

## ОПРЕДЕЛЕНИЕ ГРАНИЦ НАЛОГОВОЙ ОПТИМИЗАЦИИ ПРИ ДРОБЛЕНИИ БИЗНЕСА: ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА

**Аннотация.** В статье рассматриваются правовые аспекты налоговой оптимизации и проблемы разграничения ее законных и недобросовестных форм, связанных с дроблением бизнеса. Анализируются нормативно-правовая база, судебная практика и позиции ученых по вопросам правоприменения. Выявляются ключевые проблемы и предлагаются пути их решения в целях совершенствования налогового контроля и правовой определенности.

**Ключевые слова:** налоговая оптимизация, дробление бизнеса, налоговое право, налоговый контроль, судебная практика.

**ALESHKO Borislav Evgenievich,**  
student of the Faculty of Law  
of the Financial University under  
the Government of the Russian Federation

## DETERMINING THE LIMITS OF TAX OPTIMIZATION IN BUSINESS SPLITTING: LEGAL CHARACTERISTICS

**Annotation.** The article examines the legal aspects of tax optimization and the problems of distinguishing between its legal and unfair forms associated with business fragmentation. The legal framework, judicial practice and the positions of scientists on law enforcement issues are analyzed. Key problems are identified and ways to solve them are proposed in order to improve tax control and legal certainty.

**Key words:** tax optimization, business fragmentation, tax law, tax control, judicial practice.

**Актуальность исследования** обусловлена тем, что в современных экономических реалиях налоговая система Российской Федерации выполняет важную роль в обеспечении стабильного функционирования государства. Одним из ключевых аспектов налоговых правоотношений является эффективность применяемых мер, направленных на решение задач государственного управления при соблюдении необходимых пропорций распределения экономических ресурсов между участниками хозяйственных отношений. В этом контексте вопросы налоговой оптимизации и дробления бизнеса приобретают особую значимость.

Сложность разграничения законной налоговой оптимизации и недобросовестного дробления бизнеса обусловлена отсутствием четких критериев в законодательстве, что порождает правовую неопределенность. Судебная практика демонстрирует разнообразие подходов к выявлению признаков дробления бизнеса, что требует анализа и систематизации.

**Цель исследования** – анализ правовых рамок налоговой оптимизации и дробления бизнеса, а также выработка предложений по совершенствованию правового регулирования и правоприменительной практики.

### **Введение.**

Современная налоговая система предоставляет налогоплательщикам возможность использовать законные инструменты для снижения налоговой нагрузки, что становится важной частью стратегий управления финансами как физических, так и юридических лиц. В контексте правоприменительной и теоретической дискуссии понятие налоговой оптимизации занимает ключевую позицию, поскольку она представляет собой баланс между интересами государства и налогоплательщиков.

В научной литературе налоговая оптимизация рассматривается как деятельность, направленная на минимизацию налоговых обязательств путем использования возможностей, предусмотренных законодательством. Согласно исследованию Е.Г. Васильевой, налоговая оптимизация заключается в «уменьшении размера налоговых

обязательств посредством правомерных целенаправленных действий добросовестного налогоплательщика, включающих в себя надлежащее использование предоставленных законодательством льгот, налоговых освобождений, других законных приемов и способов с учетом принципа учета публично-правовых интересов государства» [1, с.3].

Клычова Г.С. и Залалтдинов М.М. дополняют эту точку зрения, определяя налоговую оптимизацию как деятельность, благодаря которой происходит снижение налоговых выплат [3, с.1–2]. Авторы подчеркивают, что оптимизация предполагает использование всех предоставленных законодательством льгот, освобождений и других официальных преимуществ.

Важным условием определения допустимости применяемых способов налоговой оптимизации является нормативное регулирование и определение критериев, применение которых позволит обеспечить надежную идентификацию нежелательных деяний (налоговых и иных правонарушений). Притом, что Налоговый кодекс Российской Федерации (далее – НК РФ) до декабря 2024 года не содержал однозначного определения деяний, которые могут быть квалифицированы как необоснованное дробление бизнеса, и налогоплательщики могли руководствоваться только нормами, закрепленными в статье 3 НК РФ, включая принципы всеобщности, равенства и экономической обоснованности налогообложения [5]. В статье 6 федерального закона от 12.07.2024 № 176-ФЗ этот терминологический пробел был исправлен, и в НК РФ появилось нормативное определение термина «дробление бизнеса». Можно предположить, что эта новация станет отправной точкой для формирования нового направления правоприменительной практики.

Таким образом, налоговая оптимизация представляет собой законную деятельность налогоплательщика, направленную на снижение налоговой нагрузки через применение предоставленных законодательством инструментов, включая льготы, освобождения и специальные налоговые режимы, при обязательном соблюдении принципов добросовестности и учета публичных интересов государства.

Дробление бизнеса представляет собой сложный правовой и экономический инструмент, вызывающий значительный интерес как у налоговых органов, так и в научной среде. Суть данного явления заключается в разделении предпринимательской деятельности между несколькими субъектами с целью достижения определенных экономических или управленческих целей. В частности, это может быть связано с использованием специальных налоговых режимов или минимизацией

налогового бремени, что делает дробление бизнеса объектом пристального внимания налоговых органов.

Согласно статье 6 Федерального закона от 12.07.2024 № 176-ФЗ, дробление бизнеса понимается как разделение единой предпринимательской деятельности между несколькими формально самостоятельными лицами (организациями или индивидуальными предпринимателями), находящимися под общим контролем одних и тех же лиц [6]. Основной целью такого дробления, как правило, является занижение налоговой базы или суммы налогов через использование специальных налоговых режимов, что может выходить за рамки установленных норм статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации [5].

В научных исследованиях отмечается, что дробление бизнеса не является изначально противоправным. А.М. Пшеунов акцентирует внимание на том, что разделение бизнеса на взаимосвязанные и взаимозависимые субъекты допустимо в случаях, если оно направлено на оптимизацию управления и улучшение производственных процессов [2, с.3]. Дробление бизнеса становится незаконным только тогда, когда оно приобретает формальный характер и служит исключительно средством для получения необоснованной налоговой выгоды. В таких случаях контролирующие органы могут квалифицировать действия компании как правонарушение, связанное с искусственным снижением налоговой нагрузки.

В своей работе А.М. Пшеунов, основываясь на анализе судебной практики, автор выделяет следующие признаки незаконного дробления бизнеса: регистрация компаний в один день; регистрация компаний по одному юридическому адресу; осуществление идентичной деятельности; наличие единого руководителя при постановке компаний на учет; первоначальная компания выступает единственным заказчиком услуг аффилированных организаций; наличие спорного интереса у контрагентов; отсутствие цели дробления первоначальной компании; наличие расчетных счетов в одном банке; общие трудовые ресурсы [2].

А.М. Пшеунов в своих исследованиях отмечает, что еще одним важным признаком незаконного дробления бизнеса является формальное распределение ресурсов или их безвозмездное предоставление между взаимозависимыми лицами [2, с. 7]. Этот признак особенно ярко проявляется в случаях, когда участники хозяйственных операций выступают аффилированными лицами, чья деятельность носит характер транзитных звеньев, используемых исключительно для получения необоснованной налоговой выгоды.

Таким образом, формальное распределение ресурсов дополняет комплекс критериев, позволяющих квалифицировать действия налогоплательщиков как незаконное дробление бизнеса.

Дополнительные разъяснения относительно данного явления содержатся в письме Федеральной налоговой службы [8]. Согласно пункту 1 статьи 54.1 НК РФ не допускается уменьшение налоговой базы или суммы налога за счет искажения сведений о фактах хозяйственной жизни или объектах налогообложения. В данном письме также приводится правовая позиция Верховного Суда Российской Федерации, который определяет «дробление бизнеса» как искусственное распределение доходов между несколькими лицами для прикрытия фактической деятельности одного хозяйствующего субъекта. Такой субъект, в свою очередь, не соответствует условиям применения преференциальных налоговых режимов, установленных законом.

Важным аспектом, связанным с вопросами дробления бизнеса, является проявление налогоплательщиками должной осмотрительности. Согласно позиции Верховного Суда Российской Федерации [7], неблагоприятные налоговые последствия не могут быть возложены на налогоплательщика, если он проявил надлежащую осмотрительность при выборе контрагента. При этом оцениваются характер, объем сделки и специфика деятельности. Например, при крупных сделках или при взаимодействии с компаниями, занимающимися специфическими видами деятельности, осмотрительность требует дополнительного изучения их лицензий, опыта и репутации.

Кроме того, суд подчеркивает недопустимость получения необоснованной налоговой выгоды. Действия налогоплательщиков, направленные исключительно на минимизацию налогов без реальной экономической деятельности, квалифицируются как нарушение. Ключевым критерием здесь является наличие деловой цели и экономической целесообразности сделок, что исключает фиктивность операций и искусственное занижение налоговой базы.

Распределение бремени доказывания также играет важную роль в делах, связанных с дроблением бизнеса. Верховный Суд указывает, что налоговый орган должен представить доказательства недобросовестности налогоплательщика. Однако налогоплательщик обязан документально подтвердить реальность хозяйственных операций, включая наличие экономических ресурсов у контрагентов, с которыми он заключал сделки.

Существенным элементом анализа является оценка реальности хозяйственных операций. Наличие формальных документов (договоров, накладных, счетов-фактур) само по себе не явля-

ется доказательством реальности сделки [7]. Необходимы дополнительные доказательства, такие как наличие у контрагента ресурсов для выполнения обязательств, реальность исполнения сделки и экономическая целесообразность взаимодействия.

Наконец, суд акцентирует внимание на необходимости проверки экономической цели сделок. Если сделки не имеют деловой цели, они рассматриваются как инструмент для получения необоснованной налоговой выгоды. Следовательно, проявляется искусственное распределение доходов, использование номинальных контрагентов и создание схем, направленных исключительно на снижение налогового бремени.

На примере судебного решения можно выявить подходы суда к оценке действий налогоплательщиков при подозрении в незаконном дроблении бизнеса. В данном деле ООО «Промткань ТК» оспаривало решение налогового органа, которым обществу было отказано в применении налоговых вычетов по НДС на основании выявленных признаков фиктивности хозяйственных операций с ИП Федулаевым С.А. [9].

Суд пришел к выводу, что взаимодействие между ООО «Промткань ТК» и ИП Федулаевым С.А. носило формальный характер. Были выявлены признаки фиктивности, такие как отсутствие реальных хозяйственных операций, недостаток материально-технических ресурсов у ИП для выполнения заявленных сделок и противоречивость предоставленных документов. Особое внимание суд уделил завышению цены товара и обналичиванию средств, что свидетельствовало об отсутствии экономической цели сделок.

В данном случае налоговый орган и суд использовали подходы, закрепленные в статье 54.1 НК РФ, требуя подтверждения реальности операций и наличия экономической целесообразности. Суд отметил, что документы, предоставленные ООО «Промткань ТК», не доказали фактическое исполнение обязательств со стороны контрагента, что является основанием для отказа в налоговых вычетах.

Данный пример иллюстрирует, как суды оценивают совокупность доказательств для выявления незаконного дробления бизнеса. Подобные признаки, как отсутствие деловой цели, формальный характер сделок и фиктивность операций, подтверждают недобросовестность действий налогоплательщика.

Проблема идентификации и доказывания дробления бизнеса занимает особое место в правоприменительной практике налоговых органов, поскольку затрагивает баланс между интересами государства и налогоплательщиков. Законода-

тельство Российской Федерации допускает реализацию налоговой оптимизации, однако отсутствие четких правовых критериев для разграничения допустимого дробления бизнеса и злоупотреблений создает значительные трудности в правоприменении. Основные проблемы, связанные с данным явлением, можно разделить на три ключевых аспекта: нечеткость правовых критериев, сложность доказывания умысла налогоплательщика и противоречивость правоприменительной практики.

Одной из ключевых проблем, связанных с дроблением бизнеса, является неопределенность правовых критериев, определяющих, какие действия налогоплательщиков могут считаться законной налоговой оптимизацией, а какие — недобросовестным дроблением бизнеса. В частности, статья 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации не устанавливает конкретных норм и критериев, четко разграничивающих эти категории. Это приводит к неоднозначности в правоприменительной практике и затрудняет как налогоплательщикам, так и налоговым органам понимание границ допустимого поведения. Согласно Обзору практики, ключевым значением является оценка реальности хозяйственной деятельности и экономической целесообразности действий налогоплательщика [7].

Следующей проблемой является сложность доказывания умысла налогоплательщика в создании схем дробления бизнеса. Данная проблема особенно актуальна в контексте распределения бремени доказывания. Налоговым органам необходимо представить убедительные доказательства того, что действия налогоплательщика направлены на получение необоснованной налоговой выгоды. В свою очередь налогоплательщики сталкиваются с необходимостью доказывать реальность и обоснованность своих хозяйственных операций. Обзор практики указывает на то, что использование схем с участием формально самостоятельных лиц, которые фактически выступают в роли транзитных звеньев, может свидетельствовать о недобросовестности налогоплательщика.

Дополнительной проблемой является противоречивость правоприменительной практики по делам о дроблении бизнеса. Разные суды по-разному трактуют аналогичные обстоятельства, что создает неопределенность для всех участников налоговых правоотношений. Например, в одном из дел суд признал правомерным решение налогового органа о доначислении налогов, основываясь на выявленных признаках формального дробления бизнеса, таких как совместное использование материально-технических ресурсов и

управление группой компаний одним лицом. В то же время в другом деле схожие признаки не были признаны достаточными для вывода о недобросовестности налогоплательщика [8].

Таким образом, проблемы, связанные с дроблением бизнеса, касаются не только недостаточной определенности законодательства, но и сложности доказывания умысла, а также противоречивости судебной практики. Эти проблемы требуют не только анализа, но и разработки путей их решения, что будет изложено в следующем разделе.

Решение проблемы нечеткости правовых критериев дробления бизнеса требует нормативной доработки. Для устранения неопределенности в законодательстве необходимо разработать и закрепить четкие критерии, позволяющие разграничить законное дробление бизнеса и недобросовестные действия. Это может включать указание на признаки фиктивности хозяйственных операций, такие как использование номинальных контрагентов, отсутствие реальной экономической цели сделок и искусственное распределение доходов. Указанные предложения согласуются с позицией Верховного Суда Российской Федерации, изложенной в Обзоре практики применения законодательства о налогах и сборах [7].

Для решения проблемы доказательства умысла налогоплательщика важным шагом является повышение квалификации сотрудников налоговых органов. Введение специализированных программ обучения, направленных на выявление признаков недобросовестного дробления бизнеса и сбор необходимых доказательств, позволит повысить эффективность налогового контроля. Кроме того, необходимо внедрение методических рекомендаций, основанных на судебной практике, для помощи инспекторам в анализе деятельности налогоплательщиков. Позиция Верховного Суда указывает, что налоговые органы должны представить совокупность доказательств, подтверждающих факт недобросовестного поведения налогоплательщика [2].

Для решения проблемы противоречивости судебной практики целесообразно обобщить и систематизировать подходы судов к делам о дроблении бизнеса, что может быть достигнуто через принятие постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации, которое определит единые стандарты оценки действий налогоплательщиков и установит перечень допустимых доказательств. Указанные меры обеспечат единообразие правоприменительной практики и снизят риск ошибок в судебных решениях [2].

Дополнительно следует уделить внимание повышению уровня осведомленности бизнеса о

рисках, связанных с дроблением бизнеса. Проведение разъяснительных мероприятий, выпуск рекомендаций и методических пособий для бизнеса о том, как минимизировать риски налоговых претензий, позволит укрепить правовую защищённость предпринимателей и снизить уровень споров с налоговыми органами.

Налоговая оптимизация, осуществляемая в рамках законодательства, способствует снижению налоговой нагрузки и является правомерной. В то же время дробление бизнеса становится противоправным, если направлено исключительно на получение необоснованной налоговой выгоды, сопровождается формальными операциями и не имеет экономической цели.

В результате проведенного анализа практики рассмотрений правонарушений, связанных с дроблением бизнеса, определены ключевые проблемы, связанные с применением налогового законодательства, намечены направления работы для устранения правовой неопределенности при рассмотрении указанной категории дел и совершенствования нормативно-правовой базы, регулирующей данный вид правоотношений.

#### Список литературы:

- [1] Васильева, Е.Г. (2023). Налоговая оптимизация: правовые аспекты и границы // Журнал российского права. – 2023. – № 7. – С. 85–90.
- [2] Пшеунов, А.М. (2024). Дробление бизнеса с точки зрения оценки обстоятельств получения необоснованной налоговой выгоды // Финансовое право. – 2024. – № 6. – С. 1–8.
- [3] Клычова, Г.С., Залалтдинов, М.М. (2023). Методы налоговой оптимизации в Российской Федерации: теория и практика // Вестник налогового права. – 2023. – № 3. – С. 14–19.
- [4] Кузнецова, Е.В. (2023). Оптимизация налогообложения в рамках законодательства Российской Федерации // Налоговая политика и практика. – 2023. – № 4. – С. 22–28.
- [5] Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 29.11.2024).
- [6] Федеральный закон от 12.07.2024 № 176-ФЗ (ред. от 29.11.2024) «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».
- [7] Обзор практики применения арбитражными судами положений законодательства о налогах и сборах, связанных с оценкой обоснованности налоговой выгоды (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 13.12.2023).

ванности налоговой выгоды (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 13.12.2023).

[8] Письмо ФНС России от 16.07.2024 № БВ-4-7/8051@ «О правовых позициях, сформированных судебной практикой при разрешении споров, связанных с дроблением бизнеса».

[9] Решение Арбитражного суда Ивановской области от 29.01.2024 по делу № А17-6376/2023 // Картотека арбитражных дел.

[10] Решение Арбитражного суда города Москвы от 06.09.2024 по делу № А40-98687/24-75-778 // Картотека арбитражных дел.

#### Spisok literatury:

- [1] Vasil'eva, E.G. (2023). Nalogovaya optimizaciya: pravovye aspekty i granicy // ZHurnal rossijskogo prava. – 2023. – № 7. – S. 85–90.
- [2] Psheunov, A.M. (2024). Droblenie biznesa s tochki zreniya ocenki obstoyatel'stv polucheniya neobosnovannoj nalogovoj vygody // Finansovoe pravo. – 2024. – № 6. – S. 1–8.
- [3] Klychova, G.S., Zalaltdinov, M.M. (2023). Metody nalogovoj optimizacii v Rossijskoj Federacii: teoriya i praktika // Vestnik nalogovogo prava. – 2023. – № 3. – S. 14–19.
- [4] Kuznecova, E.V. (2023). Optimizaciya nalogoblozheniya v ramkah zakonodatel'stva Rossijskoj Federacii // Nalogovaya politika i praktika. – 2023. – № 4. – S. 22–28.
- [5] Nalogovyy kodeks Rossijskoj Federacii (chast' pervaya) ot 31.07.1998 № 146-FZ (red. ot 29.11.2024).
- [6] Federal'nyj zakon ot 12.07.2024 № 176-FZ (red. ot 29.11.2024) "O vnesenii izmenenij v chasti pervuyu i vtoruyu Nalogovogo kodeksa Rossijskoj Federacii, otdel'nye zakonodatel'nye akty Rossijskoj Federacii i priznanii utrativshimi silu otdel'nyh polozhenij zakonodatel'nyh aktov Rossijskoj Federacii".
- [7] Obzor praktiki primeneniya arbitrazhnymi sudami polozhenij zakonodatel'stva o nalogah i sborah, svyazannyh s ocenкой obosnovannosti nalogovoj vygody (utv. Prezidiumom Verhovnogo Suda RF 13.12.2023).
- [8] Pis'mo FNS Rossii ot 16.07.2024 № BV-4-7/8051@ «O pravovyh poziciyah, sformirovannyh sudebnoj praktikoj pri razreshenii sporov, svyazannyh s drobleniem biznesa».
- [9] Reshenie Arbitrazhnogo suda Ivanovskoj oblasti ot 29.01.2024 po delu № A17-6376/2023 // Kartoteka arbitrazhnyh del.
- [10] Reshenie Arbitrazhnogo suda goroda Moskvy ot 06.09.2024 po delu № A40-98687/24-75-778 // Kartoteka arbitrazhnyh del.

