

EDN: MIMALM
УДК 347.73:336.22

Business Fragmentation and Article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation

Ekaterina S. Efremova*

*Siberian Federal University
Krasnoyarsk, Russian Federation*

Received 20.02.2024, received in revised form 14.03.2024, accepted 29.04.2024

Abstract. Tax optimization is a taxpayer’s legitimate activity aimed at obtaining tax benefits in the form of tax liabilities reduction. The Constitutional Court of the Russian Federation has repeatedly pointed out that a taxpayer has the right to minimize tax payments within the limits permitted by law. The special value of the Institute of tax optimization, which allows taxpayers to reduce the tax burden, predetermined the purpose of the study – to find a guideline for distinguishing legitimate tax optimization in the form of business fragmentation and actions aimed at tax evasion. The work uses general and special research methods (structural and functional analysis, formal-logical, system-structural methods). The information base of the study is represented by domestic legislation and judicial practice, official data of the Federal Tax Service of Russia, scientific publications of Russian authors. The main result of the study is to substantiate the conclusion that it is necessary to amend Article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation, which sets the limits for the taxpayer to exercise his rights when calculating tax liabilities.

Keywords: business fragmentation, tax optimization, unjustified tax benefit.

Research area: social structure, social institutions and processes; private law.

Citation: Efremova E. S. Business fragmentation and article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation. *J. Sib. Fed. Univ. Humanit. soc. sci.*, 2024, 17(6), 1103–1111.
EDN: MIMALM



Дробление бизнеса и статья 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации

Е. С. Ефремова

*Сибирский федеральный университет
Российская Федерация, Красноярск*

Аннотация. Налоговая оптимизация – это правомерная деятельность налогоплательщика, направленная на получение налоговой выгоды в виде уменьшения размера налоговых обязательств. Конституционный Суд РФ неоднократно указывал на то, что налогоплательщик вправе в рамках допустимых законом пределов минимизировать налоговые платежи. Особая ценность института налоговой оптимизации, позволяющая налогоплательщикам снижать налоговое бремя, предопределила цель исследования – поиск ориентира для разграничения правомерной налоговой оптимизации в виде дробления бизнеса и действий, направленных на уклонение от уплаты налогов. В работе применяются общие и специальные методы исследования (структурно-функциональный анализ, формально-логический, системно-структурный методы). Информационная база исследования представлена отечественным законодательством и судебной практикой, официальными данными Федеральной налоговой службы России, научными публикациями российских авторов. Основным результатом исследования состоит в обосновании вывода о необходимости внесения изменений в ст. 54.1 Налогового кодекса РФ, которая устанавливает пределы осуществления налогоплательщиком своих прав при исчислении налоговых обязательств.

Ключевые слова: дробление бизнеса, налоговая оптимизация, необоснованная налоговая выгода.

Научная специальность: 5.4.4 – социальная структура, социальные институты и процессы; 5.1.3 – частно-правовые (цивилистические науки).

Цитирование: Ефремова Е. С. Дробление бизнеса и статья 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации. *Журн. Сиб. федер. ун-та. Гуманитарные науки*, 2024, 17(6), 1103–1111. EDN: MIMALM

Введение

Проблема разграничения правомерной налоговой оптимизации путем расширения бизнеса и действий налогоплательщиков, целью которых является создание на базе существующей организации иных подконтрольных субъектов с целью сохранения льготного специального режима налогообложения (дробление бизнеса как неправомерная налоговая оптимизация), привлекает внимание ученых (Красюков, Болдинова) в течение длительного времени.

Исходя из судебной практики становится очевидным, что при неправомерном дроблении бизнеса создается искусственная ситуация, когда видимость действий нескольких лиц прикрывает фактическую деятельность одного субъекта, что ведет к снижению налогоплательщиком своих налоговых обязательств¹.

Основание еще раз обратиться к проблеме разграничения правомерной налоговой оптимизации в виде дробления бизнеса

¹ Например, Постановление АС Уральского округа от 07.02.2023 № Ф09–9561/22 по делу № А34–3364/2020.

и действий налогоплательщика, направленных на уклонение от уплаты налогов, обусловлено сложностью установления умысла налогоплательщика на уменьшение его налоговых обязательств при отсутствии для этого соответствующих прав.

Концептологические основания исследования

Дробление бизнеса рассматривается как одна из форм налоговой оптимизации и представляет собой функционирование нескольких организаций или индивидуальных предпринимателей (далее группы), которые контролируются одним субъектом (субъектами) и используют льготные (упрощенные, специальные) режимы налогообложения, снижающие налоговую нагрузку по сравнению с общим режимом, когда уплачиваются налог на прибыль и налог на добавленную стоимость. Уменьшение налоговых обязательств путем применения специальных налоговых режимов допускается налоговым законодательством, соответственно, само по себе стремление к этой цели еще не свидетельствует о неправомерном дроблении бизнеса, если при этом соблюдаются определенные условия, установленные законом.

Так, налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, вправе снизить свое налоговое бремя (в соответствии с нормами Налогового кодекса РФ они освобождаются от уплаты налога на прибыль, НДС, налога на имущество), но обязаны соблюдать установленные ограничения, в частности, предельной численности работающих и размера получаемой выручки. В случае превышения указанных пределов налогоплательщик обязан перейти на общую систему налогообложения, что существенно увеличивает его налоговую нагрузку. Чтобы сохранить в данных обстоятельствах возможность использования упрощенной системы налогообложения, контролирующее лицо может организовать бизнес таким образом, чтобы выручка и (или) численность сотрудников каждого участника группы не превышала установленных пределов, например,

направлять свою «излишнюю» выручку на банковские счета вновь созданных организаций или индивидуальных предпринимателей, контролируя их деятельность. При проведении мероприятий налогового контроля налоговые органы могут посчитать дробление бизнеса неправомерным, объединить выручку участников группы и рассчитать налоговые обязательства по общей системе налогообложения налогоплательщику, которого признают контролирующим бизнес лицом. Правовые нормы, позволяющие консолидировать доходы при дроблении бизнеса, в настоящее время в налоговом законодательстве отсутствуют.

По мнению Верховного суда РФ, которое он высказал в Обзоре практики рассмотрения судами дел, связанных с применением глав 26.2 и 26.5 Налогового кодекса Российской Федерации в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства², сам по себе факт подконтрольности нескольких контрагентов одному лицу не может являться основанием для консолидации их доходов и не дает достаточных оснований для вывода об утрате права на применение упрощенной системы налогообложения налогоплательщиком и его контрагентами.

Суд указал, что наличие у каждого из взаимозависимых лиц своего штата работников, товарного склада, клиентской базы, офиса, осуществление торговой деятельности по соответствующим сегментам рынка позиционирует их в качестве участников самостоятельной хозяйственной деятельности, что, в свою очередь, позволяет установить отсутствие необоснованной налоговой выгоды в рамках дробления бизнеса.

Применение данной позиции арбитражными судами иллюстрирует, например, Постановление АС Поволжского округа от 20.10.2023 № Ф06–9285/2023 по делу № А55–38711/2022.

Как следует из данного постановления, налогоплательщик (общество с ограниченной ответственностью) создал груп-

² Утвержден Президиумом Верховного суда РФ от 04.07.2018 // Бюллетень ВС РФ. 2019. № 3.

пу юридических лиц, осуществляющих охранную деятельность. По мнению налогового органа, эти субъекты были лишь формально независимыми, т.е. по каждому из них лишь формально соблюдены условия для применения упрощенной системы налогообложения, и фактически они являются частями единого охранного бизнеса учредителя налогоплательщика, который, как установил налоговый орган, имеет 100 % доли в уставном капитале указанных юридических лиц.

Однако, руководствуясь вышеизложенной позицией Верховного суда РФ, арбитражный суд пришел к выводу, что все входящие в группу юридические лица являются самостоятельными участниками хозяйственной деятельности.

Во-первых, они работают в разных сегментах охранной деятельности (пультовая охрана, невооруженная физическая охрана и т.д.). *Во-вторых*, все юридические лица занимают свои фактические площади по заявленным адресам и ведут самостоятельную финансово-хозяйственную деятельность. Ведут отдельный бухгалтерский учет, имеют собственный персонал, отдельные расчетные счета, заключают и исполняют от своего имени сделки и по итогам своей предпринимательской деятельности самостоятельно уплачивают налоги и сборы. *В-третьих*, организации самостоятельно несли расходы на приобретение соответствующих товаров (работ, услуг), необходимых для ведения отраженной в ЕГРЮЛ экономической деятельности, оплату аренды помещений, выплату заработной платы и т.д.

И, наконец, *в-четвертых*, налоговым органом не установлены факты совершения нереальных сделок, необоснованного движения денежных средств между обществами, факты взаимозачетов, переводов долга, позволяющие сделать вывод о влиянии взаимозависимости на условия и законность экономической деятельности лиц. В ходе налоговой проверки не установлено доказательств получения учредителем налогоплательщика непосредственно или опосредованно части выручки от взаимозависимых лиц.

Постановка проблемы

Как уже было сказано, Верховный суд РФ в качестве критерия для разграничения правомерного дробления бизнеса и действий налогоплательщика, направленных на уклонение от уплаты налогов, предложил *самостоятельность* участников хозяйственной деятельности, которая проявляется в возможности заниматься реализацией товаров (работ, услуг) в отдельных офисах, своими специалистами, использовать отдельные складские помещения и т.д.

По нашему мнению, когда речь идет о деятельности взаимозависимых лиц, финансовая самостоятельность контролируемых субъектов весьма условна, при этом очевидно, что уменьшение налоговой нагрузки выгодно как раз контролирующему бизнес лицу, но это само по себе не означает необоснованного получения налоговой выгоды. Поскольку понятие «самостоятельность» в отношениях взаимозависимых лиц нормативно не закреплено, споры о дроблении бизнеса с целью уменьшения налоговых платежей продолжаются до настоящего времени.

Например, как следует из Постановления АС Уральского округа³, между обществом «ВИТ» (далее – налогоплательщик) и индивидуальными предпринимателями действовали договоры поставки, по которым общество осуществляло в адрес предпринимателей поставку изготовленной или приобретенной мясной продукции, а также договоры оказания услуг по обвалке мяса. Продукция, приобретенная у налогоплательщика, в дальнейшем реализовывалась предпринимателями через сеть розничных магазинов.

Заявляя о формальном разделении финансово-хозяйственной деятельности указанных лиц, налоговый орган исходил из следующих обстоятельств: между предпринимателями и руководителями налогоплательщика существовали родственные, семейные и трудовые отношения; единство помещений, в которых располагались указанные субъекты хозяйственной дея-

³ Постановление АС Уральского округа от 07.02.2023 № Ф09-9561/22 по делу № А34-3364/2020.

тельности, телефонных номеров и IP-адресов, идентичные льготные условия банковского обслуживания. Кроме того, налогоплательщик являлся собственником помещений, где велась торговля, выступал организатором маркетинговых исследований, участвовал в подборе персонала магазинов и устанавливал цены реализации своей продукции конечным потребителям. Таким образом, самостоятельная деятельность взаимозависимых субъектов без активного взаимодействия с контролирующим лицом в данной ситуации вряд ли была возможна.

Выводы налогового органа, с этой точки зрения, не противоречили позиции Верховного суда РФ, изложенной в Обзоре 2018 года. Несмотря на это, суд признал недоказанным факт получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды и, напротив, утвердился в самостоятельности субъектов. В своем решении суд опирался на то, что, *во-первых*, исполнение по сделкам, заключенным налогоплательщиком, являлось реальным. *Во-вторых*, реализация продукции, произведенной налогоплательщиком, через магазины предпринимателей осуществлялась в рамках исполнения условий партнерского соглашения, по которому последние приобретали у общества товар по более низкой цене, чем иные покупатели, взамен организуя его продвижение и сбыт. *В-третьих*, предприниматели осуществляли реализацию продукции не только налогоплательщика, но и иных поставщиков, помещения для своих магазинов арендовали у различных юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, обладали материально-технической базой, необходимой для самостоятельного ведения бизнеса. *В-четвертых*, размещение отдельных торговых точек предпринимателей в помещениях, принадлежащих налогоплательщику, было обусловлено разумными экономическими целями минимизации затрат предпринимателей на приведение магазина в соответствие с необходимыми требованиями. Идентичность номеров телефонов, IP-адресов объяснялась техническими особен-

ностями подключения помещений, а также действиями интернет-провайдера.

С учетом изложенных обстоятельств суды сделали вывод о том, что наличие отношений взаимозависимости между субъектами предпринимательской деятельности не привело к искажению сведений о совершенных ими фактах хозяйственной жизни и не повлекло уменьшения размера налогового бремени ни налогоплательщика, ни предпринимателей.

Тем самым суды, определяя свою позицию, исходили из того, что налоговым органом не установлено превышения налогоплательщиком пределов прав, предусмотренных пунктом 1 ст. 54.1 НК РФ, – запрет на уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов) об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

В другом деле⁴ такие факты, как включение налогоплательщиком в производственный процесс лиц, состоящих с ним в родственных отношениях, нахождение всех предпринимателей по одному адресу, одновременное использование одних и тех же помещений в качестве офиса – послужило свидетельством о согласованности действий субъектов и использовании ими схемы дробления бизнеса. При этом, рассуждая о самостоятельности взаимозависимых лиц в случае сдачи ими налоговой отчетности, суд подчеркивает, что ключевое значение имеет не факт подписания отчетности лично каждым предпринимателем, а факт подачи отчетности посредством применения одного IP-адреса.

Как следует из данного постановления, предприниматель (далее – налогоплательщик) имел в собственности транспортные средства, количество которых приблизилось к предельно допустимому значению. В целях сохранения права на применение

⁴ Постановление АС Северо-Кавказского округа от 04.10.2023 № Ф08-9621/2023 по делу № А53-21867/2022.

ЕНВД предприниматель привлек своих родственников, те, в свою очередь, открыли собственную предпринимательскую деятельность и на свое имя зарегистрировали транспортные средства.

Важным обстоятельством для суда Северо-Кавказского округа при принятии решения в пользу налогового органа также стало установление факта несения налогоплательщиком расходов на образовательные услуги по переподготовке водителей транспортных средств, расходов на медицинские услуги по проведению периодического медицинского осмотра водителей; при этом не только своих водителей, но и водителей взаимозависимых предпринимателей. Ни один из них данные расходы налогоплательщику не возместил.

Мнение о том, что осуществление взаимозависимыми лицами деятельности по одному юридическому адресу с налогоплательщиком, использование одного складского помещения, осуществление кадрового делопроизводства одними и теми же сотрудниками иллюстрируют создание субъектом схемы дробления бизнеса с участием подконтрольных лиц, не осуществляющих самостоятельную хозяйственную деятельность, содержится в Постановлении АС Восточно-Сибирского округа⁵.

Отметим, что основанием для принятия судом соответствующего решения в пользу налогового органа стало в том числе установление факта осуществления взаимозависимыми субъектами операций по предоставлению беспроцентных займов друг другу, а это свидетельствует о перераспределении денежных средств и создании искусственной конструкции, лишенной хозяйственного смысла. Подчеркнем, что факты перераспределения доходов между взаимозависимыми лицами и контролирующим обществом, финансирования их друг другом, обналичивания денежных средств не раз в судебной практике признавались одним из важных доказательств намерений

налогоплательщиков уклониться от уплаты налогов⁶.

Налоговый орган, принимая решение о получении налогоплательщиком в рамках дробления бизнеса необоснованной налоговой выгоды, пришел к выводу о нарушении последним положений пункта 1 ст. 54.1 НК РФ. Данное нарушение, по мнению контролирующего органа, выразилось в искажении сведений о совокупности фактов хозяйственной жизни, т.е. в создании видимости самостоятельного осуществления деятельности взаимозависимыми лицами и фактическом осуществлении ими совместно с налогоплательщиком функций единого хозяйствующего субъекта.

Но что означает «искажение сведений о фактах хозяйственной жизни», когда речь идет о дроблении бизнеса? Могут ли нормы ст. 54.1 НК РФ решить проблему разграничения правомерной налоговой оптимизации при дроблении бизнеса и действий налогоплательщика, направленных на уменьшение налоговых платежей в отсутствие на это законных оснований?

Обсуждение

В настоящее время судебная и правоприменительная практика при разграничении правомерной и неправомерной налоговой оптимизации обращается к ст. 54.1 НК РФ, введенной в действие в августе 2017 года, – «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов».

В соответствии с пунктом 1 данной статьи налоговая оптимизация не допускается, если она явилась результатом искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

Как следует из Письма ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@, характер-

⁵ Постановление АС Восточно-Сибирского округа от 09.10.2023 № Ф02-5114/2023 по делу № А58-4249/2022.

⁶ Например, Постановление АС Московского округа от 19.09.2019 № Ф05-15017/2019; Постановление АС Восточно-Сибирского округа от 02.07. 2018 № Ф02-2344/2018 по делу № А33-833/2017.

ным примером такого искажения как раз может быть создание схемы дробления бизнеса, направленной на неправомерное применение специальных режимов налогообложения. Изложенное иллюстрирует позицию налогового органа, согласно которой дробление бизнеса должно быть прямо запрещено.

Однако суды отмечают, что дробление бизнеса гражданскому законодательству не противоречит. Выбор налогоплательщиком наиболее выгодной для него системы налогообложения (с учетом того, что цель налоговой экономии не может быть основной) Налоговый кодекс РФ не запрещает. Поэтому проявлением недобросовестности налогоплательщика (именно такой термин используют некоторые суды⁷) может являться искусственное дробление бизнеса – создание (выделение) юридического лица (предпринимателя) исключительно для уменьшения налоговой нагрузки без цели ведения фактической самостоятельной предпринимательской деятельности.

К искажениям сведений, указанным в п. 1 ст. 54.1 НК РФ, обычно относится создание фиктивного документооборота с «техническими организациями» при отсутствии поставки товаров или фактов выполнения работ и услуг (в том числе при выполнении работ и услуг собственными силами), а также отражение в бухгалтерском и налоговом учете этих фиктивных операций. Напомним, что для суда Уральского округа одним из аргументов в пользу недоказанности факта получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды в рамках дробления бизнеса стало именно реальное исполнение по сделкам, заключенным налогоплательщиком. Кроме того, к искажениям сведений о фактах хозяйственной жизни и объектах налогообложения относятся неотражение или неполное (искаженное) отражение в бухгалтерском и (или) налоговом учете и отчетности объектов налогообложения⁸ (сокрытие от на-

логообложения реализации продукции, выручки за работы, услуги и т.п.).

Не будем отрицать, что налогоплательщик, эксплуатируя схему дробления бизнеса, может встраивать в неё «технические» (несуществующие) организации, скрывать выручку, отражать в отчетности факты, которые не имели места в действительности. В то же время нередки случаи, когда подобного искажения сведений о хозяйственной жизни в рамках дробления бизнеса не происходит – налогоплательщик не скрывает реализацию продукции, правильно ведет налоговый и бухгалтерский учет, взаимозависимые организации реально существуют и платят налоги. При этом само по себе дробление бизнеса может не иметь иной деловой цели, кроме исключительно экономии на налогах.

Некоторые авторы вообще высказываются о невозможности применения ст. 54.1 НК РФ к данным обстоятельствам. Например, А. В. Красюков считает, что дробление бизнеса – это не искажение сведений, а искажение структуры бизнеса (Красюков).

Между тем, как мы отмечали выше, налоговыми органами и судами применяются положения пункта 1 ст. 54.1 НК РФ, когда дробление бизнеса прикрывает деятельность единого хозяйствующего субъекта (единый бизнес-процесс), т.е. действия налогоплательщика направлены на уклонение от уплаты налогов.

В тех случаях, когда взаимозависимые субъекты обладают определенными признаками автономии, экономическая подконтрольность их не доказана, возможность применения положений пункта 1 ст. 54.1 действительно вызывает сомнения.

Верховный суд РФ в Обзоре⁹ практики применения арбитражными судами положений законодательства о налогах и сборах, связанных с оценкой обоснованности налоговой выгоды, поддержал позицию арбитражных судов по конкретному делу, когда обществом не были представлены доказательства, подтверждающие наличие разумных экономических причин при разделении деятельности. Суд согласился

⁹ Утв. Президиумом Верховного суда РФ от 13.12.2023 г.

⁷ Постановление АС Западно-Сибирского округа от 30.05.2022 № Ф04–1579/2022 по делу А70–6978/2021.

⁸ Постановление АС Центрального округа от 12.12.2022 № Ф10–5425/2022 по делу № А54–3398/2021.

с тем, что в рассматриваемом случае имело место прикрытие налогоплательщиком единой экономической деятельности общества вновь созданными организациями с целью получения необоснованной налоговой экономии, в связи с чем на основании пункта 1 подпункта 1 пункта 2 ст. 54.1 НК РФ выводы налогового органа о доначислении налогов по общей системе налогообложения являются правомерными.

Пункт 2 ст. 54.1 НК РФ применяется, когда отсутствуют признаки нереальности хозяйственных операций налогоплательщика. В соответствии с данным пунктом налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога при одновременном соблюдении двух условий:

- основной целью совершения сделки (операции) не являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога;
- обязательство по сделке (операции) исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону.

Очевидной целью создания взаимозависимых организаций, применяющих льготный налоговый режим, безусловно, является стремление снизить налоговое бремя. Если между контролирующим и подконтрольным лицами совершаются сделки (операции), например купли продажи товаров, и результатом в том числе является налоговая экономия, доказать налоговому органу, что неполная неуплата налога не являлась целью сделки, представляется довольно затруднительным. Напомним, что для суда Поволжского округа обстоятельством, которое подтвердило правомерность дробления бизнеса, послужило отсутствие у налогового органа доказательств получения учредителем налогоплательщика непосредственно или опосредованно части выручки от взаимозависимых лиц.

Но зададимся вопросами: явилось бы установление соответствующих фактов основанием для признания налоговой выгоды (полученной налогоплательщиком

в результате дробления бизнеса) необоснованной, означало бы это отсутствие «самостоятельности»? В предпринимательской деятельности самостоятельность проявляется в возможности принятия самостоятельных управленческих решений, имеющих экономические последствия. Даже если участники группы работают в отдельных сегментах рынка, на отдельной территории, в отдельных помещениях и со своими сотрудниками, экономически и финансово они не имеют абсолютной автономии. Контролирующий налогоплательщик фактически может и юридически вправе перераспределять денежные средства внутри группы, получать дивиденды и т.д. Кроме того, выбор организации бизнеса путем его дробления и применение упрощенной системы налогообложения всегда обусловлены стремлением налогоплательщика получить как можно больше дохода при наименьших затратах, в том числе сэкономив на налогах. Субъекты иногда этого и не скрывают, да это и не противоречит действующему законодательству.

Таким образом, нормы ст. 54.1 НК РФ в действующей редакции могут иметь применение при дроблении бизнеса, когда выручка (численность) искусственно перераспределяется в группе участников в целях сохранения льготных режимов. В остальных случаях имеется неопределенность правового регулирования, которая порождает налоговые конфликты, поскольку любой субъект, применяющий упрощенные системы налогообложения в составе группы зависимых лиц, может рассматриваться как нарушающий установленные законом пределы осуществления своих прав.

Заключение

По нашему мнению, наказуемым должно быть дробление бизнеса, явившееся результатом искажения сведений, которое подразумевает отражение не имевших места в действительности фактов и хозяйственных операций. Иными словами, когда налогоплательщик создает видимость ведения отдельной экономической деятельности взаимозависимыми участниками груп-

пы, а в действительности функционирует единый бизнес, что означает превышение пределов прав налогоплательщика, предусмотренных пунктом 1 подпунктом 1 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ.

В иных случаях, когда доказано, что хозяйственные операции по отдельному ведению экономической деятельности имеют разумную деловую цель, доходы внутри группы не перераспределяются с целью сохранения льготного налогообложения, документооборот является достоверным, оснований для сомнений в правомерности налоговой оптимизации в форме дробления бизнеса быть не должно. По нашему мнению, в такой ситуации должны соблюдаться презумпция добросовестности налогоплательщиков и обеспечены дополнительные меры для защиты их прав и законных интересов, например, посредством установления законодателем специальных норм, аналогичных тем, что предусмотрены в настоящее время пунктом 3 ст. 54.1 НК РФ.

Поэтому считаем целесообразным внести в пункт 3 ст. 54.1 НК РФ соответствующие дополнения и изложить его в следующей редакции:

«3. В целях пунктов 1 и 2 настоящей статьи подписание первичных учетных документов неустановленным или неуполномоченным лицом, нарушение контрагентом налогоплательщика законодательства о налогах и сборах, наличие возможности получения налогоплательщиком того же результата экономической деятельности при совершении иных, не запрещенных законодательством, сделок (операций), **а также организация экономической деятельности через зависимых субъектов в отсутствие фактов перераспределения доходов в целях применения льготного налогообложения** не могут рассматриваться в качестве самостоятельного основания для признания уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога неправомерным».

Список литературы / References

Boldinova С. Droblenie biznesa s toчки zreniia nalogooblozheniia i praktiki VAS RF [Business fragmentation from the point of view of taxation and practice of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation]. In: *Administrativnoe pravo [Administrative law]*, 2013, 4, 5–10.

Krasiukov A. V. Iskazhenie svedenii o faktakh khoziaistvennoi zhizni ili ickazhenie faktov khoziaistvennoi zhizni? [Distortion of information about facts of economic life or distortion of facts of economic life]. In: *Nalogi [Taxes]*, 2020, 2, 28–31.