

Юридические исследования*Правильная ссылка на статью:*

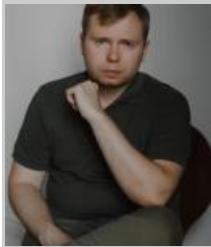
Трапезников А.И. Отсутствие деловой цели в модели ведения предпринимательской деятельности как признак дробления бизнеса // Юридические исследования. 2025. № 10. DOI: 10.25136/2409-7136.2025.10.76289 EDN: EDQKCY URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=76289

Отсутствие деловой цели в модели ведения предпринимательской деятельности как признак дробления бизнеса

Трапезников Александр Иванович

аспирант; Юридический факультет; Пермский государственный национальный исследовательский университет

614031, Россия, Пермский край, г. Пермь, Дзержинский р-н, ул. Транспортная, д. 9, кв. 192

A portrait photograph of Alexander Ivanovich Trapeznikov, a man with short brown hair, wearing a dark t-shirt, sitting and resting his chin on his hand.
✉ trapezsasha@yandex.ru[Статья из рубрики "Юридический практикум"](#)**DOI:**

10.25136/2409-7136.2025.10.76289

EDN:

EDQKCY

Дата направления статьи в редакцию:

16-10-2025

Аннотация: В статье рассмотрена категория деловой цели, широко используемая в налоговых спорах о получении необоснованной налоговой выгоды. Деловая цель рассматривается автором в контексте признаков дробления бизнеса. Вопрос доказывания наличия или отсутствия деловой цели в выбранной налогоплательщиками модели ведения предпринимательской деятельности является актуальным в науке и правоприменительной практике при рассмотрении проблематики дробления бизнеса, так как содержательное значение категории деловой цели мало изучено. Автором изучен генезис правоприменительного подхода к доказыванию отсутствия деловой цели, в связи с чем произведено обращение к зарубежной правоприменительной практике, отражающей формирование судебной доктрины деловой цели, а также проведен анализ формирования представлений о деловой цели в российской правоприменительной практике, связанной с рассмотрением дел о получении налоговой выгоды. Перечислены ключевые взгляды ученых-юристов на деловую цель при выявлении налоговых злоупотреблений, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды.

посредством дробления бизнеса. Автором применены общенаучные методы. В числе основного метода исследования – анализ: его использование в работе связано с изучением доктринальных источников. Результаты анализа изложены в исследовании. Использована индукция, которая применена в целях изучения правоприменительной практики, относящейся к предмету исследования. Автор выявляет правоприменительную проблему отсутствия единого стандарта доказывания деловой цели в налоговых спорах о дроблении бизнеса. Для решения заявленной проблемы было установлено содержательное значение деловой цели и аспектов, подлежащих проверке в целях установления наличия либо отсутствия деловой цели. На основе этого, была предложена методология исследования деловой цели в модели ведения предпринимательской деятельности. Сделаны выводы о деловой цели, как о правовой категории, ориентирующей на поэтапную оценку деловых намерений налогоплательщика при совершении сделки (операции) и полученного экономического эффекта от их реализации; о недопустимости установления деловой цели через другой признак – несамостоятельность налогоплательщиков, участвующих в дроблении бизнеса; о перечне действий правоприменителя при проверке деловой цели и прямых, косвенных аспектах, доказывающих, либо опровергающих присутствие деловых мотивов в поведении налогоплательщика при формировании структуры бизнеса.

Ключевые слова:

налоговая выгода, дробление бизнеса, признаки дробления бизнеса, деловая цель, экономическая обоснованность, судебная доктрина, налоговые споры, судебная практика, экономический эффект, система налогообложения

Введение

Эффективное правовое регулирование и правоприменительная практика формируются не только посредством совершенствования законотворческой деятельности, но и вследствие анализа прикладных проблем юриспруденции и выработки подходов к их решению. Особую актуальность такие исследования приобретают, когда предметом научного изучения выступают категории, не урегулированные законодательством, но являющиеся составной частью правовой реальности. К числу таких категорий относятся налоговая выгода, дробление бизнеса, деловая цель.

Обращение к изучению доказывания отсутствия деловой цели в модели ведения предпринимательской деятельности как признаку дробления бизнеса обусловлено тем, что деловая цель встроена в систему признаков дробления бизнеса, а потому имеет квалифицирующее значение для правоприменителя.

Правоприменительная природа происхождения деловой цели и многообразный контекст ее применения к конкретным фактическим обстоятельствам налогового спора, являющимся предметом судебного рассмотрения, обусловили формирование существенной научной и правоприменительной проблематики в вопросах установления деловой цели налогоплательщика при дроблении бизнеса.

Несмотря на значительное внимание к деловой цели, ее единообразное понимание отсутствует, поскольку сводится к ее наполнению оценочными категориями, превращая деловую цель в гибкий правоприменительный инструментарий, не имеющий правовой определенности.

Целью автора является установление конкретных аспектов проблематики доказывания отсутствия деловой цели в модели ведения предпринимательской деятельности и возможных ее решений, что невозможно без решения задач исследования генезиса категории деловой цели, определения содержательного значения деловой цели, предложении конкретного стандарта доказывания.

Генезис представлений о деловой цели в налоговых спорах

О деловой цели следует сказать с позиций судебной доктрины деловой цели, сформированной в зарубежной правоприменительной практике, а именно – практике США, впоследствии адаптированной в других юрисдикциях.

В деле «*Gregory v. Helvering*» Верховный суд США впервые обратил внимание на необходимость выяснения вопроса о том, были ли в совершаемых сделках цели, не связанные с налоговым мотивом. Суд указал: «если оставить в стороне вопрос о мотивах, связанных с налогообложением, и рассматривать характер разбирательства с точки зрения того, что произошло на самом деле, что мы увидим? Просто операцию, не имеющую деловой или корпоративной цели – простое ухищрение, замаскированное под корпоративную реорганизацию, чтобы скрыть его истинный характер...» [\[1\]](#).

Профессор права юридического факультета Нью-Йоркского университета Д. Элкинс, осуществляя детальный разбор данного дела, указывает: «Решение Верховного суда по делу Грегори... является одним из самых влиятельных решений в области налогообложения. Оно легло в основу ряда важных доктрин, включая принципы деловой цели...» [\[2\]](#).

Дело «*Gregory v. Helvering*» имело бесспорное влияние, в частности, в вопросе применения доктрины деловой цели, что впоследствии было использовано в качестве precedента для разрешения других дел [\[3\]](#).

А.А. Бельтюкова пишет, что доктрина деловой цели нашла свое проявление и в Великобритании, между тем, прошла более долгий путь своего становления: в 1935 г. при разрешении в Палате лордов дела графа Вестминстерского против Службы внутренних доходов (дело «*Duke of Westminster v. IRC*») было признано право налогоплательщика вести свои дела так, чтобы платить меньше налогов [\[4\]](#).

М.А. Ровинский указывает, что только в 1981 г. в решении по делу «*W.T. Ramsay Ltd. v. Inland Revenue Commissioners*», суд изменил свой подход, указав, по сути, что юридическое значение отдельной сделки может игнорироваться в тех случаях, когда вся совокупность сделок имеет своей единственной целью уменьшение налоговой обязанности плательщика [\[5\]](#).

Е.В. Килинкарова, комментируя данное дело, указала, что Палата лордов признала налоговую оптимизацию незаконной, указав, что вовлечение третьей компании в процесс купли-продажи акций между налогоплательщиком и покупателем не имело самостоятельной деловой цели и было направлено исключительно на уменьшение размера налоговой обязанности [\[6\]](#).

Появление доктрины деловой цели в российском правоприменении появилось с принятием Постановления Пленума ВАС РФ № 53 от 12.10.2006 (далее – Постановление № 53), в пункте 3 которого указано, что налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены

операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера).

В пункте 5 Постановления № 53 применительно к согласованным между налогоплательщиками операциям судам было предписано исследовать, обусловлены ли эти операции разумными экономическими или иными причинами (деловыми целями).

Понятие деловой цели было более внятно описано в пункте 9 Постановления № 53: установление судом наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели) в действиях налогоплательщика осуществляется с учетом оценки обстоятельств, свидетельствующих о его намерениях получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Там же было отмечено, что судам необходимо учитывать, что налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели. Поэтому если судом установлено, что главной целью, преследуемой налогоплательщиком, являлось получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгода в отсутствие намерения осуществлять реальную экономическую деятельность, в признании обоснованности ее получения может быть отказано.

В 2017 г. условие соблюдения деловой цели при совершении сделок было включено в содержание подп. 1 п. 2 ст. 54.1 НК РФ, из смысла которого следует, что основной целью сделки (операции) не может являться получение налоговой выгоды.

Из смысла п. 11, 12 Обзора Верховного суда РФ от 13.12.2023 г. следует, что дробление бизнеса является допустимым, если разделение хозяйственных бизнеса было обусловлено целями делового характера. Налогоплательщиком должны быть представлены доказательства, подтверждающие наличие разумных экономических причин в разделении деятельности.

Закрепление деловой цели в правовом регулировании произошло таким же не стандартным путем, как и закрепление родовой категории – налоговой выгоды, в связи с выяснением обоснованности которой упоминается деловая цель: сначала деловая цель появляется в правоприменительной практике в содержании пунктов 3, 5, 9 Постановления № 53, и только потом, при стремлении законодателя кодифицировать сложившиеся в практике подходы, упоминание деловой цели, как условии признания налоговой выгоды обоснованной, было включено в содержание пп. 1 п. 2 ст. 54.1 НК РФ.

Деловая цель занимает одно из важнейших мест в налоговых спорах, в том числе по делам о дроблении бизнеса. При этом, деловая цель является рабочим инструментом, посредством которого налогоплательщики могут защитить свою позицию, обосновать действия в виде формирования модели ведения предпринимательской деятельности.

В ряде дел, при наличии всех прочих признаков дробления бизнеса, объяснение суду деловой цели осуществленного разделения бизнеса получало положительную оценку, вследствие которой решения налоговых органов признавались недействительными и отменялись.

Деловая цель в налоговых спорах и ее правоприменительная проблематика

Следует обратить внимание, что при проведении налоговых проверок дробления бизнеса исследование деловой цели производится крайне редко. В каждом первом случае

налоговые органы ограничиваются бездоказательной констатацией отсутствия деловой цели, поскольку задачей налогового органа при проверке является вменение налоговой выгоды, при которой деловой цели быть не может по определению, следовательно, обвинительный уклон, с которым составляются акты налоговых проверок и решения по проверкам вопросы деловой цели в своем большинстве игнорируют.

Изложенное объясняется следующим.

Письмом ФНС России от 13.07.2017 № ЕД-4-2/13650@ в адрес территориальных налоговых органов были направлены рекомендации по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов, в п. 1 которых в качестве примеров умышленности указано дробление бизнеса.

Учитывая, что данный документ ФНС России ориентируют территориальные налоговые органы на обвинительный уклон, то выяснение вопроса деловой цели не входит в число приоритетов налоговых органов.

Именно поэтому в Письмах № СД-4-7/9113 от 09.08.2024, от 16.07.2024 № БВ-4-7/8051@ ФНС России акцентирует внимание, что именно налогоплательщик осуществляет доказывание наличия разумных экономических причин выбора соответствующей структуры бизнеса. В свою очередь, территориальные налоговые органы ориентированы на выявление критериев операционной несамостоятельности участников схемы.

Одновременно с этим, следует обратить внимание, что в п. 27 Письма ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ указано, что «...вывод о нарушении требований подп. 1 п. 2 ст. 54.1 НК РФ об исключительно или преимущественно налоговых мотивах организации ведения бизнеса в рамках группы лиц с применением преференциальных специальных налоговых режимов может быть сделан, в частности, в случае, если а) налогоплательщиком ведется деятельность через применяющих специальные налоговые режимы подконтрольных лиц... б) хозяйственная деятельность осуществляется налогоплательщиком и иными входящими в группу лицами с использованием одних и тех же работников и иных ресурсов..., в) осуществляются хотя и разные, но неразрывно связанные между собой направления деятельности...».

Письмом ФНС России от 02.05.2023 № КЧ-4-7/5569@ ведомство направило в налоговые органы позицию, что вывод о нарушении требований подп. 1 п. 2 ст. 54.1 НК РФ и об исключительно или преимущественно налоговых мотивах организации ведения бизнеса в рамках группы лиц с применением преференциальных специальных налоговых режимов может быть сделан, в частности, в случае, если:

- а) налогоплательщиком ведется деятельность через применяющих специальные налоговые режимы подконтрольных лиц, которые не осуществляют ее в своем интересе и на свой риск, не выполняют реальных функций, и принимают на себя статус участников операций с оформлением документов от своего имени в интересах контролирующего лица;
- б) хозяйственная деятельность осуществляется налогоплательщиком и иными входящими в группу лицами с использованием одних и тех же работников, и иных ресурсов при тесном организационном взаимодействии данных лиц;
- в) осуществляются хотя и разные, но неразрывно связанные между собой направления деятельности, составляющих единый производственный процесс, направленный на

получение общего результата.

По сути, это означает, что с позиций ФНС России наличие признаков несамостоятельности лиц, участвующих в модели ведения предпринимательской деятельности, в отношении которой рассматривается дробление бизнеса, фактически означает отсутствие деловой цели.

Однако, следует признать, что такой подход содержит грубую логическую ошибку: один признак изучаемого понятия не может доказывать другой признак, так как они имеют самостоятельное значение.

Такой подход ФНС России привел к следующему: отсутствие самостоятельности участников дробления бизнеса говорит об отсутствии деловой цели. Деловая цель фактически имеет роль не обязательного к анализу налоговыми органами обстоятельства, а приобретает значение только в случае, если налогоплательщик начинает ее доказывать, предъявляя доводы о субъективных намерениях экономического характера и объективных доказательствах реализации таких намерений.

Такой фискальный подход можно понять, так как в задачи налоговых органов не входит оправдание налогоплательщиков, между тем, отсутствие самостоятельности лиц, в отношении которых рассматривается дробления бизнеса, вопреки п. 27 Письма ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@, п. 1 Письма ФНС России от 02.05.2023 № КЧ-4-7/5569@ еще не говорит об отсутствии деловой цели, поэтому направленность действий на достижение налогового, а не экономического эффекта, также подлежит доказыванию налоговыми органами в обязательном, безусловном порядке, что соотносится с указаниями Верховного суда РФ, указанными в п. 11 Обзора от 13.12.2023 г.

Подходы к категории деловой цели при дроблении бизнеса в юридической науке

Деловая цель является предметом исследовательского интереса многих российских ученых. Для качественного оперирования деловой целью требуется понять, что содержательно она означает, каким образом производить обоснование отсутствия, либо наличия деловой цели.

Д.В. Винницкий указывает, что реальные риски у налогоплательщика возникают, когда потенциальная прибыль по сделке несопоставима с очевидно получаемыми налоговыми преимуществами [7].

М.Р. Пинская, изучая дробление бизнеса, пишет, что в спорах с налоговыми органами плательщик должен доказать, что дробление бизнеса обусловлено деловой целью, т.е. его действия направлены на оптимизацию деятельности, сохранение рынка [8].

А.М. Пшеунов указывает, что для снижения рисков признания дробления бизнеса незаконным необходимо определение четкой, экономически обоснованной цели дробления [9].

В.Г. Залевский, А.А. Щербаков указывают, что при дроблении бизнеса для отмены решения налогового органа требуется, в числе прочего, экономическая или иная целесообразность [10].

С.С. Болучевский указывает, что деловая цель предполагает оценку того, имеется ли в действиях группы субъектов доминирующий налоговый мотив. Поэтому, по мнению С.С. Болучевского, надо разграничивать разделение бизнеса, обусловленное

экономическими мотивами, не связанными с направленностью на неуплату налога, и разделение единого бизнеса между несколькими формально самостоятельными лицами исключительно или преимущественно по налоговым мотивам [\[11\]](#).

А.В. Брызгалин пишет, что налоговая выгода не может быть первоочередной целью, а скорее второстепенной, служебной [\[12\]](#).

С.Г. Пепеляев считает, что выявление и учет деловой цели хозяйственной операции направлены на борьбу с искусственными юридическими конструкциями, не содержащими признаков противоправности (обмана, мошенничества), но не имеющими какого-либо разумного объяснения с позиции хозяйственной необходимости и сооруженными исключительно в целях минимизации налогообложения [\[13\]](#).

А.В. Волков в работе, посвященной дроблению бизнеса в качестве первого обстоятельства, подлежащего доказыванию при дроблении бизнеса, называет наличие в действиях налогоплательщика и его контрагентов общей основной цели – не уплатить либо не полностью уплатить налоги [\[14\]](#).

Как обоснованно заметила А.А. Бельтюкова, деловая цель выступает в качестве инструмента для тестирования и выявления злоупотреблений в налоговой сфере [\[4\]](#).

Изложенная двойственная сущность деловой цели характеризует ее, с точки зрения правовой природы, как квалифицирующий признак, подлежащий установлению при исследовании вопроса о наличии противоправных действий при структурировании бизнеса, а с точки зрения функционального назначения, как правоприменительный инструмент, посредством использования которого реализуется процесс правовой оценки произведенных налогоплательщиком фактических действий и операций.

Однако, рассуждая о деловой цели, юридическая литература, по существу, не отражает ее содержательного значения, не предлагает четких и однозначных методик к проверке намерений налогоплательщика получить экономический и иной деловой эффект от структурирования сделок, не предлагает установления критериев, подходов, при которых деловая цель будет считаться доказанной.

Подходы к установлению деловой цели при дроблении бизнеса в российской судебной практике

Вышеприведенные правовые позиции Высшего Арбитражного Суда РФ, Верховного Суда РФ относительно деловой цели не имеют дальнейшей должной степени конкретизации.

Как правомерно указывает Е.И. Келих, судебная практика не имеет единого подхода к экономической обоснованности (наличия деловой цели) существующей организации бизнеса налогоплательщика. В ряде судебных споров оценка наличия либо отсутствия налогового мотива в действиях налогоплательщика в принципе не находит отражения в тексте судебного акта, а выводы суда основываются только лишь на перечислении ряда обстоятельств, которые могут указывать на несамостоятельность [\[15\]](#).

Следует согласиться с указанной оценкой и привести примеры.

Решением Арбитражного суда Пермского края по делу № А50-22301/2022 от 25.04.2025 г. рассмотрен спор о дроблении бизнеса, в котором судебный акт содержит перечисление обстоятельств, которые указывают на несамостоятельность участников, входящих в одну группу объединяемых налоговым органом субъектов, в свою очередь,

относительно обстоятельств выяснения деловой цели дробления бизнеса, либо ее отсутствия, в судебном акте ничего не указывается. Суд ограничивается констатацией того обстоятельства, что расширение группы лиц проявлялось при приближении к лимитам по специальным налоговым режимам. Примечательным, при этом, является указание суда на то, что иные обстоятельства не имеют юридического значения для рассмотрения дела. В свою очередь, важно обратить внимание, что дело было рассмотрено судом первой инстанции после направления дела на новое рассмотрение кассационной инстанцией. При первоначальном же рассмотрении дела, суд вынес решение в пользу налогоплательщика и указал, что имело место не формальное разделение бизнеса, а действия бенефициара, направленные на приобретение действующего бизнеса по производству хлеба и кондитерских изделий в других административно-территориальных образованиях, что отвечает принципу свободы экономической деятельности и имеет указанные заявителем разумные деловые цели экономического характера. Между тем, при новом рассмотрении дела данное обстоятельство суд попросту проигнорировал, назвав его не имеющим правового значения.

В Постановлении Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 02.07.2025 по делу № А39-8321/2023 кассационный суд указал, что схема хозяйствования налогоплательщика иного экономического смысла, кроме минимизации налоговых обязательств путем распределения выручки и персонала между взаимозависимыми и подконтрольными участниками, применяющими упрощенную систему налогообложения, не имела. Организации, участвующие в схеме, не отвечают признакам самостоятельных хозяйствующих субъектов.

Вместе с тем, Постановлением Арбитражного суда Уральского округа по делу № А71-15775/2022 от 07.07.2025 г. установлено, что суды посчитали доказанным наличие разумной (деловой) цели для разделения бизнеса по реализации оптом (одним лицом) и в розницу (вторым лицом), при этом, отсутствуют явные подтверждения несамостоятельности лиц.

Такая же ситуация наблюдается и в других делах.

По существу, из судебных актов наблюдается следующая картина: когда налоговый орган доказывает отсутствие самостоятельности лиц, включаемых инспекцией в число участников дробления бизнеса, то это в большинстве случаев само по себе квалифицируется как признак отсутствия деловой цели в модели ведения бизнеса, а потому деловые цели формирования модели ведения предпринимательской деятельности по факту не анализируются судами, как не имеющие правового значения, так как несамостоятельность выступает подтверждением налогового мотива. В свою очередь, когда налоговым органом не собрано однозначных и убедительных доводов о несамостоятельности, а также (особенно) при ведении участниками дробления бизнеса разных видов деятельности, суды начинают вспоминать о деловой цели, как необходимом признаке дробления бизнеса. В таком случае приводимые доводы налогового органа о несамостоятельности теряют значение. Вследствие чего, следует обратить внимание на очевидную проблему отсутствия постоянства признака деловой цели в предмете доказывания по судебным спорам о дроблении бизнеса.

Подходы к квалификации деловой цели

Российское законодательство и правоприменительная практика не дают ответов на вопрос о том, как производить квалификацию отсутствия или наличия деловой цели при

получении налоговой выгоды, в частности, в спорах о дроблении бизнеса.

Однако, учитывая преемственность российского правоприменения от подходов судебной практики и законодательства США, следует обратиться к достижениям научной мысли и практики в данной юрисдикции.

Так, Д. Ларо указывает, что доктрина деловой цели позволяет суду пренебречь сделкой, если при изучении субъективной мотивации налогоплательщика суд определит, что у налогоплательщика не было другой цели, кроме уменьшения налоговых обязательств. В числе принципов определения деловой цели автор, на основе анализа судебной практики США указывает следующее:

- установление рациональной связи между сделкой и полезной неналоговой целью в свете экономической ситуации, поведения и намерений налогоплательщика;
- полезность заявленной цели и средства, выбранные для ее достижения, должны оцениваться в соответствии с принятыми промышленными и торговыми обычаями;
- рациональная связь между целью и средствами в сделке, как правило, будет признана отсутствующей, если налогоплательщик не предполагал получить неналоговую выгоду, сопоставимую по меньшей мере с транзакционными издержками;
- должно быть установлено наличие у налогоплательщика полезной неналоговой цели и значимое, ощутимое улучшение его экономического положения;
- суд должен тщательно проанализировать ее по двум взаимосвязанным аспектам: по объективной экономической сущности сделки и по субъективному намерению участника в сделке налогоплательщика [\[16\]](#).

Е.В. Килинкарова отмечает, что в судебной системе США отсутствует единый подход к определению степени изменения экономического положения налогоплательщика, которое было бы достаточным для признания налоговой оптимизации недопустимой: отдельные суды считают необходимым фактическое изменение финансового положения налогоплательщика, другие полагают, что достаточно возможности получения прибыли [\[6\]](#).

Д. Ларо также обращает внимание, что одни суды применяют комплексный подход, в соответствии с которым налогоплательщик должен доказать, что у сделки есть и объективная экономическая сущность, и субъективная деловая цель. Другие суды используют иной подход, в соответствии с которым сделка признается судом в налоговых целях, если у нее есть либо экономическая сущность, либо субъективная деловая цель. Между тем, противоречия в судебной практике США были преодолены путем принятия раздела 7701 (o) Кодекса внутренних доходов США [\[17\]](#).

Е.П. Шестернева со ссылками на раздел 7701 (o) Кодекса внутренних доходов США, указывает, что согласно его положениям сделка признается содержащей реальное экономическое существование, если совершение подобной сделки привело к изменению финансового состояния налогоплательщика, налогоплательщик имел существенную цель для совершения сделки (в качестве подобной цели не может выступать получение налоговой выгоды). Как верно указывает Е.П. Шестернева, согласно данному подходу суды должны проводить две оценки: объективных и субъективных показателей. Объективные показатели проверяются через исследование экономических и финансовых показателей операции. Субъективные показатели означают проверку намерений

налогоплательщика получить экономический эффект от сделки, какие цели, помимо налоговой выгоды, ставил перед собой налогоплательщик [\[18\]](#).

Таким образом, правоприменение в США пришло к тому, что понятие деловой цели характеризует субъективные намерения налогоплательщика по получению делового эффекта (не обязательно экономического), не связанного с получением налоговой выгоды. При этом, проверка деловой цели осуществляется посредством выяснения объективного аспекта в виде экономических показателей сделки и ее способности принести налогоплательщику экономические результаты.

Фактически, можно заключить, что важны не только субъективные намерения налогоплательщика и декларируемые им намерения, но и реальная возможность их достижения. Таким образом, деловая цель верифицируется через фактическое изменение экономического положения налогоплательщика.

Алгоритм оценки наличия или отсутствия деловой цели в модели ведения предпринимательской деятельности

Вышеуказанные подходы свидетельствуют, что для целей российского правоприменения самым логичным и очевидным предложением является использование двухступенчатого анализа из судебной практики США:

- по выяснению субъективных деловых (в т.ч. экономических) намерений налогоплательщика при формировании структуры бизнеса;
- объективной реализации этих намерений в виде полученного экономического результата.

В указанном аспекте важно обозначить, что деловая цель должна рассматриваться как совокупность разнообразных бизнес-намерений, которые прямо (т.е. очевидно), либо косвенно (не очевидно, опосредованно) влекут увеличение экономических результатов предпринимательской деятельности.

Предметом доказывания по делам о дроблении бизнеса должна быть как субъективная деловая цель, так и ее объективное подтверждение. Следует обратить внимание, что заявление одних деловых намерений является не достаточным, важна их объективная реализация в бизнесе.

В.И. Авдийский, изучая категорию деловой цели при изменении структуры бизнеса, пишет, что корпоративная реструктуризация представляет собой процесс стратегических изменений в структуре бизнеса или организации, направленных на улучшение ее функционирования, повышение эффективности и оптимизацию налоговых обязательств. Деловая цель при дроблении бизнеса является некой формой экономического обоснования формирования структуры группы однородных компаний. Практики ошибочно выделяют среди неналоговых целей дробления административную, управленческую и прочую деятельность [\[19\]](#).

С точки зрения А.Д. Шелкунова, главной предпринимательской деятельности с точки зрения рыночной экономики, т. е. капитализма и ст. 23 ГК РФ является извлечение прибыли и ее максимизация [\[20\]](#). В этой связи любое управленческое решение, в том числе в отношении структуры компании, направлено прямо или косвенно на извлечение прибыли.

В этой связи, ключевым аспектом является определение субъективного стремления (и

его реального объективного достижения) к получению экономического эффекта от формирования новых хозяйствующих субъектов.

Наиболее показательным судебным актом в исследовании экономической обоснованности разделения бизнеса является Постановление Седьмого апелляционного арбитражного суда по делу № А45-11180/2023 от 12.11.2024 г., где апелляционным судом был отменен судебный акт суда первой инстанции, так как принятые доводы налогоплательщика, что хозяйственная деятельность трех объединяемых в группу организаций не является единым производственным процессом, так как по своей сути это разные организации с совершенно разными и независимыми друг от друга бизнес-направлениями, между организациями присутствуют исключительно договорные отношения. Каждая организация создана в разные промежутки времени. В случае осуществления хозяйственной деятельности по модели, предложенной налоговыми органами (т.е. путем объединения всех направлений деятельности на одном лице), налогоплательщик бы не достигал главной цели предпринимательской деятельности, которая заключается в получении прибыли, деятельность общества была бы направлена исключительно на уплату НДС в бюджет и несение обществом постоянных убытков. Исследуя обстоятельства дела суд обязал налоговый орган представить расчет налоговой выгоды по группе компаний с учетом применяемых систем налогообложения, доходов и расходов налогоплательщиков, в сравнении если бы бизнес не был разделен. Налогоплательщика суд обязал представить письменные пояснения с мотивированным обоснованием (расчетом) экономической целесообразности разделения производственной деятельности и розничной торговли в целях налогообложения.

Логика правоприменительного исследования вопроса о деловой цели дробления бизнеса должна строиться на одновременном совокупном анализе субъективного и объективного подтверждения деловой цели и, главным образом, экономической обоснованности поведения налогоплательщика при формировании структуры бизнеса, появление разделения (новых связанных лиц) не в связи с намерениями получить налоговую экономию. Акцент на выяснение экономической обоснованности обусловлен тем, что в любой модели ведения предпринимательской деятельности можно заявить хоть какую-то не экономическую цель, не связанную с получением налоговой экономии, между тем, по ст. 23 ГК РФ цель бизнеса – извлечение прибыли, поэтому исследования экономической обоснованности действий налогоплательщика является первоочередным и квалифицирующим аспектом.

Приведенная в настоящей работе правоприменительная практика свидетельствует о том, что алгоритм верификации деловой цели складывается из следующего исследования:

- 1) выяснение того, мог ли налогоплательщик извлекать прибыль от деятельности в случае, если бы бизнес был консолидирован на одной компании / предпринимателе в группе, применяющем общую систему налогообложения, либо состав всей совокупности расходов приводил бы данный бизнес к убытку, что противоречит цели ведения деятельности. Установление данного аспекта должно осуществляться либо на основании предоставления двух альтернативных и документально обоснованных расчетов налогоплательщика и налогового органа, либо путем назначения судебной экспертизы и использования иных средств доказывания (консультация специалиста и пр.). Выяснение данного аспекта требуется для того, что по ст. 23 ГК РФ бизнес создается не для целей уплаты налогов, а для целей извлечения прибыли. Между тем, любопытным наблюдением автора является то, что в решениях по делам о дроблении бизнеса налоговые органы зачастую устанавливают наличие переплаты по

налогу на прибыль (т.е. фактически говорят, что при консолидации доходов и расходов всех участников схемы, бизнес получает убыток), а доначисление производится по НДС. При этом, находясь на упрощенной системе налогообложения (с базой «доходы минус расходы») налогоплательщик даже при получении убытка в силу п. 6 ст. 346.18 НК РФ заплатит в бюджет 1% от полученного дохода, а потому не нарушает интересы бюджета.

2) Исторический аспект появления каждого участника в группе налогоплательщиков, которым производится вменение дробления бизнеса. Это важно с той точки зрения, что позволяет установить обстоятельства создания участника вменяемой схемы, ее связь с потенциальными налоговыми мотивами, которые могли существовать в момент создания (приближение к лимитам по выручке, числу работников, стоимости основных средств и пр., которые могут говорить о целях получения налоговой выгоды [\[7\]](#)), кем принимаются решения о создании новых компаний, при каких обстоятельствах (которые могут быть объективными: создание новых направлений бизнеса, выделение специализаций в текущем бизнесе, проектная компания; обстоятельства могут быть бытовыми: наследование, расторжение брака, раздел бизнеса между собственниками вследствие расхождений в бизнес-интересах и пр.). Исторический аспект зачастую помогает налогоплательщикам отразить весь контекст деятельности бизнеса в определенной хронологической ретроспективе. Наряду с этим исторический аспект может быть проявлением недобросовестности действий налогоплательщика при создании (выделении) юридического лица исключительно для уменьшения налоговой нагрузки.

3) привело ли расширение числа налогоплательщиков в группе к увеличению выручки, прибыли и, как следствие, налоговых платежей в бюджет, в налоговых периодах, следующих за периодами создания новых участников. Исследование указанного аспекта имеет правовое значение, так как позволяет установить: стал ли налогоплательщик платить меньше налогов после появления нового участника (т.е. был ли реализован предполагаемый налоговый мотив в виде получения налоговой экономии при расширении бизнеса), либо все-такие налоговая нагрузка увеличилась вслед за расширением экономической деятельности.

Налогоплательщик также может использовать изложенные выше экономические обстоятельства для формирования позиции по делу.

Следует выделить обстоятельства, которые не связаны с экономической обоснованностью, но также подтверждают деловое целеполагание налогоплательщика (однако, являются факультативными):

- 1) изучение рынка и конкурентов позволяет определить, каким образом ведут деятельность конкуренты, как выстраивают структуру бизнеса и какую систему налогообложения применяют. Если данная система налогообложения у конкурентов относится к специальным налоговым режимам, то ведение конкурентной деятельности на общей системе налогообложения, как правило, становится невозможным;
- 2) диверсификация потенциальных существенных рисков и вычисление того, какими были бы потери при реализации таких рисков. В указанном аспекте важно доказать наличие реального риска и расчета экономических потерь при его реализации;
- 3) обоснование того, что нового возникло в деятельности нового участника гражданского оборота: новый бренд, новый товар (работа, услуга), новое направление деятельности, новые рынки сбыта, разделение по группам покупателей, лицензирование деятельности, вывод из операционного бизнеса непрофильных активов путем их консолидации на новой компании и пр. Важно обратить внимание, что демонстрация

разницы (новизны) в деятельности является весьма весомым фактором.

Также к числу иногда учитываемых, но не являющихся определяющими аспектами относятся следующие обстоятельства, указываемые Е.И. Келих: развитие деловых связей учредителей, выполнение требований заказчика об отсутствии кредитных обязательств; необходимость гибкого планирования, управления жизнедеятельностью организации [15].

В.И. Авдийский в числе потенциальных обстоятельств, свидетельствующих о деловых целях, называет: оптимизацию структуры управления предприятием, решении отдельных задач менеджмента; диверсификации инвестиционных рисков; привлечении целевого финансирования; привлечении кредитов и займов с наиболее выгодными условиями и прочие частные [19].

Следует признать, что многообразие гражданского оборота предопределяет многообразие субъективных намерений налогоплательщиков и отсутствие фактической возможности единообразно закрепить стандарт доказывания наличия деловой цели. Между тем, выше приведены верифицируемые и принимаемые практикой обстоятельства, которые подлежат принятию во внимание как налогоплательщиками при осуществлении планирования деятельности, так и правоприменителями при рассмотрении налоговых споров.

Выводы

По результатам проведенного исследования автор приходит к выводам:

Деловая цель – судебная доктрина, разработанная судами США и широко применяемая в судебной практике зарубежных стран, ориентирующая суды на двухэтапную проверку наличия неналоговой цели в сделке (операции): объективных и субъективных показателей. Объективные показатели проверяются через исследование экономических и финансовых показателей операции. Субъективные показатели означают проверку намерений налогоплательщика получить экономический эффект от сделки.

Содержательное значение категории деловой цели в российском праве не раскрыто, однако, указание на необходимость ее учета при оценке деятельности налогоплательщика содержится в п. 3, 5, 9 Постановления № 53, п. 11, 12 Обзора судебной практики Верховного суда РФ от 13.12.2023 г., пп. 1 п. 2 ст. 54.1 НК РФ.

Признак дробления бизнеса в виде несамостоятельности налогоплательщиков, объединяемых налоговым органом в одну группу, не должен рассматриваться как признак отсутствия деловой цели.

Деловая цель при дроблении бизнеса является обобщенным обозначением субъективных намерений налогоплательщика достичь экономического и иного бизнес-эффекта при формировании модели ведения предпринимательской деятельности, нашедших свое объективное воплощение в результатах деятельности. Деловая цель подлежит определению правоприменителем по изложенным двум аспектам. Провозглашаемые налогоплательщиком субъективные намерения не должны иметь правового значения. Правовое значение приобретается в случае наличия объективных подтверждений реализации заявленных деловой цели.

Действия правоприменителя при проверке деловой цели должны включать обязательное установление следующих объективных верифицируемых обстоятельств экономической

обоснованности: мог ли налогоплательщик извлекать прибыль от деятельности в случае, если бы бизнес был консолидирован; исторический аспект появления каждого участника в группе налогоплательщиков; привело ли расширение числа налогоплательщиков в группе к увеличению выручки, прибыли и, как следствие, налоговых платежей в бюджет.

Действия налогоплательщика при обосновании деловой цели должны заключаться как в раскрытии аспектов экономической обоснованности, указанных автором в качестве обязательных к проверке правоприменителями, так и факультативных обстоятельств, которые не связаны с экономической обоснованностью, но также подтверждают деловое целеполагание налогоплательщика: изучение системы налогообложения конкурентов, возможности ведения конкурентной деятельности и расширения бизнеса; диверсификация потенциальных существенных рисков и вычисление того, какими были бы потери при реализации таких рисков; что нового возникло в деятельности созданного участника гражданского оборота.

Библиография

1. The US Supreme Court's Judgement of 01/07/1935 in the case Gregory v. Helvering (application no. 127). – [Электронный ресурс]. – URL: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/293/465/> (дата обращения 27.08.2025).
2. Elkins, D. Gregory v. Helvering: A Red Herring that Shaped Tax Jurisprudence. – [Электронный ресурс]. – Berkeley Bus. L. J. P. 171 (2024). – URL: <https://ssrn.com/abstract=4575780> (дата обращения 27.08.2025).
3. The US Tax Court Judgement of 02/02/1988 in the case Esmark Inc. v. Commissioner of Internal Revenue (application no. 33581-84). – [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.leagle.com/decision/198826190ntc1711248> (дата обращения 27.08.2025).
4. Бельтюкова А.А. Доктрина деловой цели в налоговом праве России: от средства доказывания в спорах о недобросовестности налогоплательщика до средства оценки обоснованности получения налоговой выгоды // Финансовое право. 2013. № 1. С. 19-29. EDN: PUJVDL.
5. Ровинский М.А. Пределы допустимого налогового планирования: история и актуальные тенденции // Московский юрист. 2013. № 2. С. 32-47.
6. Килинкарова Е.В. Допустимая налоговая оптимизация в судебных доктринах США и Великобритании // Закон. 2012. № 1. С. 166-172. EDN: OOASSF.
7. Винницкий Д.В. Добросовестность, обоснованность выгоды, пределы осуществления прав, или как российское налоговое право оказалось на передовых рубежах борьбы со злом, гнездящимся в налогоплательщиках // Закон. 2018. № 11. С. 44-57. EDN: YQXTYT.
8. Пинская М.Р. Налоговые риски государства, связанные с дроблением бизнеса, в ЕАЭС // Налоги. 2019. № 4. С. 42-45.
9. Пшеунов А.М. Дробление бизнеса с точки зрения оценки обстоятельств получения необоснованной налоговой выгоды // Финансовое право. 2024. № 6. С. 26-29. DOI: 10.18572/1813-1220-2024-6-26-29. EDN: GCFAIR.
10. Залевский В.Г., Щербаков А.А. Правовые последствия дробления бизнеса как способа оптимизации налогообложения предприятий, применяющих упрощенную систему налогообложения // Налоги. 2017. № 5. С. 7-10.
11. Болучевский С.С. Дробление бизнеса: пределы допустимого // Налоговед. 2023. № 8. С. 33-46. EDN: DFVZRU.
12. Брызгалин А.В., Путилова М.Ю. О рисках квалификации действий в качестве "дробления бизнеса" // Налоги и финансовое право. 2021. № 5. С. 154-158. EDN: STZOON.
13. Пепеляев С.Г. Деловая цель сделки // Корпоративный юрист. 2007. № 3. С. 3-9.
14. Волков А.В., Блинков О.Е. Дробление бизнеса: правовые проблемы // Вестник

- Пермского университета. Юридические науки. 2019. № 2. С. 261-280. DOI: 10.17072/1995-4190-2019-44-261-280. EDN: MHLGDG.
15. Келих Е.И. Дробление бизнеса: понятие, признаки, доказательства и доказывание // Подготовлен для справ.-прав. системы "КонсультантПлюс". 2025.
16. Ларо Д. Опыт США: доктрины экономической сущности и деловой цели // Налоговед. 2010. № 6. С. 62-71. EDN: KYOMIB.
17. Ларо Д. Актуальные налоговые споры в США // Налоговед. 2012. № 6. С. 72-83. EDN: OZLFCR.
18. Шестернева Е.П. Проблемы применения судебных налоговых доктрин в Соединенных Штатах Америки на примере доктрины экономической сущности // Налоги. 2021. № 5. С. 42-45.
19. Авдийский В.И. Финансовые расследования фактов корпоративной реструктуризации: обоснование деловой цели и снижение налоговой нагрузки // Вестник евразийской науки. 2024. Т. 16. № 4. С. 1-16. EDN: JKQMZO.
20. Шелкунов А.Д. Деловая цель как признак обоснованности налоговой выгоды // Вестник Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа. 2011. № 4. С. 86-89. EDN: OHICNF.

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](#).

Данная статья посвящена комплексному анализу одной из наиболее дискуссионных категорий в современном налоговом праве – деловой цели, ее месту и значению в контексте квалификации дробления бизнеса. Предметом исследования выступает правовая природа деловой цели, ее генезис, проблематика доказывания в судебных спорах, а также выработка конкретного алгоритма оценки ее наличия или отсутствия.

Методология исследования является комплексной и включает в себя историко-правовой, сравнительно-правовой, формально-логический и системный методы. Автор последовательно прослеживает становление доктрины деловой цели в зарубежной практике, начиная с классического precedента США «*Gregory v. Helvering*», и ее последующую рецепцию в российской правовой системе через Постановление Пленума ВАС РФ № 53 и нормы ст. 54.1 НК РФ. Такой подход позволяет выявить как общие принципы, так и национальную специфику применения данного инструмента. Эмпирическая база сформирована на основе анализа современной судебной практики арбитражных судов, что придает работе выраженный прикладной характер.

Актуальность темы не вызывает сомнений. Вопросы квалификации дробления бизнеса и доказывания необоснованной налоговой выгоды остаются в фокусе внимания как фискальных органов, так и правоприменителей. Отсутствие законодательной дефиниции деловой цели и ее оценочный характер порождают правовую неопределенность и существенные риски для добросовестных предпринимателей. В этом контексте работа, направленная на структурирование и конкретизацию данного понятия, представляется чрезвычайно востребованной.

Научная новизна статьи заключается в попытке преодолеть умозрительность многих

существующих исследований и предложить конкретный, верифицируемый алгоритм оценки деловой цели. Ключевым предложением автора является адаптация для российской практики двухступенчатого анализа, заимствованного из опыта США, который предполагает проверку как субъективных намерений налогоплательщика, так и объективных экономических результатов его деятельности. Особую ценность имеет разработанный автором перечень обстоятельств, подлежащих доказыванию, который делится на обязательные (анализ экономической обоснованности консолидации бизнеса, исторический аспект создания компаний, динамика налоговых платежей) и факультативные (изучение практики конкурентов, диверсификация рисков, появление новых активов). Такой структурированный подход позволяет перевести дискуссию о деловой цели из плоскости абстрактных рассуждений в плоскость конкретных экономических расчетов и документального подтверждения.

Стиль статьи в целом соответствует жанру научной публикации, однако местами текст перегружен сложными синтаксическими конструкциями, что несколько затрудняет восприятие. Структура работы логична и последовательна: от общего анализа категории к конкретным проблемам правоприменения и авторским предложениям. Содержательно статья демонстрирует глубокое погружение автора в проблематику, что проявляется в умелом оперировании судебной практикой и научными позициями.

Библиографический список релевантен и достаточно обширен, включает как классические труды российских ученых (С.Г. Пепеляев, Д.В. Винницкий), так и актуальные публикации 2023-2025 годов, а также источники на английском языке, что свидетельствует о серьезной работе с первоисточниками. Вместе с тем, в тексте присутствуют ссылки на судебные акты с обращением к ним в августе 2025 года (рецензия осуществляется в октябре), что в условиях динамично меняющейся практики требует от автора повышенной уверенности в их неизменности к моменту публикации.

К потенциальным оппонентам можно отнести тех исследователей и практиков, которые считают, что признак несамостоятельности участников бизнеса является самодостаточным для вывода об отсутствии деловой цели. Автору удается аргументированно, через выявление логической ошибки, оспорить эту распространенную позицию ФНС России и судов, что является сильной стороной работы.

Основные выводы работы являются обоснованными и вытекают из проведенного исследования. Автор убедительно доказывает, что деловая цель должна верифицироваться через единство субъективного намерения и объективного экономического результата, а не подменяться формальными признаками операционной взаимосвязи. Предложенный алгоритм имеет высокую практическую ценность как для налогоплательщиков при построении защитной позиции, так и для судов при формировании единообразного подхода к оценке обстоятельств дела.

Статья, безусловно, представляет научный и практический интерес для читательской аудитории журнала «Юридические исследования» – ученых, практикующих юристов, судей и государственных служащих. Она вносит значительный вклад в доктрину налогового права и предлагает конкретные пути решения одной из самых острых прикладных проблем.

Данная работа заслуживает публикации в журнале «Юридические исследования» после устранения обозначенных выше замечаний. Для усиления научного вклада и

практической применимости автору рекомендуется формализовать предложенный алгоритм в виде четко сформулированных тезисов или пошаговой методики, возможно, в форме отдельного параграфа.