

Налоги и налогообложение*Правильная ссылка на статью:*

Секретарёв Р.В. Налоговые риски искусственного дробления бизнеса: анализ судебной практики 2024 – 2025 годов // Налоги и налогообложение. 2025. № 5. DOI: 10.7256/2454-065X.2025.5.75596 EDN: BRMQBQ URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=75596

**Налоговые риски искусственного дробления бизнеса:
анализ судебной практики 2024 – 2025 годов****Секретарёв Роман Викторович**

кандидат философских наук

Доцент кафедры гражданско-правовых дисциплин, Владивостокский государственный университет

690014, Россия, Приморский край, г. Владивосток, ул. Гоголя, 41, каб. 5502

✉ rvsldv@mail.ru[Статья из рубрики "Арбитражная практика разрешения налоговых споров"](#)**DOI:**

10.7256/2454-065X.2025.5.75596

EDN:

BRMQBQ

Дата направления статьи в редакцию:

21-08-2025

Аннотация: Объектом исследования являются налоговые правоотношения, возникающие при использовании схем дробления бизнеса в качестве инструмента налоговой оптимизации. Предметом анализа выступает правоприменительная практика арбитражных судов и правовые позиции налоговых органов, формирующие критерии квалификации таких схем в 2024–2025 годах. В статье рассматриваются актуальные вопросы разграничения законного налогового планирования и недобросовестного уклонения от налогообложения в контексте положений ст.54.1 НК РФ. Особое внимание уделяется выявлению ключевых признаков искусственного дробления бизнеса и тенденциям судебной практики, способствующим уточнению доктрины противодействия злоупотреблениям налоговыми льготами. Актуальность темы обусловлена отсутствием в действующем законодательстве как четкого определения «дробления бизнеса», так и критериев его правомерности, что порождает правовую неопределенность и конфликты. Методологическую базу исследования составили формально-юридический, сравнительно-правовой и историко-правовой методы. Формально-юридический обеспечил систематизацию налоговых норм, сравнительно-правовой позволил

сопоставить отечественные и зарубежные подходы (GAAR, *substance over form*), историко-правовой способствовал реконструкции эволюции доктрины налоговой выгоды и выявлению устойчивых тенденций судебной практики последних лет. Цель исследования заключается в выявлении основных тенденций судебной практики и обосновании подходов к оценке хозяйственных схем дробления бизнеса. Научная новизна работы определяется комплексным анализом новейшей арбитражной практики, направленным на выявление устойчивых признаков недобросовестного дробления и анализ правовых механизмов их пресечения. В статье раскрываются теоретические и практические аспекты применения ст.54.1 НК РФ, предложено авторское видение критериев допустимости структур. Итоговые выводы служат обоснованием необходимости законодательного закрепления четких признаков искусственного дробления и прямых запретов на применение специальных режимов (УСН, патента) для таких схем путём дополнения следующих статей : ст. 11, ст. 346.12, ст. 346.45 НК РФ. Реализация предложений направлена на снижение правовой неопределенности, формирование предсказуемого правоприменения и обеспечение баланса интересов государства и налогоплательщиков.

Ключевые слова:

налоговое право, налоговое планирование, налоговая оптимизация, налоговые риски, судебная практика, правоприменительная практика, добросовестность налогоплательщика, недобросовестное дробление, дробление бизнеса, искусственное дробление

Введение (Introduction)

Оптимизация налоговой нагрузки остаётся важной частью предпринимательской деятельности. От успешности её реализации зависит не только рентабельность, но и порой само существование бизнеса. Однако в практическом применении границы между допустимыми и недобросовестными способами снижения налоговой нагрузки продолжают оставаться неопределенными. Одним из наиболее спорных и обсуждаемых инструментов в этой сфере является так называемое «дробление бизнеса» — организация деятельности через создание нескольких взаимозависимых юридических лиц [\[1\]](#), применяющих специальные налоговые режимы. Актуальность темы обусловлена отсутствием в действующем налоговом законодательстве Российской Федерации не только чётко установленного определения понятия «дробление бизнеса», но и критериев его правомерности.

Подходы арбитражных судов и позиции ФНС РФ за 2024–2025 годы совпадают в части того, что искусственное разделение бизнеса является недопустимым способом снижения налоговых обязательств. Несмотря на наличие многочисленных разъяснений налоговых органов и значимых судебных дел, в научной литературе активно обсуждается баланс между свободой предпринимательской деятельности и ограничениями, призванными пресекать недобросовестное использование налоговых льгот.

Правовое регулирование вопросов дробления бизнеса в российском законодательстве основано на положениях Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ), прежде всего ст.54.1, устанавливающей принципы определения обоснованности налоговой выгоды. Важно отметить, что действующее налоговое законодательство не содержит легального определения «дробления бизнеса». Кроме того, нормы главы 26.2

НК РФ, регулирующие применение упрощенной системы налогообложения (УСН), и главы 26.3 НК РФ о патентной системе, часто используют в схемах, направленных на снижение налоговой нагрузки путем искусственного разделения деятельности.

На международном уровне аналогичные вопросы регулируются через принцип «*substance over form*», заложенный в модельных конвенциях ОЭСР и актах ЕС по борьбе с агрессивным налоговым планированием. Эти подходы предполагают приоритет фактического экономического содержания операций над их юридической формой, что также постепенно внедряется и в российскую практику. Интересное сопоставление зарубежного и российского подходов представлено в работах Д. Я.Подшиваловой о правовых средствах противодействия дроблению бизнеса в Канаде, где анализируется правило «вмененного объединения корпораций» как инструмент ограничения налоговых льгот [\[2\]](#),[\[3\]](#).

В научной литературе тема дробления бизнеса вызывает активные дискуссии. Так, Д. В.Винницкий указывает на непоследовательность правоприменительных позиций [\[4\]](#). Поэтому важно найти баланс между правом налогоплательщика на экономическую свободу и необходимостью противодействия злоупотреблениям налоговыми льготами. Доктора юридических наук А. В.Волков и О. Е.Блинков в совместном исследовании рассматривают дробление бизнеса как результат несовершенства налогового регулирования и предлагают введение четких критериев законности подобных схем [\[5\]](#). Е. С.Ефремова обращает внимание на отсутствие в российском праве четкого механизма разграничения правомерной оптимизации и незаконного уклонения от налогов, что, по ее мнению, повышает правовую неопределенность для предпринимателей [\[6\]](#). Аналогичные вопросы затрагиваются в работах ранее упомянутой Д. Я.Подшиваловой о концепции «уклонения от налогообложения» в российском праве, где автор обоснованно акцентирует внимание на сложностях разграничения допустимой оптимизации и недопустимого уклонения [\[7\]](#),[\[8\]](#).

Стоит выделить несколько ёмких статей А. И.Трапезникова, в которых автор прослеживает эволюцию судебной практики и закрепление доктрины «налоговой выгоды» применительно к дроблению бизнеса, включая критерии деловой цели и реальности хозяйственных операций. А. И. Трапезников справедливо отмечает, что «Понятия «налоговая выгода» и «дробление» бизнеса находятся в генетической связи, соотносятся как родовое и видовое понятия, так как «дробление» бизнеса является одним из частных случаев получения необоснованной налоговой выгоды» [\[9\]](#). Полагаем, что и иные публикации указанного автора данный тезис убедительно подтверждают [\[10\]](#),[\[11\]](#).

Механизм против злоупотребления правом в налоговом регулировании как часть более общего правила о запрете злоупотребления правом (*General Anti-Abuse Rule, GAAR*) рассмотрен в статьях Ж. Ошоа [\[12\]](#), Я. Шёнфельда [\[13\]](#) и П. ван Оса [\[14\]](#).

Обобщая наработки указанных исследователей можно отметить, что на уровне Европейского союза принципы *substance over form* и *General Anti-Abuse Rule* стали ключевыми инструментами противодействия агрессивному налоговому планированию. Даже формально законные операции могут быть признаны злоупотреблением правом, если они направлены исключительно на получение налоговой выгоды. Особое значение для верной квалификации имеет двухступенчатый тест на злоупотребление правом: выявление объективных признаков несоответствия сделки целям налогового

регулирования и наличие субъективного намерения налогоплательщика получить преимущество вопреки духу закона. Такой подход позволяет выявлять и пресекать схемы, основанные на формальном соблюдении правовых норм при отличающемся экономическом содержании.

Применение данных концепций в российском налоговом праве могло бы способствовать снижению правовой неопределенности в квалификации схем дробления бизнеса. Закрепление принципа «приоритета содержания над формой» позволило бы создать более предсказуемый правоприменительный механизм и установить чёткие ориентиры как для налоговых органов, так и для налогоплательщиков.

Но, несмотря на значительное количество публикаций отечественных авторов, можно констатировать, что в научных работах недостаточно системно анализируются новейшие судебные решения 2024–2025 годов, формирующие устойчивую правоприменительную практику по вопросам дробления бизнеса. Данное исследование направлено на восполнение этого пробела.

В арбитражной практике налоговых споров вопрос о «дроблении бизнеса» весьма важен применительно к попыткам налогоплательщиков минимизировать налоговые обязательства с помощью аффилированных структур. Изучение решений арбитражных судов различных округов позволяет выявить устойчивые подходы судебных инстанций к квалификации подобных схем и определить критерии, по которым разграничивается законная оптимизация и недобросовестные действия. Поскольку поиск конкретного дела по номеру в картотеке арбитражных дел (kad.arbitr.ru) сложностей не вызывает, полагаем возможным не приводить в статье длинные гиперссылки на каждый судебный акт в отдельности.

Результаты (Results)

Признаки «дробления бизнеса» и их судебная оценка. Ряд дел свидетельствует о признании судами наличия схем дробления с формальным разделением бизнеса. Так, в деле № **A40-55466/2023** суд удовлетворил заявление ООО «Годовалов» о признании недействительным решения налогового органа о доначислении налогов и штрафов за 2016-2018 годы. Апелляция поддержала выводы суда первой инстанции. Однако в 2024 году кассационная инстанция направила дело на новое рассмотрение, указав на необходимость оценки доводов о применении крупнейшим налогоплательщиком схемы «дробления бизнеса» для использования специальных налоговых режимов. При повторном рассмотрении в сентябре 2024 года суд отказал в удовлетворении требований, установив, что ООО «Годовалов» контролировало сеть из 69 аптек, которые применяли специальные налоговые режимы (ЕНВД, УСН). Суд выявил признаки централизованного управления: совпадение IP-адресов, использование общих сотрудников и имущества, а также контроль над финансовыми потоками. Апелляция в декабре 2024 года и кассация в апреле 2025 года согласились с данным выводом, оставив решения без изменения. Итоговые выводы суда перекликуются с мнением А.В. Волкова и О.Е. Блинкова о том, что фиктивное разделение бизнеса может быть квалифицировано судами как основание для консолидации доходов взаимозависимых лиц и корректировки налоговой базы [\[5\]](#).

В 2023 году Арбитражный суд Свердловской области по делу № **A60-8460/2023** частично удовлетворил заявление ООО «ТПП «Спектрон», признав недействительным решение налогового органа о доначислении налога на прибыль и НДС за 2017-2019 годы. Апелляция в январе 2024 года поддержала выводы суда первой инстанции.

Однако в апреле 2024 года кассация оставила постановление апелляции без изменений, согласившись с доказанностью схемы «дробления бизнеса» путём распределения доходов между зависимыми компаниями на упрощенной системе налогообложения, что позволило существенно снизить налоговую нагрузку.

Аналогичная ситуация отмечена в деле № **A27-26576/2021**, где ООО «Перспектива» через подконтрольные организации («Мастер Фуд», «Вкусный мир» и др.) перераспределяло выручку, сохраняя за собой полный контроль над операционной деятельностью. Арбитражный суд, рассматривая спор, установил отсутствие самостоятельности у зависимых лиц, что подтверждалось наличием формального документооборота, единых управлеченческих центров, общей инфраструктуры и признаков согласованного управления со стороны головной организации. Кассация в июне 2024 года подтвердила выводы нижестоящих судов о том, что действия группы компаний носили согласованный характер и были направлены на создание необоснованной налоговой выгоды.

В деле № **A49-5539/2022** ООО «Покрофф» оспорило решение налогового органа о доначислении НДС, налога на прибыль и налога на имущество за 2017–2018 годы. Налоговый орган утверждал, что налогоплательщик создал схему «дробления бизнеса», используя индивидуальных предпринимателей для перераспределения доходов и минимизации налоговой нагрузки. Суды первой и апелляционной инстанций установили самостоятельность хозяйственной деятельности ИП и признали выводы инспекции недоказанными. В ноябре 2024 года Арбитражный суд Поволжского округа, рассматривая кассационную жалобу налогового органа, поддержал выводы нижестоящих судов. Кассация отметила, что у ООО «Покрофф», а также у ИП Чайкова и ИП Сопруненко имелись собственные активы, сотрудники и отдельные хозяйственные процессы. Признаки взаимозависимости сами по себе не являлись основанием для консолидации доходов.

В деле № **A72-9161/2022** ООО «Искатель» оспорило решение налогового органа о доначислении налогов на сумму свыше 17 млн руб., основанное на выводе о создании схемы «дробления бизнеса» с использованием взаимозависимых обществ («Сокол», «Симбир-Петрол») и индивидуальных предпринимателей для сохранения права на упрощённую систему налогообложения. Арбитражный суд Ульяновской области, а затем апелляция признали недействительным оспариваемое решение инспекции. В январе 2024 года кассация отменила эти акты и направила дело на новое рассмотрение, указав на необходимость оценки совокупности обстоятельств дела. При повторном рассмотрении суд первой инстанции в июне 2024 года вновь удовлетворил заявление ООО «Искатель». В декабре 2024 года Арбитражный суд Поволжского округа, рассматривая кассационную жалобу, поддержал выводы нижестоящих судов. Кассация указала, что налоговый орган не представил доказательств фиктивности хозяйственной деятельности взаимозависимых лиц, их подконтрольности ООО «Искатель» и направленности действий на получение необоснованной налоговой выгоды. Такой подход наглядно иллюстрирует тенденцию судебной практики к приоритету содержания над формой, о чём ранее писала К.А.Пономарёва, подчеркивая необходимость учитывать деловую цель операций для справедливой оценки добросовестности налогоплательщика [\[15\]](#). Кроме того, как отмечают Т. И.Митяева и П. В.Шумов, выработка единых критериев допустимости дробления бизнеса могла бы способствовать снижению правовой неопределенности и формированию более предсказуемой судебной практики [\[16\]](#).

В деле № **A69-2935/2022** индивидуальный предприниматель оспорил доначисления

налогов и штрафов, добившись отмены решения налогового органа. Арбитражный суд Республики Тыва признал недействительным решение налогового органа о привлечении к ответственности за создание схемы минимизации налоговых обязательств путём «дробления бизнеса» и распределения доходов между взаимозависимыми лицами. Суд первой инстанции установил, что предприниматель осуществлял самостоятельную финансово-хозяйственную деятельность, обладал всеми необходимыми ресурсами и активами для ведения бизнеса без зависимости от иных лиц и принимал ключевые управленческие решения самостоятельно. Апелляция поддержала выводы суда первой инстанции в марте 2024 года, подтвердив отсутствие признаков согласованности действий и экономической несамостоятельности. В июне 2024 года кассация отказалася налоговому органу в удовлетворении жалобы, отметив, что представленные инспекцией доказательства не свидетельствуют о наличии искусственного деления бизнеса и подчеркнув самостоятельный характер деятельности подконтрольных предпринимателей, а также недоказанность формирования схемы для получения необоснованной налоговой выгоды.

В деле № А72-9161/2022 ООО «Искатель» оспорило доначисление налогов и штрафов за 2017–2019 годы. Арбитражный суд Ульяновской области вначале отказал в удовлетворении иска, сославшись на доводы налогового органа о создании схемы дробления бизнеса. Кассация в январе 2024 года отменила эти акты и вернула дело на новое рассмотрение, указав на необходимость оценки всех обстоятельств совокупно. При новом рассмотрении в июне 2024 года суд признал недействительным оспариваемое решение инспекции, установив отсутствие признаков согласованного управления и самостоятельность хозяйственной деятельности арендаторов. Апелляция в сентябре 2024 года и кассация в декабре 2024 года оставили решение без изменения. Итоговые выводы судов перекликаются с мнением А. И. Трапезникова о том, что формальная взаимозависимость субъектов не свидетельствует автоматически о недобросовестности налогоплательщика [9].

Обсуждение (Discussion)

Проведённое исследование подтверждает, что ключевым критерием признания действий налогоплательщиков недобросовестными является как выявление признаков согласованности действий, так и экономической несамостоятельности субъектов, которые используются в схемах. При этом необходимо учитывать не только формальные признаки, но и реальные экономические процессы, которые опосредованы конкретными гражданско-правовыми договорами. Как показывает дело № А72-9161/2022, даже при наличии общих ресурсов или взаимозависимости суды могут признать схему добросовестной, если налогоплательщик сохраняет хозяйственную автономию – этот нюанс требует особого внимания при формулировании законодательных критериев.

Системный анализ проанализированных в статье судебных актов позволяет выделить основные признаки недобросовестного дробления: использование фиктивного документооборота, установление централизованного управления и использование общих трудовых и материальных ресурсов, что свидетельствует о зависимости подконтрольных лиц и их экономической несамостоятельности.

Однако данный перечень не может считаться исчерпывающим; на сегодняшний день в научной и экспертной литературе предлагаются более обширные перечни признаков, свидетельствующих о формальном дроблении бизнеса. Дискуссия между сторонниками чётких критериев (А. В. Волков, О. Е. Блинков [5]) и предостерегающими от избыточного

регулирования (Д. В. Винницкий [4]) демонстрирует сложность поиска баланса. Полагаем, что отечественный законодатель должен отреагировать на правовые подходы, выработанные судами и имплементировать их в действующее законодательство.

Например, возможно закрепление в Налоговом кодексе Российской Федерации легальной дефиниции «дробление бизнеса» с формулировкой ключевых признаков данной схемы. При этом потребуется установление прямого запрета на применение специальных налоговых режимов в случаях, когда деятельность налогоплательщика направлена преимущественно на получение необоснованной налоговой выгоды. Важно подчеркнуть: такое решение, хотя и эффективно для борьбы со злоупотреблениями, может породить новые сложности на практике – например, конфликт с общими нормами о необоснованной налоговой выгоде (ст. 54.1 НК РФ) или риск избыточных претензий налоговых органов к добросовестным предпринимателям.

Предлагаемые меры направлены на создание чётких правовых ориентиров, способствующих предсказуемости правоприменения и позволяющих учитывать интересы как государства, так и налогоплательщиков. Суды всё чаще ориентируются на принцип добросовестности налогоплательщика, оценивая наличие реальной деловой цели операций. Большое значение в этом играет позиция Верховного Суда РФ, изложенная в Обзоре практики применения ст.54.1 НК РФ от 13 декабря 2023 года (<https://vsrf.ru/documents/all/33229/>, дата обращения: 23.07.2025), согласно которой ключевым критерием оценки добросовестности является реальная деловая цель хозяйственных операций. Это, как видится, соответствует позиции Конституционного Суда РФ, который в Постановлении от 27 мая 2003 г. №9-П (<https://base.garant.ru/12131072/>, дата обращения: 23.07.2025) отметил недопустимость наказания за использование законных способов минимизации налогов.

Анализ зарубежного опыта (в частности, стран ЕС) также показывает эффективность применения принципа «*substance over form*» и правил GAAR. Эти подходы позволяют преодолевать формальные конструкции, если они направлены исключительно на получение налоговой выгоды. Однако их адаптация к российским реалиям потребует учёта важной особенности: в отличие от ЕС, где GAAR дополняется детальными директивами, нам необходимо избежать излишней жёсткости, чтобы не нарушить баланс между фискальными интересами и правом на законную оптимизацию. Полагаем, что их адаптация в российском законодательстве способствовала бы формированию более предсказуемой и стабильной правоприменительной практики.

Выводы (Conclusions)

Как показывает практика, российские арбитражные суды всё чаще отказываются от формально-юридического подхода, согласно которому наличие нескольких юридических лиц сразу приравнивалось к схеме дробления бизнеса. В центре внимания оказывается фактическое экономическое содержание операций и наличие деловой цели у налогоплательщика. Анализ судебной практики позволяет выделить ключевые признаки недобросовестного дробления бизнеса: наличие централизованного управления; совместное использование персонала и имущества; отсутствие управлеченческой самостоятельности у взаимозависимых организаций; формальный характер документооборота. Эти элементы в системной взаимосвязи позволяют судить о фактической экономической зависимости между субъектами, несмотря на их формальную юридическую самостоятельность. Однако эти критерии не могут считаться исчерпывающими и требуют тщательной оценки обстоятельств каждого конкретного дела. Как показывает практика стран ЕС, применение принципа *substance over form* и

механизмов GAAR оказывается эффективным инструментом в борьбе с агрессивным налоговым планированием. Адаптация этих подходов к российским условиям могла бы способствовать формированию более предсказуемой и стабильной правоприменительной практики, при этом важно сохранить баланс между фискальными интересами государства и законным правом налогоплательщиков на оптимизацию налогообложения.

В целях устранения правовой неопределенности и обеспечения единообразного подхода к оценке схем дробления бизнеса предлагаем внести в Налоговый кодекс Российской Федерации следующие изменения:

1. В пункт 2 статьи 11 НК РФ добавить легальное определение дробления бизнеса как искусственного создания или использования взаимозависимых субъектов для ведения фактически единого хозяйственного процесса, направленного преимущественно на получение необоснованной налоговой выгоды за счёт применения специальных налоговых режимов или иных льгот.

2 . В статье 346.12 НК РФ установить запрет на применение упрощённой системы налогообложения налогоплательщиками, если их деятельность осуществляется в рамках схем дробления бизнеса, направленных преимущественно на получение необоснованной налоговой выгоды. Предлагается конкретизировать признаки таких схем, включая использование общих ресурсов, отсутствие управляемой автономии и иные обстоятельства, свидетельствующие о согласованности действий взаимозависимых лиц.

3 . В статье 346.45 НК РФ предусмотреть запрет на выдачу патента и применение патентной системы налогообложения при установлении факта дробления бизнеса с целью необоснованного снижения налоговой нагрузки.

Эти меры, по нашему мнению, позволят создать более чёткие правовые ориентиры для налогоплательщиков и налоговых органов, снизить количество судебных споров и способствовать формированию устойчивой судебной практики, отражающей баланс интересов всех участников налоговых правоотношений.

Библиография

1. Секретарёв Р.В. Взаимозависимые лица в налоговом праве: проблемы правоприменения // Налоги и налогообложение. 2024. № 6. С. 81-89. DOI: 10.7256/2454-065X.2024.6.72113 EDN: LNNTSD URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=72113
2. Подшивалова Д.Я. Вопросы правовой определенности GAAR в контексте судебного правоприменения в Канаде // Право и государство: теория и практика. 2021. № 1(193). С. 66-69. DOI: 10.47643/1815-1337_2021_1_66. EDN: VBWQQR 3.
3. Подшивалова Д.Я. Финансово-правовые средства противодействия недобросовестной практике дробления бизнеса в Канаде // Налоги и налогообложение. 2021. № 2. С. 85-92. DOI: 10.7256/2454-065X.2021.2.34822 URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=34822
4. Винницкий Д.В. К дискуссии о дроблении бизнеса и последовательности применяемых подходов // Налоговед. 2019. № 3. С. 51-59. EDN: YZAFNJ 5.
5. Волков А.В., Блинков О.Е. Дробление бизнеса: правовые проблемы // Вестник Пермского университета. Юридические науки. 2019. № 44. С. 261-280. DOI: 10.17072/1995-4190-2019-44-261-280. EDN: MHLGDG 6.
6. Ефремова Е.С. Дробление бизнеса и статья 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации // Журнал Сибирского федерального университета. Серия: Гуманитарные науки. 2024. Т. 17, № 6. С. 1103-1111. EDN: MIMALM 7.

7. Подшивалова Д.Я. Подход Российской Федерации к понятию "уклонение от налогообложения" // Государство и право. 2021. № 8. С. 164-170. DOI: 10.31857/S102694520011577-5. EDN: CTJJMN 8.
8. Подшивалова Д.Я. Статья 54.1 НК РФ: возможные проблемы правоприменения // Налоги. 2021. № 2. С. 20-25. DOI: 10.18572/1999-4796-2021-2-20-25. EDN: ZLTNPP 9.
9. Трапезников А.И. Правовая природа "дробления" бизнеса как налогового правонарушения // Право и государство: теория и практика. 2024. № 1(229). С. 81-84. DOI: 10.47643/1815-1337_2024_1_81. EDN: FQHRVO 10.
10. Трапезников А.И. Правовая аналитика юрисконсульта при определении признаков искусственного "дробления бизнеса" // Юридическая техника. 2024. № 18. С. 695-699. EDN: SGVCOY 11.
11. Трапезников А.И. Понятие "дробления" бизнеса как вида налогового правонарушения // Аграрное и земельное право. 2024. № 1(229). С. 118-121. DOI: 10.47643/1815-1329_2024_1_118. EDN: LPSGOK 12.
12. Ochôa J. Implementation of the EU Anti-Tax Avoidance Directive (2016/1164) in Portugal // European Taxation. 2022. Vol. 62, № 5. P. 209-218. DOI: <https://doi.org/10.59403/1an63cb>. EDN: YWNUSW 13.
13. Schönenfeld J. Controlled Foreign Company Rules and the EU Anti-Tax Avoidance Directive // EC Tax Review. 2017. Vol. 26, № 3. P. 145-152. DOI: <https://doi.org/10.54648/ecta2017016>. 14.
14. van Os P. Interest Limitation under the Adopted EU Anti-Tax Avoidance Directive and the Principle of Proportionality // EC Tax Review. 2016. Vol. 25, № 4. P. 184-198. DOI: <https://doi.org/10.54648/ecta2016020>. 15.
15. Пономарева К.А. Дробление бизнеса: о соблюдении принципа определенности налогообложения в правоприменительной практике // Правоприменение. 2020. Т. 4, № 2. С. 41-48. DOI: 10.24147/2542-1514.2020.4(2).41-48. EDN: RKLPA 16.
16. Митяева Т.И., Шумов П.В. Дробление бизнеса: законное предпринимательство или налоговое правонарушение // Аграрное и земельное право. 2023. № 10(226). С. 114-116. DOI: 10.47643/1815-1329_2023_10_114. EDN: DDOZMO

Результаты процедуры рецензирования статьи

Рецензия выполнена специалистами [Национального Института Научного Рецензирования](#) по заказу ООО "НБ-Медиа".

В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.

Со списком рецензентов можно ознакомиться [здесь](#).

Предметом исследования в представленной на рецензирование статье являются, как это следует из ее наименования, налоговые риски искусственного дробления бизнеса. Автор проанализировал соответствующую судебную практику 2024 – 2025 годов. Заявленные границы исследования соблюдены ученым.

Методология исследования в тексте статьи не раскрывается.

Актуальность избранной автором темы исследования несомненна и обосновывается им следующим образом: "Оптимизация налоговой нагрузки остаётся важной частью предпринимательской деятельности. От успешности её реализации зависит не только рентабельность, но и порой само существование бизнеса. Однако в практическом применении границы между допустимыми и недобросовестными способами снижения налоговой нагрузки продолжают оставаться неопределенными. Одним из наиболее спорных и обсуждаемых инструментов в этой сфере является так называемое «дробление бизнеса» – организация деятельности через создание нескольких

взаимозависимых юридических лиц [1], применяющих специальные налоговые режимы. Актуальность темы обусловлена отсутствием в действующем налоговом законодательстве Российской Федерации не только чётко установленного определения понятия «дробление бизнеса», но и критериев его правомерности" и др. Ученым подробно раскрыта степень изученности рассматриваемых в статье проблем: "В научной литературе тема дробления бизнеса вызывает активные дискуссии. Так, Д. В. Винницкий указывает на непоследовательность правоприменимых позиций [4]. Поэтому важно найти баланс между правом налогоплательщика на экономическую свободу и необходимостью противодействия злоупотреблениям налоговыми льготами. Доктора юридических наук А. В. Волков и О. Е. Блинков в совместном исследовании рассматривают дробление бизнеса как результат несовершенства налогового регулирования и предлагают введение четких критериев законности подобных схем [5]. Е. С. Ефремова обращает внимание на отсутствие в российском праве четкого механизма разграничения правомерной оптимизации и незаконного уклонения от налогов, что, по ее мнению, повышает правовую неопределенность для предпринимателей [6]. Аналогичные вопросы затрагиваются в работах ранее упомянутой Д. Я. Подшиваловой о концепции «уклонения от налогообложения» в российском праве, где автор обоснованно акцентирует внимание на сложностях разграничения допустимой оптимизации и недопустимого уклонения [7],[8]. Стоит выделить несколько ёмких статей А. И. Трапезникова, в которых автор прослеживает эволюцию судебной практики и закрепление доктрины «налоговой выгоды» применительно к дроблению бизнеса, включая критерии деловой цели и реальности хозяйственных операций. А. И. Трапезников справедливо отмечает, что «Понятия «налоговая выгода» и «дробление» бизнеса находятся в генетической связи, соотносятся как родовое и видовое понятия, так как «дробление» бизнеса является одним из частных случаев получения необоснованной налоговой выгоды» [9]. Полагаем, что и иные публикации указанного автора данный тезис убедительно подтверждают [10],[11]. Механизм против злоупотребления правом в налоговом регулировании как часть более общего правила о запрете злоупотребления правом (General Anti-Abuse Rule, GAAR), рассмотрен в статьях Ж. Ошоа [12], Я. Шёнфельда [13] и П. ван Оса [14]."

Научная новизна работы проявляется в ряде заключений автора: "Проведённое исследование подтверждает, что ключевым критерием признания действий налогоплательщиков недобросовестными является как выявление признаков согласованности действий, так и экономической несамостоятельности субъектов, которые используются в схемах. При этом необходимо учитывать не только формальные признаки, но и реальные экономические процессы, которые опосредованы конкретными гражданско-правовыми договорами"; "Системный анализ проанализированных в статье судебных актов позволяет выделить основные признаки недобросовестного дробления: использование фиктивного документооборота, установление централизованного управления и использование общих трудовых и материальных ресурсов, что свидетельствует о зависимости подконтрольных лиц и их экономической несамостоятельности. Однако данный перечень не может считаться исчерпывающим; на сегодняшний день в научной и экспертной литературе предлагаются более обширные перечни признаков, свидетельствующих о формальном дроблении бизнеса. Дискуссия между сторонниками чётких критериев (А. В. Волков, О. Е. Блинков [5]) и предостерегающими от избыточного регулирования (Д. В. Винницкий [4]) демонстрирует сложность поиска баланса. Полагаем, что отечественный законодатель должен отреагировать на правовые подходы, выработанные судами и имплементировать их в действующее законодательство. Например, возможно закрепление в Налоговом кодексе Российской Федерации легальной дефиниции «дробление бизнеса» с формулировкой

ключевых признаков данной схемы. При этом потребуется установление прямого запрета на применение специальных налоговых режимов в случаях, когда деятельность налогоплательщика направлена преимущественно на получение необоснованной налоговой выгоды. Важно подчеркнуть: такое решение, хотя и эффективно для борьбы со злоупотреблениями, может породить новые сложности на практике – например, конфликт с общими нормами о необоснованной налоговой выгоде (ст. 54.1 НК РФ) или риск избыточных претензий налоговых органов к добросовестным предпринимателям"; "Анализ зарубежного опыта (в частности, стран ЕС) также показывает эффективность применения принципа «*substance over form*» и правил GAAR. Эти подходы позволяют преодолевать формальные конструкции, если они направлены исключительно на получение налоговой выгоды. Однако их адаптация к российским реалиям потребует учёта важной особенности: в отличие от ЕС, где GAAR дополняется детальными директивами, нам необходимо избежать излишней жёсткости, чтобы не нарушить баланс между фискальными интересами и правом на законную оптимизацию. Полагаем, что их адаптация в российском законодательстве способствовала бы формированию более предсказуемой и стабильной правоприменительной практики" и др. Таким образом, статья вносит определенный вклад в развитие отечественной правовой науки и, безусловно, заслуживает внимания потенциальных читателей.

Научный стиль исследования выдержан автором в полной мере.

Структура работы логична. Во вводной части статьи ученый обосновывает актуальность избранной им темы исследования. В основной части работы автор анализирует налоговые риски искусственного дробления бизнеса на основании материалов судебной практики 2024 – 2025 гг., выявляет ряд проблем и предлагает пути их решения. В заключительной части работы содержатся выводы по результатам проведенного исследования.

Содержание статьи соответствует ее наименованию, но не лишено недостатков формального характера.

Так, автор пишет: "Доктора юридических наук А. В. Волков и О. Е. Блинков в совместном исследовании рассматривают дробление бизнеса как результат несовершенства налогового регулирования и предлагают введение четких критериев законности подобных схем [5]" - "юридических" (опечатка).

Таким образом, статья нуждается в дополнительном вычитывании – в ней встречаются опечатки.

Библиография исследования представлена 16 источниками (научными статьями), в том числе на английском языке. С формальной и фактической точек зрения этого достаточно. Автору удалось раскрыть тему исследования с необходимой полнотой и глубиной.

Апелляция к оппонентам имеется, как общая, так и частная (Д. В. Винницкий), и вполне достаточна. Научная дискуссия ведется автором корректно. Положения работы обоснованы в должной степени и проиллюстрированы примерами.

Выводы по результатам проведенного исследования имеются ("Как показывает практика, российские арбитражные суды всё чаще отказываются от формально-юридического подхода, согласно которому наличие нескольких юридических лиц сразу приравнивалось к схеме дробления бизнеса. В центре внимания оказывается фактическое экономическое содержание операций и наличие деловой цели у налогоплательщика. Анализ судебной практики позволяет выделить ключевые признаки недобросовестного дробления бизнеса: наличие централизованного управления; совместное использование персонала и имущества; отсутствие управлеченческой самостоятельности у взаимозависимых организаций; формальный характер документооборота. Эти элементы в системной взаимосвязи позволяют судить о

фактической экономической зависимости между субъектами, несмотря на их формальную юридическую самостоятельность. Однако эти критерии не могут считаться исчерпывающими и требуют тщательной оценки обстоятельств каждого конкретного дела. Как показывает практика стран ЕС, применение принципа *substance over form* и механизмов GAAR оказывается эффективным инструментом в борьбе с агрессивным налоговым планированием. Адаптация этих подходов к российским условиям могла бы способствовать формированию более предсказуемой и стабильной правоприменительной практики, при этом важно сохранить баланс между фискальными интересами государства и законным правом налогоплательщиков на оптимизацию налогообложения. В целях устранения правовой неопределенности и обеспечения единообразного подхода к оценке схем дробления бизнеса предлагаем внести в Налоговый кодекс Российской Федерации следующие изменения:

1. В пункт 2 статьи 11 НК РФ добавить легальное определение дробления бизнеса как искусственного создания или использования взаимозависимых субъектов для ведения фактически единого хозяйственного процесса, направленного преимущественно на получение необоснованной налоговой выгоды за счёт применения специальных налоговых режимов или иных льгот. 2. В статье 346.12 НК РФ установить запрет на применение упрощённой системы налогообложения налогоплательщиками, если их деятельность осуществляется в рамках схем дробления бизнеса, направленных преимущественно на получение необоснованной налоговой выгоды. Предлагается конкретизировать признаки таких схем, включая использование общих ресурсов, отсутствие управляемой автономии и иные обстоятельства, свидетельствующие о согласованности действий взаимозависимых лиц" и др.), обладают свойствами достоверности, обоснованности и, несомненно, заслуживают внимания научного сообщества.

Интерес читательской аудитории к представленной на рецензирование статье может быть проявлен прежде всего со стороны специалистов в сфере налогового права при условии ее небольшой доработки: раскрытии методологии исследования и устранении опечатки в тексте статьи.

Результаты процедуры повторного рецензирования статьи

Рецензия выполнена специалистами [Национального Института Научного Рецензирования](#) по заказу ООО "НБ-Медиа".

В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.

Со списком рецензентов можно ознакомиться [здесь](#).

РЕЦЕНЗИЯ

на статью на тему «Налоговые риски искусственного дробления бизнеса: анализ судебной практики 2024 – 2025 годов».

Предмет исследования.

Предложенная на рецензирование статья посвящена актуальным вопросам судебной практики и особых судебных подходов применительно к вопросам выявления фактов искусственного дробления бизнеса и возникающих в связи с этим налоговых рисков. Автором приводятся конкретные примеры из судебных дел, делаются принципиальные

выводы из них, рекомендации для практики, а также предложения по совершенствованию законодательства. В качестве конкретного предмета исследования выступили положения законодательства, мнения ученых, материалы судебной практики. Методология исследования.

Цель исследования прямо в статье не заявлена. При этом она может быть ясно понята из названия и содержания работы. Цель может быть обозначена в качестве рассмотрения и разрешения отдельных проблемных аспектов вопроса о налоговых рисках искусственного дробления бизнеса в связи с формированием судебной практики в 2024-2025 годах. Исходя из поставленных цели и задач, автором выбрана методологическая основа исследования.

В частности, автором используется совокупность общенаучных методов познания: анализ, синтез, аналогия, дедукция, индукция, другие. В частности, методы анализа и синтеза позволили обобщить и разделить выводы различных научных подходов к предложенной тематике, а также сделать конкретные выводы из материалов судебной практики.

Наибольшую роль сыграли специально-юридические методы. В частности, автором активно применялся формально-юридический метод, который позволил провести анализ и осуществить толкование норм действующего законодательства. Например, следующий вывод автора: «Правовое регулирование вопросов дробления бизнеса в российском законодательстве основано на положениях Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ), прежде всего ст.54.1, устанавливающей принципы определения обоснованности налоговой выгоды. Важно отметить, что действующее налоговое законодательство не содержит легального определения «дробления бизнеса»».

Следует положительно оценить возможности эмпирического метода исследования, связанного с изучением материалов судебной практики, а также иной правоприменительной практики. В частности, важным может быть следующий вывод: «Подходы арбитражных судов и позиции ФНС РФ за 2024-2025 годы совпадают в части того, что искусственное разделение бизнеса является недопустимым способом снижения налоговых обязательств. Несмотря на наличие многочисленных разъяснений налоговых органов и значимых судебных дел, в научной литературе активно обсуждается баланс между свободой предпринимательской деятельности и ограничениями, призванными пресекать недобросовестное использование налоговых льгот».

Таким образом, выбранная автором методология в полной мере адекватна цели исследования, позволяет изучить все аспекты темы в ее совокупности.

Актуальность.

Актуальность заявленной проблематики не вызывает сомнений. Имеется как теоретический, так и практический аспекты значимости предложенной темы. С точки зрения теории тема дробления бизнеса и формирующиеся в связи с этим судебной практики сложна и неоднозначна. Действительно, факты дробления бизнеса на практике возникают. Эти действия, которые могут быть признаны недобросовестными, находят отклик в судах, что необходимо знать участникам экономического оборота. Сложно спорить с автором рецензируемой статьи в том, что «В арбитражной практике налоговых споров вопрос о «дроблении бизнеса» весьма важен применительно к попыткам налогоплательщиков минимизировать налоговые обязательства с помощью аффILIированных структур. Изучение решений арбитражных судов различных округов позволяет выявить устойчивые подходы судебных инстанций к квалификации подобных схем и определить критерии, по которым разграничивается законная оптимизация и недобросовестные действия».

Тем самым, научные изыскания в предложенной области стоит только поприветствовать.
Научная новизна.

Научная новизна предложенной статьи не вызывает сомнений. Во-первых, она выражается в конкретных выводах автора. Среди них, например, такой вывод: «российские арбитражные суды всё чаще отказываются от формально-юридического подхода, согласно которому наличие нескольких юридических лиц сразу приравнивалось к схеме дробления бизнеса. В центре внимания оказывается фактическое экономическое содержание операций и наличие деловой цели у налогоплательщика. Анализ судебной практики позволяет выделить ключевые признаки недобросовестного дробления бизнеса: наличие централизованного управления; совместное использование персонала и имущества; отсутствие управляемской самостоятельности у взаимозависимых организаций; формальный характер документооборота. Эти элементы в системной взаимосвязи позволяют судить о фактической экономической зависимости между субъектами, несмотря на их формальную юридическую самостоятельность. Однако эти критерии не могут считаться исчерпывающими и требуют тщательной оценки обстоятельств каждого конкретного дела».

Указанный и иные теоретические выводы могут быть использованы в дальнейших научных исследованиях.

Во-вторых, автором предложены идеи по совершенствованию действующего законодательства. В частности,

«В пункт 2 статьи 11 НК РФ добавить легальное определение дробления бизнеса как искусственно созданного или использования взаимозависимых субъектов для ведения фактически единого хозяйственного процесса, направленного преимущественно на получение необоснованной налоговой выгоды за счёт применения специальных налоговых режимов или иных льгот».

Приведенный вывод может быть актуален и полезен для правотворческой деятельности. Таким образом, материалы статьи могут иметь определенных интерес для научного сообщества с точки зрения развития вклада в развитие науки.

Стиль, структура, содержание.

Тематика статьи соответствует специализации журнала «Налоги и налогообложение», так как она посвящена правовым проблемам, связанным с выявлением налоговых рисков.

Содержание статьи в полной мере соответствует названию, так как автор рассмотрел заявленные проблемы, в целом достиг цели исследования, предложив конкретные идеи для реформирования российского законодательства.

Качество представления исследования и его результатов следует признать в полной мере положительным. Из текста статьи прямо следуют предмет, задачи, методология и основные результаты исследования.

Оформление работы в целом соответствует требованиям, предъявляемым к подобного рода работам. Существенных нарушений данных требований не обнаружено.

Библиография.

Следует высоко оценить качество использованной литературы. Автором активно использована литература, представленная авторами из России и из-за рубежа (Волков А.В., Блинков О.Е., Подшивалова Д.Я., Секретарёв Р.В., Ochôda J., Schönfeld J. и другие). Многие из цитируемых ученых являются признанными учеными в области проблем дробления бизнеса. Хотело бы отметить использование автором большого количества материалов судебной практики, что позволило придать исследованию правоприменимую направленность.

Таким образом, труды приведенных авторов соответствуют теме исследования, обладают признаком достаточности, способствуют раскрытию различных аспектов темы.

Апелляция к оппонентам.

Автор провел серьезный анализ текущего состояния исследуемой проблемы. Все цитаты ученых сопровождаются авторскими комментариями. То есть автор показывает разные точки зрения на проблему и пытается аргументировать более правильную по его мнению.

Выводы, интерес читательской аудитории.

Выводы в полной мере являются логичными, так как они получены с использованием общепризнанной методологии. Статья может быть интересна читательской аудитории в плане наличия в ней систематизированных позиций автора применительно к проблеме выявления налоговых рисков, возникающих в связи с дроблением бизнеса.

На основании изложенного, суммируя все положительные и отрицательные стороны статьи

«Рекомендую опубликовать»