

УДК 332.025:336.2

© Б.К. Каныбекова, Т.Н. Бочкарева, 2025

Дробление бизнеса и УСН: грань между оптимизацией и злоупотреблением

Б.К. Каныбекова

студент 3 курса НИЯУ МИФИ, Москва

Email: kanybekova.begaiym@mail.ru

Т.Н. Бочкарева

к.ю.н., доцент кафедры финансового менеджмента НИЯУ МИФИ, Москва

Email: tnbochkareva40@mephi.ru

Аннотация: Дробление бизнеса с целью сохранения права на применение УСН всё чаще становится предметом споров с налоговыми органами. На основе анализа трёх арбитражных дел показано, при каких условиях действия налогоплательщика признаются правомерной оптимизацией, а когда — злоупотреблением. Выводы статьи позволяют точнее очертить границы допустимого при структурировании бизнеса.

Ключевые слова: дробление бизнеса, УСН, арбитражная практика

Business fragmentation and simplified taxation: the fine line between optimization and abusive practices

B.K. Kanybekova

3rd year student at NRNU MEPhI, Moscow

Email: kanybekova.begaiym@mail.ru

T.N. Bochkareva

Ph.D., associate professor department of financial management

NRNU MEPhI, Moscow

Email: tnbochkareva40@mephi.ru

Abstract: Business fragmentation aimed at retaining the right to use the simplified tax system has become an increasingly contentious issue with tax authorities. Through the analysis of three arbitration cases, this article identifies the circumstances under which a company's actions can be considered legitimate optimization and when they may constitute abuse. These findings help to more clearly define the limits of acceptable business structures.

Keywords: business fragmentation, simplified taxation, arbitration practice

Введение

Упрощённая система налогообложения (УСН) остаётся одним из самых привлекательных налоговых режимов для малого и среднего бизнеса в

России. Низкие налоговые ставки, упрощённый бухгалтерский и налоговый учёт, а также освобождение от ряда налогов делают УСН удобным инструментом для легального снижения налоговой нагрузки. Однако установленное законодательством ограничение по размеру доходов, численности и видам деятельности зачастую становится стимулом для искусственного разделения бизнеса — так называемого «дробления» — с целью сохранить право на применение УСН [1].

Актуальность темы исследования обусловлена возрастающим вниманием налоговых органов к схемам искусственного дробления бизнеса. В условиях ужесточения налогового контроля и увеличения количества судебных споров предприниматели сталкиваются с серьёзными рисками: доначислением налогов, штрафами и даже уголовной ответственностью. В результате всё большее количество налогоплательщиков оказывается в центре споров с налоговыми органами, которые рассматривают подобное поведение как злоупотребление правом. При этом отсутствие чёткой границы между допустимой налоговой оптимизацией и недобросовестным уклонением создаёт правовую неопределённость. Одни бизнес-структуры суды признают обоснованными и реальными, другие — расценивают как формальные и направленные исключительно на снижение налогов [2, 3].

В связи с этим изучение судебной практики, позиций налоговых органов и разработка рекомендаций по безопасной реструктуризации бизнеса приобретают особую значимость для предпринимателей, юристов и налоговых консультантов, стремящихся минимизировать риски.

Цель настоящего исследования — определение критериев, позволяющих разграничить допустимую налоговую оптимизацию и недобросовестное дробление бизнеса при применении УСН.

Для реализации поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

- проанализировать нормативно-правовую базу, регулирующую применение УСН;
- исследовать судебную практику по делам о признании дробления бизнеса недобросовестной налоговой оптимизацией;
- выявить и систематизировать признаки, используемые налоговыми органами и судами для квалификации схем дробления как злоупотребления правом;
- дать рекомендации налогоплательщикам по грамотному оформлению разделения бизнеса.

В основе исследования лежит анализ положений нормативных документов, содержащих признаки недобросовестного дробления бизнеса, в том числе:

- статья 54.1 Налогового кодекса РФ [1];

- письмо ФНС от 11.08.2017 № СА-4-7/15895@ [2];
- письмо ФНС от 28.12.2018 № СА-4-7/25609@ [3];
- Федеральный закон от 12.07.2024 № 176-ФЗ [4];

Анализ судебной практики по трём делам позволил выявить ключевые признаки, по которым суды квалифицируют дробление бизнеса как недопустимое либо допускают структурную оптимизацию при соблюдении экономической обоснованности. Ниже представлены результаты по каждому делу, а также обобщённые выводы, основанные на сравнении их правовых и фактических обстоятельств.

Основная часть

Предпринимательское сообщество задалось вопросом: "как разделить свой бизнес и не получить обвинения в дроблении?". Дать однозначный ответ на этот вопрос невозможно, потому что каждый случай дробления или не дробления уникален. Даже в письме ФНС России от 11.08.2017 есть следующие слова: "Необходимо иметь ввиду, что в каждом конкретном случае совокупность доказательств, собранных в рамках мероприятий налогового контроля, будет зависеть от конкретных обстоятельств, установленных в отношении участников схемы и их взаимоотношений" [2].

Для начала разберемся чем отличается разделение бизнеса от дробления. Так, дробление бизнеса — один из незаконных способов налоговой оптимизации. В федеральном законе №176-ФЗ написано определение этого явления: "Дробление бизнеса - разделение единой предпринимательской деятельности между несколькими формально самостоятельными лицами (организациями, индивидуальными предпринимателями), в отношении которых осуществляется контроль одними и теми же лицами, направленное исключительно или преимущественно на занижение сумм налогов путем применения специальных налоговых режимов" [4]. То есть организации применяют специальные налоговые режимы, налоговые льготы и так далее с целью минимизации налогов.

Один из самых частых случаев незаконной налоговой оптимизации связан с применением упрощенной системы налогообложения (УСН). Данный льготный режим с низкими ставками имеет ограничения по доходу и количеству сотрудников, поэтому компании могут делить на части свой бизнес, чтобы уложиться в лимит.

Однако далеко не каждое разделение бизнеса является дроблением. Если схема разделения бизнеса соответствует законодательству и нет признаков нелегальности, то такое дробление считается правомерным.

Таким образом, дробление связано с искусственным разделением единого процесса на отдельные части с целью налоговой экономии, а разделение обусловлено реальными экономическими потребностями и

направлено на оптимизацию бизнеса. Для лучшего понимания разницы между этими понятиями разберём реальные примеры из судебной практики.

По материалам арбитражного дела № А13-2976/2018 (ООО «Сантехстрой» против Межрайонной ИФНС № 11 по Вологодской области) ООО «Сантехстрой» выступало как генподрядная организация, заключающая договоры на выполнение строительных работ с заказчиками и находилось на общем режиме налогообложения, а ООО «Сантехмонтаж» выступало как субподрядчик, привлекаемый для выполнения части работ на строительных объектах и применяла УСН. Обе компании располагались по одному адресу, находились под руководством одного и того же директора, и имели одних и тех же аффилированных учредителей [5].

Суть спора: Налоговый орган по результатам выездной проверки сделал вывод, что между ООО «Сантехстрой» и ООО «Сантехмонтаж» отсутствует реальное экономическое разграничение. Было заявлено, что вторая компания создана исключительно с целью занижения налоговой базы за счёт применения УСН и дробления выручки.

В качестве доказательств недобросовестного дробления налоговый орган указал, что обе компании вели деятельность с одного и того же оборудования, использовали один и тот же компьютер, программное обеспечение, общую бухгалтерию и IP-адрес., а также на перемещение сотрудников между юридическими лицами при сохранении прежних должностных обязанностей. Дополнительно были зафиксированы совпадения в составе контрагентов, поставщиков и заказчиков, а также совместное использование имущества и транспортных средств.

В ответ налогоплательщик настаивал на том, что каждое юридическое лицо зарегистрировано и действует обособленно, заключает договоры от своего имени и ведёт расчёты по отдельным банковским счетам. Он также утверждал, что персонал официально оформлен в соответствии с требованиями трудового законодательства, а обе компании надлежащим образом представляют отчётность и уплачивают налоги в рамках выбранных налоговых режимов.

Решение суда: Суд пришёл к выводу, что между ООО «Сантехстрой» и ООО «Сантехмонтаж» отсутствует реальное разграничение деятельности, несмотря на формальную самостоятельность юридических лиц. Было установлено, что обе компании управлялись одним лицом, использовали общих сотрудников, инфраструктуру и обслуживались одной бухгалтерией. Сотрудники фактически исполняли трудовые обязанности вне зависимости от юридического оформления, а бухгалтерский учёт обеих организаций вёлся централизованно, с одного рабочего места и с использованием одного IP-адреса. Суд также отметил, что регистрация и переход ООО «Сантехмонтаж» на УСН произошли именно в тот период, когда выручка ООО «Сантехстрой» приблизилась к предельным значениям, установленным для применения УСН. Это свидетельствовало о

стремлении налогоплательщика сохранить режим налогообложения за счёт искусственного перераспределения выручки между аффилированными структурами. На основании совокупности этих признаков суд пришёл к выводу, что фактически деятельность осуществлялась одной организацией, а использование двух юридических лиц преследовало цель сокрытия налоговых обязательств.

Ключевыми признаками дробления бизнеса стали:

1. отсутствие самостоятельных ресурсов;
2. управленческая и кадровая неразделённость;
3. искусственное перераспределение выручки.

Все это свидетельствовало о злоупотреблении правом в целях получения налоговой выгоды, что соответствует положениям статьи 54.1 НК РФ.

По материалам арбитражного дела № А45-25967/2023 (ООО ТД «Экстрасиб» против Межрайонной ИФНС № 10 по Новосибирской области) ООО ТД «Экстрасиб» — крупная торгово-дистрибуционная компания. Для ведения розничных операций ею была создана сеть из 11 юридических лиц на ЕНВД, зарегистрированных на сотрудников и родственников [6].

Суть спора: Инспекция усомнилась в самостоятельности организаций, применяющих ЕНВД. По её мнению, они создавались искусственно, чтобы снизить совокупную налоговую нагрузку группы компаний.

Налоговый орган представил доказательства, указывающие на использование всеми компаниями общего IP-адреса и единой цифровой среды. Управление, логистика и финансовые потоки контролировались из головного офиса, а формальные директора не участвовали в операционной деятельности, что подтверждалось допросами и отсутствием деловой переписки. Выручка инкассировалась через одну точку, закупки осуществлялись исключительно у «Экстрасиба», а в повседневной операционной деятельности (аренда помещений, техника, персонал) компании зависели от головной структуры.

Налогоплательщик, в свою очередь, настаивал на законности деятельности всех юридических лиц, подчёркивая их официальную регистрацию, налоговую дисциплину и отчётность. Он утверждал, что наличие родственных связей среди учредителей не свидетельствует о нарушении, а выбранная структура отражает специфику регионального управления и оптимизацию логистических процессов.

Решение суда: Суд установил, что вся деятельность розничной сети контролировалась головной компанией, а юридические лица не обладали самостоятельностью. Функции, управление и доход централизованы. Суд признал наличие схемы дробления, направленной на минимизацию налогов без реальной деловой необходимости.

Признаками дробления стали:

1. номинальность директоров;
2. отсутствие хозяйственной и финансовой автономии;
3. полная зависимость от головной структуры.

По материалам арбитражного дела № А76-7791/2023 (ООО ТД «Планета Авто» против ИФНС России по Центральному району г. Челябинска) ООО ТД «Планета Авто» — автодилер, осуществляющий продажу автомобилей, а также организацию сопутствующих услуг, таких как установка дополнительного оборудования, страхование и оформление автокредитов. Параллельно с основной деятельностью к предоставлению этих услуг были привлечены два индивидуальных предпринимателя: ИП Татаров Ю.В. и ИП Крошилов М.А., с которыми автосалон работал по договорам субподряда и аренды [7].

Суть спора: Инспекция посчитала, что часть деятельности, связанной с получением выручки, искусственно выведена на ИП, чтобы сохранить право на применение УСН и снизить налоговую нагрузку. По мнению инспекции, фактическое управление всеми процессами осуществлялось из единого центра, и ИП выполняли формальную роль. Поэтому действия ООО ТД «Планета Авто» были квалифицированы как недопустимое дробление бизнеса.

Налоговый орган указал на техническую и кадровую связанность между ООО ТД «Планета Авто» и индивидуальными предпринимателями: использовались одни и те же IP-адреса, часть сотрудников числилась в обеих структурах или переходила между ними без изменения функций. Клиентов обслуживали в помещениях автосалона, без признаков самостоятельности ИП, а все ключевые решения, по мнению инспекции, принимались централизованно в рамках ООО.

Налогоплательщик, в свою очередь, доказывал обособленность экономической деятельности ИП. Были представлены договоры аренды, заключённые индивидуальными предпринимателями на самостоятельной основе, а также данные о наличии у них отдельных касс, расчётных счетов и собственного бухгалтерского учёта. Подтверждалось, что ИП самостоятельно нанимали персонал, оплачивали услуги охраны и рекламы, то есть несли предпринимательские риски, характерные для самостоятельного субъекта. Кроме того, налогоплательщик обратил внимание суда на специфику дилерских соглашений: в соответствии с условиями контрактов с автопроизводителями, дилеры не имели права напрямую заниматься реализацией страховых и кредитных продуктов, а также установкой определённого оборудования. Именно в силу этих условий часть услуг была передана ИП. Также было представлено, что ИП оказывали услуги не только клиентам автосалона, но и сторонним заказчикам, что дополнительно подтверждало их хозяйственную самостоятельность.

Решение суда: Суд встал на сторону налогоплательщика. Он признал, что деятельность ИП имела самостоятельное экономическое содержание, была документально подтверждена, а участие ООО объяснялось требованиями дистрибьюторов, а не желанием снизить налоги. Суд квалифицировал действия налогоплательщика как допустимую форму оптимизации, не содержащую признаков злоупотребления правом.

Дело ООО «Планета Авто» является показательным примером того, как формальные признаки взаимосвязанности (совпадающие IP, аренда у той же компании, частичный пересекающийся персонал) не являются достаточными для признания дробления бизнеса недопустимым, если они компенсируются реальной хозяйственной самостоятельностью участников.

В отличие от классических схем дробления, где отсутствует деловая цель, а ИП или юрлица фактически не ведут деятельности, в этом случае:

- ИП действительно имели имущественную и организационную обособленность;
- была подтверждена деловая необходимость такой структуры (дилерские ограничения);
- зафиксированы расходы и предпринимательские риски, понесённые ИП.

В структуре деятельности не было выявлено злоупотреблений: ни фиктивности операций, ни централизованного управления выручкой. Решение суда подчёркивает, что даже при наличии аффилированности и взаимодействия внутри группы субъектов решающее значение имеет наличие экономического содержания и реальной деловой цели, а не формальная конструкция.

Таким образом, граница между оптимизацией и злоупотреблением при дроблении бизнеса проходит не по количеству субъектов, не по наличию родственных или технических связей, а по совокупности следующих факторов:

1. Наличие или отсутствие реальной деловой цели: если единственной целью создания структуры является снижение налогов — это злоупотребление [1].
2. Экономическая самостоятельность субъектов: наличие у каждой организации или ИП собственных ресурсов, персонала, клиентов и управленческих решений — ключевой критерий допустимости.
3. Формальность или реальность деятельности: фиктивность операций, номинальность директоров, централизованная инкассация и выручка в пользу одного лица — признаки недопустимого дробления [2].

4. Контроль и подчинённость: если одна компания фактически управляет всеми остальными, отсутствует делегирование функций и бизнес-логика разделения, структура признаётся единым субъектом.

Рассмотрев реальные случаи, можем сформировать некоторые рекомендации налогоплательщикам. Прежде всего компании следует применять налоговые специальные режимы и льготы только в том случае, если она действительно имеет право на них, для этого нужно следить за соответствующими лимитами. Следующий пункт вытекает из предыдущего: если показатели всё же выходят за рамки лимита, то безопаснее перейти на ОСНО. Тогда у ФНС не возникнут лишние вопросы. Если все же нужно разделить бизнес на несколько компаний, то надо придумать как перестроить работу так, чтобы налоговая сделала вывод о том, что никакого дробления не было. Любые изменения в структуре бизнеса должны быть обусловлены разумными экономическими причинами, причём экономия на налогах - не может быть экономической причиной для разделения бизнеса. Это так называемое злоупотребление правомочиями. Отсутствие реальных экономических причин разделения бизнеса - это основной признак дробления, но его крайне сложно доказать. Существуют и другие, более конкретные, признаки, по которым налоговая может определить факт дробления. Помните, что ни один признак не работает в вакууме, их всех необходимо рассматривать в комплексе и на конкретном примере.

Список использованных источников:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (в ред. от 01.01.2025). Статья 54.1 «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов».

2. Федеральная налоговая служба. Письмо от 11.08.2017 № СА-4-7/15895@ «О недобросовестном дроблении бизнеса».

3. Федеральная налоговая служба. Письмо от 28.12.2018 № СА-4-7/25609@ «О подходах к выявлению схем дробления бизнеса».

4. Федеральный закон "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации" от 12.07.2024 N 176-ФЗ.

5. Постановление Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 12.09.2024 по делу № А13-2976/2018 (ООО «Сантехстрой» против Межрайонной ИФНС № 11 по Вологодской области). – URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/121908f1-076d-452f-bf6f-c08854ca5d28>.

6. Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 15.04.2025 по делу № А45-25967/2023 (ООО ТД «Экстрасиб» против

Межрайонной ИФНС № 10 по Новосибирской области). – URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/0ab2af7c-2669-4e4a-b579-87d82db1edbb>.

7. Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 20.03.2025 по делу № А76-7791/2023 (ООО ТД «Планета Авто» против ИФНС России по Центральному району г. Челябинска). – URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/8db37789-10f7-4480-81ae-7af75f2fb871>.