**Какие признаки свидетельствуют о фиктивном дроблении бизнеса**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Признаки дробления бизнеса определены в [Законе](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=491974&dst=101009), который устанавливает налоговую амнистию для отдельных лиц, использовавших дробление в 2022 - 2024 гг. В нем они сформулированы обобщенно.  Более детальное описание признаков дробления бизнеса можно найти в судебных актах. ФНС России проанализировала судебную практику и сформулировала, по каким обстоятельствам можно судить о том, что бизнес дробится для ухода от уплаты налогов.  Условно можно выделить признаки, которые указывают на несамостоятельность субъектов дробления, на общность производственных и других ресурсов, на идентичность видов деятельности участников дробления, на работу с одними и теми же контрагентами и на формальное применение спецрежимов. |  |

**Оглавление:**

1. [Признаки дробления бизнеса в целях ухода от налогов](#P16)

2. [Отсутствие самостоятельности у субъектов после дробления бизнеса](#P33)

3. [Общие материально-техническая база и персонал после дробления бизнеса](#P47)

4. [Идентичность видов деятельности, которые ведут субъекты дробления бизнеса](#P62)

5. [Общие контрагенты у субъектов дробления бизнеса](#P68)

6. [Отсутствие деловой цели дробления бизнеса](#P74)

**1. Признаки дробления бизнеса в целях ухода от налогов**

В Налоговом [кодексе](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=483130) РФ понятие дробления бизнеса не используется. Определение данного понятия есть в [п. 1 ч. 1 ст. 6](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=491974&dst=101009) Федерального закона от 12.07.2024 N 176-ФЗ. Но оно носит узконаправленный характер, так как предназначено для применения [налоговой амнистии](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=PBI&n=332719&dst=100006) к отдельным категориям лиц, которые использовали [дробление](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=PBI&n=332719&dst=100009), чтобы применять спецрежимы. Признаки дробления в этой норме сформулированы обобщенно.

Данное определение не нацелено на установление стандарта доказывания признаков дробления бизнеса, введение новых подходов к нему. На это указала ФНС России в [Приложении](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=488483&dst=100020) к Письму от 18.10.2024 N СД-4-2/11836@ и Письмах от 22.08.2024 [N ЗГ-2-2/12008@](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=QUEST&n=225814&dst=100012), от 09.08.2024 [N СД-4-7/9113](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=QUEST&n=225054&dst=100016).

Детализированное описание признаков фиктивного дробления можно найти в судебных актах. В них приводятся обстоятельства, на основе которых судьи пришли к выводу, что бизнес дробится для ухода от налогов. Судебную практику по налоговым спорам, связанным с дроблением бизнеса, анализирует ФНС России и иногда приводит обзоры такой практики в своих письмах (Письма от 16.07.2024 [N БВ-4-7/8051@](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=481104), от 11.08.2017 [N СА-4-7/15895@](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=256250)).

Признаки фиктивного дробления бизнеса не являются исчерпывающими (Письма ФНС России от 22.08.2024 [N ЗГ-2-2/12008@](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=QUEST&n=225814&dst=100011), от 09.08.2024 [N СД-4-7/9113](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=QUEST&n=225054&dst=100015)). Невозможно выработать универсальный стандарт их доказывания. В каждом случае основания для вменения такого дробления устанавливаются индивидуально на основе анализа хозяйственной деятельности, корпоративной структуры, практики принятия решений внутри группы и т.д. ([Письмо](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=QUEST&n=225054&dst=100009) ФНС России от 09.08.2024 N СД-4-7/9113).

Признаки фиктивного дробления бизнеса условно можно поделить на несколько групп:

* [несамостоятельность](#P33) лиц, образовавшихся в результате разделения бизнеса;
* общность [материально-технической базы и персонала](#P47);
* идентичность [видов деятельности](#P62);
* общность [контрагентов](#P68), с которыми заключаются сделки;
* отсутствие [деловой цели](#P74) для разделения бизнеса между несколькими лицами.

Далее каждая из этих групп признаков рассматривается подробнее.

|  |
| --- |
| Есть ли случаи, когда разделение бизнеса допустимо  Разделение бизнеса между юрлицами, контроль над которыми принадлежит одному лицу или группе лиц, не во всех случаях указывает на фиктивное дробление. Бизнес может быть разделен по объективным причинам, чтобы выполнить требования закона.  Примером служит деятельность организаций-застройщиков в ситуации, когда строятся (создаются) нескольких объектов недвижимости, каждый по отдельному градостроительному плану земельного участка или утвержденным проектам планировки территории либо по отдельным договорам о комплексном развитии территории. По разъяснениям ФНС России, создание нескольких организаций-застройщиков для привлечения на эти цели денег от участников долевого строительства является законным разделением бизнеса ([Письмо](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=QUEST&n=225814&dst=100013) от 22.08.2024 N ЗГ-2-2/12008@). |

**2. Отсутствие самостоятельности у субъектов после дробления бизнеса**

Несамостоятельность субъектов (организаций и ИП), образовавшихся в результате разделения бизнеса, указывает на то, что такое дробление было фиктивным. При фиктивном дроблении создается видимость деятельности нескольких лиц, хотя фактически ее ведет один налогоплательщик. Доходы от такой деятельности искусственно распределяются между несколькими лицами. Как правило, речь идет о создании организаций и регистрации ИП на спецрежимах (Письма ФНС России от 16.07.2024 N БВ-4-7/8051@, от 29.12.2018 [N ЕД-4-2/25984](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=317165&dst=100008), от 11.08.2017 [N СА-4-7/15895@](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=256250&dst=100006)).

О несамостоятельности субъектов могут свидетельствовать такие обстоятельства:

* прямая или косвенная взаимозависимость (аффилированность) участников дробления бизнеса - родственные отношения, служебная подконтрольность и т.д. ([Письмо](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=256250&dst=100022) ФНС России от 11.08.2017 N СА-4-7/15895@).

Примером служит ситуация, когда организация ведет предпринимательскую деятельность совместно с ИП, который является ее учредителем и (или) руководителем. Такие отношения могут указывать на искусственное дробление бизнеса, если направлены исключительно на минимизацию налоговых обязательств ([Письмо](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=481104&dst=100077) ФНС России от 16.07.2024 N БВ-4-7/8051@).

Есть важный нюанс. Сам по себе факт взаимозависимости не свидетельствует об "искусственном" дроблении бизнеса, если все участники ведут самостоятельную деятельность ([п. 12](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=464347&dst=100175) Обзора, утвержденного Президиумом Верховного Суда РФ 13.12.2023, [п. 4](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=301685&dst=100044) Обзора, утвержденного Президиумом ВС РФ 04.07.2018).

Это относится, в частности, к ситуации, когда бизнес ведут члены семьи - [взаимозависимые](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=483130&dst=100185) лица. Семейные связи между ними еще не означают, что бизнес искусственно раздробили. Но если отдельные члены семьи вовлечены в него лишь формально для получения налоговой экономии, а реальные предпринимательские функции не осуществляют, то это могут признать искусственным дроблением бизнеса ([Письмо](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=481104&dst=100060) ФНС России от 16.07.2024 N БВ-4-7/8051@). Когда предпринимательскую деятельность ведут члены семьи, [значение имеет](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=481104&dst=100069), реально ли каждый из них в ней участвует, принимает ли самостоятельные управленческие решения, распоряжается ли своими трудовыми, административными и финансовыми ресурсами.

Подконтрольность лиц может говорить об их несамостоятельности в совокупности с другими факторами. Например, к ним относится возможность манипулировать финансовыми потоками с целью не допустить превышения установленных пределов для продолжения применения УСН ([п. 10](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=464347&dst=100156) Обзора, утвержденного Президиумом Верховного Суда РФ 13.12.2023);

* субъекты несут расходы друг за друга (Письма ФНС России от 09.08.2024 [N СД-4-7/9113](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=QUEST&n=225054&dst=100014), от 11.08.2017 [N СА-4-7/15895@](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=256250&dst=100021));
* расходы несет одно лицо из группы и оно не перевыставляет их взаимозависимым лицам ([Письмо](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=481104&dst=100026) ФНС России от 16.07.2024 N БВ-4-7/8051@).

Например, гостиничный бизнес разделен между несколькими лицами, которые ведут деятельность в одной [гостинице](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=481104&dst=100026). Расходы по обслуживанию ее инженерных систем, лифтов, пожарной сигнализации, на снабжение гостиницы теплом, электроэнергией, на связь, интернет и т.п. несет одна из организаций. Другим участникам группы указанные расходы она не перевыставляет;

* фактически одни лица управляют деятельностью всех участников группы ([Письмо](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=256250&dst=100027) ФНС России от 11.08.2017 N СА-4-7/15895@). Когда одни лица определяют управленческие решения формально самостоятельных лиц, иначе влияют на результаты предпринимательской деятельности последних, то признаются контролирующими ([Приложение](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=488483&dst=100032) к Письму ФНС России от 18.10.2024 N СД-4-2/11836@).

Устанавливая дробление бизнеса, налоговые органы учитывают выгодоприобретателя или выгодоприобретателей, которые оказывают влияние на результаты деятельности формально самостоятельных лиц и контролируют ее ([Приложение](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=488483&dst=100033) к Письму ФНС России от 18.10.2024 N СД-4-2/11836@). Если налогоплательщик, его участники, должностные лица или лица, фактически управляющие группой, являются выгодоприобретателями от разделения бизнеса, то это может свидетельствовать о дроблении ([Письмо](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=256250&dst=100018) ФНС России от 11.08.2017 N СА-4-7/15895@).

**3. Общие материально-техническая база и персонал после дробления бизнеса**

В этой группе признаков можно выделить следующие:

* участники используют одни и те же вывески, обозначения, контактные телефоны, адреса, электронную почту, сайты, МАС-адреса и IP-адреса компьютеров, офисы, склады, банки, в которых открывают и обслуживают расчетные счета, ККТ, терминалы и т.д. (Письма ФНС России от 09.08.2024 [N СД-4-7/9113](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=QUEST&n=225054&dst=100014), от 16.07.2024 N БВ-4-7/8051@, от 11.08.2017 [N СА-4-7/15895@](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=256250&dst=100025));
* подконтрольные участники группы выставляют клиентам счета, в которых указывают не свои контактные данные, а номер телефона, факса организации-налогоплательщика, Ф.И.О. администраторов - ее штатных работников ([Письмо](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=481104&dst=100026) ФНС России от 16.07.2024 N БВ-4-7/8051@);
* у подконтрольных лиц нет своих основных и оборотных средств, кадровых ресурсов, необходимых для ведения деятельности ([Письмо](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=256250&dst=100024) ФНС России от 11.08.2017 N СА-4-7/15895@).

Например, подконтрольная строительная организация осуществляет строительно-монтажные работы исключительно с использованием арендованной у налогоплательщика техники и его давальческих материалов ([Постановление](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=ADV&n=104649&dst=100053) Арбитражного суда Дальневосточного округа от 04.07.2018 N Ф03-2181/2018);

* участники группы ведут деятельность в одном здании, помещении, при этом его площади не обособляются: не разделены на участки, рабочая зона в них общая, капитальных перегородок нет (Письмо ФНС России от 16.07.2024 N БВ-4-7/8051@);
* оформление трудовых отношений с работниками у подконтрольных участников группы носит формальный характер, по существу работа выполняется силами сотрудников организации-налогоплательщика. Руководители подконтрольных компаний фактически не осуществляют руководство ими, конкретные сведения по обстоятельствам их финансово-хозяйственной деятельности пояснить не могут. С этими руководителями [не знакомы](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=481104&dst=100047) сотрудники, которые числятся в штате тех же подконтрольных компаний ([Письмо](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=481104&dst=100046) ФНС России от 16.07.2024 N БВ-4-7/8051@);
* персонал перераспределен между участниками формально, без изменения должностей, должностных обязанностей, рабочих мест (Письма ФНС России от 16.07.2024 [N БВ-4-7/8051@](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=481104&dst=100017), от 11.08.2017 [N СА-4-7/15895@](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=256250&dst=100023));
* общие представители ([Письмо](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=256250&dst=100029) ФНС России от 11.08.2017 N СА-4-7/15895@).

Например, у всех участников оформлены доверенности на одно и то же лицо для взаимодействия с иными контрагентами;

* единые службы, которые осуществляют какие-либо функции для всех участников ([Письмо](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=256250&dst=100028) ФНС России от 11.08.2017 N СА-4-7/15895@).

Например, одни и те же службы ведут бухучет, кадровое делопроизводство, подбирают персонал, поставщиков и покупателей для всех лиц;

* бухгалтерские и кадровые документы, документы по ведению финансово-хозяйственной деятельности по всем взаимозависимым лицам хранятся совместно, программа 1С приобретена на одну организацию, а используется в деятельности всех организаций группы. Сдача налоговой и бухгалтерской отчетности, управление расчетными счетами осуществляются с одного IP-адреса (Письмо ФНС России от 16.07.2024 N БВ-4-7/8051@).

**4. Идентичность видов деятельности, которые ведут субъекты дробления бизнеса**

О фиктивности дробления бизнеса может свидетельствовать то, что его участники, применяющие спецрежим, осуществляют:

* аналогичный (идентичный) вид деятельности (Письма ФНС России от 16.07.2024 [N БВ-4-7/8051@](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=481104&dst=100016), от 11.08.2017 [N СА-4-7/15895@](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=256250&dst=100019)). Например, из организации выделяются несколько новых юрлиц, и все они, как и первая организация, сдают в аренду идентичное имущество и применяют УСН;
* разные, но неразрывно связанные между собой виды деятельности, которые составляют единый производственный процесс, направленный на получение общего результата ([Письмо](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=481104&dst=100051) ФНС России от 16.07.2024 N БВ-4-7/8051@, [пп. "в" п. 27](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=352052&dst=100155) Письма ФНС России от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@). Допустим, есть группа лиц, применяющих УСН. Деятельность одного участника группы состоит в моделировании и конструировании одежды, подготовке тканей к раскрою и непосредственно раскрое. Второй занят пошивом одежды и контролем качества изделий. Третий упаковывает и реализует готовые изделия. Все эти направления деятельности являются частью производства и реализации одного продукта - швейных изделий.

Возможна и обратная ситуация: несколько организаций - например, организация-застройщик, банк, страховая компания, агропредприятие, которые принадлежат одному контролирующему лицу или группе лиц, - осуществляют разные виды деятельности, не связанные в единый технологический процесс. Это не считается дроблением бизнеса, так как нет разделения единой предпринимательской деятельности ([Письмо](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=QUEST&n=225814&dst=100014) ФНС России от 22.08.2024 N ЗГ-2-2/12008@).

**5. Общие контрагенты у субъектов дробления бизнеса**

В эту группу признаков можно объединить обстоятельства, которые налоговый орган обнаружит в результате анализа контрагентов, с которыми работают участники дробления, а именно:

* все участники дробления работают с одними и теми же поставщиками, покупателями, подрядчиками, другими контрагентами (Письма ФНС России от 09.08.2024 [N СД-4-7/9113](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=QUEST&n=225054&dst=100014), от 16.07.2024 N БВ-4-7/8051@, от 11.08.2017 [N СА-4-7/15895@](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=256250&dst=100026));
* единственным контрагентом для одного участника дробления бизнеса является другой участник ([Письмо](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=256250&dst=100026) ФНС России от 11.08.2017 N СА-4-7/15895@);
* распределение общих поставщиков и покупателей между участниками дробления бизнеса исходя из применяемой ими системы налогообложения ([Письмо](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=256250&dst=100032) ФНС России от 11.08.2017 N СА-4-7/15895@).

**6. Отсутствие деловой цели дробления бизнеса**

О том, что дробление обусловлено стремлением минимизировать налоговые обязательства, а не хозяйственной необходимостью, могут свидетельствовать следующие обстоятельства:

* дробление одного бизнеса или производственного процесса происходит между лицами на спецрежимах при фактическом осуществлении деятельности основным участником, осуществляющим реальную деятельность и подпадающим под ОСН ([Письмо](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=256250&dst=100016) ФНС России от 11.08.2017 N СА-4-7/15895@, [Определение](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=ARB&n=517100&dst=100014) Верховного Суда РФ от 24.10.2017 N 308-КГ17-15031);
* в результате дробления налоговые обязательства всех участников практически не изменились или снизилась, притом что хозяйственная деятельность в целом расширилась ([Письмо](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=256250&dst=100017) ФНС России от 11.08.2017 N СА-4-7/15895@);
* дробление произошло непосредственно перед расширением бизнеса - увеличением мощности, персонала или других показателей ([Письмо](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=256250&dst=100020) ФНС России от 11.08.2017 N СА-4-7/15895@);
* по мере расширения бизнеса создаются новые юрлица с единственной целью - получить преимущества от использования спецрежима ([Письмо](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=481104&dst=100013) ФНС России от 16.07.2024 N БВ-4-7/8051@);
* показатели деятельности участников (в частности, размер дохода, численность персонала, занимаемая площадь) близки к предельным показателям для применения спецрежимов ([Письмо](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=256250&dst=100030) ФНС России от 11.08.2017 N СА-4-7/15895@, [п. 11](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=464347&dst=100167) Обзора, утвержденного Президиумом Верховного Суда РФ 13.12.2023).

Например, как только компания приближается к предельной для УСН сумме доходов и появляется возможность ее превысить, часть бизнеса [искусственно выделяется](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=481104&dst=100022) и передается работнику, зарегистрированному в качестве ИП, или подконтрольному юрлицу;

* данные бухучета налогоплательщика с учетом новых организаций могут указывать на снижение рентабельности производства и прибыли ([Письмо](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=256250&dst=100031) ФНС России от 11.08.2017 N СА-4-7/15895@).