

ДРОБЛЕНИЕ БИЗНЕСА: О СОБЛЮДЕНИИ ПРИНЦИПА ОПРЕДЕЛЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В ПРАВОПРИМЕНИТЕЛЬНОЙ ПРАКТИКЕ*

К.А. Пономарева

Омский государственный университет им. Ф.М. Достоевского, г. Омск, Россия

Информация о статье

Дата поступления –

18 января 2020 г.

Дата принятия в печать –

15 апреля 2020 г.

Дата онлайн-размещения –

03 июля 2020 г.

Ключевые слова

Налоговое право, дробление бизнеса, налоговая безопасность, налоговые правонарушения, уклонение от налогообложения, правоприменение, судебная практика

Рассматриваются проблемы дробления бизнеса, при котором на базе существующей организации создается несколько новых в целях сохранения льготного специального налогового режима. Проблемы оценки судами обстоятельств дел о применении налогоплательщиком схемы дробления бизнеса неразрывно связаны с оценкой обоснованности налоговой выгоды. По мнению автора, схемы с дроблением следует рассматривать не как уклонение от налогообложения, а как злоупотребление правом. Кроме того, для обоснования вывода о применении налогоплательщиком схемы дробления бизнеса налоговому органу необходимо располагать доказательствами, которые будут свидетельствовать о совершении налогоплательщиком совместно с подконтрольными ему лицами умышленных согласованных действий, направленных не столько на разделение бизнеса как таковое, сколько на получение в результате применения такой схемы необоснованной налоговой выгоды. Рассмотрена судебная практика, которая складывается достаточно неоднозначно. Ключевыми объектами критики являются размытые критерии получения налогоплательщиками налоговой выгоды и определения грани, когда она переходит в категорию необоснованной.

BUSINESS SPLITTING: COMPLIANCE WITH THE PRINCIPLE OF TAX CERTAINTY IN LAW ENFORCEMENT PRACTICE**

Karina A. Ponomareva

Dostoevsky Omsk State University, Omsk, Russia

Article info

Received –

2020 January 18

Accepted –

2020 April 15

Available online –

2020 July 03

Keywords

Tax law, business splitting, tax security, tax offenses, tax evasion, law enforcement, judicial practice

The subject. The problems of business splitting, when several new business entities are created on the basis of an existing organization in order to maintain a preferential special tax regime, are considered in the article.

The aim of this paper is to find out criteria of unjustified tax benefit in the cases concerning business splitting.

The methodology. The author uses methods of theoretical analysis, particularly the theory of integrative legal consciousness, as well as legal methods, including formal legal method and analysis of recent judicial practice.

The main results, scope of application. The problems of assessing the circumstances of cases involving the application of a business splitting scheme by the taxpayer are inextricably linked to the assessment of the validity of the tax benefit. According to the author, splitting schemes should not be considered as tax evasion, but as an abuse of law. In addition, in order to substantiate the conclusion that a taxpayer has applied a business splitting scheme, the tax authority must have evidence that will indicate that the taxpayer has committed deliberate concerted actions together with persons under its control, aimed not so much at dividing the business as at obtaining an unjustified tax benefit as a result of using such a scheme. Judicial practice is quite ambiguous.

Conclusions. The author comes to the conclusion that the key concept subject to criticism is the blurred criteria for obtaining tax benefits for taxpayers and the definition of the edge when it passes into the category of unjustified tax benefit.

* Исследование выполнено при финансовой поддержке РФФИ в рамках научного проекта № 20-011-00292 «Правовое обеспечение налоговой безопасности государства в условиях международной экономической интеграции».

** The reported study was funded by RFBR, project number 20-11-00292 "Legal support of national tax security in international economic integration context".

1. Введение

В российской правоприменительной практике остается нерешенной проблема субъективной оценки действий налогоплательщика при рассмотрении налоговых споров. Одним из способов налоговой оптимизации является дробление бизнеса, при котором на базе существующей организации создано несколько новых в целях сохранения льготного специального налогового режима. Проблемы оценки судами обстоятельств дел о применении налогоплательщиком схемы дробления бизнеса неразрывно связаны с оценкой обоснованности налоговой выгоды, которая рассматривается не как злоупотребление, а как схема уклонения от уплаты налогов. По замечанию В.М. Зарипова, такие дела, пожалуй, находятся на втором месте после споров о связях с организациями, имеющими признаки «однодневки» [1].

2. Определение Конституционного Суда РФ от 4 июля 2017 г. № 1440-О и его роль в формировании правоприменительной практики

Важной вехой в практике по таким делам стало Определение Конституционного Суда РФ от 4 июля 2017 г. № 1440-О. Основанием послужила жалоба ИП Бунеева, возглавлявшего ООО «Мастер-Инструмент» и оспорившего положения НК РФ, которые, по мнению заявителя, позволяют правоприменительным органам включать в налоговую базу по налогу на добавленную стоимость и по налогу на прибыль организаций денежные средства, полученные не организацией-налогоплательщиком, а ее контрагентами, формально обосновывая это дроблением бизнеса без установления взаимосвязи указанных лиц, без оспаривания совершенных ими сделок и фактически при отсутствии объекта налогообложения. Конституционный Суд РФ отказал в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Бунеева.

В особом мнении к указанному определению К.В. Арановский указал на то, что при рассмотрении дела о банкротстве ООО «Мастер-Инструмент» суд посчитал, что материалы дела подтверждают реальность взаимоотношений между компаниями-участниками: «это по меньшей мере ставит под сомнение выводы об имитации хозяйственной деятельности ООО «Мастер-Инструмент» с участием взаимосвязанных с ним лиц... в судебной практике взаимосвязанность участников сделки также сама по себе не дает оснований к признанию налоговой выгоды необоснованной». Указанное мнение получило неоднозначную оценку. А.А. Артюх комментирует особое

мнение в части высказывания о праве налогоплательщика «не переплачивать налоги» только из-за страха перед налоговой проверкой: с одной стороны, оно безусловно справедливо, с другой – уплата налогов должна быть основана на законе и не должна сопровождаться злоупотреблениями и нарушениями, в результате которых искажается как экономический смысл операций налогоплательщика, так и их налоговые последствия [2].

При всей противоречивости особого мнения мы согласны со следующим его положением: «равным образом не образует признаков правонарушения «создание искусственной ситуации» ни в предпринимательской деятельности, ни в налоговых правоотношениях. Это означает всего лишь намеренную деятельность (вместо спонтанной) с намеренным (по своему усмотрению) вступлением в правоотношения, которые в любом случае создают какую-либо «искусственную ситуацию». Обсуждать все это было бы даже странно и вряд ли бы стоило, если бы акценты на умысле с «целенаправленным дроблением» при «искусственной ситуации» не имели сходства с описанием состава преступления и не участвовали в обосновании юридической ответственности за правонарушение, состав которого, однако, в поименованных признаках налоговым законом не предусмотрен».

В этой связи важно указать на восприятие российскими правоприменителями зарубежной практики оценки искусственности налоговых конструкций. По итогам налоговой проверки ООО «Мастер-Инструмент» налоговый орган пришел к выводу об искусственном дроблении бизнеса (путем создания группы взаимозависимых организаций и индивидуальных предпринимателей). В результате подобной практики интерпретации судами концепции «чисто искусственных конструкций» стираются различия между теми, кто легально вел бизнес и подавал отчетность в налоговые органы (как в случае с ИП Бунеевым), хотя и нарушил принцип соответствия правовой формы содержанию операций, с теми, кто скрывал прибыль, использовал поддельные документы, создавал фирмы-однодневки и т. п. Считаем очевидным тот факт, что в данном случае имеет место дискриминация налогоплательщика, который имел деловую цель и осуществлял свою деятельность с 2005 г., а налоговым органам были известны схемы этой деятельности, более того, они не вызвали вопросов у налоговых органов с точки зрения законности.

3. Дробление бизнеса и концепция необоснованной налоговой выгоды

Федеральный закон от 18 июля 2017 г. № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» закрепил норму, запрещающую налогоплательщикам уменьшать налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика. Введение в НК РФ статьи 54.1, по замечанию С.А. Аракелова, «соответствовало международной практике и рекомендациям Плана BEPS, а также являлось необходимой мерой в борьбе с уклонением от уплаты налогов» [3].

Тест деловой цели, предусмотренный пунктом 9 Постановления Пленума ВАС РФ № 53 и закрепленный в статье 54.1 НК РФ, соответствует мировой практике правового регулирования отношений в сфере борьбы с налоговыми злоупотреблениями. В частности, в комментарии к статье 1 МК ОЭСР отмечается, что доктрина приоритета существа над формой может применяться в совокупности с правилом деловой цели: налоговое злоупотребление имеет место в том случае, если гражданско-правовая конструкция (форма) используется налогоплательщиком исключительно или преимущественно для получения налоговой выгоды, предусмотренной соглашениями об избежании двойного налогообложения¹.

Тем не менее, согласимся с В.М. Зариповым: текст статьи 54.1 содержит серьезные изъяны. Во-первых, это введение понятия «искажение фактов хозяйственной жизни», содержание которого неконкретно, а потому может быть истолковано произвольно в любую сторону. Вторым опасным нововведением становится презумпция необоснованной налоговой выгоды в случае, если обязанное по договору лицо не выполнило свои обязательства по нему. Иными словами, если сделка реальна, налоговых претензий к участникам нет, но действительным исполнителем выступило какое-то третье лицо – налогоплательщик теряет право на получение налоговой выгоды по ней. Презумпция эта, как видно из закона, неопровержима» [4]. Д.В. Винницкий также

полагает, что статья 54.1 не оправдывает ряда ожиданий [5, с. 46].

Возвращаясь к теме дробления бизнеса, отметим, что она является примером того, как в российской налоговой практике нарушается принцип определенности налогообложения. Концепция правовой определенности «помимо требований к юридико-техническому изложению правовых норм включает также необходимость их единообразного толкования и применения на практике» [6, с. 25]. Реализация этих классических постулатов возможна «только в условиях гарантированной определенности закона, при которой у индивида имеется возможность долгосрочно планировать собственное поведение в частной жизни и в предпринимательской деятельности» [7, с. 115]. Что же мы наблюдаем на практике?

В письме от 31 октября 2017 г. № ЕД-4-9/22123@ ФНС России заявила, что статья 54.1 НК РФ не является кодификацией правил, сформулированных в Постановлении Пленума ВАС № 53, а представляет собой новый подход к проблеме злоупотребления налогоплательщиком своими правами, учитывающий основные аспекты сформированной судебной практики. Суть изменений заключается в том, что законодателем определены конкретные действия налогоплательщика, которые признаются злоупотреблением правами, и условия, которые должны быть соблюдены налогоплательщиком для возможности учесть расходы и заявить налоговые вычеты по имевшим место сделкам (операциям). Полагаем, что эти задачи выполнялись и с помощью постановления Пленума ВАС № 53, согласно которому установление судом деловой цели в действиях налогоплательщика осуществляется с учетом оценки обстоятельств, свидетельствующих о его намерениях получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской деятельности.

Статья 54.1 НК РФ, действующая с августа 2017 г., должна была устранить пробелы в судебной практике и установить критерии для признания налоговой выгоды необоснованной. На практике был получен обратный эффект: применение статьи 54.1 НК РФ привело к росту доначислений после проверок [8]. Практика сбора налогов приобрела конфискационный характер, когда нарушители, сообщившие государству о своих доходах и заплатившие налоги, поставлены в менее выгодное положение по сравнению с теми, кто не ведет налогового учета и

¹ Para. 9.5 of the OECD Commentary on Art. 1 of the Model Tax Convention on Income and Capital (Condensed version).

не представляет в налоговые органы никаких документов.

Резонансное письмо Минфина России от 13 декабря 2019 г. № 01-03-11/97904 закрепило позицию ведомства по вопросу налоговой реконструкции: «положения ст. 54.1 кодекса в отличие от сформированной на основе постановления пленума Высшего арбитражного суда РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» судебной практики не предусматривают возможность определения налоговых обязательств налогоплательщиков в случае злоупотребления ими своими правами расчетным путем».

Практика проведения налогового контроля и сопровождения судебных споров показывает, что наравне с рассмотрением дел по фирмам-«однодневкам» споры по дроблению бизнеса являются наиболее распространенными [9].

В литературе присутствует мнение о том, что основные трудности четкого понимания относительно критериев дробления бизнеса обусловлены объективными факторами. Так, в отличие от использования «фирм-однодневок», схемам дробления бизнеса присущи важные особенности: 1) между субъектами предпринимательства присутствуют реальные взаимоотношения (поставляются товары, оказываются услуги, выполняются работы), а не формальный документооборот; 2) участники вменяемой схемы в большинстве случаев являются взаимозависимыми по отношению друг к другу; 3) у взаимозависимых лиц довольно часто прослеживается уплата всех необходимых налогов, сборов и выплат, а также присутствуют собственные сотрудники, движимое и недвижимое имущество, а также иные средства, необходимые для самостоятельного осуществления предпринимательской деятельности; 4) налогоплательщики в большинстве случаев не осознают противоправности своих действий, а под вменяемой незаконной схемой дробления бизнеса понимают лишь легальный способ оптимизации собственных расходов и упрощения ведения бизнеса [10].

Судебная практика, поддерживавшая налоговые органы в признании искусственного дробления бизнеса, сложилась при применении одним или несколькими участниками этого бизнеса специального

налогового режима². Целью налоговых органов в этом случае является пересчет налоговых обязательств по общему режиму налогообложения и вменение этих обязательств тому участнику бизнеса, который является его главным звеном³.

Соответственно, суды, опираясь на доктрину о недопустимости злоупотребления правом, ориентируются на признание налоговой выгоды необоснованной, в частности, в случаях, если налогоплательщиком неверно отражены производимые операции (сделки) или в них явно отсутствует деловая цель. Поэтому доначисление налогов производится по правилу, как если бы субъекты прав реально отражали результаты своей экономической деятельности, т. е. не злоупотребляли бы правом [11, с. 270].

Но даже при дроблении бизнеса на организации и индивидуальных предпринимателей, применяющих только общий режим налогообложения, механизм исчисления и уплаты налогов у этих участников будет отличаться (налоговая ставка по налогу на прибыль организаций – 20 %, по НДФЛ у индивидуальных предпринимателей – 13 %). К тому же «для злоупотребившего налогоплательщика налог на прибыль переформируется в налог на доход. В имущественном выражении концепция карательной добросовестности многократно увеличивает наказание налогоплательщика дополнительно к уже существующей сверхкомпенсационной модели восстановления потерь бюджета (начисление недоимки, пеней, 20–40 % штрафа)» [8]. Поэтому нельзя исключать, что правоприменительная практика будет воспринимать такую разницу в налогообложении как необоснованную налоговую выгоду при искусственном дроблении бизнеса, с пересчетом налоговых обязательств исходя из ставки налога на прибыль. В таком случае любые меры по проявлению должной осмотрительности перестанут иметь значение для последующих налоговых споров.

Кроме того, у налогоплательщиков не было переходного периода для того, чтобы привести свои обязательства в соответствии с требованиями налогового законодательства, но в первую очередь, требованиями налоговых органов, обративших свое внимание на схемы дробления бизнеса, которые до недавнего времени не привлекали столь повышенного интереса правоприменителей. В течение ме-

² См. Методические рекомендации «Об исследовании и доказывании фактов умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора)» (утв. СК России, ФНС России, направлены письмом ФНС России от 13.07.2017 N ЕД-4-

2/13650@) и письма ФНС России от 11.08.2017 N СА-4-7/15895@, от 31.10.2017 N ЕД-4-9/22123@.

³ Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 08.11.2017 № Ф06-25957/2017 по делу № А12-72620/2016.

сяца после вступления в силу статьи 54.1 НК РФ ФНС России выпустила несколько писем, содержащих критерии дробления бизнеса. Налогоплательщики оказались в ситуации правовой неопределенности, когда абстрактные нормы статьи НК РФ были конкретизированы большим количеством ведомственных актов, взявших на себя функцию налогового закона, и вынуждены были знакомиться с новыми реалиями в течение очень короткого срока. В то же время налоговые проверки, обращенные на несколько лет назад, уже начали проводиться с использованием новых критериев, неизвестных налогоплательщикам на момент планирования ими своих налоговых обязательств.

В письме от 11 августа 2017 г. № СА-4-7/15895@ФНС России изложила свое видение общих признаков, свидетельствующих о согласованности действий участников схем дробления бизнеса с целью ухода от исполнения налоговой обязанности. Вместе с тем следует обратить внимание на то, что названные признаки лишь могут в своей совокупности и взаимной связи свидетельствовать о формальном разделении (дроблении) бизнеса с целью получения необоснованной налоговой выгоды.

Между тем в судебной практике сформировались дополнительные факторы, которые могут свидетельствовать о высоком налоговом риске при формальном дроблении бизнеса, например: родственные отношения между участниками бизнеса⁴; кадры вновь созданных организаций формируются за счет работников основной организации⁵; ведение учета и сдача отчетности с использованием одних и тех же компьютеров, программ, каналов связи и (или) силами одних и тех же лиц⁶; арендованные площади магазинов конструктивно не обособлены друг от друга, действуют как единый объект торговли⁷ и др.

В письме от 16 августа 2017 года № СА-4-7/16152@ФНС России указала, необходимым элементом злоупотреблений должна быть волевая составляющая деяния, подкрепленная доказательствами, свидетельствующими об умышленном участии проверяемого налогоплательщика, обеспеченном, в том числе, действиями его должностных лиц

и участников (учредителей), в целенаправленном создании условий, направленных исключительно на получение налоговой выгоды. При этом при доказанности умышленности действий налогоплательщика, направленных на неуплату налога, налоговые обязательства, возникшие в результате таких действий, корректируются в полном объеме.

Ключевым понятием, которое подлежит критике, являются размытые критерии получения налогоплательщиками налоговой выгоды и определение грани, когда она переходит в категорию необоснованной. Определяющим фактором признания налоговой выгоды необоснованной является не проявление организацией должной осмотрительности и осторожности при выборе контрагентов (здесь мы видим сразу две оценочные категории, которые не способствуют определенности для налогоплательщика). При этом, по замечанию А.В. Красюкова, «для отношений, в которых налогоплательщик злоупотребляет своим правом, характерно то, что деловая цель становится целью второго уровня, а экономия на налогах рассматривается в качестве основной цели» [12, с. 27].

Таким образом, еще одним негативным для правового положения налогоплательщика нам видится тот факт, что на первый план выходит фискальная функция налогообложения. Из 132 дел за 2019 г. только 26,6% выиграно налогоплательщиками. Совокупность и взаимосвязь нескольких факторов иногда позволяет налогоплательщику выиграть спор, однако грань между дроблением и структурированием очень тонкая, поэтому некоторые споры прошли уже шесть «кругов» (повторно дойдя до кассационной инстанции), причем один и тот же судья по одному и тому же делу может принять разные решения при первоначальном рассмотрении и при повторном, после постановления окружного суда о направлении дела в суд первой инстанции [13].

4. Выводы

Учитывая рост количества судебных дел, предметом рассмотрения которых являются обстоятельства, свидетельствующие о получении налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды в

⁴ Постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 09.08.2018 № 15АП-1372/2018 и Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 02.11.2018 по делу № А32-25180/2017, Постановления Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 13.09.2018 № Ф04-3446/2018 по делу № А45-22590/2017.

⁵ Определение Верховного Суда РФ от 02.09.2019 по делу № А41-48348/2017.

⁶ Постановления Арбитражного суда Уральского округа от 16.04.2018 № Ф09-1107/18 по делу № А07-5370/2017, от 21.06.2016 № Ф09-3709/15 по делу № А76-21239/2014.

⁷ Постановление АС Дальневосточного округа от 08.08.2018 по делу № А24-2305/2017.

результате применения схем дробления бизнеса, указанная проблема является одной из самых актуальных в современной налоговой практике.

По нашему мнению, схемы с дроблением следует рассматривать не как уклонение от налогообложения, а как злоупотребление правом [14, с. 130]. Кроме того, для обоснования вывода о применении налогоплательщиком схемы дробления бизнеса налоговому органу необходимо располагать доказательствами, которые будут однозначно свидетельствовать о совершении налогоплательщиком совместно с подконтрольными ему лицами умышленных согласованных действий, направленных не столько на разделение бизнеса как таковое, сколько на получение в результате применения такой схемы необоснованной налоговой выгоды.

Согласно правовой позиции Конституционного Суда РФ, изложенной в Постановлении от 3 июня 2014 г. № 17-П, Определении от 4 июля 2017 г.

№ 1440-О, налоговое законодательство допускает возможность выбора налогоплательщиком того или иного метода учетной политики (применения налоговых льгот или отказа от них, применения специальных налоговых режимов и т. п.), которая, однако, не должна использоваться для неправомер-

ного сокращения налоговых поступлений в бюджет в результате злоупотребления налогоплательщиками своими полномочиями. Применительно к дроблению бизнеса эта позиция выражена в письме ФНС России от 29 декабря 2018 г. № ЕД-4-2/25984: необходимо исключить предъявление необоснованных претензий к разделению бизнеса, не направленному на злоупотребления, поскольку выбор и изменение бизнес-структуры является исключительным правом хозяйствующего субъекта. Таким образом, следует разграничивать дробление бизнеса, представляющее собой добросовестную реализацию права на свободу экономической деятельности, и искусственное (формальное) дробление бизнеса как форму злоупотребления правом.

Выходом из сложившегося положения может быть, по мнению некоторых авторов, совершенствование отдельных институтов налогового права (в том числе положений новой ст. 54.1 НК РФ) и закрепление на законодательном уровне (в НК РФ) четкого и исчерпывающего перечня критериев, по которым деятельность налогоплательщиков может быть признана сомнительной и недобросовестной, свидетельствующей о получении необоснованной налоговой выгоды [15, с. 31].

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Зарипов В.М. Дробление бизнеса - схема или нет? / В.М. Зарипов // *Zakon.ru* – первая социальная сеть для юристов. – URL: https://zakon.ru/blog/2017/08/29/droblenie_biznesa_-_shema_ili_net (дата обращения: 22.12.2019).
2. Артюх А.А. Преждевременная радость: о нашумевшем Определении 1440-О и особом мнении судьи Арановского / А.А. Артюх // *Zakon.ru* – первая социальная сеть для юристов. – URL: https://zakon.ru/blog/2017/08/04/prezhdevremennaya_radost__o_nashumevshem_opredelenii_1440-o_i_osobomu_mnenii_sudi_aranovskogo (дата обращения: 04.02.2020).
3. Аракелов С.А. Антиуклонительные нормы в международной практике. Новые законодательные инструменты по борьбе против уклонения от уплаты налогов в России / С.А. Аракелов // *Закон*. – 2018. – № 5. – С. 109–115.
4. Зарипов В.М. Налоговая выгода: выше плинтуса / В.М. Зарипов // *Zakon.ru* – первая социальная сеть для юристов. – URL: https://zakon.ru/blog/2017/6/20/nalogovaya_vygoda_vyshe_plintusa (дата обращения: 28.02.2020).
5. Винницкий Д.В. Добросовестность, обоснованность выгоды, пределы осуществления прав, или Как российское налоговое право оказалось на передовых рубежах борьбы со злом, гнездящимся в налогоплательщиках / Д.В. Винницкий // *Закон*. – 2018. – № 11. – С. 44–57.
6. Демин А.В. Неопределенность в налоговом праве и пути ее преодоления: дис. ... д-ра юрид. наук / А.В. Демин. – Екатеринбург, 2014. – 452 с.
7. Леони Б. Свобода и закон / Б. Леони. – М.: ИРИСЭН, 2008. – 308 с.
8. Минфин не поддержал налоговую реконструкцию при наказании фирм // РБК. – URL: <https://www.rbc.ru/economics/10/01/2020/5e1701989a79471afad28a4a> (дата обращения 20 марта 2020 г.).
9. Шишкин Р.Н. Налоговая выгода при дроблении бизнеса: позиция налоговых органов и судебных инстанций / Р.Н. Шишкин. – М.: Редакция «Российской газеты», 2019. – № 3. – 176 с.

10. Переседов А.М. Признаки незаконного дробления бизнеса и его существенные отличия от легальной оптимизации расходов / А.М. Переседов // Безопасность бизнеса. – 2019. – № 1. – С. 47–51.
11. Волков А.В. Дробление бизнеса: правовые проблемы / А.В. Волков, О.Е. Блинков // Вестник Пермского университета. Юридические науки. – 2019. – № 2. – С. 261–280.
12. Красюков А.В. Налоговая девиация / А.В. Красюков // Финансовое право. – 2020. – № 1. – С. 25–29.
13. Обзор положительных для налогоплательщиков решений судов по дроблению за 9 месяцев 2019// Klerk.ru. – URL: <https://www.klerk.ru/blogs/compliance/491335/> (дата обращения: 20 марта 2020 г.).
14. Пономарева К.А. Конституционный Суд РФ о борьбе с налоговыми злоупотреблениями: на примере Определения от 4 июля 2017 г. № 1440-О / К.А. Пономарева // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2017 года: по материалам XV Междунар. науч.-практ. конф. 13–14 апреля 2018 г., Москва / сост. М.В. Завязочкина; под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Статут, 2019. – С. 122–130.
15. Васильева Е.Г. Уголовно-правовые аспекты незаконного возмещения НДС в результате получения необоснованной налоговой выгоды / Е.Г. Васильева, Е.В. Петухов // Налоги. – 2019. – № 3. – С. 27–31.

REFERENCES

1. Zaripov V.M. *Is business fragmentation a scheme or not?* Zakon.ru. Available at: https://zakon.ru/blog/2017/08/29/droblenie_biznesa_-_shema_ili_net (accessed on 22.12.2019). (In Russ.).
2. Artjukh A.A. *Premature joy: about the sensational Decision No 1440-O and the special opinion of judge Aranovskiy*. Zakon.ru. Available at: https://zakon.ru/blog/2017/08/04/prezhdevremennaya_radost_o_nashumevshem_opredelenii_1440-o_i_osobomu_mnenii_sudi_aranovskogo (accessed on 04.02.2020). (In Russ.).
3. Arakelov S.A. Anti-tax avoidance norms in international practice. New legislative tools to combat tax evasion in Russia. *Zakon = The Law*, 2018, no. 5, pp. 109–115. (In Russ.).
4. Zaripov V.M. *Tax benefit: above the baseboard*. Zakon.ru. Available at: https://zakon.ru/blog/2017/6/20/nalogovaya_vygoda_vyshe_plintusa (accessed on 28.02.2020). (In Russ.).
5. Vinnitskiy D. V. Conscientiousness, reasonableness of benefits, limits of rights implementation, or How the Russian tax law appeared at the forefront of the fight against the evil nesting in taxpayers. *Zakon = The Law*, 2018, no. 11, pp. 44–57. (In Russ.).
6. Demin A.V. *Uncertainty in tax law and ways to overcome it*. Doct. Diss. Yekaterinburg, 2014. 452 p. (In Russ.).
7. Leoni B. *Freedom and Law*. Moscow: IRISEN Publ., 2008. 308 p. (In Russ.).
8. *The Ministry of Finance did not support tax reconstruction when punishing evading firms*. RBC. Available at: <https://www.rbc.ru/economics/10/01/2020/5e1701989a79471afad28a4a> (accessed on 28.02.2020). (In Russ.).
9. Shishkin R.N. *Tax benefit in business splitting: the position of tax authorities and courts*. Moscow, Rossiyskaya Gazeta Editorial Board Publ., 2019. Issue 3. 176 p. (In Russ.).
10. Peresedov A.M. Signs of illegal crushing of business and its essential differences from legal optimization of expenses. *Bezopasnost' biznesa = Business Security*, 2019, no. 1, pp. 47–51. (In Russ.).
11. Volkov A.V., Blinkov O.E. Business splitting: legal problems. *Vestnik Permskogo universiteta. Yuridicheskie nauki = Bulletin of the Perm University. Legal science*, 2019, no. 2, pp. 261–280. (In Russ.).
12. Krasjukov A.V. Tax deviation. *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2020, no. 1, pp. 25–29. (In Russ.).
13. *Review of positive decisions of courts on splitting for taxpayers for 9 months of 2019*. Klerk.ru. Available at: <https://www.klerk.ru/blogs/compliance/491335/> (accessed on 28.02.2020). (In Russ.).
14. Ponomareva K.A. *The Constitutional Court of the Russian Federation on combating tax abuse: an example of the Decision of 4 July 2017 No 1440-O*, in: Pelyayev S.G. (ed.). *Nalogovoe pravo v resheniyah Konstitucionnogo Suda Rossijskoj Federacii 2017 goda : po materialam XV Mezhdunar. nauch.-prakt. konf. 13 – 14 aprelja 2018 g., Moskva = Tax law in the decisions of the constitutional Court of the Russian Federation in 2017: based on the materials of the XV international scientific and practical conference, 13-14 April 2018, Moscow*. Moscow, Statut Publ., 2019, pp. 122–130. (In Russ.).
15. Vasileva E.G., Petukhov E.V. Criminal-legal aspects of illegal VAT compensation as a result of obtaining an unjustified tax benefit. *Nalogi = Taxes*, 2019, no. 3, pp. 27–31. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Пономарева Карина Александровна – кандидат юридических наук, доцент кафедры государственного и муниципального права
Омский государственный университет им. Ф.М. Достоевского
644077, Россия, г. Омск, пр. Мира, 55а
email: karinaponomareva@gmail.com
ORCID: 0000-0002-2951-3067
ResearcherID: N-7562-2016

INFORMATION ABOUT AUTHOR

Karina A. Ponomareva – PhD in Law, Associate Professor, Department of State and Municipal Law
Dostoevsky Omsk State University
55a, Mira pr., Omsk, 644077, Russia
email: karinaponomareva@gmail.com
ORCID: 0000-0002-2951-3067
ResearcherID: N-7562-2016

БИБЛИОГРАФИЧЕСКОЕ ОПИСАНИЕ СТАТЬИ

Пономарева К.А. Дробление бизнеса: о соблюдении принципа определенности налогообложения в правоприменительной практике / К.А. Пономарева // Правоприменение. – 2020. – Т. 4, № 2. – С. 41–48. – DOI: 10.24147/2542-1514.2020.4(2).41-48.

BIBLIOGRAPHIC DESCRIPTION

Ponomareva K.A. Business splitting: compliance with the principle of tax certainty in law enforcement practice. *Pravoprimerenie = Law Enforcement Review*, 2020, vol. 4, no. 2, pp. 41–48. DOI: 10.24147/2542-1514.2020.4(2).41-48. (In Russ.).