

УДК 334.012+336.225.6

Гонтовая Н. В.,
Мальшенко Н. Б.

(ДонГТУ, г. Алчевск, ЛНР, natagontova@yandex.ru, malishenko.2005@mail.ru)

ФИКТИВНОЕ ДРОБЛЕНИЕ БИЗНЕСА КАК АГРЕССИВНЫЙ СПОСОБ МИНИМИЗАЦИИ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ

В статье рассмотрена проблема неправомерного применения специальных режимов налогообложения субъектами предпринимательства, которые осуществляют хозяйственную деятельность «под прикрытием» схемы дробления бизнеса. Систематизированы признаки фиктивного дробления бизнеса. Представлены результаты изучения российского опыта в решении проблемы выявления злоупотреблений налоговыми преимуществами. Даны рекомендации относительно возможности использования органами налогового контроля и надзора Луганской Народной Республики российского опыта в решении проблемы выявления субъектов предпринимательства, которые применяют «схемы фиктивного дробления бизнеса» для минимизации налоговой нагрузки.

Ключевые слова: субъекты предпринимательства, дробление бизнеса, правонарушение, налогоплательщики, злоупотребление налоговыми преимуществами.

Постановка проблемы. Проблема злоупотребления налоговыми преимуществами, установленными для отдельных категорий субъектов предпринимательства, которые осуществляют хозяйственную деятельность «под прикрытием» схемы дробления бизнеса, является актуальной и требует исследования. Правонарушения, связанные с уклонением от налогообложения путем применения «схемы фиктивного дробления бизнеса», необходимо выявлять и пресекать. На сегодняшний день в Луганской Народной Республике отсутствует информация о масштабах проблемы уклонения от налогообложения путем использования субъектами предпринимательства, зарегистрированными в ЛНР, «схемы фиктивного дробления бизнеса».

Постановка задачи. Задачей данного исследования является изучение и систематизация существующих методических подходов к решению проблемы выявления субъектов предпринимательства, которые применяют «схемы фиктивного дробления бизнеса» для минимизации налоговой нагрузки. А также разработка рекомендаций по формированию единого подхода к сбору доказательственной базы в отношении фактов

злоупотребления налоговыми преимуществами со стороны субъектов предпринимательства, зарегистрированных в ЛНР.

Изложение материала и его результаты. Под фиктивным дроблением бизнеса принято понимать искусственное разделение одного зарегистрированного субъекта хозяйственной деятельности (далее — ХД) путем создания на его основе нескольких субъектов ХД с целью формального соблюдения критериев, установленных для применения специальных налоговых режимов.

Субъекты ХД, применяющие схемы фиктивного дробления бизнеса, преследуют цель минимизации налоговых платежей за счет использования налоговых преимуществ для налогоплательщиков, предусмотренных налоговым законодательством в рамках специальных налоговых режимов.

С точки зрения фискальных органов фиктивным дроблением бизнеса (или незаконным разделением бизнеса) является искусственное создание ситуации, при которой фактическая деятельность одного налогоплательщика умышленно прикрывается имитацией хозяйственной деятельности нескольких отдельных налогоплательщиков с целью снижения налоговой нагрузки.

ЭКОНОМИКА ПРЕДПРИЯТИЙ

А это фактически является в указанной ситуации неисполнением налоговых обязательств, а именно — преднамеренным уклонением от налогообложения. В результате незаконного применения «схемы фиктивного дробления бизнеса» несколько взаимозависимых субъектов ХД договариваются о координации своей хозяйственной деятельности, при этом каждый из субъектов ХД, являющихся участником «схемы фиктивного дробления бизнеса», применяет специальные налоговые режимы, а значит, фактически использует соответствующие налоговые преимущества, предусмотренные налоговым законодательством.

Таким образом, ключевым моментом в схеме фиктивного дробления бизнеса является неправомерное применение специальных режимов налогообложения налогоплательщиками, зарегистрированными в качестве субъектов предпринимательства, и осуществляющими хозяйственную деятельность «под прикрытием» схемы дробления бизнеса.

Специальные налоговые режимы могут предусматривать для отдельных категорий субъектов предпринимательства особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов.

В ЛНР специальные налоговые режимы устанавливает Закон «О налоговой системе» [1, статья 14].

В РФ специальные налоговые режимы устанавливает Налоговый кодекс Российской Федерации [2, статья 18].

В таблице 1 указаны специальные налоговые режимы, предусмотренные налоговым законодательством ЛНР и РФ.

По состоянию на конец 2019 года общее количество субъектов малого и среднего предпринимательства (МСП) в Луганской Народной Республике составляет 50812 субъектов, в том числе: количество физических лиц-предпринимателей (ФЛП) — 46580 субъектов (91,67%), количество малых предприятий — 3900 субъектов

(7,68 %), количество средних предприятий — 332 субъекта (0,65 %) [3].

Информация о количестве и структуре субъектов МСП, зарегистрированных в РФ [4], представлена в таблице 2.

Сравнительный анализ по количеству и структуре субъектов МСП в ЛНР и РФ показывает, что в РФ количество субъектов хозяйственной деятельности, зарегистрированных в качестве «индивидуальных предпринимателей» (ИП), составляет примерно 57 % от общего количества субъектов МСП. Тогда как в ЛНР количество субъектов, зарегистрированных в качестве «физических лиц-предпринимателей» (ФЛП), составляет практически 92 % от общего количества субъектов малого и среднего предпринимательства.

Схемы дробления бизнеса получили достаточно широкое распространение в тех сферах экономической деятельности, для которых согласно законодательству о налогах и сборах предусмотрены определенные налоговые преимущества для налогоплательщиков в форме специальных налоговых режимов.

По данным, которые предоставляет ООО «Центр структурирования бизнеса и налоговой безопасности — Такскоуч» (Центр «taxCOACH») [5], наибольшее количество претензий, связанных с обвинениями налогоплательщиков в искусственном дроблении бизнеса, налоговые органы предъявляют к субъектам предпринимательства, которые осуществляют деятельность в производственной сфере, в сфере оптовой и розничной торговли и в других сферах, к числу которых можно отнести также выполнение монтажно-ремонтных работ, операции с недвижимым имуществом, сферу оказания услуг временного размещения, услуг общественного питания и др.

Примером применения схемы фиктивного дробления бизнеса может быть следующая распространенная ситуация: налогоплательщик, который является субъектом предпринимательства, преднамеренно совершает действия, направленные на соз-

дание дополнительных звеньев в цепочке реализации товаров/услуг потребителям с целью снижения своих обязательств по уплате налогов и сборов. Ключевым моментом в действиях такого налогоплательщика является тот факт, что видимость законности действий нескольких взаимосвязанных плательщиков налогов, формально соблюдающих налоговое законодательство, по сути, прикрывает фактически деятельность одного налогоплательщика [6].

При этом необходимо принять во внимание, что сам факт разделения бизнеса в общем случае не является нарушением закона. В соответствии с действующим в налоговых правоотношениях принципом диспозитивности налогоплательщик в общем случае имеет законное право выбрать тот или иной метод учетной политики (в том числе применение налоговых льгот; использование налоговых преимуществ, предусмотренных специальными налоговыми режимами). Но при этом налоговое законодательство четко указывает на то, что налогоплательщик не имеет права злоупотреблять своими правами, а значит, не допускается неправомерное использование налоговых преимуществ в рамках применяемой налогоплательщиком учетной политики ради минимизации уплачиваемых налоговых платежей [7].

Краткий обзор рекомендаций для проведения относительно безопасного с правовой точки зрения разделения бизнеса между несколькими субъектами ХД приведен в [8].

В Российской Федерации на сегодняшний день проблема фиктивного дробления бизнеса находится под особым контролем Федеральной налоговой службы России (ФНС России), поскольку злоупотребления налоговыми преимуществами нивелируют усилия государства по налоговой поддержке малого бизнеса. Так, в соответствии с письмом Федеральной налоговой службы России от 29.12.2018 г. № ЕД-4-2/25984 «О злоупотреблениях налоговыми преимуще-

ствами, установленными для малого бизнеса», к числу стратегических целей, стоящих перед фискальными органами РФ отнесена борьба с фиктивным дроблением бизнеса в России.

Отметим, что в РФ проблема налоговых споров, связанных с применением схем дробления бизнеса, стоит особенно остро на повестке дня налоговых органов и субъектов хозяйственной деятельности с момента вступления в силу в 2017 г. положений статьи 54.1 Налогового кодекса РФ [9, 7], которая, по сути, направлена на предотвращение использования субъектами предпринимательства противозаконных фиктивных схем уклонения от налогообложения с целью налоговой оптимизации. В рекомендациях ФНС России [10] отмечается, что дополнение Налогового кодекса РФ положениями статьи 54.1 представляет собой принципиально новый подход к решению проблемы злоупотребления субъектами предпринимательства своими правами в сфере налоговых правоотношений (с учетом ключевых аспектов сформировавшейся в РФ судебной практики, связанной с выявлением схем незаконного разделения бизнеса). Следует обратить внимание, что положения, предусмотренные в статье 54.1 Налогового кодекса РФ, распространяются также на плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов и на налоговых агентов [2, статья 54.1, п. 4].

Если кратко, то суть указанных выше изменений, внесенных в налоговое законодательство РФ, заключается в том, что теперь налоговым законодательством четко определен перечень конкретных действий налогоплательщика, которые являются злоупотреблением правами, а также перечислены обязательные условия, соблюдение которых дает возможность налогоплательщику заявить налоговые вычеты по имевшим место сделкам /операциям.

Рассмотрим более подробно сущность положений статьи 54.1 Налогового кодекса РФ, с учетом пояснений, которые дает ФНС России в рекомендациях по применению положений данной статьи [10].

ЭКОНОМИКА ПРЕДПРИЯТИЙ

Таблица 1

Специальные налоговые режимы, предусмотренные законодательством ЛНР/РФ

Специальные налоговые режимы, предусмотренные законодательством ЛНР [1, статья 14]	Специальные налоговые режимы, предусмотренные законодательством РФ [2, статья 18]
1) упрощенный налог; 2) патент; 3) сбор за осуществление валютно-обменных операций; 4) сельскохозяйственный налог; 5) патент на добычу угля (угольной продукции) артелями; 6) фиксированный сбор для нерезидентов.	1) система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог); 2) упрощенная система налогообложения; 3) система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности; 4) система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции; 5) патентная система налогообложения; 6) налог на профессиональный доход.

Таблица 2

Количество субъектов МСП в РФ (данные Федеральной налоговой службы России) [4]

Дата	Общее количество субъектов МСП	ИП	ЮЛ
По состоянию на 10.03.2020 г.	5960356 (100 %) в том числе: МКП* — 5720459 МП** — 222899 СП*** — 16998	3411586 (57,2 %) в том числе: МКП — 3385278 МП — 26008 СП — 300	2548770 (42,8 %) в том числе: МКП — 2335181 МП — 196891 СП — 16698
По состоянию на 10.12.2019 г.	5924681 (100 %) в том числе: МКП — 5682690 МП — 224898 СП — 17093	3406927 (57,5 %) в том числе: МКП — 3380152 МП — 26468 СП — 307	2517754 (42,5 %) в том числе: МКП — 2302538 МП — 198430 СП — 16786
По состоянию на 10.12.2018 г.	6042898 (100 %) в том числе: МКП — 5772301 МП — 251730 СП — 18867	3341668 (55,3 %) в том числе: МКП — 3313688 МП — 27657 СП — 323	2701230 (44,7 %) в том числе: МКП — 2458613 МП — 224073 СП — 18544
По состоянию на 10.12.2017 г.	5998371 (100 %) в том числе: МКП — 5710383 МП — 267630 СП — 20358	3208380 (53,5 %) в том числе: МКП — 3179923 МП — 28102 СП — 355	2789991 (46,5 %) в том числе: МКП — 2530460 МП — 239528 СП — 20003
По состоянию на 10.12.2016 г.	5841509 (100 %) в том числе: МКП — 5551944 МП — 268901 СП — 20664	3046252 (52,1 %) в том числе: МКП — 3017192 МП — 28682 СП — 378	2795257 (47,9 %) в том числе: МКП — 2534752 МП — 240219 СП — 20286

* МКП — микропредприятия;

** МП — малые предприятия;

*** СП — средние предприятия.

ЭКОНОМИКА ПРЕДПРИЯТИЙ

Во-первых, принципиально важным является тот факт, что в налоговом законодательстве РФ теперь предусмотрен запрет на уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и/или суммы подлежащего уплате налога в результате совершения действий, направленных на *умышленное искажение сведений*, которые налогоплательщик обязан передавать в налоговые органы (в том числе сведений о совершаемых сделках/операциях, об объектах налогообложения, а также о других существенных фактах, имеющих место при осуществлении хозяйственной деятельности) [2, статья 54.1, п. 1].

Как указано в [10], характерными примерами указанного выше умышленного «искажения сведений» являются:

- использование схемы дробления бизнеса с целью минимизации налоговых обязательств за счет неправомерного использования налоговых преимуществ для налогоплательщиков, предусмотренных налоговым законодательством в рамках специальных налоговых режимов;

- совершение налогоплательщиком преднамеренных действий, направленных на искусственное создание условий, которые формально обеспечивают ему возможность применения налоговых льгот и/или налоговых преимуществ, предусмотренных специальными налоговыми режимами налогообложения;

- совершение налогоплательщиком преднамеренных действий по созданию и использованию схем, которые формально обеспечивают ему возможность избежать двойного налогообложения в рамках действующих норм международных соглашений;

- нереальность исполнения сделки/операции сторонами либо отсутствие фактов, подтверждающих исполнение совершения сделки/операции.

А к числу способов «умышленного искажения сведений» об объектах налогообложения, которые налогоплательщик обязан передавать в налоговые органы, ФНС России относит [10]:

- совершение налогоплательщиком преднамеренных действий, направленных на вовлечение в предпринимательскую деятельность подконтрольных лиц с целью занижения выручки от реализации товаров (услуг, работ, а также имущественных прав);

- преднамеренное отражение налогоплательщиком в бухгалтерской и налоговой отчетности заведомо недостоверной информации об объектах налогообложения.

Во-вторых, нарушение налогового законодательства признается совершенным преднамеренно (то есть с умыслом), если лицо, которое совершает налоговое правонарушение, осознает противоправность своих действий/бездействия, но при этом сознательно допускает наступление негативных последствий таких действий/бездействия в виде неуплаты налогов либо занижения суммы налоговых выплат [2, статья 110, п. 2]. К числу доказательств, которые могут свидетельствовать об умышленности действий/бездействия налогоплательщика при совершении налогового правонарушения, в ряде случаев могут быть отнесены, в том числе, факты, указывающие на экономическую, юридическую либо иную подконтрольность участников, вовлеченных в схему дробления бизнеса [10].

В-третьих, при выявлении указанных выше фактов подконтрольности участников, вовлеченных в схему дробления бизнеса, следует учитывать, что отдельно взятые факты, свидетельствующие о подконтрольности данному налогоплательщику тех или иных субъектов хозяйственной деятельности, не являются самостоятельным основанием для подтверждения умышленности действий/бездействия налогоплательщика при совершении им налогового правонарушения, а значит, не могут являться единственным основанием для предъявления налоговых претензий [10].

Выше было указано, что субъекты ХД, применяющие схемы фиктивного дробления бизнеса, преследуют цель минимизации налоговых платежей за счет неправомерного использования налоговых пре-

имущества для налогоплательщиков, предусмотренных налоговым законодательством в рамках специальных налоговых режимов. При установлении фактов, которые свидетельствуют о том, что при осуществлении хозяйственной деятельности *основной* целью налогоплательщика при заключении и совершении конкретной сделки/операции являлось получение налоговой экономии, налоговые органы обязаны обосновать, что такая сделка/операция не имеет какого-либо логичного объяснения с точки зрения хозяйственной целесообразности, и совершена исключительно с целью уменьшения налоговых обязательств и/или является частью схемы, основной целью которой является противоправное получение налоговой выгоды [10].

В рекомендациях ФНС России [10] также акцентируется, что при выявлении схемы фиктивного дробления бизнеса по результатам налоговых проверок налоговые органы должны четко фиксировать в своих актах и решениях все факты, которые подтверждают обстоятельства, свидетельствующие о том, что должностные лица проверяемого налогоплательщика имели возможность влиять на результаты хозяйственной деятельности путем манипулирования условиями, сроками и порядком осуществления расчетов по совершенным сделкам/операциям, в результате чего налогоплательщиком были искусственно созданы предпосылки, которые формально обеспечили ему возможность получения налоговой выгоды за счет применения налоговых льгот и/или налоговых преимуществ, предусмотренных специальными налоговыми режимами налогообложения. При этом следует обратить внимание, что при сборе доказательств налогового правонарушения не признается юридически значимым просто сам по себе анализ потенциальной возможности влияния должностных лиц проверяемого налогоплательщика на полученные результаты хозяйственной деятельности. Не является доказательством и простое перечисление

налоговым органом всех сделок/операций, которые были совершены налогоплательщиком ради получения налоговой выгоды. В качестве доказательной базы налогового правонарушения необходимо фиксировать документально конкретные действия должностных лиц проверяемого налогоплательщика, которые обусловили совершение налогового правонарушения, и приводить факты, свидетельствующие об умышленности указанных действий с намерением причинить вред бюджету.

Таким образом, налоговые органы при выявлении схемы фиктивного дробления бизнеса должны доказать совокупность следующих обстоятельств, которые являются *характерными признаками незаконного (фиктивного) дробления бизнеса*:

– наличие фактов, подтверждающих искажение сведений о совершаемых сделках/операциях, об объектах налогообложения, а также о других существенных обстоятельствах, которые имели место при осуществлении хозяйственной деятельности (то есть необходимо указать конкретные факты, указывающие на то, в чём конкретно проявилось искажение сведений);

– причинно-следственную связь между действиями налогоплательщика и допущенными искажениями указанных выше сведений;

– умышленный характер действий налогоплательщика (его должностных лиц), признаком которого является сознательное преднамеренное искажение указанных выше сведений;

– наличие фактов, подтверждающих потери бюджета, связанные с умышленным искажением указанных выше сведений, то есть в результате использования налогоплательщиком противозаконных фиктивных схем уклонения от налогообложения с целью налоговой оптимизации.

В соответствии с законодательством РФ, в случае выявления налоговыми органами незаконной «схемы фиктивного дробления бизнеса» и установления фактов злоупотребления налогоплательщи-

ком своими правами правонарушение в указанном контексте определяется с юридической точки зрения как «осуществление финансово-хозяйственной деятельности в условиях целенаправленного формального дробления бизнеса с целью снижения доходов путем распределения их на взаимозависимых лиц, которая направлена на получение необоснованной налоговой выгоды посредством применения данными лицами специальных режимов налогообложения» [6].

Поскольку за уклонение плательщика налогов/сборов, являющегося субъектом ХД, от уплаты налогов и/или сборов путем включения заведомо ложных сведений в налоговую декларацию или в иные документы, предоставление которых в соответствии с законодательством о налогах и сборах является обязательным, предусмотрена уголовная ответственность, то субъекты ХД, являющиеся участниками незаконной «схемы фиктивного дробления бизнеса», могут быть привлечены к уголовной ответственности в качестве обвиняемых в совершении преступлений, предусмотренных в [11, статьи 198, 199; 12, статья 230]. Отметим, что уголовная ответственность в аналогичных случаях предусмотрена также для плательщиков страховых взносов и налоговых агентов [11, статьи 198, 199, 199.1, 199.3, 199.4; 12, статьи 231, 232¹, 232²].

Принципы и формальные критерии выявления схем фиктивного дробления бизнеса четко определены Федеральной налоговой службой России и приведены в [7, 13, 10]. При этом принципиально важным с юридической точки зрения является тот факт, что при определении формальных признаков схем дробления бизнеса правовая позиция ФНС России совпадает с правовой позицией Конституционного Суда РФ [6].

На рисунке 1 представлена информация о структурном соотношении в отраслевом разрезе (по сферам деятельности) количества судебных дел на тему «фиктивного

дробления бизнеса», которые были рассмотрены арбитражными судами РФ за период 2017–2019 гг. Информация — на основе результатов аналитических исследований, которые были проведены ООО «Центр структурирования бизнеса и налоговой безопасности — Такскоуч» (Центр «taxCOACH») [5].

Так, по данным, которые предоставляет Центр «taxCOACH» [5], за период 2017–2019 гг. наибольшее количество претензий, связанных с обвинениями налогоплательщиков в искусственном дроблении бизнеса, налоговые органы предъявляли к субъектам предпринимательства, которые осуществляют деятельность в сфере оптовой и розничной торговли, включая розничную торговую сеть (в сумме более 34 %), в производственной сфере (22,1 %), в сфере услуг и ремонтно-монтажных работ (18,8 %) и в других сферах, к числу которых можно отнести такие виды деятельности как сдача в аренду недвижимого имущества (12,1 %), строительство (8,8 %), сфера общественного питания (2,7 %), деятельность аптек (0,9 %). В целом, анализ показал, что риски налоговых претензий, связанных с обвинениями субъектов предпринимательства в «фиктивном дроблении бизнеса», касаются практически всех сфер экономической деятельности.

На основе обобщения информации о российской судебной практике по арбитражным делам об искусственном дроблении бизнеса [5, 14] можно проанализировать динамику количества судебных дел, которые были рассмотрены арбитражными судами РФ по обвинению субъектов предпринимательства в «фиктивном дроблении бизнеса» за период 2017–2019 гг. (рис. 2). Отметим, что на сегодняшний день в РФ более 70 % арбитражных дел на тему «фиктивного дробления бизнеса» в конечном итоге разрешаются в пользу налогового органа.

ЭКОНОМИКА ПРЕДПРИЯТИЙ

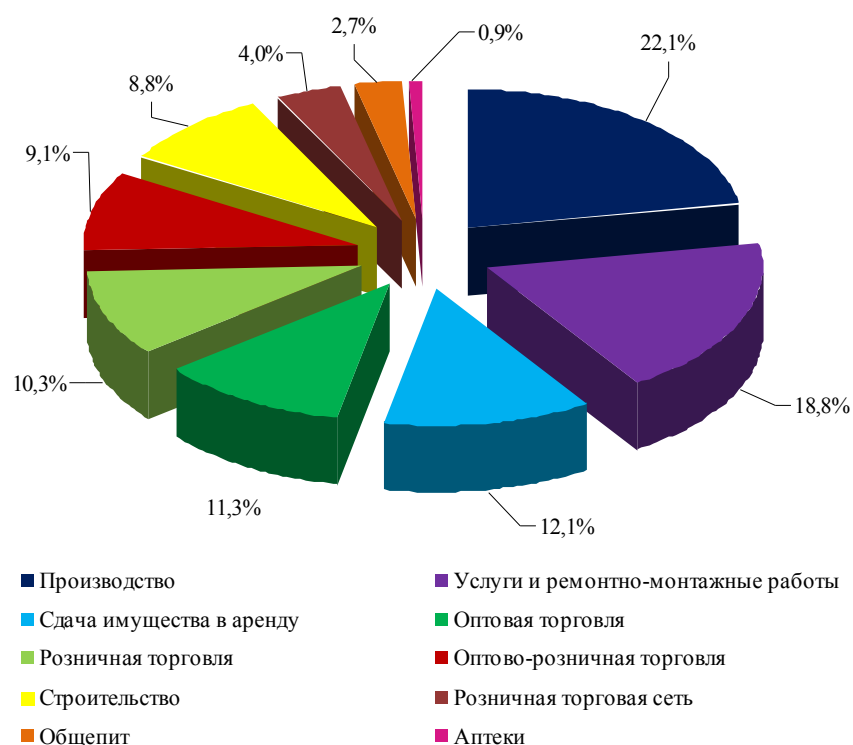


Рисунок 1 Структурное соотношение количества судебных дел на тему «фиктивного дробления бизнеса», которые были рассмотрены арбитражными судами РФ за период 2017–2019 гг.

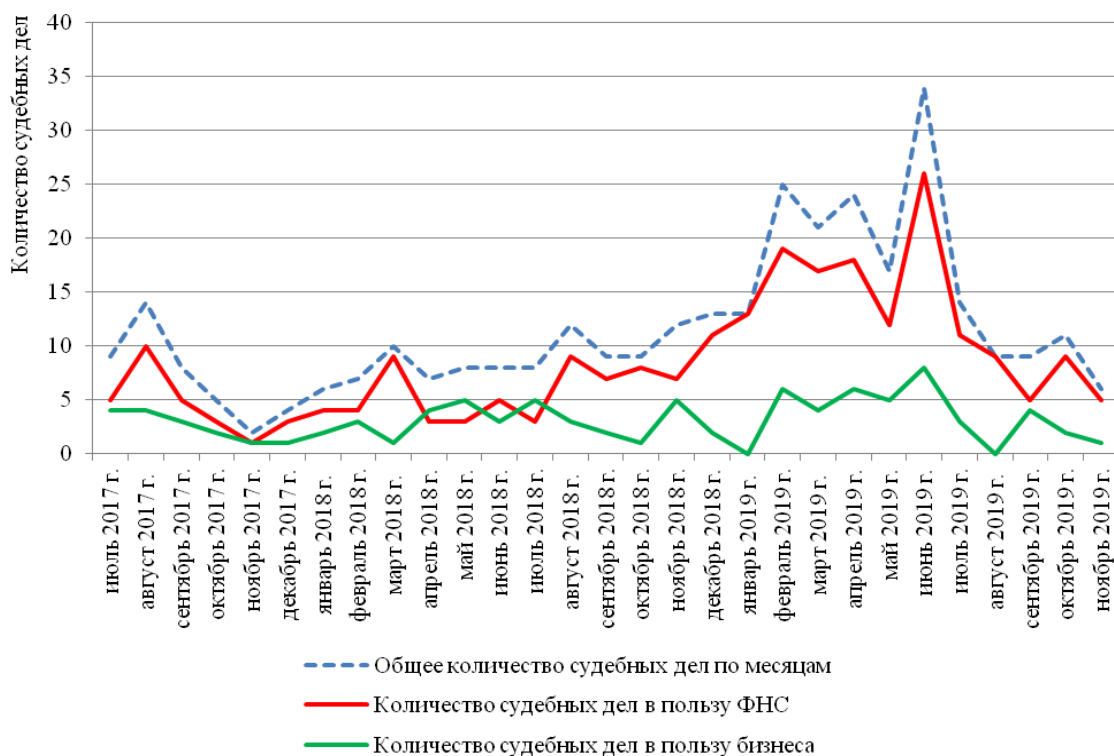


Рисунок 2 Динамика количества судебных дел, которые были рассмотрены арбитражными судами РФ по обвинению субъектов предпринимательства в «фиктивном дроблении бизнеса» за период 2017–2019 гг.

Выводы и направление дальнейших исследований. На основе результатов проведенного исследования можно сделать следующие выводы.

1. Проблема злоупотребления налоговыми преимуществами, установленными для отдельных категорий субъектов предпринимательства, которые осуществляют хозяйственную деятельность «под прикрытием» схемы дробления бизнеса, является актуальной и требует дальнейшего исследования. Правонарушения, связанные с уклонением от налогообложения путем применения «схемы фиктивного дробления бизнеса», необходимо выявлять и пресекать.

2. В Российской Федерации органы налогового контроля и надзора проводят активную результативную работу по выявлению субъектов предпринимательства, которые применяют «схемы фиктивного дробления бизнеса» для минимизации налоговой нагрузки. Опыт, накопленный российской фискальной системой, показывает, что пресечение практики использования налогоплательщиками агрессивных механизмов налоговой оптимизации, к числу которых относится «схема фиктивного дробления бизнеса», позволяет вернуть в бюджеты различных уровней значительные суммы платежей.

3. В целях выявления злоупотреблений налоговыми преимуществами, предусмотренными специальными налоговыми режимами для отдельных категорий субъектов предпринимательства, представляется целесообразным усилить контрольно-аналитическую работу подразделений Государственного комитета налогов и сборов ЛНР по сбору и систематизации информации, которая в дальнейшем обеспечит возможность проанализировать ситуацию, связанную с масштабами проблемы уклонения от налогообложения путем использования субъектами предпринимательства, зарегистрированными в ЛНР, «схемы фиктивного дробления бизнеса».

4. В целях формирования единого подхода к сбору доказательной базы в отношении

фактов злоупотребления налоговыми преимуществами со стороны плательщиков налогов, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов и налоговых агентов рекомендуется использовать опыт Федеральной налоговой службы России в решении проблемы выявления схем фиктивного дробления бизнеса. Также представляется целесообразным рассмотреть возможность адаптации рекомендаций ФНС России [10] к условиям осуществления хозяйственной деятельности в ЛНР, которые определены рамками правового поля в соответствии с законодательством Луганской Народной Республики. В связи с этим, в рамках контроля за полной уплатой налогов/сборов, который включает в себя, в том числе, и мероприятия по выявлению и пресечению правонарушений, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды, рекомендуется принять за основу принципы и формальные критерии выявления схем фиктивного дробления бизнеса, которые рекомендованы Федеральной налоговой службой России [7, 10].

5. К числу наиболее характерных признаков незаконного (фиктивного) дробления бизнеса можно отнести следующие обстоятельства:

– наличие фактов, подтверждающих искажение сведений о совершаемых сделках/операциях, об объектах налогообложения, а также о других существенных обстоятельствах, которые имели место при осуществлении хозяйственной деятельности (то есть необходимо указать конкретные факты, указывающие на то, в чём конкретно проявилось искажение сведений);

– причинно-следственную связь между действиями налогоплательщика и допущенными искажениями указанных выше сведений;

– умышленный характер действий налогоплательщика (его должностных лиц), признаком которого является сознательное преднамеренное искажение указанных выше сведений;

– наличие фактов, подтверждающих потери бюджета, связанные с умышленным

искажением указанных выше сведений, то есть в результате использования налогоплательщиком противозаконных фиктивных схем уклонения от налогообложения с целью налоговой оптимизации.

6. При проведении мероприятий по выявлению и пресечению «схем дробления бизнеса» должен соблюдаться принцип презумпции добросовестности налогоплательщика как один из важнейших элементов конституционно-правового режима регулирования налоговых отношений и публично-правового порядка в целом. А значит, необходимо исключить вероятность предъявления необоснованных претензий к субъектам предпринимательства, касающихся разделения бизнеса в случае отсутствия злоупотреблений налоговыми преимуществами, связанными с применением специальных налоговых режимов, поскольку выбор и реорганизация структуры бизнеса в общем случае является исключительным правом субъекта хозяйственной деятельности.

7. Работа органов налогового контроля и надзора с целью профилактики указанных выше злоупотреблений налоговыми преимуществами должна сопровождаться соответствующим информированием субъектов предпринимательства.

8. Рассмотреть возможность внесения в налоговое законодательство Луганской

Народной Республики поправок, которые должны четко определить конкретные действия налогоплательщика, которые будут квалифицированы как злоупотребление правом налогоплательщика на использование налоговых преимуществ в форме специальных налоговых режимов. Также необходимо закрепить на законодательном уровне исчерпывающий перечень условий, которые должны быть соблюдены налогоплательщиком для возможности учесть расходы и заявить налоговые вычеты по имевшим место сделкам (операциям).

9. В дальнейшем рассмотреть возможность закрепления на законодательном уровне разновидности правонарушений, связанных с «фиктивным дроблением бизнеса». За основу предлагается принять определение, рассмотренное в рамках данной статьи со ссылкой на [6], а именно: *правонарушение, связанное с фиктивным дроблением бизнеса* — ведение финансово-хозяйственной деятельности в условиях целенаправленного формального дробления бизнеса с целью занижения доходов путем распределения их на взаимозависимых лиц, которая направлена на получение необоснованной налоговой выгоды посредством применения данными лицами специальных режимов налогообложения.

Библиографический список

1. О налоговой системе [Электронный ресурс] : закон ЛНР от 28.12.2015 г. № 79-II, ред. от 12.03.2020. — Режим доступа: <https://www.nslnr.su/zakonodatelstvo/normativno-pravovaya-baza/2238/> (20.03.2020).

2. Налоговый кодекс Российской Федерации (Часть первая) [Электронный ресурс] : кодекс от 31.07.1998 № 146-ФЗ, ред. от 18.03.2020. — Режим доступа: <http://ivo.garant.ru/#/document/10900200/paragraph/1:0> (20.03.2020)

3. Об утверждении Программы социально-экономического развития Луганской Народной Республики на 2020 год [Электронный ресурс] : постановление правительства ЛНР от 27.12.2019 № 844/19. — Режим доступа: <https://sovminlnr.ru/akty-soveta-ministrov/postanovleniya/20622-ob-utverzhenii-programmy-socialno-ekonomicheskogo-razvitiya-luganskoy-narodnoy-respubliki-na-2020-god.html> (20.03.2020).

4. Единый реестр субъектов малого и среднего предпринимательства [Электронный ресурс] : данные в открытом доступе на сайте Федеральной налоговой службы России. — Режим доступа: <https://rmsp.nalog.ru/> (20.03.2020).

5. Гид по обвинениям в искусственном дроблении бизнеса на основе анализа 330 арбитражных дел (аналитические исследования Центра «taxCOACH», Версия 3.0., июль 2017 — ноябрь 2019 гг.)

ЭКОНОМИКА ПРЕДПРИЯТИЙ

[Электронный ресурс]. — Режим доступа: https://www.taxcoach.ru/taxbook/droblenie_biznesa (20.03.2020).

6. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Бунеева Сергея Петровича на нарушение его конституционных прав положениями статей 146, 153, 154, 247–249 и 274 Налогового кодекса Российской Федерации [Электронный ресурс] : Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 04.07.2017 № 1440-О. — Режим доступа: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71628604/> (20.03.2020).

7. Якушев, Р. В. Признаки дробления бизнеса с целью уклонения от уплаты налогов (Разъяснения начальника Управления досудебного урегулирования налоговых споров ФНС России, касающиеся досудебного урегулирования налоговых споров по вопросу создания схем дробления бизнеса) [Текст] / Р. В. Якушев // Налоговая политика и практика. — 2019. — № 12. — [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://nalogkodeks.ru/priznaki-drobleniya-biznesa-s-celyu-ukloneniya-ot-uplaty-nalogo/> (20.03.2020).

8. Дробление бизнеса в 2019 году под особым контролем ФНС [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <https://vc.ru/legal/64610-droblenie-biznesa-v-2019-godu-pod-osobym-kontrolem-fns> (20.03.2020).

9. О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 18.07.2017 № 163-ФЗ. — Режим доступа: <http://ivo.garant.ru/#/document/71723260/paragraph/6:0> (20.03.2020).

10. О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации [Электронный ресурс] : Письмо Федеральной налоговой службы от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123. — Режим доступа: <http://ivo.garant.ru/#/document/71802272/paragraph/1:0> (20.03.2020).

11. Уголовный кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : кодекс от 13.06.1996 № 63-ФЗ, ред. от 18.02.2020 — Режим доступа: <http://ivo.garant.ru/#/document/10108000/paragraph/26654339:0> (20.03.2020).

12. Уголовный кодекс Луганской Народной республики [Электронный ресурс] : кодекс от 14.08.2015 № 58-II, ред. от 12.03.2020. — Режим доступа: <https://www.nslnr.su/zakonodatelstvo/normativno-pravovaya-baza/1870/> (20.03.2020).

13. Якушев, Р. В. Имеет ли значение наличие (отсутствие) деловой цели для квалификации схемы дробления бизнеса (Разъяснения начальника Управления досудебного урегулирования налоговых споров ФНС России, касающиеся досудебного урегулирования налоговых споров и практического применения статьи 54.1 НК РФ) [Текст] / Р. В. Якушев // Налоговая политика и практика. — 2020. — № 3. — [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://nalogkodeks.ru/%ef%bb%bfimeet-li-znachenie-nalichie-otsutstvie-delovojj-celi-dlya-kvalifikacii-skhemy-drobleniya-biznesa/> (20.03.2020).

14. Судебные и нормативные акты Российской Федерации (интегратор судебных решений) : интернет-ресурс [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <https://sudact.ru/> (20.03.2020).

© Гонттовая Н. В.

© Малышенко Н. Б.

**Рекомендована к печати д.э.н., проф., зав. каф. ЭиУ ДонГТУ Коваленко Н. В.,
нач. управления экономики, рыночных отношений и собственности
Администрации г. Алчевска ЛНР Гребеньковой С. П.**

Статья поступила в редакцию 22.05.20.

Gontovaia N. V., Malysenko N. B. (*DonSTU, Alchevsk, LPR, natagontova@yandex.ru, malishenko.2005@mail.ru*)

FICTITIOUS BUSINESS FRAGMENTATION AS AN AGGRESSIVE WAY TO MINIMIZE THE TAX BURDEN

The article deals with the problem of illegal using of special taxation regimes by business entities that carry out economic activities “under the cover” of the business fragmentation scheme. There have been systemized the characteristics of fictitious business fragmentation. The results of studying the Russian experience in solving the problem of detecting abuse of tax advantages are proposed. Recommendations are given on the possibility of using the tax control and supervision authorities of the Lugansk People’s Republic of the Russian experience in solving problem of identifying business entities that use “fictitious business fragmentation schemes” to minimize the tax burden.

Key words: *business entities, business fragmentation, law infringement, taxpayers, abuse of tax advantages.*