

# Остаться в ЖИВЫХ

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

Версия 6.0 с анализом позиций Верховного суда.  
По состоянию на апрель 2021 года.

## Оглавление

Часть 1. «Познай себя». Часто встречаемый налогоплательщик	стр6.
Часть 2. Часто встречаемые отрасли	стр9.
Часть 3. ТОП-30 признаков искусственного дробления	стр10.
Часть 4. Особо опасные критерии искусственного дробления	стр31.
<b>New</b> Часть 5. Письмо Федеральной налоговой службы от 10 марта 2021 г. №БВ-4-7/3060@ и Гид по дроблению.	стр34.
<b>New</b> Часть 6. Основания взаимозависимости	стр36.
Часть 7. Статистические нюансы	стр39.
Выводы	стр42.
<b>Верховный суд о дроблении вашего бизнеса (специальное Дополнение к Гиду по обвинениям в искусственном дроблении бизнеса®)</b>	стр47.

## Предисловие к версии 6.0

# 49

**МЛН РУБ.**  
- средний размер  
взысканий.

# 85%

дел разрешены в пользу налогового органа в 2020 году

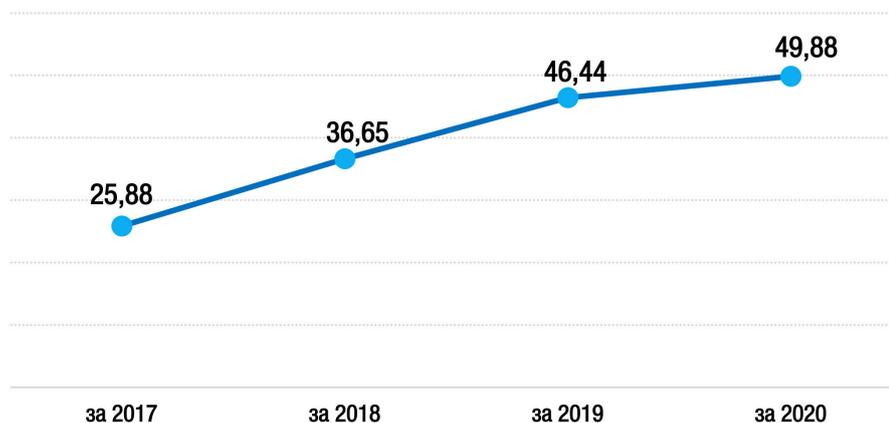
В апреле 2019 года Центр taxCOACH® впервые поделился своими аналитическими исследованиями в части реального положения налогоплательщиков, обвиняемых в судах в искусственном дроблении бизнеса. Обнаруженные в ходе сквозного анализа 100 арбитражных дел 2018 года неожиданные выводы и тенденции, положительные 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 6.0 нашего Гида, подготовленного на основе 450 арбитражных дел с контекстом «дробление бизнеса». Географический охват - вся Россия. Временной - с июля 2017 по декабрь 2020 года.

В числе свежих выводов 2021 года:

- самое большое количество претензий к торговле (если брать опт и розницу вместе, то это 1/3 всех дел), производственной сфере (23%), работы/услуги (20%) и далее со значительным отрывом следуют - аренда (10%), строительство (8%) и пр.;
- средний размер взысканий по судебным решениям о дроблении бизнеса неуклонно растет и в 2020 году составляет 49,88 млн. рублей<sup>1</sup>;

Средняя сумма взысканных доначислений  
(млн.рублей)

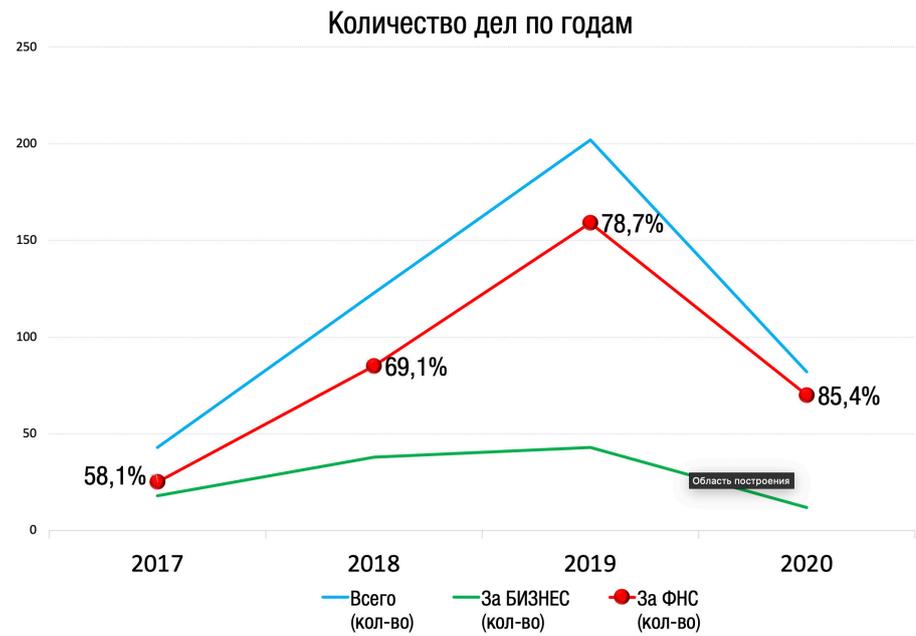


- за 2017 - 2020 годы в среднем 75% дел рассматриваются в пользу налогового органа (в отдельно взятом 2019 году - 79%; в отдельно взятом 2020 - уже 85%);
- рейтинг признаков дробления арбитражной практики по прежнему составляет 30 пунктов, в отличие от официальной позиции ФНС с 17 признаками;
- опасность признаков дробления изменилась не существенно, лидеры остались прежними. **Такая статистическая стабильность говорит о корректности анализа;**
- налоговый орган и суды все чаще вникают в специфику и целост-

<sup>1</sup> При расчете средних цифр мы исключили дело №А40-260318/2018, в котором было взыскана рекордная сумма - более 1,5 млрд рублей. Размер «ближайших» доначислений, в два с лишним раза меньше. Поэтому размеры таких взысканий следует рассматривать как уникальные.

ность производственных процессов (бизнес-процессов), очень внимательно анализируют движение финансов в группе, систему управления;

- все чаще налогоплательщиков губит жадность и лень;
- каждая третья группа компаний состоит из родственников, а каждая четвертая - из бывших работников и коллег.
- количество дел в 2020 году в кассации резко сократилось - более чем в два раза по сравнению с 2019, но при этом возросла доля дел в пользу ФНС.
- 



- **судебная защита бизнеса в 60% дел выглядит жалким мямленьем нашкодившего первоклассника.**

## 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, разделивших наблюдателей на два лагеря. Одни заявляют о прессинге на средний бизнес, который объективно не может вынести налогового бремени. Другие - о необходимости подобной борьбы в целях обеспечения условий свободной конкуренции. Нам понятны аргументы обеих сторон. Однако в действительности, мало кто из тех и других до конца понимает, **что претензия в искусственном дроблении может быть предъявлена практически каждому бизнесу.**

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

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

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

Проведя сквозной анализ 350 арбитражных дел по теме дробления, мы пришли к весьма неожиданным выводам.

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

Вобщем, проблема гораздо шире и неоднозначнее, 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>1</sup>



Однако ведение бизнеса от лица единственного субъекта - это исключение, нежели правило.

Традиционная юридическая модель среднего бизнеса и логика рассуждений при ее построении примерно выглядит так:

---

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

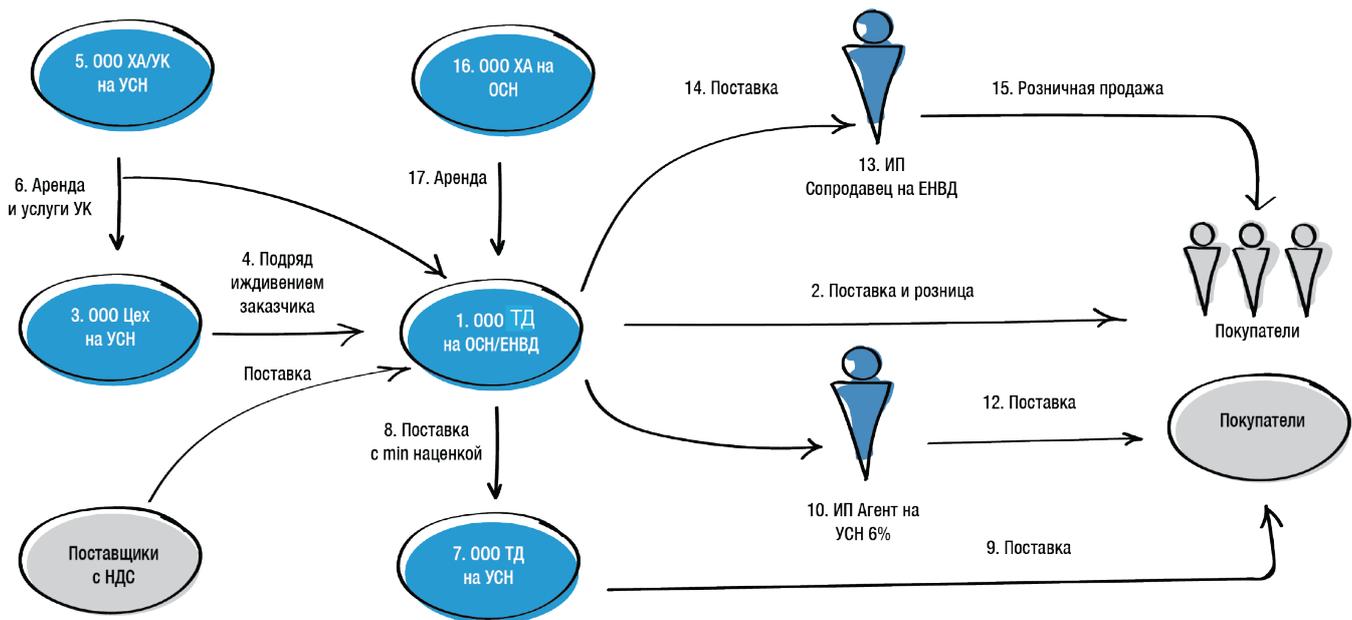


Рис. 1

- 1,2** Бизнес начался с перепродажи товаров, необходимых как юридическим, так и физическим лицам (См. рис.1 пункты 1 и 2). Создано одно ООО на ОСН (для оптовых продаж) и ЕНВД (для розничных). Компания окрепла и поняла, что сама может производить часть продаваемой продукции.
- 3** Так появляется ООО «Цех» на УСН (3).
- 4** Организация работы по договору подряда иждивением Заказчика (4) позволяет переносить часть прибыли торгового дома в виде оплаты услуг цеха на УСН, при этом вычеты по НДС при закупе сырья остаются у ТД. Организация собственного производства потребовала покупки помещения и оборудования.
- 5** В целях обеспечения имущественной безопасности значимые активы приобретены на новую компанию ООО Хранитель активов (ХА) на УСН (5).
- 6** Поскольку количество юридических субъектов разрастается, «общие функции» (бухгалтерия, кадры, юристы) теперь сосредоточены так же в ООО ХА, которое оказывает управленческие услуги остальным компаниям (6).
- 7** Проанализировав своих покупателей, руководители пришли к выводу, что 30% из них не нуждаются в вычетах по НДС. Так появилось ООО ТД на УСН (7),
- 8** покупающее товар торгового дома с минимальной наценкой (8)

- 9 и поставляющее его тем же самым покупателям, но уже без НДС с конечной продажи.
- 10 Следующим шагом развития стал выход в соседний регион, где интересы ТД представляет индивидуальный предприниматель (ИП) на УСН (10),
- 11 с которым заключен агентский договор (11).
- 12 Этот ИП организует поставку товара ТД (12).
- 13 Розничное направление бизнеса также успешно развивается. Единственный минус - площади торговых помещений уже не укладываются в требуемые 150 кв. м. для ПСН (ранее ЕНВД). Так появляется ИП на вмененном налоге (позднее на патенте). (13)
- 14 Соарендатор торговой площади, покупающий (14)
- 15 и продающий товар торгового дома в розницу (15).
- 16 У каждого в аренде не более 150 кв. м. 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 (16),
- 17 взявшее НДС к возмещению и далее сдающее активы в аренду ТД (17).
- 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 их подконтрольности.

“ Основной причиной отмены решений налоговых органов по результатам проверок является именно недоказанность подконтрольности и несамостоятельности ведения предпринимательской деятельности участниками взаимосвязанных хозяйственных операций<sup>2</sup> ”

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

## Часть 2 Часто встречаемые отрасли

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

Так, проанализированные дела зачастую касались производственной сферы - почти 23%, оказания услуг и проведения ремонтно-монтажных работ (подряд) - 20%, 10% - оптовой торговли, и только 4,4% - сетевой розницы.

**Примечание 2021 года:** однако, если учесть отмену ЕНВД с 2021 года, то совершенно очевидно должно быть для владельцев сетевого общепита и розницы, что именно они станут ключевым опорным пунктом акции «возмездие за дробление». Этому способствуют сразу несколько обстоятельств. Во-первых, массовый «исход» такого бизнеса в привязке к временному отрезку смены спец режимов (на что очень удобно ссылаться в суде), особенно учитывая, что большинство компаний о переформатировании 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 стандартизирования, 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.

Общепит набрал всего 3,8%, а аптечные сети, которые, действительно, сильно лихорадило два - три года назад, встретились всего в 1% дел. Также большое количество претензий к сдаче имущества в аренду, где искусственное дробление происходит на уровне арендодателей (11,7%).



**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>3</sup> от 23 августа 2018 г. по делу № А66-3666/2016).

Либо когда ИП (ЕНВД и ОСН) учреждает взаимозависимое ООО на УСН, чтобы оказать услуги, которые у этого ИП не подпадают под ЕНВД (Постановление АСО от 14 августа 2018 г. по делу № А59-4232/2017). 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 17 октября 2018 г. по делу № А76-38089/2017).

(3) 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.

## Часть 3

### ТОП-30 признаков искусственного дробления

Часть, подходя к которой, читатель 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.

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:

«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 глав.реда 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.

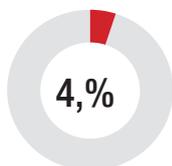
**Поэтому далее изложим «признаки искусственного дробления» в порядке возрастания произведения частоты вменения ФНС и частоты принятия этого признака судом.** То есть начнем с самого «слабого» признака (хотя ни один таковым не является) и по восходящей перейдем к самым «убойным».

Мы будем отдельным списком выделять 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.

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

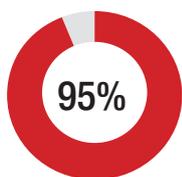
## 30 место

### Необоснованные платежи и перечисления в группе компаний. Необычные виды расчетов.



Упоминание

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



Положено в основу  
решения против  
налогоплательщика

-(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 взаимозачетами по аренде. *Постановление АСО от 17 мая 2019 г. по делу №А65-27699/2018;*

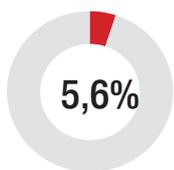
-(аренда имущества) ИП в целях сохранения УСН оформлял фактическую выручку от аренды недвижимости в виде продажи подконтрольным арендаторам собственных векселей, курсирующих дальше между взаимозависимыми компаниями. *Постановление АСО от 23 июля 2018 г. по делу №А40-169185/2016;*

-(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.*

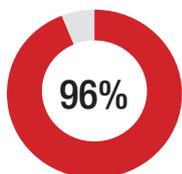
-(розница) Розничная группа компания, очевидно, не смогла настроить систему рефинансирования. Для исправления ошибок субъекты ГК давали друг другу беспроцентные займы, а дивиденды, судя по всему, выводились на подконтрольного ИП в виде ничем необоснованных платежей от контрагентов одной из компаний. *Постановление АС ПО от 16 июня 2020 г. по делу №А12-23838/2019*

## 29 место

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



Упоминание



Положено в основу  
решения против  
налогоплательщика

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

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

-(**производство**) Химзавод закупал сырье у подконтрольных номинальных компаний по заведомо завышенным ценам, что сильно влияло на финансовые показатели. *Постановление АС ЗСО от 12 октября 2020 г. по делу №А03-6927/2019;*

-(**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.*

## 28 место

### Нет расходов, обязательных для соответствующего вида деятельности.



Упоминание



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. 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.

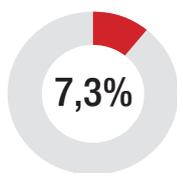
-(**подряд**) Привлеченная управляющая компания несла расходы только на заработную плату. Иные транс (коммунальные, арендные платежи, закупка ТМЦ, канцелярских товаров и пр.) у контрагента налогоплательщика отсутствовали. *Постановление АСО от 8 июля 2019 г. по делу №А53-20693/2018;*

-(**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.*

- (**аренда имущества**) Компании из ГК по управлению недвижимостью делили между собой помещения, но выяснилось, что только у одна из них несла расходы по его обслуживанию и содержанию, у остальных «как-то само» получалось. *Постановление АС ВВО от 13 февраля 2020 г. по делу №А43-34835/2018;*

## 27 место

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



Упоминание



Положено в основу решения против налогоплательщика

-(**производство**) Компания-дилер пивного производителя применяла ОСН. Однако параллельно продажи велись через две организации на УСН, если конечному покупателю не требовались вычеты по НДС. Суды установили, что эти организации вели свою деятельность поочередно, и при приближении показателей размера выручки от реализации продукции одной из «технических» организаций к предельному значению, деятельность переводилась на вторую компанию. Это позволяло применять более выгодную УСН, а налогоплательщик минимизировал свои обязательства по НДС и налогу на прибыль. При этом товар отгружался налогоплательщиком «техническим» компаниям с минимальной наценкой в 2,7-3%, в то время как иным покупателям товар отпускался с наценкой не менее 6% и выше. *Постановление АСО от 3 августа 2018 г. по делу №А48-2167/2017;*

-(**оптовая торговля**) ООО на УСН для экспортных продаж 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.

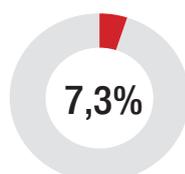
*Постановление АСО от 23 августа 2018 г. по делу №А66-3666/2016;*

-(**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.*

-(**подряд**) В суде было четко установлено, что контракты на ремонт договор распределились между субъектами ГК централизованно и исключительно в целях сохранения выручки в лимитах УСН. *Постановление АС ВСО от 16 января 2020 г. по делу №А58-5108/2018.*

## 26 место

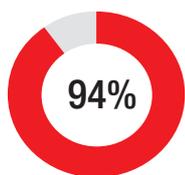
### Нарушения и «нестыковки» в бухгалтерском и налоговом учете контрагентов в части отражения отношений между ними.



Упоминание

Еще одно следствие объективно высокой сложности полной имитации отношений в группе компаний. Очень велик человеческий фактор. Отсюда и нестыковка дат совершения операций, неотражение 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



Положено в основу  
решения против  
налогоплательщика

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. 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;*

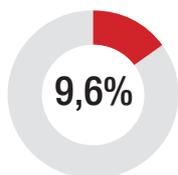
-**(производство)** Отсутствовал отдельный учет собственной молочной продукции и продукции, изготовленной по договору переработки давальческого сырья компаний и на УСН.

*Постановление АСО от 6 марта 2018 г. по делу №А46-16687/2016.*

-**(строительство)** Генподрядчик привлекал подконтрольных субподрядчиков. Фиктивно. Сопоставление первичной документации в отношении независимых и подконтрольных контрагентов выявило задвоение одних и тех операций. *Постановление АСО от 6 марта 2018 г. по делу №А46-16687/2016.*

## 25 место

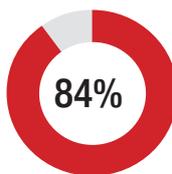
### Налогоплательщики, участники и/или управленцы являются выгодоприобретателями схемы.



Упоминание

-**(услуги)** Инспекцией доказано суду, что всей деятельностью фактически управлял ИП, раздробивший бизнес на несколько субъектов в целях применения ЕВНД, оказывая гостиничные услуги. Примечательно, что управление денежными средствами субъектов осуществлялось с одного IP-адреса и МАК-адреса.

*Постановление АСО от 26 марта 2018 г. по делу №А53-235/2016;*



Положено в основу  
решения против  
налогоплательщика

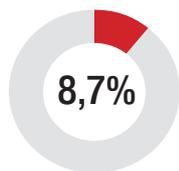
-**(розничная торговля)** Распоряжение денежными средствами (поступившими на счет 50 «Касса») взаимозависимых обществ и ИП осуществлялось руководителем-конечным бенефициаром, в том числе путем выдачи ему денежных средств из кассы с основанием «в подотчет». Так были получены и не возвращены 106 млн. руб.

*Постановление АСО от 25 декабря 2018 г. по делу №А27-27939/2017.*

-**(торговая сеть)** Собственник (сам ИП) торговой сети окружил себя множеством подконтрольных ИП. Все они были номинальны, а деньги стекались ему или его родственникам. *Постановление АСО от 25 ноября 2020 г. по делу №А70-6720/2019.*

## 24 место

### Нет конструктивного разделения площадей.



Упоминание

Опять же, традиционная проблема розничной торговли и общепита, пытающихся уместиться на 150 кв. м. в целях применения ЕНВД.

**-(розничная торговля)** Типичная ситуация: магазин слишком большой и предприниматель решает «поделить» его со своим товарищем. Однако отсутствие фактического разделения помещения, а также опросы работников, «номинальное» поведение товарища и т.д. ярко демонстрируют формальность действий налогоплательщика.

*Постановления АСО от 11 декабря 2017 г. по делу №А73-17635/2015; от 24 августа 2017 г. по делу №А76-8247/2016; от 21 августа 2017 г. по делу №А53-25835/2016;*



Использовано против налогоплательщика

**-(общепит)** Кафе попыталось урезать свою фактическую площадь, оформив аренду «стороннему» ООО под магазин. Однако работники в своих опросах сообщили налоговому органу, что кафе работало на всей площади.

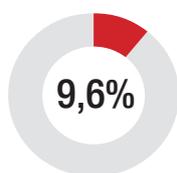
*Постановление АСО от 21 августа 2017 г. №А56-45686/2016;*

**-(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.*

## 23 место

### Произвольное движение товара в группе компаний.



Упоминание

**-(розничная торговля)** Традиционная проблема этой сферы: неформальное перемещение товара между магазинами, перемешивание товара на торговых площадях у соседствующих якобы независимых предпринимателей и т.п.

*Постановления АСО от 24 августа 2017 г. по делу №А76-8247/2016; от 17 августа 2017 г. по делу №А71-2908/2016; от 13 июля 2017 г. по делу №А71-3194/2016; от 21 мая 2018 г. по делу №А27-10485/2017;*



Положено в основу решения

**-(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)** Собственная продукция налогоплательщика никак не обособлялась от продукции компаний-давальцев на УСН.

*Постановление АСО от 6 марта 2018 г. по делу №А46-16687/2016;*

## 22 место

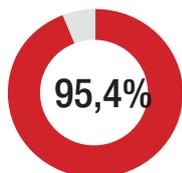
### Отсутствие должного оформления первичных документов, опосредующих отношения с контрагентами.



Упоминание

**-(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;*



Положено в основу решения против налогоплательщика

**-(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

## 21 место

### Единый производственный процесс.



Упоминание

Этот признак больше традиционная проблема производственной сферы. Хотя встречается и в розничной торговле (*Постановление АСО от 3 августа 2018 г. по делу №А48-2167/2017*). В любом случае, во внимательном подходе налогового органа и в детской наивности некоторых налогоплательщиков сомнений не остается.



Использовано против налогоплательщика

**-(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 имуще-

ство 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;*

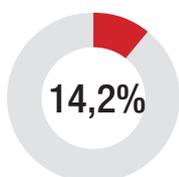
**-(оптовая торговля, розничная торговля)** Суды установили, что только вместе компании группы могли вести оптовую торговлю. По отдельности они были неполноценны.

*Постановление АСО от 15 ноября 2018 г. по делу N 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*

## 20 место

### Использование имущества без договора.



Упоминание

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.



Положено в основу решения против налогоплательщика

**-(оптовая торговля)** Две торговые компании на УСН вели свою деятельность в помещениях, принадлежащих бенефициару бизнеса и официально используемых его основной компанией-налогоплательщиком. При этом право пользования как этим помещением, так и остальным оборудованием (погрузочная техника, транспорт) юридически никак оформлено не было.

*Постановление АСО от 16 октября 2017 г. по делу №А42-6484/2016;*

**-(услуги)** Все взаимозависимые организации на УСН осуществляли один вид деятельности, находились по одному юридическому адресу, использовали одни и те же помещения и кадровый персонал, использовали одну и ту же технику. Но 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;*

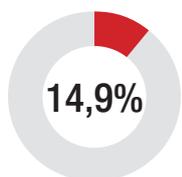
**-(розничная торговля)** Договор аренды был, но не позволял идентифицировать сдаваемое в аренду имущество.

*Постановление АСО от 11 декабря 2017 г. по делу №А73-17635/2015.*

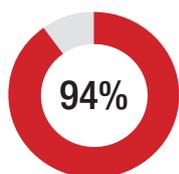
**-(производство)** ГК из ИП и ООО занималась производством мебели. Все субъекты использовали одно и то же оборудование, но эти отношения никак юридически не оформили. *Постановление АСО от 8 декабря 2020 г. по делу № А11-10001/2018;*

## 19 место

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



Упоминание



Положено в основу решения против налогоплательщика

- **(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;*

- **(оптовая торговля)** В ходе развития бизнеса последовательно появилось три компании на УСН, работающие в итоге на одной территории, имевшие общий персонал, количество которого превышало установленные лимиты по спец. режиму.

*Постановление АСО от 16 октября 2017 г. по делу №А42-6484/2016;*

- **(услуги)** Для сохранения права на ЕНВД новые автомобили приобретались на вновь созданное ООО.

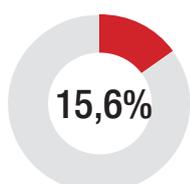
*Постановление АСО от 14 августа 2017 г. по делу №А53-16075/2016;*

- **(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.*

## 18 место

### Общие представители.



Упоминание



Положено в основу решения против налогоплательщика

- **(производство)** Представителями в банках при осуществлении расчетов были одни и те же лица; при представлении налоговой отчетности Обществом указывался один и тот же номер телефона. Обе производственные компании применяли УСН в целях разделения выручки.

*Постановление АСО от 19 декабря 2018 г. по делу №А70-3378/2018;*

- **(общепит)** У ИП и его подконтрольного ООО и родственника-предпринимателя на спец. режимах были оформлены доверенности на одни и те же лица.

*Постановление АСО от 7 июля 2017 г. по делу №А53-5300/2016;*

- **(производство)** Производитель на ОСН и его покупатель на УСН имели одних представителей.

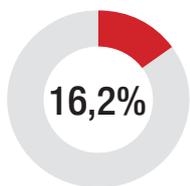
*Постановление АСО от 8 февраля 2019 г. по делу №А21-11751/2017;*

- **(оптовая торговля)** Основной ИП имел доверенности от подконтрольных предпринимателей на спец. режимах.

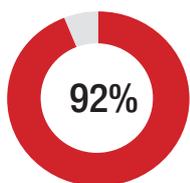
*Постановление АСО от 21 февраля 2019 г. №А05-13684/2017.*

## 17 место

### Показатели субъектов ГК близки к предельным значениям для применения спецрежимов.



Упоминание



Положено в основу решения

-(производство) Как только компания приблизилась к предельному для УСН порогу по выручке, было создано второе ООО, фактически ведущее ту же самую деятельность на тех же площадях.

*Постановление АСО от 19 декабря 2018 г. по делу № А70-3378/2018;*

-(услуги) Взаимозависимые ООО и ИП оказывали гостиничные услуги и услуги общественного питания. Однако фактически деятельность вело одно ООО, которое таким образом утратило право на применение ЕНВД (так как в сумме использовало более 500 кв.м для гостиницы и 150 кв. м. для общественного питания). Доказывая это, налоговый орган опирался на допросы сотрудников, информацию с сайта гостиницы, правила предоставления услуг гостиницы.

*Постановление АСО от 13 декабря 2018 г. по делу №А43-10596/2017;*

-(строительство) Выручка подрядных организаций на УСН регулировалась в зависимости от приближения их к установленным лимитам. Зависшая задолженность налогоплательщика перед упрощенцами достигла 1 млрд. руб.

*Постановление АСО от 4 июля 2018 г. по делу №А59-2443/2017;*

-(подряд) Численный состав сотрудников подрядчиков на спец. режимах приближался к критическим показателям для УСН в 100 человек.

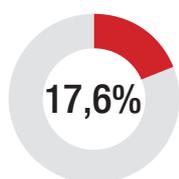
*Постановление АСО от 10 февраля 2018 г. по делу N А50-10873/2017;*

-(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.*

## 16 место

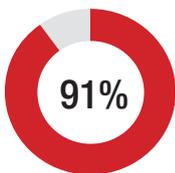
### Изменение экономических результатов субъектов группы компаний и получение налоговой выгоды (влияние взаимозависимости на отношения внутри ГК).



Упоминание

-(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



Положено в основу  
решения против  
налогоплательщика

взаимозависимость несомненно оказала влияние на условия и финансово-экономические результаты их деятельности.  
*Постановление АСО от 22 января 2018 г. по делу №А70-5924/2017.*

## 15 место

### Контроль финансовых потоков одним лицом (лицами).



Упоминание

-(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;*



Использовано  
против  
налогоплательщика

-(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.*

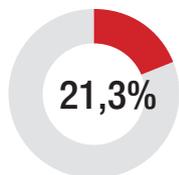
- (оптовая торговля) Единый закуп при реализации товара через несколько подконтрольных ООО. Продажа товара внутри группы компаний оформлялась после того, как товар был реализован зависимой ООО конечному покупателю. Соответственно, заключение договоров и движение денежных средств внутри ГК носило искусственный 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).*

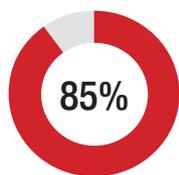
## 14 место

### ИП в группе компаний - действующие или бывшие сотрудники, родственники, учредители.



Упоминание

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.



Положено в основу решения против налогоплательщика

-(**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.

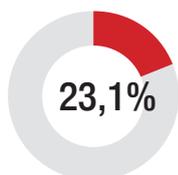
*Постановление АСО от 13 марта 2019 г. по делу №А71-48/2018;*

-(**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.*

## 13 место

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



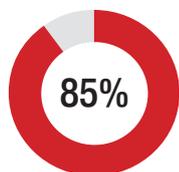
Упоминание

-(**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, распоряжение денежными средствами, возможность распоряжения имуществом подконтрольных обществ и т.д.

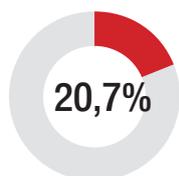
*Постановление АСО от 25 декабря 2018 г. по делу №А27-27939/2017.*



Положено в основу решения против налогоплательщика

## 12 место

### Движение средств - все идет к одному субъекту.



Упоминание



Вероятность того,  
что суд поддержит  
инспекцию

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

**-(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 товароборот, 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.

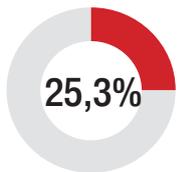
*Постановление АСО от 17 января 2019 г. по делу №А21-8518/2017.*

Безусловно, подавляющее большинство дел одновременно содержит более половины всех указанных признаков одновременно. Однако встречаются кейсы, где фактологический состав ситуации, казалось бы, вел налогоплательщика к провалу. *Постановления АСО от 11 мая 2018 г. по делу №А53-2638/2017 (аптечная сеть); от 22 мая 2018 г. по делу №А19-6999/2017 (аптечная сеть); от 12 января 2018 г. по делу № А60-14635/2017 (оптовая торговля); от 12 июля 2019 г. по делу №А12-27106/2018 (аренда имущества); от 23 октября 2018 г. по делу №А49-8468/2017 (производство); от 27 ноября 2018 г. по делу №А36-12484/2017 (услуги); от 25 января 2018 г. по делу №А60-61519/2016 (строительство); от 11 апреля 2018 г. по делу №А48-2010/2017 (розничная торговля) и др.*

Налоговый орган приводил аналогичные указанным выше доводы. Однако в итоге спор разрешался не в его пользу, поскольку бизнес сумел доказать суду одну простую вещь. Но о ней позднее. А сейчас еще несколько ценных выводов по итогу проведенного анализа.

## 11 место

### Наличие задолженностей в группе компаний.



Упоминание

-(**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;*



Положено в основу решения против налогоплательщика

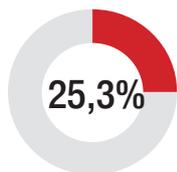
-(**аренда имущество**) Налоговым органом доказано искусственное создание взаимозависимых налогоплательщику компаний - собственников имущества. Аренда направлена на завышение расходов по налогу на прибыль. Одним из доводов фиктивности - наличие кредиторской задолженности перед арендодателями.

*Постановление АСО от 26 апреля 2018 г. по делу №А02-553/2017;*

-(**производство**) Наличие зависшей кредиторской задолженности перед подрядчиком на УСН, перерабатывающем сырье налогоплательщика на ОСН, послужило дополнительным доказательством искусственности отношений. *Постановление АСО от 23 августа 2018 г. по делу №А66-3666/2016.*

## 10 место

### Участники схемы являются единственными поставщиками друг для друга.



Упоминание

-(**аренда имущества**) Арендодатель техники получал выручку только от налогоплательщика, оказывал услуги (аренда имущества) только ему, взаимодействовал исключительно только с налогоплательщиком и не имел иных деловых партнеров.

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

-(**подряд**) Взаимозависимые и контролируемые подрядчики на УСН работали только с налогоплательщиком.

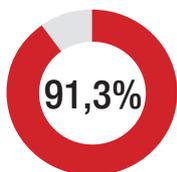
*Постановление АСО от 4 июля 2018 г. по делу №А59-2443/2017;*

-(**розничная торговля**) У ряда ИП, раздробивших между собой площадь торгового зала магазина бытовой техники, были одинаковые поставщики.

*Постановление АСО от 21 мая 2018 г. по делу №А27-10485/2017;*

-(**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.*

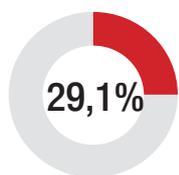


Положено в основу решения против налогоплательщика

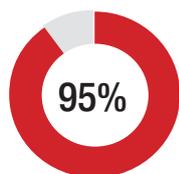
**Переходим к самым популярным критериям у налоговиков и судей одновременно. В порядке возрастания их убойной силы.**

## 9 место

### Несение расходов участниками схемы друг за друга.



Упоминание



Положено 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. 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;*

**-(оптовая торговля)** Три компании на УСН торговали алкоголем на одной территории. При это оплату канцелярских товаров проводила только одна компания.

*Постановление АСО от 16 октября 2017 г. по делу №А42-6484/2016;*

**-(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.

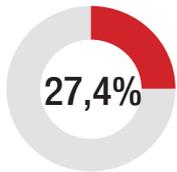
*Постановление АСО от 15 марта 2019 г. по делу №А75-3674/2018;*

**-(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.*

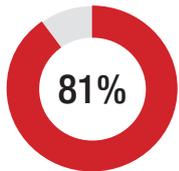
## 8 место

### Участники схемы осуществляют аналогичный вид экономической деятельности.



Упоминание

-(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;*

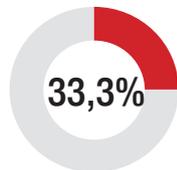


Положено в основу решения против налогоплательщика

-(услуги) Деятельность велась одновременно от лица нескольких ООО, занимающихся производством пара и горячей воды. *Постановление АСО от 9 ноября 2018 г. №А39-7666/2017.*

## 7 место

### Фиктивность отношений в группе компаний. Недействительность сделок.



Упоминание

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



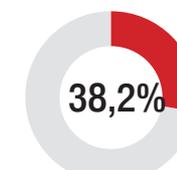
Положено в основу решения против налогоплательщика

-(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.*

## 6 место

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



Упоминание

-(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 25



Положено в основу решения против налогоплательщика

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.

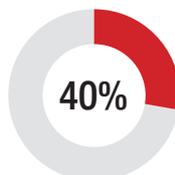
*Постановление АСО от 6 апреля 2018 г. по делу №А50-5566/2017;*

**-(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.*

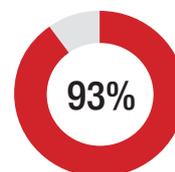
## 5 место

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



Упоминание

Отсутствие самостоятельности субъектов в группе явно свидетельствует об их искусственности. По этому поводу правдиво отмечено в методических рекомендациях СК и ФНС: <sup>5</sup>«первыми признаками умышленности действий налогоплательщика являются имитационные. Поскольку при использовании подставного лица налогоплательщик несет некоторые расходы, его целью одновременно является стремление эти «непроизводительные» расходы сократить, в результате полноценной имитации не происходит, а налоговые и следственные органы должны эти признаки выявить и документально закрепить».



Положено в основу решения против налогоплательщика

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;*

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

**-(розничная торговля)** ИП сдавал часть своей торговой площади взаимозависимым ООО. В результате проведенного анализа налоговой отчетности и движения денежных средств по расчетным счетам этих обществ, установлено, что у данных организаций отсутствуют необходимые условия для достижения результатов экономической деятельности: трудовые ресурсы, основные средства, производственные активы, складские помещения, транспортные 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.*

**-(услуги)** Налогоплательщик привлек взаимозависимую организацию и ИП-Учредителя на УСН для оказания информационно-аналитических услуг. При этом сам налогоплательщик обладал всеми нужными ресурсами для самостоятельной работы.

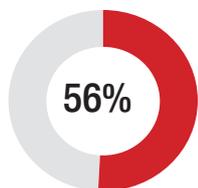
*Постановление АСО от 26 сентября 2017 г. по делу №А07-23019/2016;*

**-(услуги)** Лицензия была только у одного ООО, а деятельность велась якобы от двух компаний.

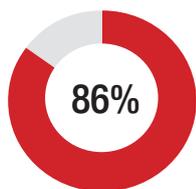
*Постановление АСО от 31 августа 2017 г. по делу №А44-1825/2016.*

## 4 место

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



Упоминание



Положено в основу решения против налогоплательщика

Негативный окрас признака усиливается, когда использованию единых обозначений якобы независимыми лицами нет никаких юридических объяснений. Практический совет: уделяйте больше внимания информации ваших сайтов, и тому, что рассказываете о своем бизнесе СМИ. Затруднительно доказать отсутствие искусственного дробления в группе розничных ИП на ЕНВД, 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».

**-(Услуги)** ООО и ИП параллельно работали под единым логотипом, принадлежащем ООО, никак не оформив отношения.

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

-**(Розничная торговля)** Отчетность за компании и ИП единой группы сдавалась одним лицом с указанием одних и тех же номеров телефона  
*Постановление АСО от 25 декабря 2018 г. по делу №А27-27939/2017;*

- **(Строительство)** Одни и те же адреса у подрядчиков, отчетность сдавалась с одних IP-адресов.  
*Постановление АСО от 30 августа 2017 г. по делу №А27-10324/2016;*

- **(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;*

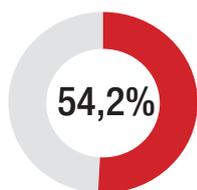
-**(Производство)** «Молочный завод» помимо собственной продукции изготавливал товары в интересах ряда подконтрольных ему компаний на УСН (по договору переработки давальческого сырья), переноса на них часть общей прибыли. При этом вся продукция реализовалась под одними брендами.  
*Постановление АСО от 6 марта 2018 г. по делу №А46-16687/2016;*

## Мы добрались до тройки победителей хит-парада.

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

### 3 место

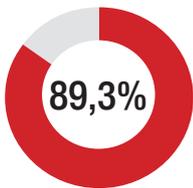
#### Фактическое управление деятельностью участников схемы одними лицами.



Упоминание

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

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



Положено в основу решения против налогоплательщика

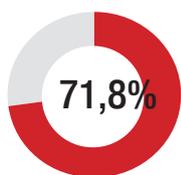
-**(подряд)** ИП (ЕНВД, ОСН) зарегистрировал на себя ООО на УСН для оказания строительных услуг, так как у самого ИП этот вид деятельности подпадал под налогообложение НДФЛ и НДС. Общее управление субъектами налицо (*Постановление АСО от 14 августа 2018 г. по делу № А59-4232/2017*).

- **(строительство)** Контрагенты совместно хранили бухгалтерские и иные документы; правом первой подписи у налогоплательщика и его подрядчиков обладали одни и те же лица, контроль за расходованием и использованием денежных средств на расчетных счетах всех организаций, бухгалтерский и налоговый учет осуществлялись одними лицами. *Постановление АСО от 30 августа 2017 г. по делу №А27-10324/2016*.

-**(производство)** В небольшой ГК по производству сахара суд установил, что директор основного ООО принимал решения за своего ИП-переработчика по взаимодействию с конечными покупателями. *Постановление АСО от 26 ноября 2020 г. по делу № А32-7598/2020*

## 2 место

### Дробление в целях сохранения права на спец.режимы.



Упоминание

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



Положено в основу решения против налогоплательщика

-**(розничная торговля)** ИП «Муж» сдавал в аренду часть торгового зала ИП «жена». Вместе применяли ЕНВД и торговали обувью. Никакого разумного объяснения в дроблении торговой площади подобным образом, кроме как в целях налоговой экономии, суду не представлено. *Постановление АСО от 26 сентября 2018 г. по делу №А32-51424/2017*;

-**(аренда имущества)** ИП сдал недвижимость в аренду подконтрольным ООО, которые далее сдавали помещения в субаренду, чтобы разделить потоки выручки в целях сохранения УСН. *Постановление АСО округа от 28 ноября 2018 г. №А70-1041/2018*;

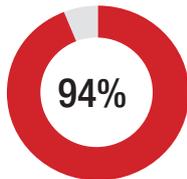
-**(услуги)** ИП и принадлежащее ему на 80% ООО (по 10% у жены и сына) параллельно вели одинаковую деятельность (управление эксплуатацией жилого фонда), чтобы дробить выручку в целях сохранения УСН. В числе доказательств: одинаковый адрес регистрации, одни и те же номера телефонов, IP-адреса. Доказано общее управление и ведение бухгалтерского учета (одни и те же главный бухгалтер, бухгалтер, специалист отдела кадров, инженер по отоплению, водоснабжению и канализации, инженер по общестроительным работам, экономист). *Постановление АСО от 5 февраля 2018 г. по делу №А70-7737/2017*;

-**(строительство)** По достижении пределов по выручке для УСН регистрировалась новая компания, на которую перезаключались договоры с контрагентами. *Постановление АСО от 19 марта 2018 г. по делу №А28-8033/2016*;

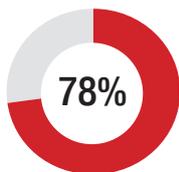
-**(производство)** Молокозавод на общей системе создал подконтрольных субподрядчиков на УСН и в виде расходов выводил под низкую ставку спецрежима выручку. *Постановление АСО от 25 июня 2020 г. по делу № А11-12406/2018*.

## 1 место

### Взаимозависимость субъектов группы.



Упоминание



Положено в основу  
решения против  
налогоплательщика

Еще в прошлом выпуске Гида этот признак ожидаемо занял 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

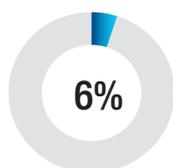
*Постановления АСО от 12 октября 2017 г. по делу №А19-10345/2016, от 6 июля 2017 г. по делу №А33-7874/2016, от 10 июля 2018 г. по делу №А50П-580/2017, от 28 февраля 2019 г. по делу №А78-10829/2016.*

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

## 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. В роли спасительно волшебной палочки остается лишь ст. 65 АПК - каждое лицо, участвующее в деле, должно доказать обстоятельства, на которые оно ссылается как на основание своих требований. И здесь, возможно, инспекция ошибется. Однако, проанализировав 330 дел, мы бы рассчитывать на это не стали.

### Нет расходов, характерных для данного вида деятельности

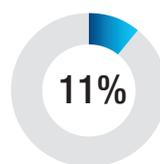


Упоминание



Эффективность

### Единый производственный процесс

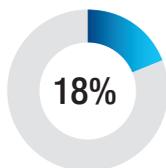


Упоминание



Эффективность

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

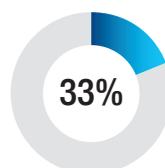


Упоминание



Эффективность

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



Упоминание



Эффективность

Признак «Движение денежных средств - все идет к одному субъекту» лишился снайперского статуса. Теперь его эффективность составляет 99%.

Все из-за одного дела - №А47-14417/2018. Оно довольно показательное, давайте рассмотрим его поподробнее. *Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 23 января 2020 г. N Ф09-9119/19 по делу N А47-14417/2018*

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

- взаимозависимость - учредители и руководители транспортных компаний были когда-то работниками одного ИП - единственного учредителя и директора Торгового дома (судя по всему, собственника всего бизнеса). Собственник также засветился при создании некоторых из транспортных компаний.
- все находились по одному адресу в здании, которое принадлежало участнику ТД.
- общие вывески, сайты, диспетчерская служба, IP-адреса и пр.
- сам участник ТД, который формально не имеет отношения к транспортным компаниям, с медиасфере позиционировал себя «как предприниматель, осуществляющий пассажирские перевозки».
- вывод более 35% выручки транспортных компаний на счета собственника головной компании в виде займов.
- Казалось бы при таком раскладе шансов у налогоплательщика нет. Однако все суды встали на его сторону. Налогоплательщику удалось убедить все инстанции в следующем:
  - создание компаний в разные периоды времени задолго до заключения договоров аренды ТС (создания ГК).
  - разные участники компаний.
  - наличие у ТД других невзаимозависимых 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.

Но даже при наличии таких «прихваток» следует отметить, что 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.**

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 взаимо- зависимости

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

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

Итак, что же мы видим.

### Дела семейные

1/3

ГК оказались  
«семейным»  
бизнесом

Почти 1/3 групп компаний оказались «семейным» бизнесом. Участники юридических лиц и/или ИП в холдинге являются близкими или дальними родственниками, супругами или собственниками. Руководитель контрагента муж сестры - для ФНС не является тайной и в суде станет действенным аргументом для взаимозависимости.<sup>1</sup> Что уж говорить о более близком родстве.

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

### 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.

<sup>1</sup> Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 12 января 2018 г. N Ф06-28283/17 по делу N А55-11767/2016

**В 25%**

дел среди участников  
обнаруживались  
бывшие сотрудники

В 25% дел среди участников компаний или ИП обнаруживались бывшие сотрудники головной организации или ИП собственника. Естественно такой успех не смог оставить налоговых инспекторов и судей равнодушными - 90% таких групп признаются искусственными. Существенно выше чем средние значения.

Например, коммерческий директор становится ИП начинает заниматься той же деятельностью (АЗС), для чего берет у своего бывшего работодателя необходимое имущество в аренду.<sup>2</sup> На ряду с другими обстоятельствами это стало основанием для признания искусственного дробления.

### Всё сам

Во многих случаях собственник не заморачивается и, не скрываясь, регистрирует на себя новые компании и становится в них руководителем. В 23% групп в компаниях один и тот же человек является единственным участником и директором. Но, на удивление, уровень риска такого построения бизнеса ниже средних значений - 84%.

В одном деле, единственный собственник создал группу компаний из двух ООО.<sup>3</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.

### Фактический контроль

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

В некоторых из таких дел не было очевидных признаков взаимозависимости. Например, группа компаний<sup>4</sup> состояла из внешне независимых организаций - у них были разные учредители и руководители, свой штат работников (только один рабочий был «родом» из основной).

<sup>2</sup> Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 19 марта 2020 г. N Ф03-705/20 по делу N А59-3874/2018

<sup>3</sup> Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 4 февраля 2020 г. N Ф06-57046/19 по делу N А12-13680/2019

<sup>4</sup> Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 4 июня 2020 г. N Ф04-1146/20 по делу N А67-14457/2018

Однако в ходе проверочных действий, в том числе с использованием результатов оперативно-розыскных мероприятий полиции (выимка документов, допросы и пр.) было установлено следующее:

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

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>5</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.

---

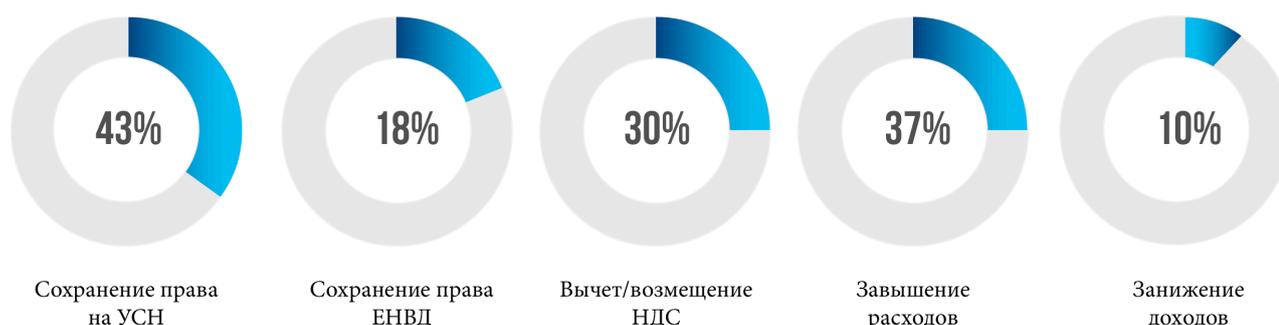
5      Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 4 июня 2020 г. N Ф04-1146/20 по делу N А67-14457/2018

## 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. Даже больше чем сохранение ЕНВД.

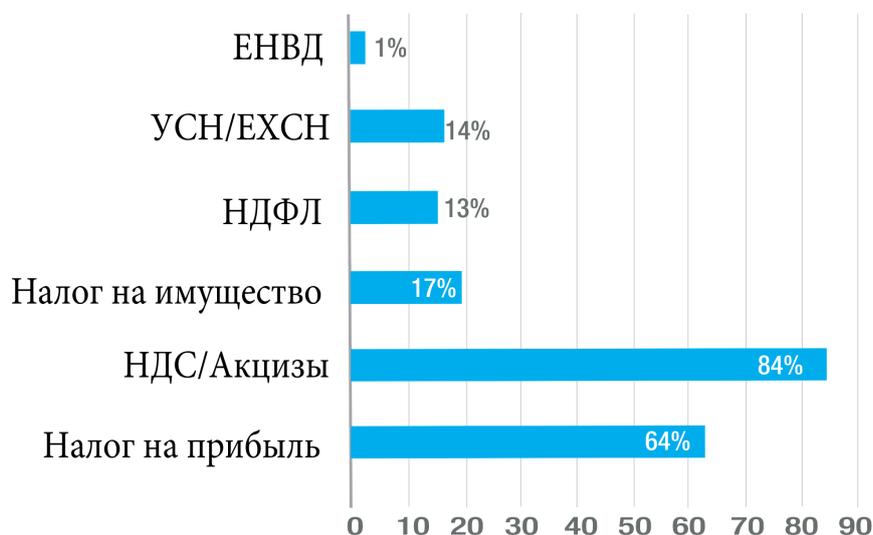
Так, 43,33% дел направлены на пресечение дробления в целях сохранения права на УСН, в 37,33% касались завышения расходов, в 30,67% - получения вычета/возмещения по НДС и только в 18,22% в целях сохранения ЕНВД.

### Цели дробления (по мнению ФНС)



**2** Вменя искусственное дробление, чаще всего пытаются доначислить: НДС (84,2%); налог на прибыль (64,4%); Налог на имущество, от которого спец. режимными освобождены (17,1%); УСН/ЕСХН (14%)

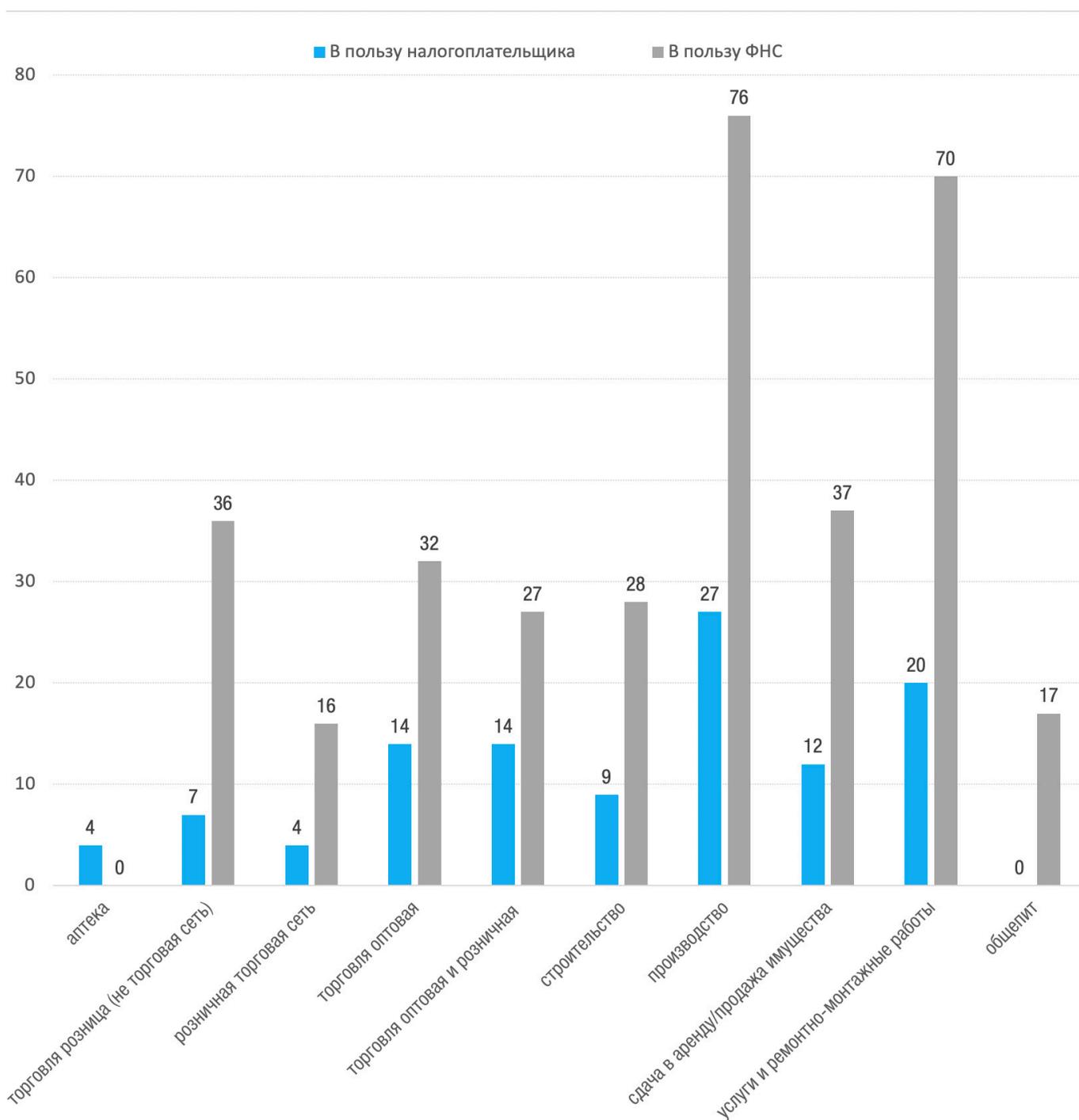
### Какие налоги доначислили



# 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

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

# 5

Как минимум в 55 делах налоги были доначислены по итогам камеральных проверок (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, одному предпринимателю удалось снизить сумму доначислений с 9,5 млн. руб. до 500 тыс. на том основании, что не все расходы налоговый орган учел, вменяя ему общую систему.

(Постановления АСО от 17 августа 2017 г. по делу №А71-2908/2016).

# 7

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

## Часть 7

### Напрашивающиеся выводы.

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

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

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

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

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

Несколько забавно, но встречаются дела, когда вменяется искусственное дробление, а суд устанавливает, что и будучи одним субъектом, группа компаний могла применять спец. режим. Из 450 таких дел нам встретилось 10. Поэтому, доказывая необоснованность налоговой выгоды, налоговому органу нужно сначала доказать, что эта выгода вообще есть. А налогоплательщику, соответственно, это опровергнуть

Постановления АСО от 13 апреля 2018 г. по делу №А71-17006/2016; от 24 июля 2018 г. по делу №А45-10341/2017; от 27 апреля 2018 г. по делу №А57-8485/2017.

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

Вообразите себе, частное лицо - инвестор. Действительно инвестор. Вкладывается в молодежные стартапы - как сейчас принято это в IT во всем своем многообразии. Одновременно он может потянуть около 15 проектов. В зависимости от ситуации, он вкладывается заимствованиями под обеспечение долей, через опционы и прямым вхождением в бизнес в разных пропорциях. Какого же было его изумление, когда к нему стали обращаться владельцы и руководители стартапов, в которых он участвует. Выяснилось, что молодых предпринимателей дергали на допросы в ФНС и требовали, чтобы они сознались в том, когда, на каких условиях и при каких обстоятельствах они согласились стать номиналами и поучаствовать в незаконной схеме дробления бизнеса. С точки зрения ФНС, частный инвестор оказался плохо закамуфлированным бенефициаром распиленного на мелкие кусочки IT-бизнеса с совокупными оборотами в несколько сотен миллионов рублей. Такие дела.

Однако современные постановки с элементами эклектики на стороне бизнеса встречаются несравнимо чаще. Вместе с тем, повторимся, при доказанной самостоятельности взаимозависимость субъектов даже 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>6</sup>



**Так просто? Да, просто. Однако эта простота напрочь отсутствовала в 75% проигранных налоговому органу дел, проанализированных нами. Потому что...**

- 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 в 2019 году большая часть собственников бизнеса сживется с этой мыслью;
- Любая юридическая конструкция (организационная форма компаний, договорные инструменты) должна соотноситься с реальной организационной структурой бизнеса и особенностями реальных бизнес-процессов. 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;
- Во многих случаях камнем преткновения становится неумение увидеть стоп-линию. Жадность, 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 (забавно на этом фоне выглядят ЕСХНщики с их 6%-ой ставкой при доходы-расходы). Особенно болезненным становится такая ситуация, когда вы даете налоговому органу констатировать некую «исключительность» - то есть когда обособление происходит с исключительной целью того-то и того-то. Это сразу увеличивает шансы ФНС в суде в 2 раза;
- Структура владения бизнесом должна быть направлена не только на исключение взаимозависимости, но и при этом соответствовать общему стилю управления бизнесом;
- Общие вспомогательные службы (юристы, бухгалтерия, IT, финансисты, логистика, HR), общие рекламные расходы, общие склады, общая логистика и т.д. и т.п. - все это может и должно иметь рациональное объяснение;
- Совместительство сотрудников внутри группы компаний

(обычно вспомогательных функций - финансовая, юридическая, бухгалтерская, кадровая и т.д.), так называемые «полставки», указывают на недостаточную самостоятельность компаний группы, но лишь косвенно;

- Разный состав участников или их долей, различие зон ответственности руководителей, исторический контекст, условия корпоративных договоров вносят существенный вклад в доказывание деловых предпосылок построения группы компаний;
- Анализ и фильтрация сведений, сообщаемых бизнесом о себе во вне: сайты, публикации в СМИ, страницы в соц.сетях и т.п.;
- 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;
- Исторический контекст зачастую позволяет отыскать обоснование появления новых компаний в группе вне связи с налоговой экономией;
- 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.;
- Избыточное использование номинальных руководителей/учредителей (родственников, друзей и просто хороших парней, никак не участвующих в бизнесе) в структуре группы компаний редко приводит к хорошему результату. Люди, как известно, самое слабое звено. И в налоговой проверке тоже. Зачастую реальных управленцев собственник на эту роль не готов брать лишь ввиду абсолютного непонимания, как их потом контролировать. Но инструменты для обеспечения [владельческого контроля](#) есть, в том числе в разрезе скрытого владения бизнесом.

Безусловно, данный Гид не претендует на абсолютную полноту. Вместе с тем, даже те 450 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:

## ОТКРЫТЫЙ БИЗНЕС-ИНТЕНСИВ

### «Остаться в живых - 2021»

Секреты лаборатории Центра taxCOACH.

Обновленная программа.

Специальная цена участия.



Тип участия

### СТАНДАРТ

- 2-9 ряд;
- кофебрейки;
- раздаточный материал;

~~44 900 р.\*~~

**17 900 р.**

с 17 мая 19 900 р.

Тип участия

### VIP

- 1 ряд;
- обеды;
- кофебрейки;
- цветной раздаточный материал;

~~54 900 р.\*~~

**29 900 р.**

Подробности и регистрация по номеру 8-800-550-32-32

## Специальное дополнение

### Верховный суд о дроблении вашего бизнеса

Август 2020 года

Мы неоднократно отмечали, что основной ориентир для судов – это не справедливость и даже не юридическая истина. Основной задачей судей является вынести такое решение, которое не будет отменено вышестоящей инстанцией (и они с этим отлично справляются).

# 45%

постановлений обжалуется в ВС РФ

Таким образом, именно **предпочтения Верховного суда можно считать истиной в последней инстанции**. Настало время узнать, на что он обращает внимание.

В ВС РФ обжалуется почти **каждое второе** постановление кассационной инстанции (45%). 158 жалоб на 350 включенных в Гид дел по дроблению.

В 99% случаев заявителями выступили недовольные налогоплательщики. Только в двух делах заявителем стала ФНС.

“ Напомним, как происходит обжалование в ВС РФ арбитражных решений.

Обжалование решений Арбитражных судов федеральных округов, не связанное с новыми обстоятельствами, называется «второй кассацией». Арбитражный суд федерального округа (ФАС) – первая кассация – может отменить решения суда нижестоящих инстанций при «обычном» нарушении ими норм материального и процессуального права. ВС РФ занимается только существенными ошибками судов.

Жалобу рассматривает Судебная коллегия ВС РФ. Но, прежде чем попасть к ней, заявление должно пройти через одного из судей. Он решает, имело ли место существенное нарушение. Если его не было либо его значимость не заслуживает внимания высшей инстанции – жалоба не будет рассмотрена, на [arbitr.ru](http://arbitr.ru) появится Определение об отказе в рассмотрении...

Так в упрощенном виде выглядит обжалование решений окружных судов в ВС РФ.

”

Активность жалобщиков зависит от отрасли. В большинстве из них она соответствует среднему значению – 45%, но некоторые выделяются из общей массы.

Меньше всего обжалований в оптовой и розничной торговле (в том числе торговые сети) – оспариваются 34% и 41%.

Больше всего в сфере общественного питания и сфере услуг – 78% и 51%. Общая система налогообложения в первую очередь для них - смертельна, поэтому «бьются до конца».

Из 158, поданных в ВС РФ, жалоб по делам о дроблении по 156 вынесено определение об отказе в рассмотрении. Оставшиеся две? Не правильно, не думайте, что это те самые, которые подавала ФНС. Налоговая тоже получила отказные. **Добились рассмотрения два налогоплательщика.**

Анализ показал, что зачастую заявитель взял заявление в Арбитражный суд Округа, поменял в нем «шапку» и направил по другому адресу – в Москву. Никаких изменений и дополнений в правовой позиции не произошло. За редким исключением в отказном Определении ВС РФ видно, что заявитель, а речь идет в основном о налогоплательщиках, попытался обратить внимание верховных судей на процессуальные нарушения или отсутствие внимания к отдельным доводам. Но даже в этих случаях такие действия были «на удачу, а вдруг получится!». Ничего существенного судьи не увидели.

Что же помогло тем двум уникальным заявителям, решения по которым были отменены?

Это дела № А41-48348/2017 и № А05-13684/2017

*(Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 28 октября 2019 г. №305-ЭС19-9789)*

*(Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 30 сентября 2019 г. № 307-ЭС19-8085 по делу № А05-13684/2017)*

В первом деле речь идет о группе компаний, которая занималась производством и продажей ювелирных изделий. Во втором - сеть взаимозависимых АЗС. Несмотря на разные виды деятельности, кейсы очень похожи.

## ОСНОВНОЙ СЕКРЕТ - НАЛИЧИЕ ОШИБОК В РАСЧЕТЕ

Во-первых, **Верховный суд не подвергал сомнению факт искусственного дробления** в целях незаконной минимизации налогов.

Во-вторых, налогоплательщикам лишь удалось оспорить расчеты ФНС по неуплаченному НДС. **Вот основной секрет дела – наличие ошибок в расчете недоимки по налогу.**

В-третьих, **ошибка налоговой была одна и та же.** Лишив группу компаний права на применение УСН, инспекторы насчитали НДС в дополнение к полученной предпринимателями выручке по формуле 18/100. ВС РФ указал, что в случае, когда НДС покупателю не предъявлялся, налог должен выделяться «из выручки с использованием расчетной ставки 18/118». (*Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 28 октября 2019 г. №305-ЭС19-9789*)

В итоге налогоплательщики смогли уменьшить не только доначисления налога, но и суммы штрафов и пеней.

ГК, занимающаяся «ювелировкой», смогла уменьшить сумму доначислений почти в 2 раза - со 152 млн. р. до 79 млн. р. «Автозаправка» повезло меньше - доначисления удалось снизить с 6,9 млн. р. до 6,3 млн. р.

Из этого можно сделать вывод - Арбитражные суды Федеральных округов работают очень качественно. По крайней мере, по мнению Верховного суда. Вероятность обжаловать их решения стремится к нулю. Но несмотря на это, половина проигравших налогоплательщиков не теряют надежды.

**НО** отказные Определения судей ВС РФ также являются кладом полезной информации. В таких актах часто указываются признаки, наличие которых позволило установить факт искусственного дробления. При этом судьи не копируют их машинально, а повторяют часть из них. Логично предположить, что **судья отражает те обстоятельства, которые, по его мнению, были наиболее весомыми в данном конкретном деле.** Этот момент будет полезен, при определении перспектив дела в последних инстанциях.

## Рейтинг признаков искусственного дробления, наиболее любимых судьями ВС РФ

### Как мы считали

При построении рейтинга, как в Гиде по дроблению, руководствовались прежде всего практической пользой для читателя. Поэтому рейтинг симпатий ВС РФ основан на аналогичном принципе с поправкой на специфику рассмотрения жалоб Верховным судом.

Таким образом «признаки искусственного дробления» будут представлены в порядке возрастания произведения частоты их наличия у налогоплательщиков в обжалуемых делах и частоты их упоминания в Определениях ВС РФ. То есть начнем с самого «слабого» признака (хотя ни один таковым не является) и по восходящей перейдем к самым «убойным».

Также такой подход позволит сопоставить результаты обоих рейтингов и узнать различие в понимании важности того или иного признака у Верховных судей и судей АС федеральных округов.

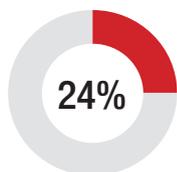
### Что дает этот рейтинг?

Он не отменяет опасность того или иного признака. Но дает представление о том, совокупность каких из них будет играть большую роль в последних инстанциях. Это никак не поможет при обращении в ВС РФ – как вы уже, наверное, заметили, отменить решение Арбитражного суда Федерального округа в делах по дроблению практически невозможно. Однако следует помнить, что **все инстанции и в особенности «первая кассация» - суды федеральных округов - принимают решения с оглядкой на мнение ВС РФ.** Поэтому вовремя уделить внимание соответствующим признакам, особо нелюбимым Верховными судьями, будет крайне уместным.

По традиции начнем с последнего места.

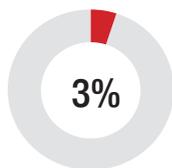
## 23 место 15 место в рейтинге Арбитражных судов (АС)

### ИП в ГК действующие или бывшие сотрудники, родственники, учредители.



Упоминание

ООО, торгующее металлом, привлекало ИП для оказания транспортных услуг. Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 9 апреля 2019 г. № Ф02-1096/19 по делу № А74-1032/2017 (Определение Верховного Суда РФ от 8 августа 2019 г. № 302-ЭС19-12847 по делу № А74-1032/2017) **Оказалось, что ИП - действующий сотрудник этой компании**, не имел никаких ресурсов для осуществления самостоятельной деятельности. Цель отношений - завышение расходов у основного ООО.

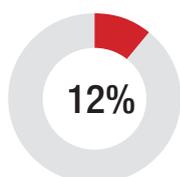


ВС обратил внимание

Несмотря на небольшую сумму доначислений - 2,2 млн. р. - и полное единодушие всех инстанций с ФНС, налогоплательщик, видимо из принципа, дошел из Восточно-Сибирского округа до Москвы. Поддержки там он также не нашел.

## 22 место 19 место в рейтинге Арбитражных судов (АС)

### Общие представители.



Упоминание

Группа розничных магазинов искусственно дробилась для применения ЕНВД и УСН. Среди множества признаков Верховный судья, рассматривавший жалобу, отметил, что компании «во взаимоотношениях с госорганами и иными контрагентами представляли одни и те же лица» *Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 5 сентября 2019 г. № Ф08-7544/19 по делу № А15-3837/2018 (Определение Верховного Суда РФ от 30.12.2019 № 308-ЭС19-24059 по делу № А15-3837/2018).*

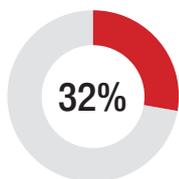


ВС обратил внимание

В этом случае повод идти до конца у налогоплательщика был существенный - 80,9 млн доначислений.

## 21 место 10 место в рейтинге Арбитражных судов (АС)

### Несение расходов участниками схемы друг за друга.



Упоминание

Транспортная группа компаний применяла ЕНВД. Чтобы успешное развитие не помешало использовать льготный налоговый режим, по мере роста выручки и количества транспортных средств создавались новые компании. Одним из доказательств недобросовестности действий стало то, что основная компания оплачивала сервисное обслуживание всех автомобилей независимо от того, кому оно принадлежало.

*Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 14 августа 2017 г. № Ф08-5526/17 по делу № А53-16075/2016 (Определение Верховного Суда РФ от 24 ноября 2017 г. № 308-КГ17-17310 по делу № А53-16075/2016)*

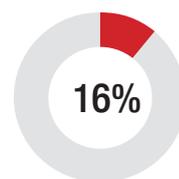


ВС обратил внимание

Все четыре инстанции за ФНС...

## 20 место 23 место в рейтинге Арбитражных судов (АС)

### Использование имущества без договора.



Упоминание

Два ООО дробили между собой выручку от продажи мебели в целях сохранения права на применение УСН. ВС РФ среди прочего обратил внимание на то, что обе компании использовали одно и то же оборудование без какого-либо оформления.

*Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 19 декабря 2018 г. № Ф04-5770/18 по делу № А70-3378/2018 (Определение Верховного Суда РФ от 08.04.2019 № 304-ЭС19-3562 по делу № А70-3378/2018)*



ВС обратил внимание

Ради 5,8 млн. р. налогоплательщик прошел все инстанции и ни в одной из них не нашел понимания своей позиции.

**19 место** 25 место в рейтинге Арбитражных судов (АС)

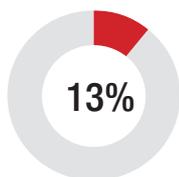
### Произвольное движение товара в группе компаний.



Упоминание

Группа компаний по торговле табачной продукцией. Выяснилось, что дробление между субъектами ГК было искусственным, направленным на сохранение права на УСН. ВС РФ в своем Определении среди прочего отметил «товар, закупаемый одним из заявителей, в дальнейшем реализуется другим заявителем в отсутствие промежуточной реализации товара между ними».

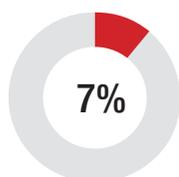
*Определение Верховного Суда РФ от 25 марта 2020 г. № 304-ЭС20-3023 по делу № А27-15033/2018.*



ВС обратил внимание

**18 место** 29 место в рейтинге Арбитражных судов (АС)

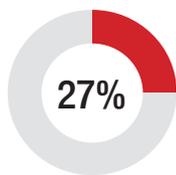
### Необоснованные платежи и перечисления в группе компаний. Необычные виды расчетов.



Упоминание

Завод по производству ювелирных изделий реализовывал свою продукцию через подконтрольные компании. Оказалось, что их отношения фиктивны - дилеры не имели необходимых ресурсов. Помимо прочего суды и ВС РФ отметили следующее обстоятельство: «Организации-дилеры реальную предпринимательскую деятельность не вели, что подтверждено отсутствием необходимых хозяйственных расходов, минимальной численностью персонала, направлением денежных средств, полученных от общества, на оплату расходов сторонних физических лиц».

*Определение Верховного Суда РФ от 18 июля 2018 г. № 301-КГ18-9641 по делу № А31-181/2015.*



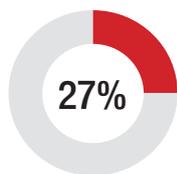
ВС обратил внимание

## 17 место 28 место в рейтинге Арбитражных судов (АС)

### Нарушение в бухгалтерском и налоговом учете.



Упоминание



ВС обратил внимание

О чем речь: Розничная группа компаний упорно хотела сохранить право на ЕНВД и УСН, несмотря на успешную торговлю.

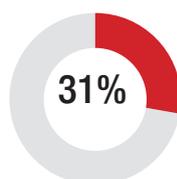
*Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 21 августа 2017 г. № Ф08-5780/17 по делу № А53-25835/2016 (Определение Верховного Суда РФ от 25 декабря 2017 г. № 308-КГ17-18929 по делу № А53-25835/2016)*

И у нее почти получилось: дважды первая и апелляционные инстанции вставали на сторону налогоплательщика полностью или частично. Но окружной суд каждый раз отправлял дело на новое рассмотрение. На третьем круге - все инстанции, в том числе и ВС РФ, наконец пришли к общей точке зрения - бизнес был привлечен к ответственности.

Среди прочих доказательств ВС РФ отметил, что налогоплательщик «указывал в кассовой книге и приходно-кассовых ордерах недостоверные данные, не обеспечил беспрепятственный доступ проводящих проверку должностных лиц к соответствующей контрольно-кассовой технике и вел учет доходов и расходов объектов налогообложения с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налог».

## 16 место 10 место в рейтинге Арбитражных судов (АС)

### Участники схемы являются единственными поставщиками друг для друга.



Упоминание



ВС обратил внимание

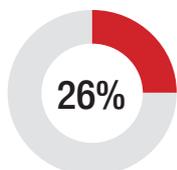
Строительная компания привлекала субподрядчиков-упрощенцев.

*Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 23 января 2019 г. № Ф01-6526/18 по делу № А11-196/2015 (Определение Верховного Суда РФ от 13.05.2019 № 301-ЭС19-5806 по делу № А11-196/2015)*

Все инстанции сошлись на том, что компании были взаимозависимы, а отношения фиктивными, целью которых являлось завышение расходов и выведение доходов под УСН. В «отказном» определении нашлось место для упоминания того, что у подконтрольных «упрощенцев» был только один заказчик - основное ООО.

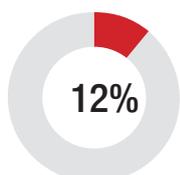
## 15 место 13 место в рейтинге Арбитражных судов (АС)

### Контроль финансовых потоков.



Упоминание

Группа компаний занималась сдачей в аренду недвижимости.  
*Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 26 декабря 2018 г. № Ф08-10894/18 по делу № А32-19440/2018 (Определение Верховного Суда РФ от 8 апреля 2019 г. № 308-ЭС19-4317 по делу № А32-19440/2018)*

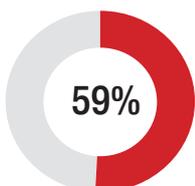


ВС обратил внимание

Денег было много, а применять ОСН не хотелось. В итоге помещения сдавались через множество ООО-субарендаторов на УСН, на которых оседали раздробленные доходы. Все инстанции согласились с ФНС. ВС РФ также отметил, что компании «регулировали размер выручки и не допускали превышение предельно допустимого значения выручки для перехода на общую систему налогообложения».

## 14 место 3 место в рейтинге Арбитражных судов (АС)

### Фактическое управление деятельностью участников схемы одними лицами.



Упоминание

Группа компаний занималась общепитом. Чтобы сохранить право на ЕНВД, зал ресторана был искусственно разделен между двумя ООО  
*Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 12 декабря 2018 г. № Ф09-8371/18 по делу № А60-13255/2018 (Определение Верховного Суда РФ от 9 апреля 2019 г. № 309-ЭС19-3397 по делу № А60-13255/2018).*

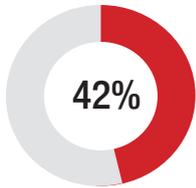


ВС обратил внимание

Тайное стало явным уже в первой инстанции. ВС РФ также не оценил доводов налогоплательщика. Верховный судья, отказывая в передаче жалобы на рассмотрение коллегии, отметил, что формальным и фактическим руководителем всех компаний было одно и то же лицо.

## 13 место 6 место в рейтинге Арбитражных судов (АС)

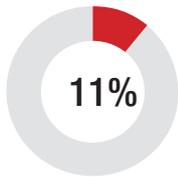
### Формальное перераспределение между участниками схемы персонала без изменения их должностных обязанностей.



Упоминание

Ресурсная компания (ТЭС) привлекала для оказания услуг управления подконтрольное ООО. ФНС и суды установили, что отношения были фиктивными.

*Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 25 декабря 2018 г. № Ф08-8380/18 по делу № А32-7239/2017 (Определение Верховного Суда РФ от 15 апреля 2019 г. № 308-ЭС19-4164 по делу № А32-7239/2017)*

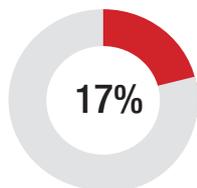


ВС обратил внимание

ВС РФ отметил, что одним из доказательств стало то, что «обязанности, предусмотренные договорами управления, до момента их заключения выполняли штатные сотрудники налогоплательщика, которые в дальнейшем были формально переведены в штат управляющей компании без какого-либо существенного изменения их должностных обязанностей, а также трудовых функций по отношению к налогоплательщику.»

## 12 место 20 место в рейтинге Арбитражных судов (АС)

### Отсутствие должного оформления первичных документов, опосредующих отношения с контрагентами.



Упоминание

Торговая компания закупала оборудование у подконтрольных ООО, учредителями которых выступали бывшие работники. Как оказалось, ООО на закупе налоги не платили.

*Постановление Арбитражного суда Московского округа от 2 июля 2019 г. № Ф05-9629/19 по делу № А40-249918/2017 (Определение Верховного Суда РФ от 21 октября 2019 г. № 305-ЭС19-18079 по делу № А40-249918/2017)*

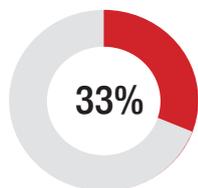


ВС обратил внимание

Суды установили множество признаков дробления. В отказном определении среди прочих нашло отражение то, что «первичные учетные документы не подтверждают реальность спорных хозяйственных операций».

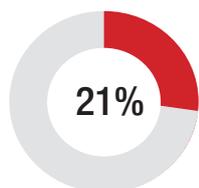
## 11 место 9 место в рейтинге Арбитражных судов (АС)

### Наличие задолженностей в группе компаний.



Упоминание

ИП-«упрощенец» торговал ГСМ в том числе через посредников - ООО, также применявших УСН. ФНС и обе кассации установили факт искусственного дробления: привлекаемые ООО были полностью подконтрольны предпринимателю. ВС РФ отметил, что ИП забирал себе выручку ООО посредством беспроцентных займов, которые как правило не возвращались.

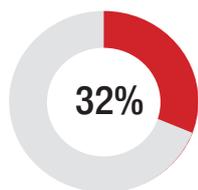


ВС обратил внимание

*Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 3 июля 2017 г. № Ф04-1688/17 по делу № А27-2411/2016 (Определение Верховного Суда РФ от 13 ноября 2017 г. № 304-КГ17-15146 по делу № А27-2411/2016)*

## 10 место 8 место в рейтинге Арбитражных судов (АС)

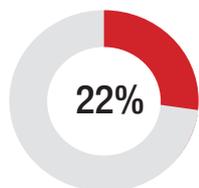
### Участники схемы осуществляют аналогичный вид экономической деятельности.



Упоминание

Транспортная компания привлекала «упрощенцев» для оказания таких же транспортных услуг. Оказалось, все компании взаимозависимы и составляют единую группу. Действия ГК были направлены на завышение расходов у основной компании и вывод доходов под льготные налоговые режимы.

Один и тот же вид деятельности у всех компаний стал одним из доказательств искусственности дробления бизнеса. ВС РФ упомянул этот факт в «отказном» определении.

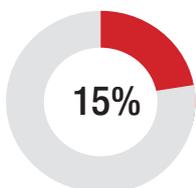


ВС обратил внимание

*Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 13 марта 2019 г. № Ф09-330/19 по делу № А71-48/2018 (Определение Верховного Суда РФ от 28 июня 2019 г. № 309-ЭС19-9803 по делу № А71-48/2018)*

## 9 место 21 место в рейтинге Арбитражных судов (АС)

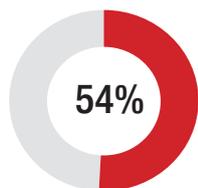
### Единый производственный процесс.



Упоминание

Группа компаний, оказывающая услуги связи, зарабатывала слишком много для УСН. Пришлось работать через два ООО. К сожалению, искусственно - начиная со второй инстанции все суды вставали на сторону ФНС.

В отказе в передаче жалобы на рассмотрение, было также указано, что обе компании переставляли собой единый нераздельный комплекс по осуществлению одного вида деятельности.

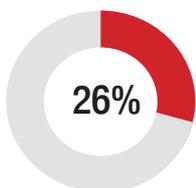


ВС обратил внимание

*Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 31 августа 2017 г. № Ф07-7766/17 по делу № А44-1825/2016 (Определение Верховного Суда РФ от 28 февраля 2018 г. № 307-КГ17-21978 по делу № А44-1825/2016)*

## 8 место 12 место в рейтинге Арбитражных судов (АС)

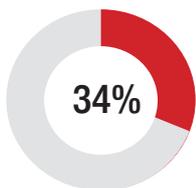
### Движение средств - все идет к одному субъекту.



Упоминание

Компания, владеющая недвижимостью, привлекла взаимозависимые лица для выполнения строительных работ. Однако в суде было установлено, что работы фиктивны.

При этом все суды, в том числе ВС РФ, отметили, что «движение денежных средств за выполненные работы носило транзитный характер по цепочке взаимозависимых организаций».

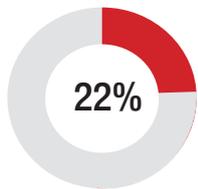


ВС обратил внимание

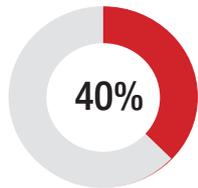
*Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 15 мая 2019 г. № Ф09-2143/19 по делу № А50-24146/2018 (Определение Верховного Суда РФ от 21 августа 2019 г. № 309-ЭС19-13355 по делу № А50-24146/2018)*

## 7 место 14 место в рейтинге Арбитражных судов (АС)

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



Упоминание



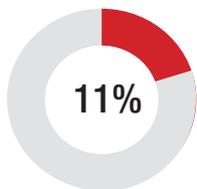
ВС обратил внимание

Компания по производству стройматериалов закупает сырье у своего учредителя. Все инстанции подтвердили, что имеет место искусственное дробление с целью завышения расходов и вывода доходов под УСН.

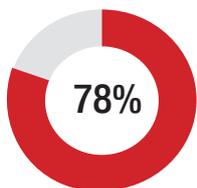
Верховный суд отметил, что занижение прибыли осуществлялось «путем манипулирования ценами по сделкам с взаимозависимым лицом», то есть установлением нерыночных отношений внутри ГК.

**6 место** 24 место в рейтинге Арбитражных судов (АС)

**Нет конструктивного разделения площадей.**



Упоминание



ВС обратил внимание

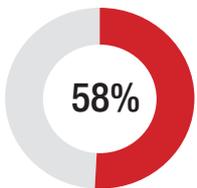
Это в основном «розничный» признак. Налогоплательщики для сохранения права на применение ЕНВД, имеющего ограничения для площади торговых залов, формально делят помещения между подконтрольными лицами. Например, ИП разделили площади магазина между тремя подконтрольными арендаторами. Все инстанции установили недобросовестность действий предпринимателя.

ВС РФ отметил, что «арендованные площади торгового зала магазина конструктивно друг от друга не обособлены».

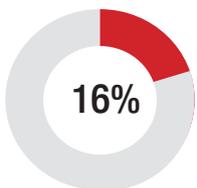
*Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 24 мая 2018 г. № Ф03-1622/18 по делу № А59-6106/2015 (Определение Верховного Суда РФ от 6 августа 2018 г. № 303-КГ18-11073 по делу № А59-6106/2015)*

**5 место** 4 место в рейтинге Арбитражных судов (АС)

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



Упоминание



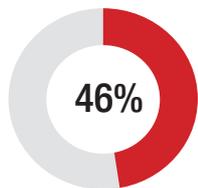
ВС обратил внимание

Сеть магазинов, которые перед налоговой всячески демонстрировали независимость, для покупателей рекламировали себя как единое целое. Ни одна инстанция не нашла доводов в пользу налогоплательщика. ВС РФ перечислил все «грехи» группы компаний, в том числе общие вывески и пр.

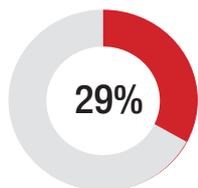
*Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 19 июля 2017 г. № Ф02-3515/17 по делу № А33-4868/2016 (Определение Верховного Суда РФ от 22 ноября 2017 г. № 302-КГ17-16914 по делу № А33-4868/2016)*

## 4 место 5 место в рейтинге Арбитражных судов (АС)

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



Упоминание



ВС обратил внимание

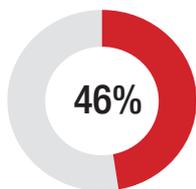
Компания, занимающаяся строительным контролем, подошла к предельным значениям по выручке для применения «упрощенки». И следующий контракт означал бы переход на ОСН, чего очень не хотелось. Как и отказываться от контракта. В итоге было создано новое ООО на спец. режиме. Новорожденная компания смело взялась за работу. Но суды установили недобросовестность и искусственность дробления бизнеса. ВС РФ среди прочего повторил вслед за предшествующими инстанциями, что новое ООО «не обладало необходимым для выполнения работ персоналом и третьих лиц для их выполнения не привлекало».

*Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 2 апреля 2019 г. № Ф09-1246/19 по делу № А50-18794/2018 (Определение Верховного Суда РФ от 17 июля 2020 г. № 309-ЭС19-9296 по делу № А50-18794/2018)*

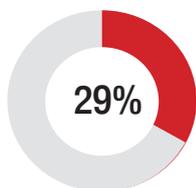
## 3 место 7 место в рейтинге Арбитражных судов (АС)

### Фиктивность отношений в группе компаний.

### Недействительность сделок.



Упоминание



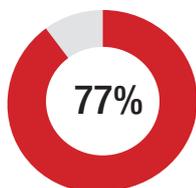
ВС обратил внимание

Взаимозависимые строительные компании на УСН работали как параллельно, так и помогая друг другу по договорам субподряда. Оказалось, что реально работала только одна, остальные были «пустышками». В отказном определении отмечено, что суды обосновано установили мнимость договоров внутри группы компаний.

*Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 28 августа 2019 г. № Ф04-929/19 по делу № А70-9571/2018 (Определение Верховного Суда РФ от 23.12.2019 № 304-ЭС19-23309 по делу № А70-9571/2018)*

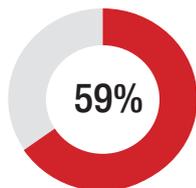
## 2 место 2 место в рейтинге Арбитражных судов (АС)

### Дробление в целях сохранения права на спец.режимы.



Упоминание

ВС РФ отметил, что недобросовестность действий строительной ГК позволила «существенно снизить полученный при строительстве финансовый результат и формально сохранить право на применение УСН».

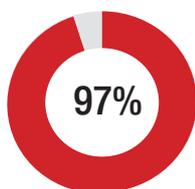


ВС обратил внимание

*Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 7 февраля 2019 г. № Ф07-15337/18 по делу № А26-1793/2018 (Определение Верховного Суда РФ от 22 мая 2019 г. № 307-ЭС19-7219 по делу № А26-1793/2018).*

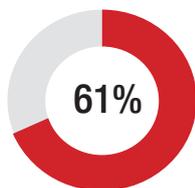
## 1 место 1 место в рейтинге Арбитражных судов (АС)

### Взаимозависимость субъектов группы.



Упоминание

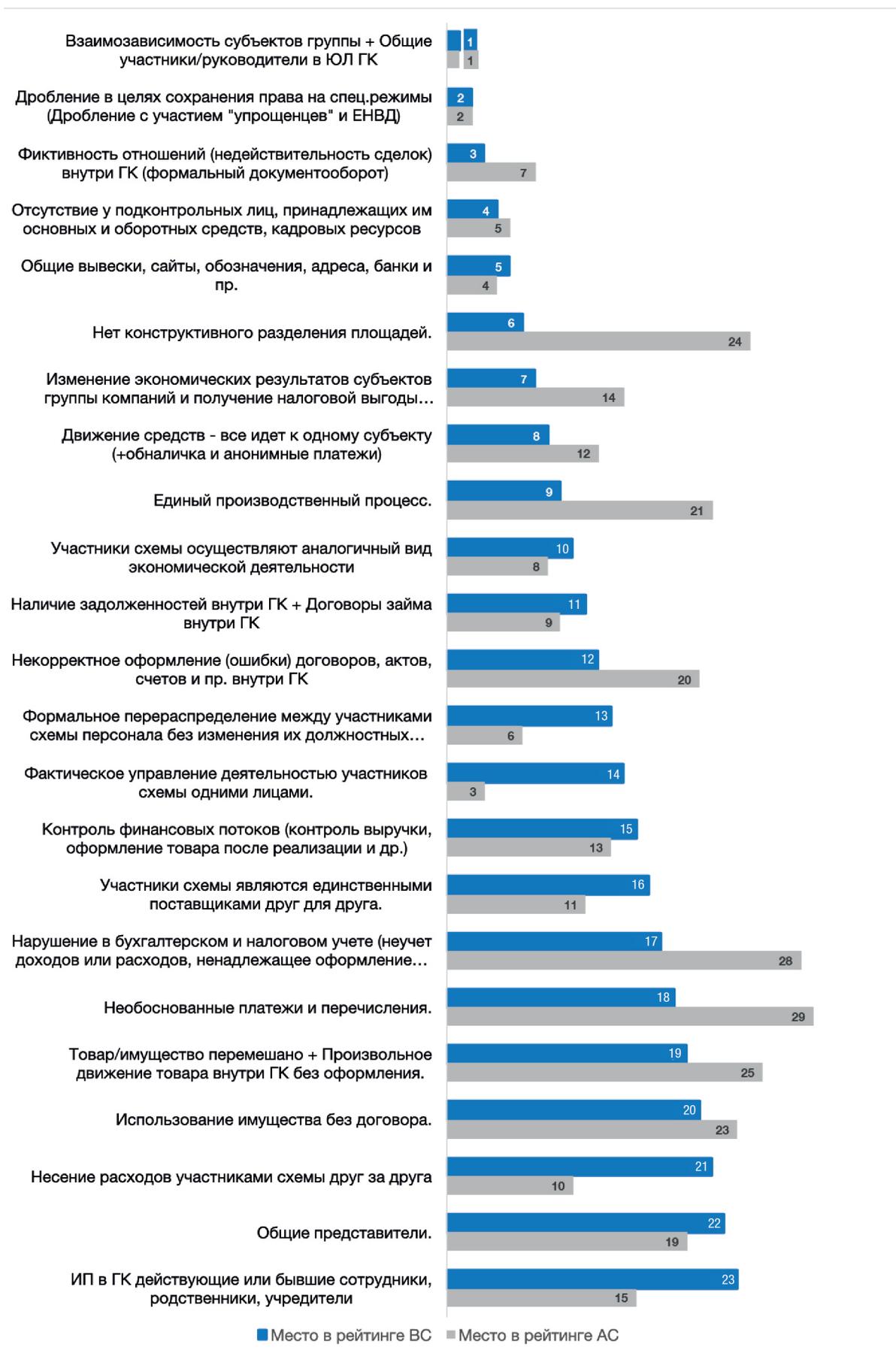
Данный признак, как правило, идет «фоном» при описании остальных. Или просто ВС РФ подтверждает, что «судами установлена совокупность обстоятельств, свидетельствующих об использовании ... схемы вывода из налогообложения выручки посредством отношений с взаимозависимым лицом»



ВС обратил внимание

*Определение Верховного Суда РФ от 25 февраля 2019 г. № 306-КГ18-25938 по делу № А12-3145/2018 и более никаких доводов и аргументов сторон не приводит.*

## Сравнение рейтингов внимания ВС РФ и АС Федеральных округов



## Что означает этот рейтинг?

Как можно заметить, приведённая градация признаков дробления существенно отличается от рейтинга, построенного на основании постановлений судов федеральных округов.

Ряд признаков совершил «прорыв» в рейтинге симптай ВС по сравнению с окружными судами:

1. «Отсутствие конструктивных разделений» на 6 месте против 24 в окружном рейтинге. Разница в 18 пунктов (как минимум потому, что на текущий момент этот признак встречается все реже, а ВС РФ «смотрит» дела с существенной ретроспективой).
2. «Единый производственный процесс» - на 9 месте против 21.
3. «Необоснованные платежи и перечисления в группе компаний. Необычные виды расчетов.» - на 18 месте в рейтинге ВС РФ против 29 в окружном рейтинге.
4. «Нарушения в бухгалтерском и налоговом учете» - на 17 месте против 28.
5. «Некорректное оформление первичных документов, опосредующих отношения с контрагентами» - «поднялся» на 12 место с 20.

**Отдельно отметим прорыв признака «Фиктивность отношений» с 7 места в окружном рейтинге в ТОП-3 в рейтинге ВС РФ.**

Одновременно с этим другие признаки серьезно проигрывают в борьбе за внимание Верховных судей:

1. «Фактическое управление одними лицами» находится ниже на 16 позиций по сравнению с окружным рейтингом - на 14 месте против 3-го.
2. «Несение расходов друг за друга» - на 21 против 10.
3. «ИП в группе компаний - действующие или бывшие сотрудники, родственники, учредители» - с 15 на 23 место.
4. «Формальное перераспределение персонала» - на 13 против 6.
5. «Участники схемы являются единственными поставщиками друг для друга» - на 16 против 11.

Некоторые признаки вовсе не попали в список - их просто не упоминают в ВС РФ:

- Налогоплательщики являются выгодоприобретателями схемы;
- Создание схемы перед расширением бизнеса;
- Единый административно-хозяйственный центр;
- Показатели субъектов ГК близки к предельным значениям для применения спец.режимов;
- Создание новых субъектов приводит к снижению рентабельности;
- Распределение между участниками схемы поставщиков и покупателей, исходя из применяемой системы налогообложения;
- Отсутствие расходов, характерных для данного вида деятельности.

Их отсутствие может объясняться тем, что на уровне обжалования ВС РФ, судьи позволяют себе бОльшие обобщения и объединяют их с другими признаками.

Однако игнорирование некоторых из них, также как и разница в положении в рейтингах других признаков, указывают на определённую логику суда.

## ИТОГОВЫЙ ВЫВОД

Если внимательно посмотреть на «опустившиеся» в рейтинге признаки, то можно обнаружить, что каждый из них может иметь место и в «здоровой» группе компаний. Они могут быть объяснены деловой целью.

**Не зря очень часто судьи ВС РФ поднимают вопрос о деловой цели, даже если другие инстанции её никак не упоминали.**

Например, «Фактическое управление одними лицами» и «Перемещение сотрудников» может быть вполне обоснованно характером функционирования ГК.

Так группа из двух компаний занималась ремонтом и сдачей в аренду бурового оборудования. Обе ООО осуществляли аналогичные виды деятельности. Учредитель и директор у них одно лицо, сотрудники одного предприятия выполняли работы для

другого, имели один IP-адрес и пр. Все эти доводы не впечатлили ни одну инстанцию и, в том числе, Верховный суд.

### **У предпринимателей был один козырь - подтвержденная доказательствами деловая цель.**

Создание нового ООО было обусловлено привлечением партнеров. Сотрудников привлекали редко, на основании соответствующего договора и по объективным причинам.

В результате ВС РФ подчеркнул, что «указанные организации являются самостоятельными субъектами экономической деятельности, имеют отдельные расчетные счета в разных банках, имущество, собственный штат сотрудников, ведут отдельный бухгалтерский учет, осуществляют по результатам самостоятельной хозяйственной деятельности уплату налогов и сборов».

На этот раз уже налоговикам отказали в передаче жалобы на рассмотрение Судебной коллегией ВС РФ.

*Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 29 ноября 2019 г. N Ф06-53994/19 по делу № А06-8005/2018 (Определение Верховного Суда РФ от 14 мая 2020 г. № 306-ЭС20-2521 по делу № А06-8005/2018 Об отказе в передаче жалобы в Судебную коллегию Верховного Суда Российской Федерации)*

Наличие же у группы компаний признаков, которые привлекли больше внимания в ВС РФ, чем в окружных судах, на практике не может быть объяснено никаким образом.

Невозможно найти экономическое обоснование использования единого торгового зала двумя взаимозависимыми магазинами, в котором нет конструктивных разделений. Нельзя оправдать заключение сделок, которые были признаны фиктивными, наличие недействительной информации в документах налогового и бухгалтерского учета, наличие единого и нераздельного процесса производства и продаж у организаций, которые заявляют о себе как о самостоятельных лицах.

“ Все это говорит о том, что ВС РФ глубже смотрит на природу отношений налогоплательщика. Принципиально важным для него является реальность и экономический (деловой) смысл отношений между субъектами группы компаний. При наличии доказательств их самостоятельности, самостоятельности и деловой цели отношений между ними, соответствующей деловой практике, суд может «проставить» единое управление. ”

Однако, как показывает опыт, не все компании могут здраво оценить свою группу на предмет налоговых рисков и разумно её скорректировать, не прибегая к утяжелению своей модели «ученическими договорами», «кооперативами» и прочими «толлинговыми» конструкциями. Иногда эффективные решения лежат в особенностях бизнес-процессов и нюансах исторических событий. Здесь нужно только обеспечить и сохранить доказательства, которые будут приняты судом в качестве объяснений деловой цели построения модели имеющимся образом.

Хотелось бы завершить Дополнение к Гиду приятным фактом. Анализ практики ВС РФ отчетливо показал, что после поражения в третьей инстанции ФНС отстаёт от налогоплательщика и не предпринимает дальнейших попыток обжалования. Два дела, где заявителем была ФНС, можно считать статистической погрешностью.