегулировать ваши отношения с поставщиками и подрядчиками (например, не взирая на сложности быть готовым на перезаключение контрактов, внесение изменений в отдельные условия...и при этом надо сохранить цены, товарные кредиты и т.д.);

2) возможность изменения отношений с покупателями (и тут разные проблемы у бизнеса B2C и B2B, но на изменения пойти придется, возможно с некоторыми временными и временными потерями);

3) ваша мотивация и осторожная готовность к изменению структуры собственности/владения бизнесом...(никаких номиналов — ни руководителей, ни «учредителей», конечно нужно решить еще вопросы владельческого контроля);

4) способность регулировать/видоизменять/пересматривать отношения с ключевыми сотрудниками, то есть возможность иначе выстраивать мотивацию нежели сейчас;

5) готовность/возможность переопределить судьбу имущества, в том числе способов владения имуществом (хотя имущество может быть заложено, поэтому путь этот нелегкий);

6) нацеленность на работу по изменению условий кредитования с банками (меняя структуру/модель группы компаний, вам неизбежно придется согласовывать это с кредитующими организациями — банками, лизинговыми компаниями).

Это контекст. Только контекст.

**Теперь сами правила, сначала просто перечислим:**

**Правило первое.** «Структура группы компаний, ее субъектный состав и взаимоотношения между субъектами должны соответствовать реальным бизнес-процессам».

**Правило второе.** «Изменение структуры группы компаний должно иметь реальную деловую мотивацию, то есть преследовать цель улучшений либо с точки зрения клиента, либо общей прибыльности».

**Правило третье.** «Зоны фактической и юридической ответственности должны совпадать. Как в отношении основателей бизнеса, так и менеджмента компании».

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

**Правило пятое.** «Трансформация бизнеса должна учитывать его исторический контекст».

Каждое из правил требует разбора и пояснений, достойных отдельного материала. Мы разберем их в следующих частях.

А пока...пока ответим на вопрос: что взамен?

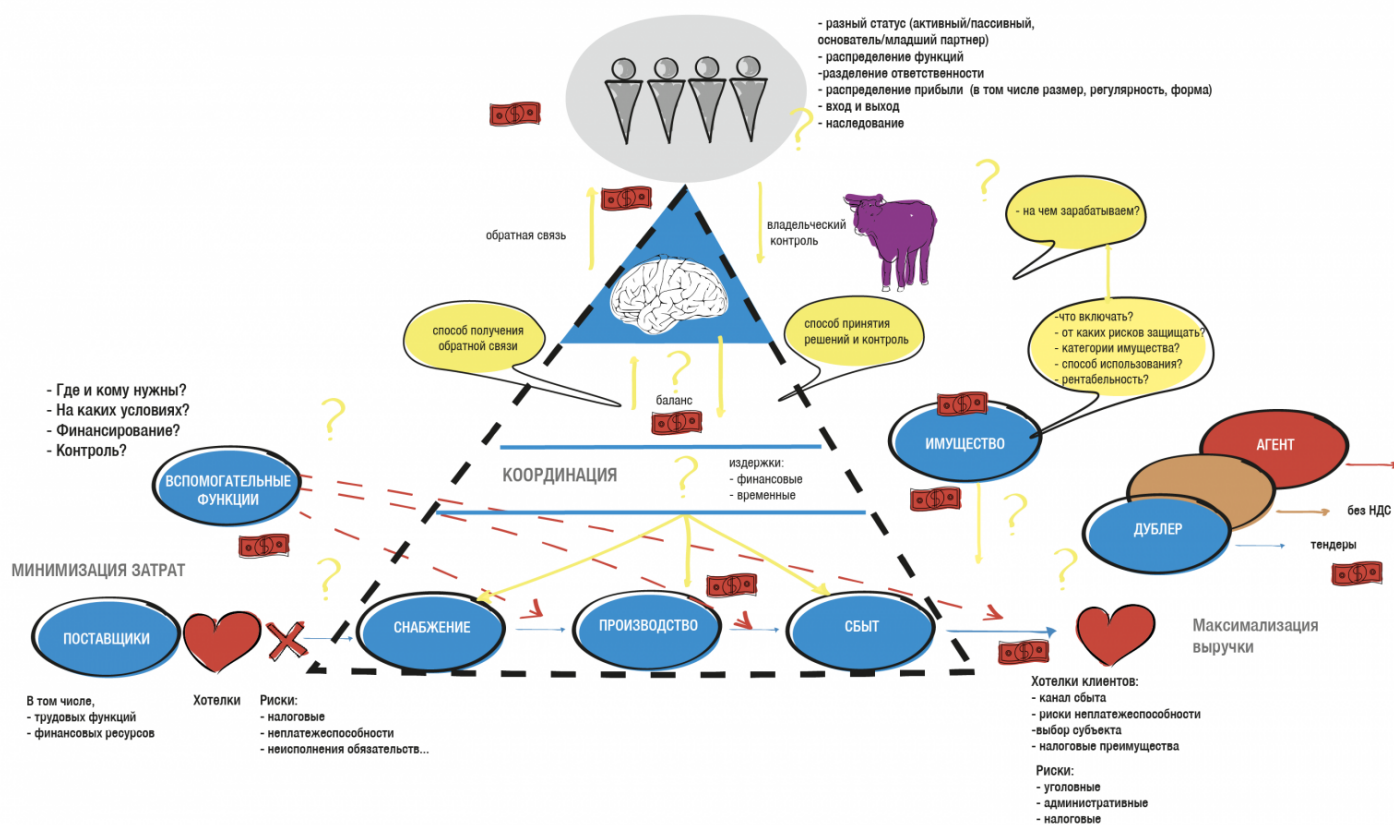
Следование правилам при построении/перестроении группы компаний — процесс не из легких. Какая выгода от этих усилий? Что взамен?

Время. Ваше время на развитие бизнеса. На его расширение, улучшение, трансформацию в ответ на новые вызовы другого, неналогового характера. Ваше время на новые проекты. На семью. На себя в конце концов.

Следуя пяти правилам, вы расчищаете себе поляну будущего. Будущего, в котором меньше неопределенности. В

котором есть смысл думать о наследниках, например. Где есть ощущение, что все усилия прежде были не зря.

Либо, с той же степенью безопасности, нужно признаться себе, к росту я не готов. Решать только вам...



Первое правило построения группы компаний без признаков искусственного дробления.

## **Соответствие юридической модели реальным бизнес-процессам.**

Давайте вспоминать, что мы знаем о бизнес-процессах?



У них есть начало и конец, то есть они имеют границы во времени. Есть «выход», на который подается уникальный результат, получив который клиент становится удовлетвореннее. Раз есть «выход», должен быть и «вход». На него мы подаем необходимые ресурсы (материальные — преобразуемые, а также трудовые, финансовые, информационные —

обеспечивающие), которые и преобразуются в нечто ценное для клиента в ходе бизнес-процесса по определенной технологии.



У всякого процесса есть владелец — лицо (скорее всего должностное, но это не точно...об этом подробно в Правиле №3), которое имеет в своем распоряжении необходимые для процесса ресурсы, управляет ходом процесса и несет ответственность за результаты и эффективность процесса.<sup>25</sup>

Клиенты могут быть внешними (собственно клиенты бизнеса как такового) и внутренними (когда результат одного бизнес-процесса передается другому внутри компании, например «Закуп» в качестве результата передает «Производству» конкретную партию сырья на складе ).

Наконец, бизнес-процессы можно условно разделить на основные (в результате которых непосредственно создается добавленная стоимость) и вспомогательные (все обслуживающие и стандартизирующие процессы, смазывающие колесики: бухгалтерские, юридические, IT, клининг, ОТК и даже call-центр например, если это не продажи, а сервисное сопровождение клиента...и так далее).

**Вспомогательные процессы мы упоминаем не просто так.** Поскольку они не выстраиваются в стройную цепочку создания добавленной стоимости, постольку при построении группы компаний нас будут интересовать дополнительные условия: где, кому, как часто, за чей счет они нужны. Это позволит в конечном счете принять адекватное решение об их обособлении.

---

<sup>25</sup> См.например В.Репин «Бизнес-процессы. Моделирование, внедрение, управление», МИФ, 2012. Хотя сейчас есть и альтернативные взгляды на бизнес-процессы, например в книгах М.Рыбакова на «вход» процесса подаются не ресурсы, а клиент, который продравшись сквозь дебри процесса становится удовлетворенным. Однако мы руководствуемся классическим понимаем БП.

## **Что не так с соответствием юридической модели бизнес-процессам и с какими критериями искусственного дробления это связано?**

Основная проблема (из того, что мы видим в арбитражной практике и в собственных проектах) — **неестественная фрагментация** между субъектами группы компаний. Это когда в угоду деления выручки между потенциальными «спец.режимниками» по сути единый бизнес-процесс «растягивается» на юридически разные субъекты. Как следствие, появляются случаи совместительства, миграция ресурсов (когда имущество, имущественные комплексы, оборудование мигрируют между разными субъектами) и их смешивание (когда нельзя, например, гарантированно идентифицировать принадлежность запасов на складе), а также дублирование функций.

Ярчайшим и наиболее циничным примером может послужить **гостиничное хозяйство**, в котором группа компаний создана на основе обособления в разные субъекты отдельных этажей вообще-то единого гостиничного комплекса с единым сайтом, телефоном, обслуживающими функциями (вплоть до клининга), точкой входа для поставщиков (консолидированный закуп), общих финансах, миграции/совместительстве сотрудников и т.д.

**В производстве**, в экстремальном варианте, это может выглядеть как обособление отдельных участков производства, представляющих собой не отдельные бизнес-процессы, а скорее отдельные операции единого цикла. Либо, второй вариант, обособление с дублированием процессов (например сборкой всех видов продукции занимается два участка, оформленных в качестве ИП).

Соответственно, кроме того, что территориальное обособление сложно продемонстрировать, так еще

налогоплательщик столкнется с смешиванием либо сырья, либо конечного результата, с миграцией сотрудников (подмена заболевшего или ушедшего в запой) и т.п.

Вторая, сопутствующая, проблема — фактические **точки начала и окончания бизнес-процессов не совпадают** с субъектным составом группы компаний.

Например, следуя желанию по какой-то причине разделить пять последовательных процессов на несколько компаний, основатель бизнеса создал их всего три. Почему? Потому что он, не владея инструментами обеспечения владельческого контроля, столкнулся с ограничениями по количеству «доверенных» лиц, которых он морально готов сделать «учредителями» и/или директорами.

Таких нашлось всего два. Брат жены и школьный приятель. А еще один реальный управленец. Таким образом, пять процессов так или иначе будут растянуты между тремя компаниями и высока вероятность, что границы процессов не совпадут с субъектным составом группы компаний.

Даже если не имелась ввиду налоговая экономия, но так получилось, что новые субъекты применяют УСН, считайте вы **«с пола подняли» налоговые риски** в контексте дробления.

Когда налоговый орган вызовет на допрос сотрудников, они назовут своим фактическим руководителем реального владельца бизнес-процесса, который не будет руководителем юридически.

Как следствие, **инспекция заподозрит** в ваших действиях создание фиктивных структур с целью получения налоговой выгоды.

## **Что потребуется с этой точки зрения:**

1) При обособлении бизнес-процесса/группы связанных бизнес-процессов в отдельный субъект убедиться на наличие на выходе конкретного, уникального результата.

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.

2) Предполагаемое количество субъектов группы компаний должно определяться не числом субъектов, которые смогут применять специальные режимы налогообложения (по выручке, числу сотрудников или стоимости имущества), а количеством реальных владельцев бизнес-процессов (в правиле №3 и №4 будем учиться наделять их ресурсами и ответственностью).

3) Минимизация случаев «умышленного» совместительства. Оно возникает либо из желания сэкономить (зачем нам два технолога или энергетика или специалиста по охране труда? Нам одного хватит) или для обеспечения «надзора» (доверенный бухгалтер в трех компаниях, все же доступ к счету...).

4) Определение места, роли и условий доступа основных бизнес-процессов к вспомогательным.

Выполнение первого правила, соответствие бизнес-процессам, его очертаниям, позволяет исключить следующие пункты из нашего рейтинга **ТОП-30 критериев искусственного дробления:**

**1) Отсутствие расходов, обязательных для соответствующего вида деятельности.**

*28 место (упоминается ФНС - 6%, вменяется судом - 100%, так называемый «снайперский» признак дробления)*

В самом банальном случае речь об использовании «полочных»



компаний, то есть созданных формально, для вида. Наполнение такой компании людьми, но с обособлением в нее неестественно фрагментированных процессов, приводит к тем же результатам.

## **2) Произвольное движение товаров в группе компаний.**

*23 место (упоминания - 9,6%, вменено - 96%)*

Особенно часто всплывает в розничных сетях - миграция товаров между магазинами, разделенными между разными субъектами. В общепите, когда передается сырье между кафе/ресторанами, если в одном избыток, а в другом закончилось. С точки зрения реальных бизнес-процессов так кажется эффективнее, однако также в этот момент забывается, что точки разделены между отдельными ИП или компаниями.

## **3) Деление единого производственного процесса.**

*21 место (упоминания - 11%, вменено - 100%, снова «снайперский» признак дробления).*

Его мы уже проговорили в двух типичных вариантах выше, не будем повторяться.

## **4) Контроль финансовых потоков.**

*15 место (упоминания - 18%, вменено - 100%, «снайперский» признак)*

Обычно констатируется как следствие закупа обратным счетом сбытовыми звеньями. Если сбытовые процессы разделены между несколькими лицами искусственно (дублирование) без реальной управленческой подоплеки (в том числе с точки зрения утверждения «один процесс = один владелец процесса»), то деление товарных потоков становится возможным только обратным счетом - в течение, допустим, операционного дня с разных лиц клиентам отгружаем, а в конце дня с единой закупочной компании оформляем передачу «сбытовикам» уже

проданных ТМЦ.

### **5) Фиктивность отношений в группе компаний, недействительность сделок**

*7 место (упоминания - 33,3%, вменено - 100%, «снайперский» признак)*

Речь снова о создании либо «полочных» компаний, либо об обособлении в отдельные лица неестественно фрагментированных процессов, потому что руководствовались лишь налоговыми последствиями. Например, часть сбытовых функций отделили от основного Торгового дома, а затем обе компании объединили договором простого товарищества (допустим, хотели на новой компании оптимизировать налоги с доходов, поскольку договор простого товарищества позволит ей применять УСН). Но фактически никакой совместной деятельности не велось - процесс сбыта был неделимым.

**Как следствие: клиенты одни и те же, сотрудники задействованы пересекающиеся, логистика тоже одна, как и вспомогательная инфраструктура (офис, IT, телефоны и т.д.). Налицо фиктивность отношений из-за невыполнения первого правила.**

Важность соблюдения правила о соответствии юридической модели реальным бизнес-процессам можно считать доказанной. Поскольку его соблюдением мы вычеркиваем сразу пять признаков искусственного дробления, из которых четыре (!) относятся к «снайперским», то есть в 100% случаев будут положены судом в основу «обвинительного» решения. При доказанности конечно...

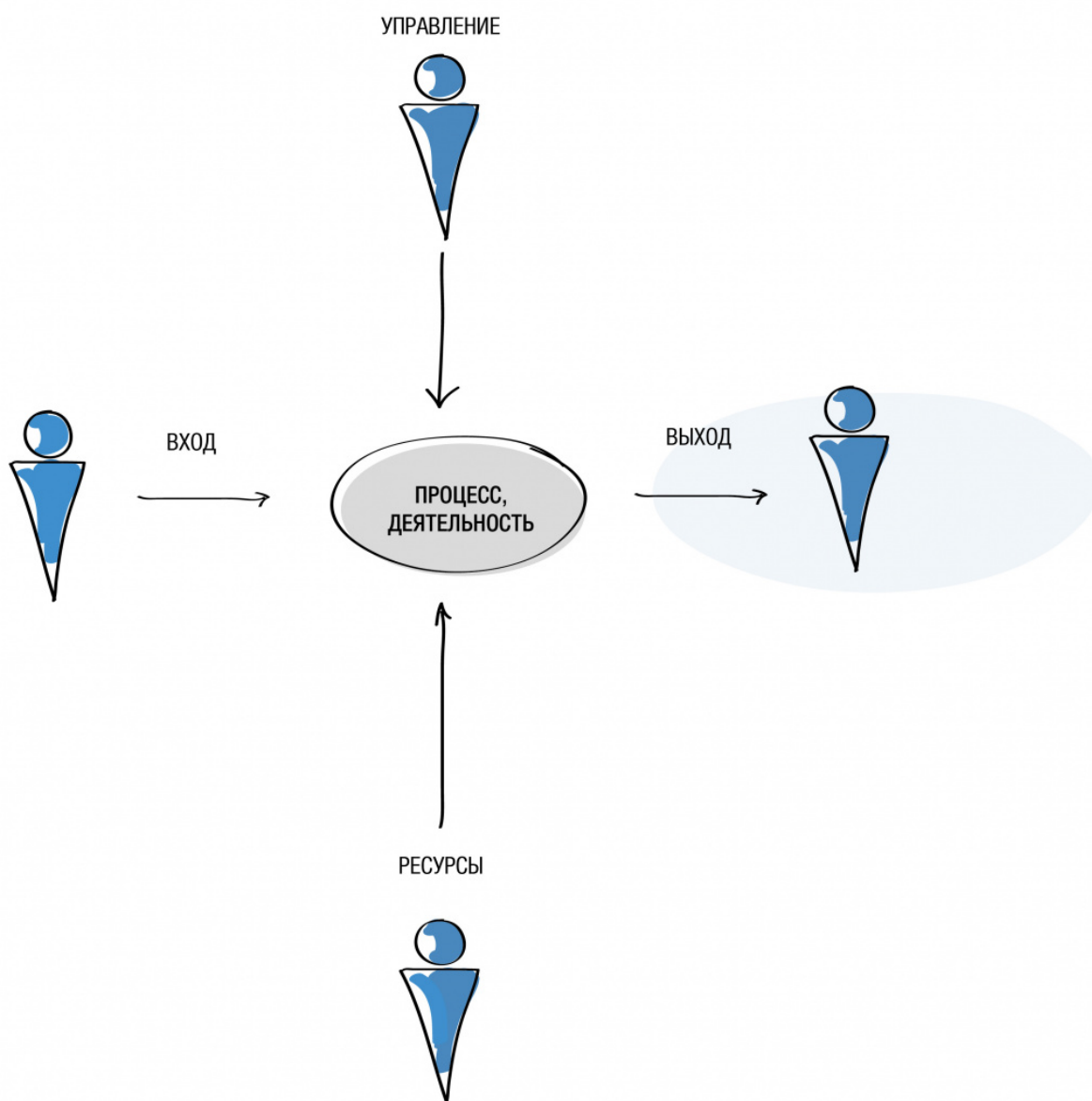
Хотя возможно вы скажете: мы согласны, но тогда... За 13 лет мы кое-что знаем и об этих «но», поверьте. С ними мы

последовательно разберемся в оставшихся четырех правилах.

Второе правило построения группы компаний без признаков искусственного дробления.

### **Наличие бизнес-цели, деловой мотивации.**

Второе правило касается того, что у налоговых юристов и консультантов принято называть «деловой целью», которую налогоплательщики зачастую начинают искать ровно в тот момент, когда получают уведомление о назначении выездной налоговой проверки.



## Что обычно не так:

1) Отсутствует причинно-следственная связь между принимаемыми решениями об изменении юридической структуры группы компаний и изменениями результативности бизнес-процессов;

2) Изменение модели группы компаний влечет исключительно налоговые последствия: не меняется вообще ничего другого;

3) Объясняемые суду цели не подкрепляются доказательствами по правилам ст. 65 АПК РФ.

*«Каждое лицо, участвующее в деле (прим.авторов, как налоговый орган, так и налогоплательщик), должно доказать обстоятельства, на которые оно ссылается как на основание своих требований и возражений». Сплошной анализ арбитражной практики показывает, что вообще практически ничего налогоплательщик не предъявляет в качестве доказательств (часть 1 ст. 65 АПК РФ).*

Но то ли в нас осталось слишком мало юридического формализма, то ли термин «деловая цель» действительно слишком безжизненный и рафинированный, во всяком случае обсуждать мы будем категории более приземленные и понятные в простой ежедневной предпринимательской жизни.

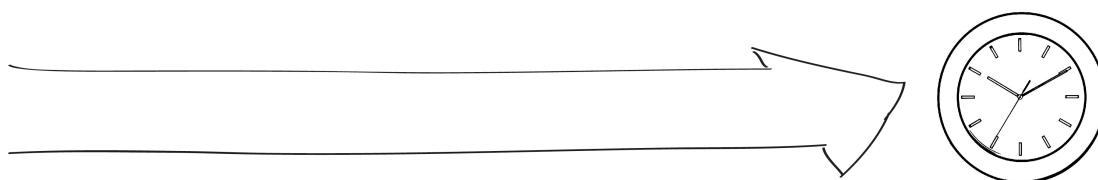
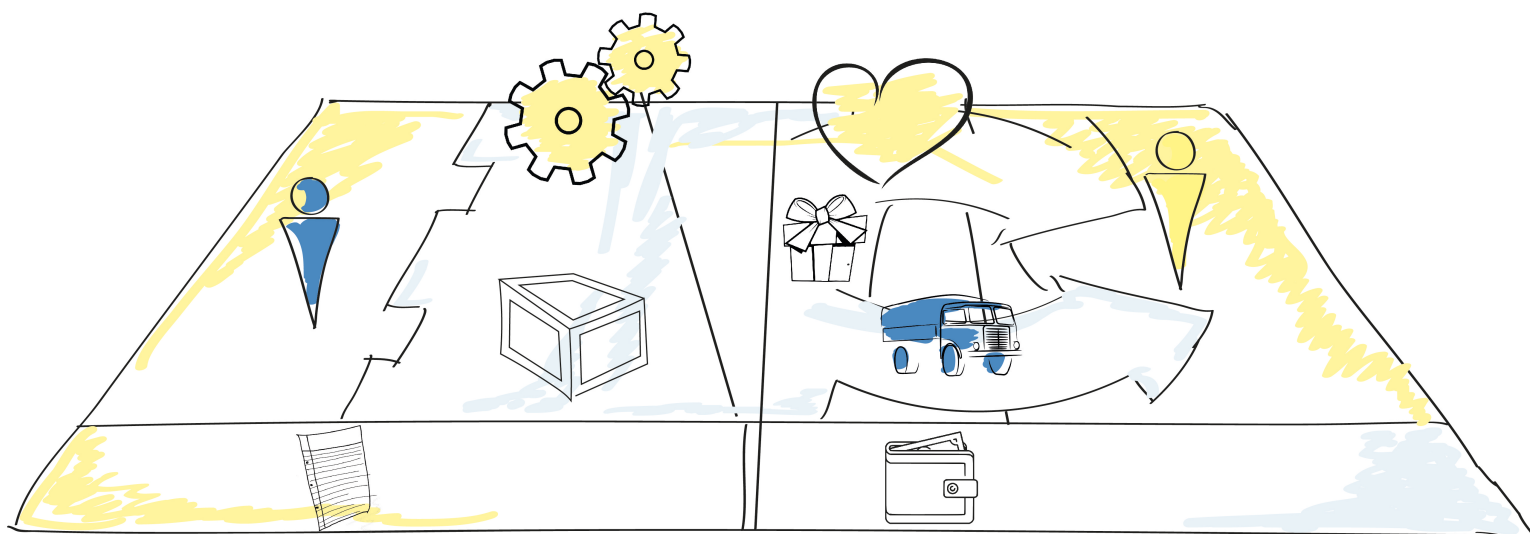
В широком смысле **определение бизнес-целей**, деловой мотивации неразрывно связано с таким понятием, как «бизнес-модель», то есть на ком, как, посредством чего вы зарабатываете и где берете для этого ресурсы.<sup>26</sup>

---

<sup>26</sup> Построение бизнес-моделей: Настольная книга стратега и новатора, Пинье Ив, Остервальдер Александр, 2020 или на [Литрес](https://www.litres.ru)  
[taxcoach.ru](http://taxcoach.ru)



## Бизнес-модель собирается из следующих компонентов (справа налево):



- клиенты, их хотелки и вытекающая из этого категоризация клиентов по предпочтениям, по территориальности и т.д.;
- каналы сбыта — территориально-обособленный сбыт, локальный, интернет-торговля, тендеры и гос.контракты, сетевые продажи и т.д.;
- способы поддержания взаимоотношений с клиентами — от банальных карт постоянных покупателей до, чего уж там, не менее банальных всевозможных вознаграждений, ретро-бонусов и прочих материальных поощрений;
- продукт (товар, работа, услуга) — то, чем мы его удовлетворяем;
- бизнес-процессы — как мы создаем то, чем удовлетворяем клиента;
- ресурсы — из чего создаем продукт (здесь для целей построения группы компаний нас в первую очередь интересуют основные средства, сырье, финансовые и трудовые ресурсы);

- поставщики — у кого покупаем ресурсы (поставщики сырья, подрядчики, сотрудники, финансовые и лизинговые организации, арендодатели).

Правая часть бизнес-модели — от продукта до клиента — дает нам понимание выручки; левая часть — затраты. Разница — наша прибыль.

Соответственно, с точки зрения бизнес-платформы мы можем быть «заточены» на создание в чем-то особого продукта (товара, работы или услуги, выгодно отличающихся от конкурентов...подчеркнем, выгодно для нас, а не только для клиента), или как никто другой умеем поддерживать отношения с клиентами, или у нас пул эксклюзивных поставщиков — все это и делает нашу бизнес-модель уникальной.

Некоторые элементы бизнес-модели или вся она целиком могут стать фиолетовыми (по аналогии с концепцией «фиолетовой коровы» Сета Година<sup>27</sup>), делающими вашу компанию выдающейся. Однако нас «фиолетовые элементы» интересуют под совершенно другим углом. Именно они составляют основу того, что в первую очередь необходимо подчинить владельческому контролю, в том числе юридическими средствами. Но об этом подробнее в Главе «Программа защиты основателя бизнеса».

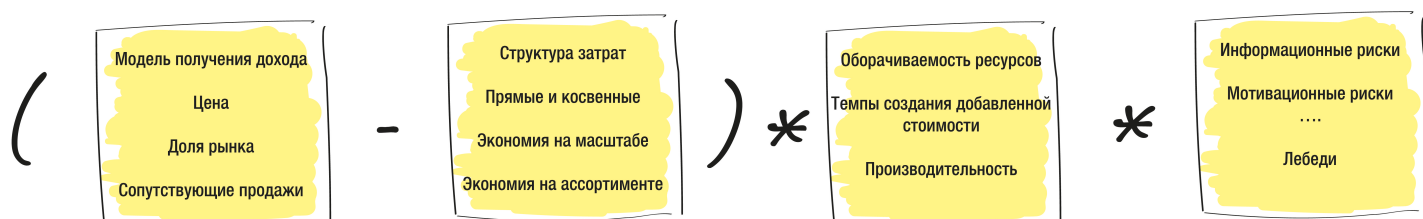
В оригинальной концепции «бизнес-модели» Пинье и Остервальдера для наших с вами обсуждаемых целей не хватает еще одного элемента — времени. Имеется ввиду то, с какой скоростью, с какой тактовой частотой работает наша бизнес модель.

---

<sup>27</sup> «Фиолетовая корова», Сет Годин, Манн, Иванов и Фербер, 2019 или на [Литрес](https://www.litres.ru)  
[taxcoach.ru](https://taxcoach.ru)



Добавив фактор времени к пониманию собственной бизнес-модели можно построить **Формулу прибыли**:



Из модели получения дохода «отнимаем» структуру затрат (с учетом инструментов управления издержками), затем умножаем разницу на фактор времени (оборачиваемость ресурсов, темпы создания добавленной стоимости или производительность) и, наконец, вводим влияние рисков (информационных, мотивационных и прочее), умножая на некий понижающий коэффициент (согласитесь, не бывает так, чтобы все и всегда работало как надо).

При чем здесь искусственное дробление? Очень просто. Прежде чем принимать решение об изменении юридической модели группы компаний, не взирая на убаюкивающий шепот налоговых советчиков (...или друзей - «да все так делают»), должно подумать, что в результате изменений поменяется в Формуле прибыли. Если хотя бы один показатель в ней меняется, значит мы действуем не из соображений налоговой экономии и нам будет, что сказать в суде, обосновывая свою деловую мотивацию.

Иными словами, **руководство к выполнению Правила №2** сводится к простому утверждению: «Изменение юридической модели вашей группы компаний и устройства бизнеса должны каким-то образом повлиять на:

- **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)».

**Например,** при канале сбыта в виде тендеров: создание компании-дублера. Тендеры это рисковая деятельность, попадание в черный список блокирует выход на клиента и, соответственно, всю деятельность. Поэтому создание дублера вполне законная цель.

Может быть, работая в сфере B2B и анализируя входящие звонки, вы обнаружите, что часть из них уходит «в песок»: менеджеры по продажам вроде и общаются с ними, и это хорошо видно в CRM, но затем случается дисконнект. Разобравшись, вы поняли, что это звонки от мелких клиентов с незначительными по цене, но разнообразными по ассортименту заказами. Да еще и с доставкой. До вас вдруг дошло, что система мотивации ваших «торговиков» хотя и работает почти безупречно, но вовсе не поощряет возню с клиентами-малышами. Как руководитель или собственник вы понимаете, что могли бы добавить за их счет процентов 15-20 к выручке. Что делать? Ломать торговиков административными мерами? Для этого нужно будет организовать тотальный контроль, что очень затратно. Ломать систему мотивации? А как же правило: не чини то, что работает? Ведь мы рискуем демотивацией тех, кто несет нам основные деньги. К тому же, честно говоря, чтобы в подобной ситуации действительно заработать на малышах, понадобится под них еще и бизнес-процессы скорректировать.

Отличным решением возможно стал бы наем 2-3 менеджеров по продажам, ориентированных исключительно на подобных неформатных клиентов. Возможно, они даже работать будут не за процент, а за оклад (мы видели достойные примеры того, что это оправдано). И обособили мы их в отдельную компанию.

И да, по потенциальной выручке такая компаний уместается в УСН.

И да, разумеется, мелкие заказчики в основном сами работают без НДС (хотя и среди них по необъяснимой причине окажутся НДСники, но они счастливы покупать у нас без НДС, потому что:

(а) крупные поставщики с хорошими ценами с ними обычно вообще отказываются работать;

(б) мы сумели логистическое плечо под них развернуть так, что можем рентабельно для себя доставлять им их мелкие заказы в какой-нибудь деревенский магазинчик). В итоге мы получили так называемый «безНДСный рукав продаж». Однако построен он вовсе не в целях налоговой экономии.

Возможно, нам нужна локализация нашего бизнеса: ушли в другой регион, там хотят работать только с местной компанией, которая в такой ситуации по отношению к основным компаниям, возможно, будет выполнять функцию агента, действуя от своего имени, но в нашем интересе. Тогда мы можем подумать об обособлении этих субъектов, меняя юридическую модель.

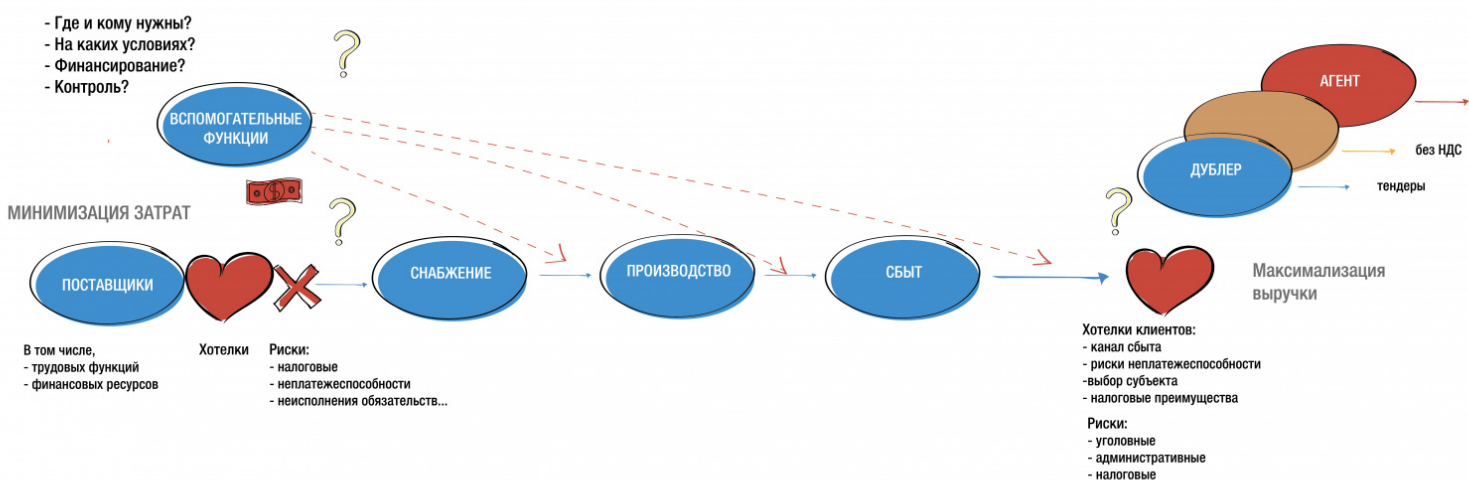
Соответственно, со стороны поставщиков то же самое: есть свои хотелки, риски, в том числе возможная неплатежеспособность и налоговые риски (если поставщик нам пытается навязать подозрительное юр.лицо).

Да и поставщики трудовых ресурсов могут иметь свою специфику, плохо укладывающуюся в рамки традиционных трудовых отношений.

Скажем, у вас есть региональные представители, работающие «в полях», которые обязались приносить вам контракты за некий процент от его цены. Каким способом они это делают, вам совершенно безразлично, это не ваша зона ответственности. Их трудовой распорядок, как то предписывает трудовой кодекс, вас «не колышет». Справляются ли они с

планом продаж в одиночку или взяли себе помощников, используют ли собственный транспорт в качестве офиса или взяли себе 10 кв.м. в офиснике, переделанном из старого НИИ: все это не является предметом ваших договоренностей. И посему, их статус ИП или самозанятого, а также агентский договор (в главе «Риски операционной деятельности» разберем в каком виде — по модели договора комиссии или договора поручения) являются единственно верными с управленческой точки зрения юридическими инструментами оформления отношений.

Или, допустим, ваш бизнес расположен в городе с 30 тысячами местного населения, в которых жива традиция уходить в загул после дня зарплаты. А у вас логистический центр, обслуживающий нужды соседнего города-миллионника, который нуждается в 200 складских работниках. Оформляя доступных для найма персонажей в рамках трудового кодекса, а затем увольняя их за пьянку или прогул, вам бы пришлось параллельно нанять и 20 человек кадровиков. В подобной ситуации оформление отношений с часто пропадающими грузчиками как с самозанятыми, возможно, спасет положение и не является подменой трудовых отношений.



## Что нам потребуется:

1) избегать использования полочных (созданных лишь на бумаге, для вида) компаний;

2) определение специализации между компаниями в соответствии с особенностями отрасли и предпочтений отдельных категорий клиентов;

3) решения, направленные на укрепление и расширение территории, охвата рынка (например, мы принимаем решение об изменении структуры компании, потому что хотим захватывать соседние регионы, для этого требуется другая организационная и, как следствие, юридическая структура);

4) доказательства диверсификации портфеля (например, мы смещаем фокус внимания с одной группы клиентов на другую - традиционно работали с перепродавцами, а решили дотянуться до конечного потребителя);

5) корпоративные решения, в частности связанные с переменами в способах принятия управленческих решений.

Наконец, чтобы облегчить понимание и помочь вам перенести хотя и точные, но в то же время несколько общие и абстрактные рассуждения о бизнес-целях и деловой мотивации на вашу собственную почву, приведем их примеры из положительных для налогоплательщиков решений судов, обнаруженных нами при подготовке [Гида по обвинениям в дроблении бизнеса](#).

### 1) **Бизнес-цели с точки зрения специализации:**

- Диверсификация по категориям клиентов: супружеская пара, два ИП, торговали молочной продукцией. Соответственно, один занимался мелким оптом, другой — продажами по розничным магазинам;

- Территориальная диверсификация: выстраивание собственной дистрибьютерской сети;
- Разные виды деятельности: например, основная компания занимается управлением недвижимостью, а две других выполняют ремонт и обслуживание объектов;
- Разные производственные процессы;
- Разные виды имущества: 18 взаимозависимых ООО на УСН сдают в аренду недвижимость — диверсификация по видам имущества (у каждой компании есть свой штат, финансовые ресурсы и т.д.)

## 2) **Бизнес-цели с точки зрения общей результативности:**

- Оптимизация хозяйственной деятельности (рост рентабельности, скорости выполнения бизнес-процессов): например, складское хозяйство меняет бизнес-процессы с целью выдавать груз клиенту в 1,5 раза быстрее. Это, в свою очередь, требует корректировки системы мотивации, под которую меняются юридические взаимоотношения как с поставщиками трудовых ресурсов, так и между субъектами, образующими складское хозяйство;
- Расширение и сохранение рынка: комплектуя автошинами большое количество розничных операторов, налогоплательщик снижал риски появления на рынке федеральных игроков, создавая условия для удержания своего локального рынка;
- Участие и создание конкуренции в тендерах: создание нескольких реально конкурирующих между собой компаний-дублеров, что нашло отражение в общей результативности группы компаний;
- Снижение предпринимательских рисков: например, создание брокера в группе компаний, поскольку таможенная деятельность характеризуется повышенными рисками;
- Улучшение кредитного статуса: есть ООО и единственный участник ООО, который зарегистрирован в качестве ИП.

Наличие ИП в группе компаний объясняется тем, что выведя с ООО часть имущества, он объединил его со своим личным, получив более весомую залоговую массу для банков, увеличивая лимит кредитования и, кроме того, как субъект малого предпринимательства ИП получает кредит на более выгодных условиях.

### **3) Бизнес-цели с точки зрения владельческого контроля и диверсификации структуры собственности:**

- Раздел бизнеса между партнерами: отдельное ЮЛ создано для участия с другими лицами — партнерами со стороны;

- Распределение и закрепление зон ответственности: включение в структуру владения менеджмента или назначение единоличным исполнительным органом юридического лица (директором) для наделения ответственностью, соответствующей полномочиям и уровню вознаграждения;

- Разделение владения имуществом и участия в операционной деятельности, как связанной с повышенными рисками;

- Мотивация персонала участием/обещанием участия в прибыли.

Выполнение этого, второго, правила — внесение изменений в бизнес-модель как предшествующее изменению юридической модели сразу позволяет вычеркнуть такие критерии искусственного дробления как:

- Создание новых субъектов группы компаний, приводящее исключительно к снижению рентабельности производства и уменьшению прибыли;

- Распределение между участниками схемы поставщиков и покупателей исходя из применяемой ими системы налогообложения;

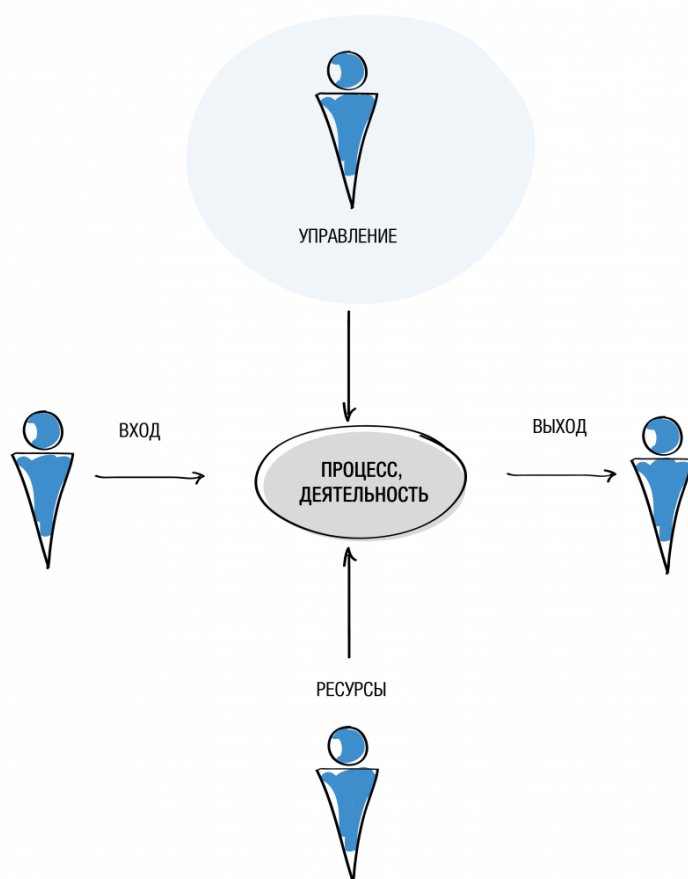
- Изменение экономических результатов субъектов группы компаний и получение налоговой выгоды;
- Контроль финансовых потоков одним лицом;
- Участники схемы являются единственными поставщиками друг для друга, общие покупатели;
- Участники схемы осуществляют аналогичные виды деятельности, хотя процессы не поменялись;
- Дробление осуществлялось с единственной целью, сохранение права на применение специального режима налогообложения.



Третье правило построения группы компаний без признаков искусственного дробления.

## Совпадение фактической и юридической зон ответственности.

Вновь обратимся к нотации бизнес-процессов. Ранее мы определились со входами, самой деятельностью и выходами (целями). Однако в арбитражной практике по искусственному дроблению бизнеса есть сразу несколько критериев для обвинений, связанных с управлением и владением. Правило №3 как раз об управлении и владельцах.



## Что здесь не так:

- Чтобы избежать взаимозависимости между компаниями группы в структуру собственности вводятся так называемые доверенные лица - номинальные, то есть реально не участвующие в бизнес-процессах, упакованных в конкретное юридическое лицо. Очевидно, что делается это не в угоду эффективного управления, а скорее из соображений эксплуатации лояльности, поскольку иные способы обеспечения владельческого контроля вам неизвестны либо использование доверия вы считаете лучшим инструментом.

- Поскольку тех людей, которые реально отвечают за конкретный бизнес-процесс, страшно вато делать исполнительными органами юридического лица, а тем более вводить в структуру собственности компаний, с течением времени складывается парадоксальная ситуация: компания обрастает персонажами, участвующими в принятии важнейших решений и в распределении прибыли, но ответственности за принимаемые решения они не несут и прислоняться к покрытию убытков желанием не горят.

**Основатели компании сетуют: когда результат деятельности прибыльный, ключевые сотрудники хотят кусочек заработанной прибыли отщипнуть; но когда генерируются убытки, их делят только собственники, ТОПы ответственность за них не берут, хотя фактически решения принимали именно они.**

Но этого мало. Как свидетельствует арбитражная практика, отобранная по контексту «дробление» и проанализированная нами сплошным способом (см. [Гид по обвинениям в искусственном дроблении](#)), **диверсификация структуры собственности** компаний группы сама по себе является почти 100% доказательством наличия бизнес-мотивации, деловой цели. «Почти», поскольку работает только при условии включения в структуру собственности реальных управленцев,

являющихся владельцами тех ключевых бизнес-процессов, которые обособлены в конкретный субъект группы.

Следовательно, для извлечения максимума из рассматриваемого правила и включения ключевых для бизнеса лиц в структуру собственности и/или структуру официальных органов управления компанией нам потребуется несколько шагов:

**Шаг 1.** Есть смысл начать с введения принципа персональной ответственности ключевых лиц за предоставленные или потраченные ресурсы. Это пока ментальный, управленческий уровень.

**Шаг 2.** Нельзя возложить дополнительную ответственность без «конфетки», а значит потребуется учесть этот новый подход в системе мотивации.

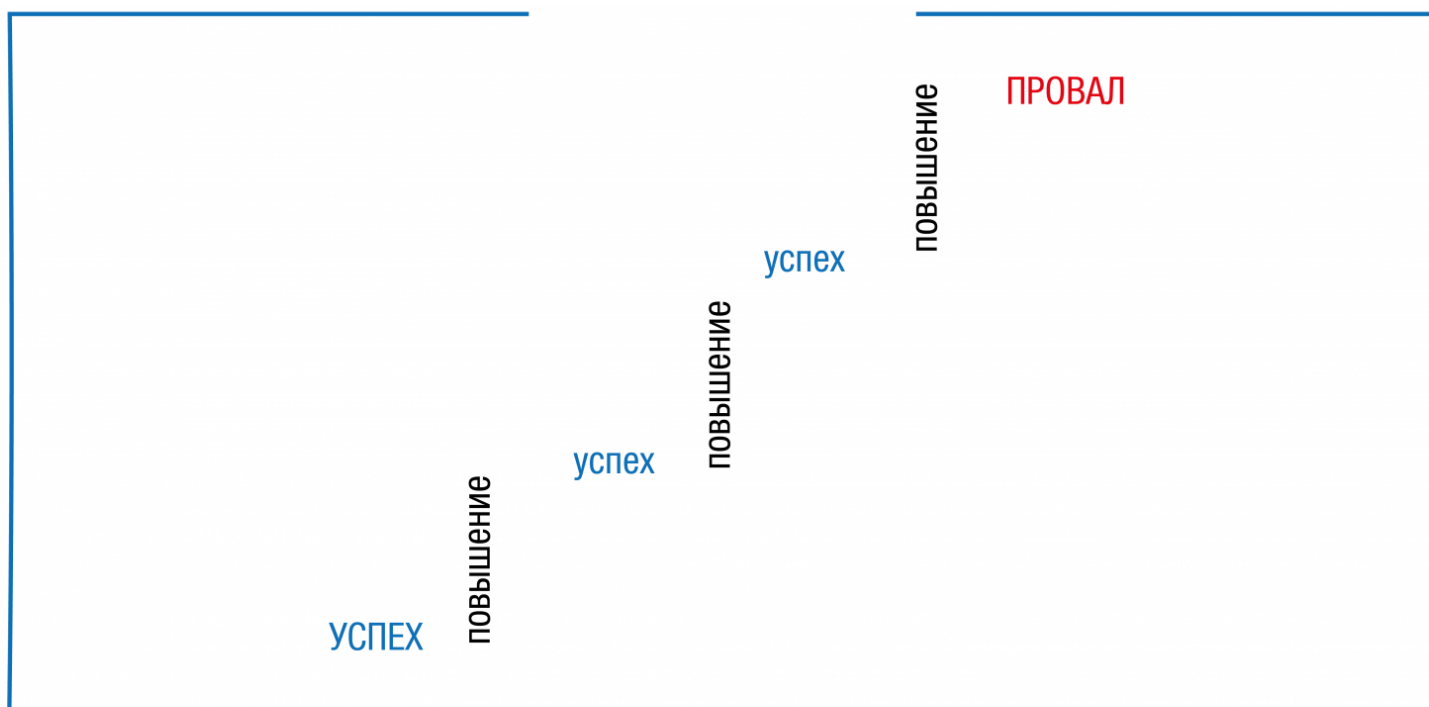
**Шаг 3.** Определиться с кандидатурами на введение в структуру собственности. Выбираем только из тех, кто является владельцами процессов, которые обособливаются в отдельные субъекты группы компаний. В список кандидатов, таким образом, попадают либо основатели бизнеса (если они курируют отдельные процессы/направления деятельности), либо фактические управленцы.

**Важно!** Нет задачи добиться 100% диверсификации владения компаниями группы. На это, возможно, не получится собрать список кандидатур. Кроме того, ваша цель: повышение эффективности процессов (Правило №1) или иная бизнес-мотивация (Правило №2), а не разнообразие состава собственников само по себе. Поэтому смешанная или частичная диверсификация также может быть вашей целью.

Еще несколько слов о кандидатах, которых можно рассматривать на статус «младшего партнера», включая в структуру собственности компаний группы. Здесь, нужно отметить три определяющих момента:

- **Компетенции**

**Принцип Питера** (это фамилия, а не город) гласит: в иерархической системе каждый индивидуум имеет тенденцию подняться до уровня своей некомпетентности.<sup>28</sup>



Эффект принципа Питера легко обнаруживается в больших корпорациях, поскольку там, в отличие от частного бизнеса, человек покидает систему преимущественно выходя на пенсию или вперед ногами. Таким образом, крупные компании с течением времени стремятся обрастать некомпетентными людьми.

Итак, в очередь на партнерство попадают компетентные.

<sup>28</sup> Принцип Питера  
[taxcoach.ru](http://taxcoach.ru)

### • Доверие и преданность компании

Прочитируем Николо Макиавелли: «Наемные...войска бесполезны и опасны; никогда не будет ни прочной, ни долговечной та власть, которая опирается на наемное войско, ибо наёмники честолюбивы, распущенны, склонны к раздорам, задиристы с друзьями и трусливы с врагом, вероломны и нечестивы;...в мирное же время они разорят тебя не хуже, чем в военное — неприятель. ...им весьма по душе служить тебе в мирное время, но стоит начаться войне, как они показывают тыл и бегут.»<sup>29</sup>

### • Лояльность

Лояльность — это не только компетенции и не только доверие. Это еще совпадение долгосрочных интересов, как минимум учет интересов друг друга, если речь о партнерах в бизнесе, а также взаимный учет долгосрочных интересов компании и ключевого сотрудника, попавшего в список кандидатов в «младшие партнеры».

**Важно!** Остерегайтесь включать в структуру собственности высоко результативных и, одновременно, нелояльных. Хотя логика может вам подсказывать обратное: пытаться таким поощрить, сделать преданнее. Опционная программа сама по себе никого не делает лояльным, а в частных компаниях, где диверсификация структуры собственности предполагает значительно более существенную долю участия, чем 0,00000001% в корпорации, вы рискуете посеять семена будущего конфликта.

**Шаг 4.** Определиться с зонами владельческого контроля. Необходимо определить реперные точки, обеспечивающие владельческий контроль в вашем конкретном бизнесе. И это не только (и, чаще всего, не столько) имущество и денежные

---

<sup>29</sup> Цитируется по [бесплатному изданию на Литрес](https://www.litres.ru/), Н.Макиавелли «Государь»  
[taxcoach.ru](http://taxcoach.ru)

средства.

Идеи, концепции	Имущество и прочие права	Деятельность и связи
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Особенности бизнес-модели;</li> <li>- Концептуальный товар, работа или услуга;</li> <li>- Миссия, ценности и другие идейные составляющие, работающие на уникальность бизнеса или снижающие издержки на приобретение ресурсов (в т.ч. трудовых)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Имущество, участвующее в основных бизнес-процессах;</li> <li>- Быстроликвидные активы;</li> <li>- Авторские и смежные права;</li> <li>- Патенты;</li> <li>- Ноу-хау;</li> <li>- Лицензии;</li> <li>- Право назначения/выбора руководителя;</li> <li>- Другие ресурсы</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Бизнес-процессы и связи между ними;</li> <li>- Внешние связи как с поставщиками и подрядчиками (уникальные контрагенты и/или ассортимент, особые финансовые условия), так со стороны клиентов (особенности канала сбыта и/или способов поддержания отношений с клиентами) в зависимости от особенностей бизнес-</li> </ul>
фиолетовые элементы		
<b>СОБСТВЕННИКИ – ОСНОВАТЕЛИ</b>		

## **Перед вами три зоны обеспечения владельческого контроля:**

**1. Идейный, концептуальный уровень.** Все, что связано с концепцией бизнес-модели (мы обсуждали ее в Правиле №2), которая может иметь уникальные элементы и нестандартные решения: от переноса акцентов на отдельные составляющие (клиенты, продукт, поставщики) до ее уникального стиля (структуры, поведения). К идейному уровню можно отнести и концепцию бренда и даже такие пафосные категории как миссия и ценности, при условии, что все перечисленное напрямую (а не в фантазиях основателя) или косвенно влияет на финансовую модель: либо увеличивает выручку, либо снижает затраты на

приобретение ресурсов.

Например, репутация на рынке увеличила отсрочку перед поставщиками. Миссия и ценности, пропитавшие компанию насквозь позволяют дешевле и/или быстрее привлекать талантливых сотрудников. И так далее. Подобное мы видели собственными глазами неоднократно.

2. **Имущество — собственность и другие права**, на первый взгляд с собственностью не имеющие ничего общего. Например, лицензии. Можно ли назвать имуществом? Нет. А активом? В России, безусловно, иначе компаниями с лицензиями не торговали бы. Как не торговали бы (по слухам) в свое время квотами на ввоз мяса, например. Активы. Хороший объединяющий термин для этой группы. Но не бухгалтерский и даже не финансовый. А бухгалтерско-финансово-управленческий.

3. Сама **деятельность, процессы и связи**. Идеи и собственность сами по себе бизнесом не являются и добавленную стоимость не создают. Особенности бизнес-процессов и связей между ними (технологические, управленческие, особая экономическая система отношений) могут определять бизнес в большей степени, чем сам факт обладания производственным оборудованием в собственности.

Внешние связи. В зависимости от специфики бизнес-модели определяющими могут быть связи с поставщиками, например эксклюзив на поставщиках, на ассортименте, условиях отгрузки и оплаты обеспечивает компании преимущество. Где-то связи с покупателями: мы лучше других знаем подход к клиенту или чуть лучше поддерживаем с ним отношения, а может быть канал сбыта лучший с точки зрения удобства (допустим, для мелких

клиентов мы организовали собственную логистику на своем транспорте по деревням региона присутствия), что это стало конкурентным преимуществом, несмотря на большую, в сравнении с конкурентами, наценку.

Собственно, когда мы говорим о владельческом контроле в рамках Программы защиты основателя бизнеса, мы говорим о необходимости контролировать три из трех перечисленных зон. Минимум двух. Но чтобы не впадать во владельческую паранойю необходимо выделить самые важные критерии. И здесь мы возвращаемся к понятию «фиолетовых элементов», которое разбирали в Правиле №2. Критерии из трех зон, попадающие под определение «фиолетовых» и будут теми реперными точками, контроль которых со стороны основателей делает процедуру диверсификации структуры собственности компаний группы максимально безопасной. Именно эти точки контроля и будут предметом использования всего арсенала юридических средств из главы «[Программы защиты основателя бизнеса](#)».

### **А теперь пример традиционного подхода к обеспечению владельческого контроля.**

Нередко у основателей есть идея отделить имущество от операционной компании. Для защиты от рисков текущей деятельности. Собственник для обеспечения владельческого контроля становится учредителем (участником, акционером) в компании с имуществом, а в операционной компании, чтобы операционной риски не тащить на имущество, ставится «хороший человек». Но при этом фактически собственник сам является тем самым управленцем, обеспечивающим ключевые связи с клиентами — он реально ездит на встречи, много времени проводит с операционным персоналом и т.д. В подобной ситуации и клиенты, и сотрудники укажут на основателя как ключевое звено и реального управленца.



Таким образом, отделение имущества не помогло. Напротив, подобными действиями вы прямо указываете кредиторам, контролирующим и правоохранительным органам, суду, что действуете с противоправным умыслом. Не говоря уж о том, что последующее взыскание за счет компании — хранителя активов — находящейся в прямом владении объявленного злоумышленника становится лишь вопросом времени и целеустремленности заинтересованных лиц.

**Шаг 5.** Исходя из понимания того, что нам нужно ввести ключевых людей, отвечающих за бизнес-процессы, в юридическую структуру в роли директоров и/или со-участников компаний — младших партнеров, потребуется внедрение юридических механизмов обеспечения владельческого контроля. Иными словами, нужно создать управленческо-юридическую систему сдержек и противовесов — «Программу защиты основателя бизнеса».

Инструментам реализации «Программы» посвящена одноименная глава нашей книги.

**Шаг 6.** Если основателей бизнеса несколько, и тем более если добавляются младшие партнеры — ключевой менеджмент, потребуется распределить зоны ответственности между всеми, с учетом старого и нового состава.

**Шаг 7.** Далее нужно определиться с уровнем компетенций: на каком уровне и какие решения принимаются, это повлияет на систему владельческого контроля.

Например, весь производственный бизнес был в рамках одного юридического лица и в нем два учредителя 50/50. Один — директор, второй — его заместитель. Из одной компании

создается группа компаний: торговый дом, производство, снабжение. Для простоты все они будут ООО.

В отношении торгового дома очевидным решением было бы сделать коммерческого директора и руководителем общества, и его участником. Допустим, 75% у основателей, 25% у коммерческого директора.

### **На каком уровне, какими механизмами и какие решения будут приниматься в этой группе компаний?**

Есть компетенция директора торгового дома, которую по закону «Об ООО» ниже некоторого уровня нельзя ограничить.

Есть решения, которые касаются связки между компаниями, операционного взаимодействия, создающего добавленную стоимость. Такие решения явно за пределами полномочий исполнительных органов отдельных субъектов. Значит подключается некая надстройка: виртуальный орган, решения которого, между тем, должны быть вполне осязаемыми юридически.

А еще есть глобальные вопросы, в решение которых на уровне всей группы компаний включать нашего нового партнера, директора торгового дома, мы еще не готовы. Таким образом, потребуется еще один юридический механизм, не учитывающий его мнения.

**Шаг 8.** Далее нужно определиться и закрепить сценарий наследования бизнеса, особенно с учетом участия младших партнеров, поскольку они для вас пока более непредсказуемы (состояние здоровья, потенциал развода, собственные финансовые проблемы и т.д.).

Здесь **фокус** внимания сосредоточим **на правах наследников**: принимаем ли в состав участников/акционеров/пайщиков; если не принимаем, то какие последствия; если

принимаем, то также каковы последствия (участвуют ли в операционной деятельности, обязательно ли это или, напротив, накладываем на это запрет). Возможно для основателей бизнеса и младших партнёров судьба наследования долей в бизнесе будет даже различаться. Сценарии наследования также разберем в главе «Программа защиты основателей бизнеса».

**Шаг 9.** Закрепление отношений между собственниками.

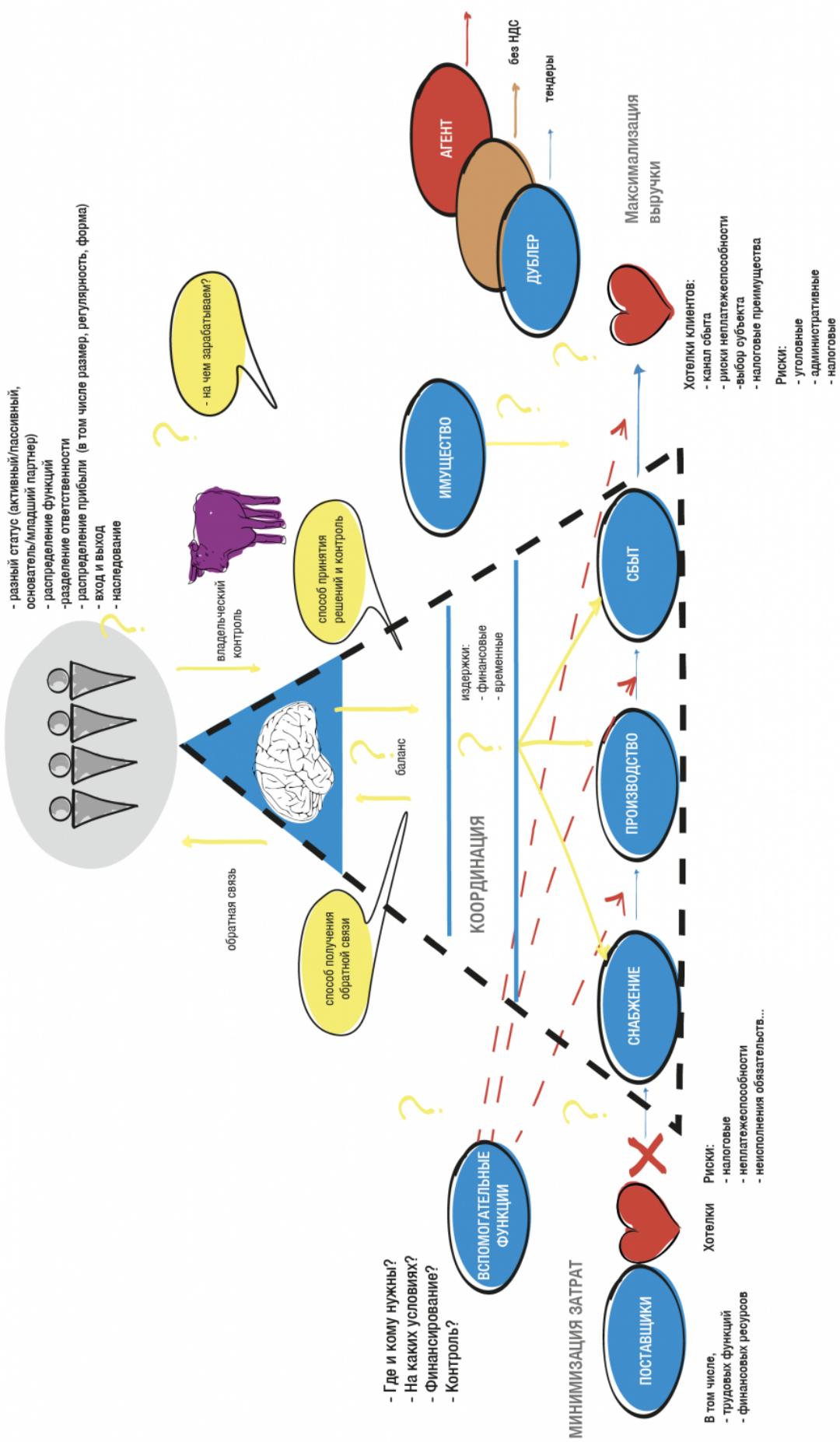
С диверсификацией по статусам: основатели и новые партнеры; активные и пассивные. И, конечно, с юридическими гарантиями.

**Шаг 10.** Наконец, последний пункт: реализация инструментов противодействия конфликтам. Неплохо иметь в кармане тревожную кнопку на случай, если пойдет что-то не так.

Выполнение Правила №3, с одной стороны, исключает такие критерии из [Гида по обвинениям в искусственном дроблении](#) как:

- налогоплательщики, участники являются выгодоприобретателями всей схемы дробления бизнеса;
- единый административный центр в группе компаний;
- фактическое управление деятельностью участников схемы одними лицами.

А с другой, как мы отметили выше, само по себе формирует доказательства бизнес-мотивации. Иными словами, выполним правило №3, гораздо легче справится и с первым (соответствие модели бизнес-процессам), и со вторым (наличие бизнес-цели).

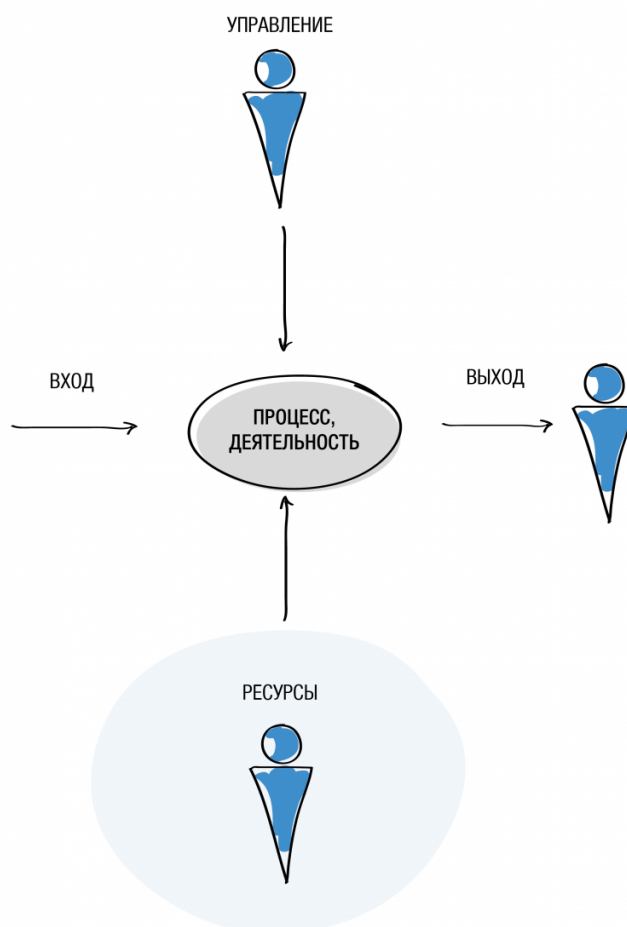


## Четвертое правило построения группы компаний без признаков искусственного дробления.

### Доступ к необходимым ресурсам.

В решениях судов об искусственном дроблении бизнеса мы часто можем встретить термин «самодостаточность». Если перевести его на экономический язык, то речь идет об обеспеченности ресурсами: каждая компания группы должна быть обеспечена всем необходимым для тех бизнес-процессов, которые в нее упакованы.

И речь не только об имуществе или деньгах. А о всех четырех видах: имущество (в собственности либо пользование на ином законном основании), деньги (или их заменители), информация (управленческая, бухгалтерская и т.д.), а также люди (трудовые ресурсы).



## **Что чаще всего не так с доступом к ресурсам:**

1. Если, в нарушение Правил №№1,2, 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.

**Пример.** Обособили «Хранителя активов» на УСН. Эту компанию нагрузили максимальной арендной платой. Дальше вопрос: если остальные компании группы (арендаторы) будут добросовестно исполнять свои обязанности по арендной плате, то что «Хранитель активов» будет делать с деньгами? Ведь, как правило, деньги, если нет активной инвестиционной программы, необходимо вернуть в операционную деятельность.

## **Финансовые руководители прибегают к одному из двух способов:**

- **Займы от компании**, где скопились средства, в адрес нуждающихся операционных звеньев. Со временем благодаря такому решению объем внутренних заимствований растет (внутренние заемщики, как правило, не торопятся их возвращать или возвращают и немедленно берут еще больше) и, постепенно, становятся перекрестными, превращаясь в трудно распутываемый клубок. Если к этому добавить нерыночность условий внутренних заимствований (длительный срок, проценты по окончании заимствования или отсутствие процентов, отсутствие обеспечений, регулярное нарушение сроков без последствий), то мы получаем целую плеяду аргументов в пользу утверждения о желании получить необоснованную налоговую выгоду;

- Второй инструмент финансовых руководителей в сложившихся обстоятельствах — **попросту не платить**. В нашем примере не платить арендную плату (избыток перекрестных займов или хотя бы угроза их наличия также являются стимулом к подобному решению). Если денежные обязательства у компаний группы есть, а фактического исполнения нет, то вместо займов между компаниями наращивается задолженность.

В редких случаях ее иногда пытаются расшить, прогоняя деньги, немного чаще, используя денежные суррогаты (векселя, уступки), еще чаще ее просто копят вместе с доказательствами несамостоятельности и подконтрольности.

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.

2. Вторая системная проблема — **хаотичное распределение персонала** вне связи с декомпозицией бизнес-процессов по компаниям. Наиболее значимая причина здесь, исторический контекст, когда в условиях роста бизнеса компании создаются в спешке, хаотично, с упором на решение сиюминутных задач, в том числе налоговых.

Вторая причина, ближе к криминальной по своей сути, превышение лимитов на численность сотрудников в компаниях со специальными режимами налогообложения. Плохую услугу здесь оказывает знаменитая «большая зеленая

предпринимательская жаба», так мы называем желание впихнуть в спец.режимы не впихиваемое или, иными словами, отжать от ситуации максимум (в данном контексте, отжать максимум снижения налоговой нагрузки).

Как следствие, кейсы, где желание сэкономить 13 млн руб. на очевидно необоснованном применении, допустим, ЕНВД, оборачивается для бизнеса угрозой доначислений в 300 млн руб. с административными и судебными разбирательствами длиной в три года.

3. Третья причина — **нарушение первых трех правил** — деление на компании вне связи с реальными бизнес-процессами и/или отсутствие бизнес-мотивации при определении структуры группы компаний (помните, наверное: в результате изменений юридической модели либо клиентам должно стать лучше, либо эффективность процессов должна возрасти, увеличивая выручку или снижая затраты) и/или несовпадение фактической и юридической зон ответственности (фактическое управление бизнес-процессами и руководство компаниями, в которые они обособлены, не совпадают).

**Пример.** Фигуральный, но очень понятный. Сеть магазинов. Сотрудница не вышла на работу, заболела. Другой сотрудник выходит подменить. Так распорядился руководитель розницы данного региона, это его компетенция. Но в этот момент все забыли, что в данном регионе магазины вышли за лимиты выручки/количества сотрудников для спец. режимов и поэтому разбиты на два субъекта. И руководитель региональной розницы уже год как не тождественен руководителю компаний. А на подмену сотрудницы одного ИП он вывел сотрудницу другого ООО.



4. Третье свидетельство несамодостаточности — **миграция имущества между субъектами группы компаний**. Причин здесь много, выделим распространенные. 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.

5. **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.

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. Вместе с тем, [статистика и примеры арбитражной практики](#) из главы «Риски дробления бизнеса» убедительно свидетельствуют, что шансы отстоять правомерность построения группы вырастают приблизительно вдвое, если речь идет о компаниях, имеющих какое-то имущество, необходимое для своих бизнес-процессов.

**Что потребуется для выполнения четвертого правила об обеспеченности ресурсами:**

1) Критерий самостоятельности компаний доказывается в суде не отсутствием полной или частичной взаимозависимости,

незачем прятать, например, очевидное (это скорее выглядит подозрительно, даже если вы ничего противоправного и не имели в виду). Важнее представить **свидетельства наличия достаточных ресурсов** для осуществления тех функций/процессов, которые были обособлены в каждый субъект группы компаний.

2) 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.

3) Решение вопросов **внутреннего финансирования**: деньги в группе компаний должны ходить относительно свободно. Деньги застревают в том числе благодаря тому, что короткие (операционные) и длинные (инвестиционные) деньги подменяются одним и тем же инструментом — займами, а между тем подход к ним должен быть диверсифицированным.

Подробно об инструментах финансирования в группе компаний, а также о создании «Центра рефинансирования» повествуем в [«Гиде по финансированию»](#) соответствующей главы книги.

4) Переосмысление подходов консолидации имущества и владения им с учетом инструментов обеспечения владельческого контроля. Не забывайте, чем надежнее и безопаснее упаковано имущество, тем труднее и менее рентабельно его использовать.

Необходимо найти собственный **компромисс между безопасностью и экономическим эффектом для группы компаний**.

Если вы добьетесь соблюдения настоящего правила (обеспеченность ресурсами), следующие критерии из [«Гиде по](#)



обвинениям в искусственном дроблении» будут к вам неприменимы:

- необоснованные платежи и необычные виды расчетов в группе компаний (векселя, взаимозачеты);
- контроль финансовых потоков одним лицом (лицами);
- нарушение и нестыковки в бухгалтерском учете контрагентов в части оформления отношений между ними;
- отсутствие должного оформления первичных документов, опосредующих отношения с контрагентами;
- использование имущества без договора;
- движение средств, все идет к одному субъекту;
- наличие задолженностей внутри группы компаний;
- несение расходов участниками схемы друг за друга;
- формальное перераспределение между участниками схемы персонала без изменений должностных обязанностей;

- отсутствие у подконтрольных лиц принадлежащих им основных оборотных средств и собственных кадровых ресурсов.

## Пятое правило построения группы компаний без признаков искусственного дробления.

### **Контекст изменений (трансформация).**

Мы разобрали первые четыре правила, исключаящие почти все потенциально возможные критерии искусственного дробления из списка ТОП-30, обнаруживаемые в арбитражной практике. Мы учли все элементы. Особенности бизнес-процессов и нашей бизнес-модели, в том числе состав и качество клиентов, разделили их на категории, идентифицировали их пожелания. Определились с составом поставщиков, в том числе трудовых и финансовых ресурсов, их предпочтениями и условиями, сопряженными от такого сотрудничества рисками.

Далее систематизировали иерархию и зоны ответственности в системе управления для будущего нормирования в юридической модели.

Затем выделили реперные точки владельческого контроля, помня о том, что:

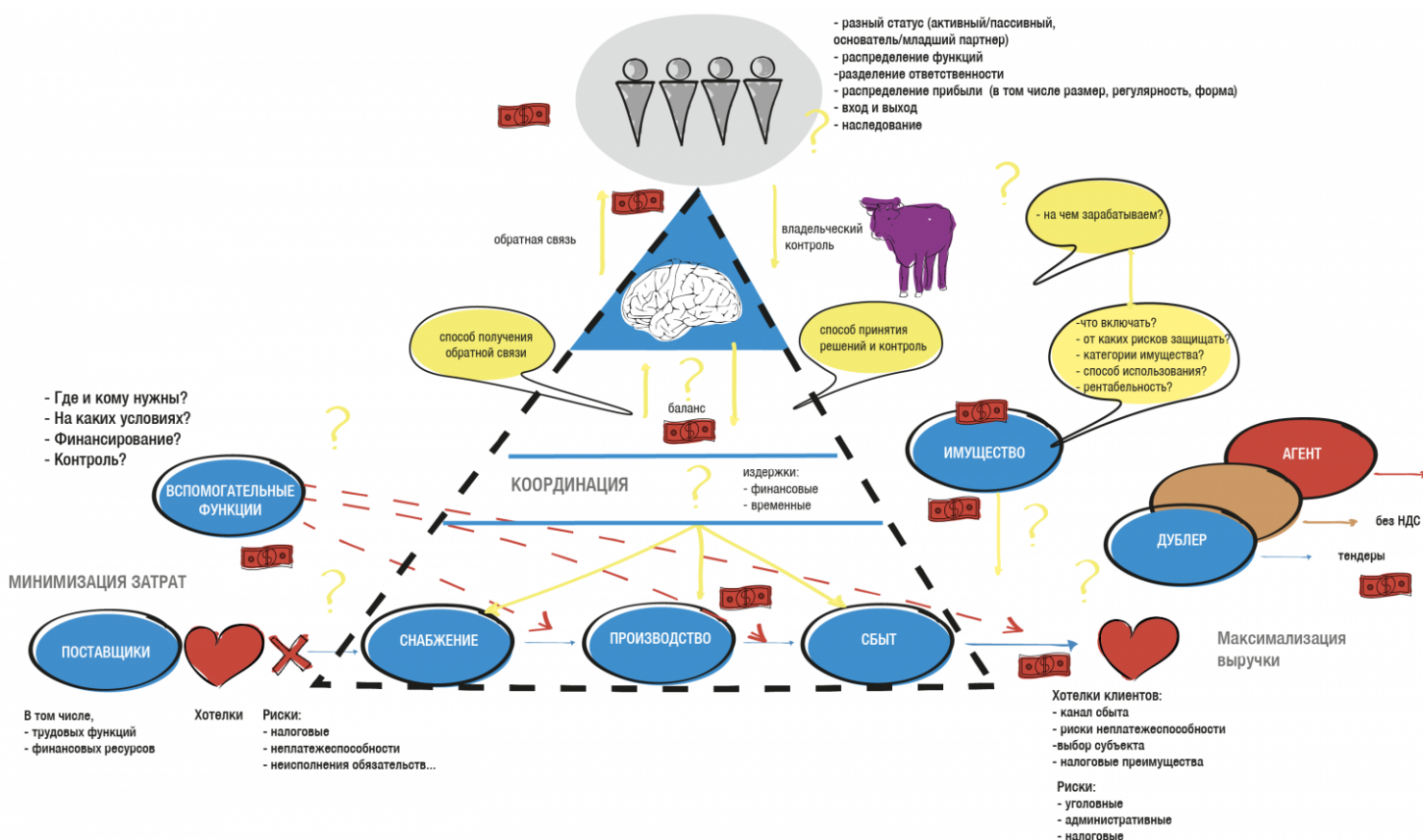
- а) они предполагают не только контроль над активами;
- б) наиболее чувствительными являются те, которые составляют «фиолетовые элементы».

Овладели пониманием, что диверсификация структуры собственности, несмотря на некоторую степень риска, всеобъемлющее благо с точки зрения безопасности бизнеса, в том числе налоговой. При условии, что в состав «младших партнеров» отдельных компаний Группы включаются владельцы тех бизнес-процессов, которые в них упаковываются. А также при условии, что мы существенно снижаем риски владельческого контроля «Программой защиты основателей бизнеса» (основатели имеют право защищать то, что создавали,

это не умаляет наличия деловой цели диверсификации владения бизнесом или его частью).

Наконец мы зафиксировали понимание необходимости наделять компании группы ресурсами, включая имущество, трудовые ресурсы, деньги (которые прежде застревали, скапливались не там, где надо, компрометировали группу перекрестными займами и т.д.).

Вот что у нас получилось:



## Теперь дело дошло до трансформации.

Допустим, у нас производственная компания и мы, ввиду желания диверсифицировать структуру владения производственным направлением за счет включения в состав собственников нового лица, решаем обособить от остальной операционной деятельности функцию «Производство». Соблюдая Правило №1, не помышляем об искусственном делении, поэтому в отдельный субъект обособливаем весь комплекс взаимосвязанных бизнес-процессов, связанных с непосредственным созданием товара, работы или услуги.

Лицо, в данном случае новое для компании, но нам хорошо известное, имеет производственный опыт и готово взяться за перевооружение и модернизацию, существенное снижение издержек (в реальной жизни может и не сразу его возьмем в партнеры, а договариваемся о конкретных условиях — такие-то показатели за такой-то период и у тебя доля 25%, например). А может и не новое лицо это вовсе, а руководитель производства, который хотел бы долю, подумывая о наследниках, и готов ради этого разорваться на британский флаг. Один вариант бизнес-мотивации уже налицо.



Другой аргумент: подумываем открывать еще одно небольшое смежное производство, на другой технологии, под другого управленца. Будем поощрять внутреннюю конкуренцию.

И третий аргумент: мы, меняя идеологию бизнес-модели, собираемся разрешить сбытовому подразделению торговать не только нашей продукцией, но и продукцией конкурентов.

Такое вот решение.

## **Какие вслед за решением об обособлении действующего производства появляются вопросы:**

1. С точки зрения особенностей бизнес-модели необходимо ответить на вопрос: **кто главнее?** Производство или Сбыт? От чего мы пляшем? От способности что-то производить (и тогда Сбыт продает то, что произведено) или от способности что-то продавать (и тогда Производство производит только то, что востребовано Сбытом)? Ответ на этот вопрос дает предпосылки для ответа на второй.

2. Попутно решаем **управленческий вопрос**: упакуем ли в будущую производственную компанию функцию снабжения? Ответ зависит от ряда обстоятельств: отношений с поставщиками, качества связей между процессами снабжения и непосредственно производства, состава владельцев этих процессов и их системы мотивации. Добавим к этому требования поставщиков: накопленная репутация и лимиты товарных кредитов, реализация найма персонала, требования банков. А если мы планируем открывать конкурирующий производственный участок, то и от того, хотим ли мы иметь два снабжения или одно.

3. **Клиенты.** Как они отнесутся к приобретению товара не у производственной компании (если она на выходе будет прикрыта сбытовой). Что будет указано на товаре? Кто изготовитель? На что это повлияет? Или производственная компания будет продукцию хотя бы в части реализовывать самостоятельно? А как это сопрягается с системой управления в сбытовой части нашего бизнеса.

4. Время вспомнить и о том, что у нас будет **теперь не единая компания.** Обособление производства рвет



управленческие и функциональные связи. То, что раньше решалось административно, необходимо восполнить юридически. И в горизонтали, и в вертикали. То есть подобрать договорные конструкции. У нас минимум четыре варианта для горизонтали. С разными последствиями. И довольно большое количество вариаций для вертикали.

Ответы на первые четыре вопроса разбираем в статье [«Нюансы, связанные с обособлением производства»](#) и других материалах главы о нюансах организации операционной деятельности.

5. Решая вопрос управления, не грех принять решение не только относительно структуры владения производственной компанией, но и относительно **кандидатуры исполнительного органа**. В идеальном представлении о выполнении Правила №3 запрашивается кандидатура начальника производства. Наверное этот вопрос решаем вместе с нашим новым партнером, возможно он сам и будет руководителем, но это не точно (кстати, статистически, такие кандидатуры как руководитель производства, требуют даже бОльшей осторожности, чем коммерсанты). Плюс встанет нетривиальный выбор адреса регистрации компании.

6. **Ресурсы. Трудовые.** Есть нюансы с переопределением мотивации ключевых для производственной компании лиц. Кроме того, рядовые сотрудники наверняка постараются использовать ситуацию в свою пользу. Например, быстрее, чем вы сами осознаете новые управленческие и юридические роли в Группе, четко разграничат кто их руководитель, а кто теперь нет. Саботируя указания последних (здесь вы подумаете: как здорово, что мы не рвали процессы искусственно и фактическое

и юридическое управление у вас максимально совпадают после разделения компаний!).

**Имущество.** Сложный вопрос: дать или не дать. Если дать, то какое и сколько. Куда остальное. И так далее.

**Финансы.** В том числе зависят от того, как мы поступили с остальным имуществом. За консолидированные активы надо платить аренду. Что у нас все-таки со снабжением? Где оно? В производстве? А какой у нас цикл производства? Длинный или короткий? А поставщики на отсрочке? Что у нас вообще с «обороткой» в группе компаний? Бывают ли кассовые разрывы и как часто, вываливается ли это в систематические неплатежи поставщикам. Ответы на эти вопросы возможно потребуют пересмотра выбранных договорных конструкций между производственной и остальными компаниями. Особенно если параллельно у нас есть оптовая торговля товарами для перепродажи, где также дефицит оборотных средств, но операционный цикл короче, а значит есть повод поиграть в финансовые пятнашки, успевая что-то купить-продать пару раз между оборотами производственного маховика, а значит хоть чуть-чуть, но дополнительно заработать.

**Информация.** Как обеспечить информационный обмен, общность информационной системы производственной и других компаний без признаков избыточной централизации, чтобы не давать повода в обвинениях о несамостоятельности.

7. Наконец общий исторический **контекст преобразований**. 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).

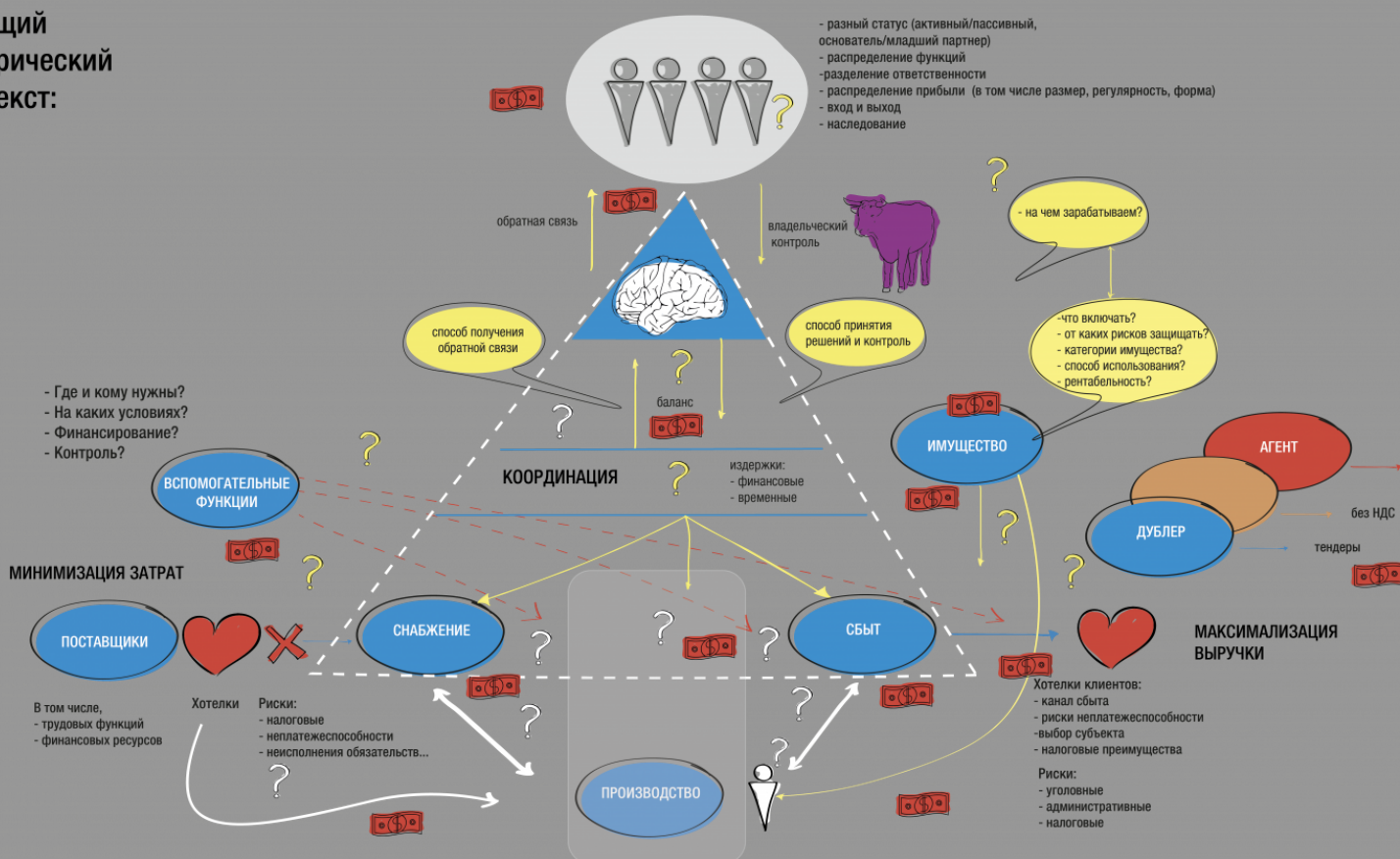


[Посмотреть видео по теме](#)

Для трансформации есть и персональный критерий искусственного дробления:

- деление бизнеса в преддверии расширения производственных мощностей, количества персонала и т.д., что происходит, когда начинают «вылетать» за ограничения лимитов специальных режимов налогообложения.

+ общий исторический контекст:



***Внимание! Все материалы являются объектами авторского права. Запрещается копирование, распространение или любое иное использование информации и объектов без предварительного согласия правообладателя.***