

Налоги и налогообложение*Правильная ссылка на статью:*

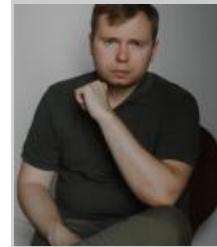
Трапезников А.И. Доказывание искусственного характера модели ведения предпринимательской деятельности при дроблении бизнеса // Налоги и налогообложение. 2025. № 5. DOI: 10.7256/2454-065X.2025.5.75979 EDN: BOTIBR URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=75979

Доказывание искусственного характера модели ведения предпринимательской деятельности при дроблении бизнеса**Трапезников Александр Иванович**

аспирант; Юридический факультет, Пермский государственный национальный исследовательский университет

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

✉ trapezsasha@yandex.ru

[Статья из рубрики "Расследование преступлений в сфере налогообложения"](#)**DOI:**

10.7256/2454-065X.2025.5.75979

EDN:

BOTIBR

Дата направления статьи в редакцию:

23-09-2025

Аннотация: В статье изучается проблема отсутствия единообразного стандарта доказывания искусственного характера бизнес-структуры как признака дробления бизнеса. Автор ставит вопрос о том, каким образом опровергнуть, либо доказать искусственный характер модели ведения предпринимательской деятельности группой взаимосвязанных налогоплательщиков. Приводится обоснование правоприменительной проблемы. В целях решения заявленной проблематики автором изучен генезис подхода к доказыванию признака искусственности в виде необходимости обоснования несоответствия формы и содержания в модели ведения предпринимательской деятельности. Приводятся и обосновываются доводы об отсутствии единой методологии изучения модели ведения предпринимательской деятельности. Автором изучается, каким образом исследование хозяйственной деятельности налогоплательщиков производится в экономической науке, приводятся работы, направленные на изучение внутренней и внешней среды организации. Автором применены общенаучные методы. В числе основного метода исследования – анализ: его использование в работе связано с

изучением доктринальных источников. Результаты анализа изложены в исследовании. Использована индукция, которая применена в целях изучения правоприменительной практики. От частных выводов автор делает общие выводы о состоянии подходов к изучению структуры бизнеса Автором в выводах работы предлагается двухэтапный анализ изучения модели ведения предпринимательской деятельности налогоплательщиков, в отношении которых исследуется вопрос о дроблении бизнеса. Первый этап осуществляется через изучение формально-юридического аспекта на основе исследования общих анкетных данных налогоплательщиков и сведений о результатах хозяйственной деятельности. Второй этап заключается в изучении организационно-экономических аспектов деятельности. Это представляет собой сущностный анализ внутренней и внешней среды организации. Автором предложены основания перехода от изучения формально-юридического аспекта к организационно-экономическому аспекту в зависимости от того, какой вид дробления бизнеса вменяется налогоплательщику (использование специальных налоговых режимов или иных способов налоговой экономии). Также автор детально описывает, какие аспекты деятельности организации относятся к внутренней среде (структура организации, организационные процессы, технологии, кадры, культура, управление процессами) а какие относятся к внешней среде (поставщики, подрядчики, покупатели, заказчики, представители, взаимные сделки).

Ключевые слова:

налоговая выгода, дробление бизнеса, признаки дробления бизнеса, взаимозависимые лица, форма бизнеса, экономическая сущность, судебные доктрины, организационная структура, самостоятельность бизнеса, искусственная форма

Признаком дробления бизнеса является формирование искусственной структуры бизнеса, юридическая форма которой не соответствует содержательным аспектам ее реального экономического функционирования.

Встает вопрос, каким образом доказать, либо опровергнуть наличие данного признака дробления бизнеса применительно к конкретной организационной структуре.

Правовая неопределенность в налоговых спорах о дроблении бизнеса возникает в связи с отсутствием выработанных единообразных механизмов проверки действительного наличия признаков дробления бизнеса.

В каждом случае задачей является изучение экономической сущности бизнеса, по результатам которой должен следовать вывод, соответствует ли выбранная юридическая форма ведения предпринимательской деятельности той выявленной экономической реальности (сущности), которая фактически складывается в деятельности анализируемых налогоплательщиков.

Обозначенная проблематика в правоприменении дополняется тем обстоятельством, что доказывание искусственного характера модели ведения предпринимательской деятельности наполняется фактами, которые являются косвенными, поэтому их объединение в структурированную и взаимосвязанную совокупность, свидетельствующую о дроблении бизнеса, представляется сложной задачей.

Генезис подхода к определению налоговых последствий на основании экономического существа, а не внешней формы, имеет давнюю историю.

Р. Шмальбек, Д.А. Солед указывают, что Верховным судом США был выработан общепринятый принцип толкования налогового права заключается в том, что суть, а не форма сделки должна определять ее последствия. Правительство не может быть обязано соглашаться с выбором налогоплательщиком той формы ведения бизнеса, которая наиболее выгодна для него. Правительство может рассмотреть факты и, определив, что форма, используемая для ведения бизнеса или проведения оспариваемого налогового мероприятия, является нереальной или фиктивной, может поддерживать или игнорировать эффект фикции, как наилучшим образом отвечающей целям налогового закона. Иное решение позволило бы схемам налогоплательщиков заменять законодательство при определении времени и способа налогообложения [\[1\]](#).

Д. Айзенберг указывает, что среди налоговых юристов и теоретиков существует почти всеобщее согласие с тем, что доходы не должны быть сведены на нет определенными полностью искусственными маневрами. Нас уверяют, и в этом трудно будет возразить, что «суть» событий должна определять их налоговые последствия [\[2\]](#).

Одним из первых рассмотренных дел были дела «*Gregory v. Helvering*» [\[3\]](#) и «*Higgins v. Smith*» [\[4\]](#).

В частности, в деле «*Higgins v. Smith*» налогоплательщик, являющийся контролирующим лицом, реализовал сделки между взаимозависимыми лицами посредством продажи акций с убытком, который был заявлен в качестве вычета из налогооблагаемого дохода. Налогоплательщик ссылался на то, что корпорация и ее акционер являются разными субъектами для целей налогообложения, налогоплательщик вправе выбрать любую форму организации своей деятельности. На данный тезис суд указал, что, если форма, используемая для ведения бизнеса нереальна, фиктивна, то налоговая служба не может игнорировать данное обстоятельство, вследствие чего, использование корпораций для совершения мнимых сделок с целью уменьшения дохода на сумму полученного убытка было пресечено.

Х.Л. Эллиот отмечает, что дело «*Higgins v. Smith*» имело унифицирующий эффект precedента [\[5\]](#), нашедшего последующее широкое применение в других делах [\[6\]](#).

Наряду с этим, в деле «*Commissioner of Internal Revenue, Petitioner, v. State-adams Corporation*» [\[7\]](#) суд пришел к выводу, что налоговый орган не свободен в реализации своего права на игнорирование формальной корпоративной структуры, а обязан учитывать формальность корпоративных образований, используемых для целей несправедливого уклонения от уплаты налогов, на что обратил внимание Л.Дж. Берtran [\[8\]](#) в контексте необходимости поиска баланса подходов.

Тем не менее, как обоснованно отмечает А.Д. Мэдисон, доктрина превалирования существа над формой завоевала уважение в юридическом сообществе США и является эффективным инструментом контроля за действиями налогоплательщиков [\[9\]](#).

Таким образом, в зарубежной правоприменительной практике доктрина превалирования существа над формой активно используется для целей пресечения незаконных налоговых практик.

В российской правоприменительной практике подход, направленный на пресечение действий, формально соответствующих законодательству, но по существу направленных на получение необоснованной налоговой выгоды был воспринят в виде следующих

правовых позиций:

Пунктом 3 Постановления № 53 установлено, что налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом.

Согласно п. 7 Постановления № 53, если суд на основании оценки представленных налоговым органом и налогоплательщиком доказательств придет к выводу о том, что налогоплательщик для целей налогообложения учел операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, суд определяет объем прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции.

По смыслу п. 1 ст. 54.1 Налогового кодекса РФ налогоплательщик отвечает за искажения сведений о фактах хозяйственной деятельности (либо их совокупности), в которых он участвовал, а также за искажение сведений об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

В Письме ФНС России № ЕД-4-9/22123@ от 31.10.2017 г. в числе примеров таких искажений приведено создание схемы дробления бизнеса, направленной на неправомерное применение специальных режимов налогообложения.

В Письме ФНС России № БВ-4-7/3060@ от 10.03.2021 в числе примеров искажения сведений об объектах налогообложения называется, в частности, разделение единого бизнеса между несколькими формально самостоятельными лицами исключительно или преимущественно по налоговым мотивам с целью применения преференциальных специальных налоговых режимов.

Таким образом, очевидно, что доктрина превалирования существа над формой не получила в Российской Федерации должного нормативного закрепления, вследствие чего, выражена в совокупном смысле положений п. 3, 7 Постановления № 53, п. 1 ст. 54.1 НК РФ.

Примечательно, что ссылки на п. 3, 7 Постановления № 53, п. 1 ст. 54.1 всегда используются в спорах о дроблении бизнеса, например, в п. 4 Письма ФНС России от 06.07.2022 г. № БВ-4-7/8529, п. 6 Письма ФНС России от 30.12.2022 г. № БВ-4-7/17924@.

Е.В. Тимофеев, Г.И. Гутиев, в ходе анализа категории налоговой выгода указывают, что принцип приоритета существа над формой закреплен в содержании п. 3, 7 Постановления № 53, п. 1 ст. 54.1 НК РФ [\[10\]](#).

И.А. Хаванова пишет, что в положениях Постановления № 53 о возможности признания налоговой выгода необоснованной, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, была formalизована доктрина превалирования существа над формой [\[11\]](#)

Аналогичную позицию занимает Б.Я. Брук, указывая, что отраженная в содержании п. 3, 7 Постановления № 53 доктрина превалирования существа над формой затрагивает ситуации, в которых экономический смысл той или иной хозяйственной операции (или совокупности экономических операций) один, однако оформлены они (и, следовательно, учтены для целей налогообложения) не соответствующим этому смыслу образом, что

влечет необходимость изменения налоговых последствий [\[12\]](#).

Присутствие в содержании п. 3, 7 Постановления № 53, п. 1 ст. 54.1 НК РФ оценочных гибких правил, выражающих идею превалирования существа над формой, влечет необходимость выработки стандарта доказывания искусственного характера модели ведения бизнеса, так как приведенные выше правила не дают четких ориентиров.

Именно в этом моменте возникает необходимость вспомнить о так называемых «признаках» дробления бизнеса, которые приведены в Письме ФНС от 11.08.2017 г. № СА-4-7/15895@, которые в действительности выступают перечислением возможных доказательств дробления бизнеса, которые требуют систематизации и упорядочения.

Так, из Письма ФНС от 11.08.2017 № СА-4-7/15895@ следует, что налоговыми органами учитываются следующие «признаки» дробления бизнеса:

- дробление одного бизнеса (производственного процесса) происходит между несколькими лицами, применяющими специальные налоговые режимы (ЕНВД, УСНО) вместо исчисления и уплаты НДС, налога на прибыль и налога на имущество организаций основным участником, осуществляющим реальную деятельность;
- применение схемы дробления бизнеса оказало влияние на условия и экономические результаты деятельности всех участников данной схемы, в том числе на их налоговые обязательства, которые уменьшились или практически не изменились при расширении в целом всей хозяйственной деятельности;
- налогоплательщик, его участники, должностные лица или лица, осуществляющие фактическое управление деятельностью схемы, являются выгодоприобретателями от использования схемы дробления бизнеса;
- участники схемы осуществляют аналогичный вид деятельности;
- создание участников схемы в течение небольшого промежутка времени непосредственно перед расширением производственных мощностей и/или увеличением численности персонала;
- несение расходов участниками схемы друг за друга;
- прямая или косвенная взаимозависимость (аффилированность) участников схемы дробления бизнеса (родственные отношения, участие в органах управления, служебная подконтрольность и т.п.);
- формальное перераспределение между участниками схемы персонала без изменения его должностных обязанностей;
- отсутствие у подконтрольных лиц, принадлежащих им основных и оборотных средств, кадровых ресурсов;
- использование участниками схемы одних и тех же вывесок, обозначений, контактов, сайта, адресов фактического местонахождения, помещений (офисов, складских и производственных баз и т.п.), банков, в которых открываются и обслуживаются расчетные счета, контрольно-кассовой техники, терминалов и т.п.;
- единственным поставщиком или покупателем для одного участника схемы дробления бизнеса может являться другой ее участник либо поставщики и покупатели у всех участников схемы являются общими;

- фактическое управление деятельностью одними лицами;
- единые для участников схемы службы, осуществляющие ведение бухгалтерского учета, кадрового делопроизводства, подбор персонала, поиск и работу с поставщиками и покупателями, юридическое сопровождение, логистику и т.д.;
- представление интересов по взаимоотношениям с государственными органами и иными контрагентами (не входящими в схему дробления бизнеса) осуществляется одними и теми же лицами;
- показатели деятельности, такие как численность персонала, занимаемая площадь и размер получаемого дохода, близки к предельным значениям, ограничивающим право на применение специальных режимов;
- данные бухгалтерского учета налогоплательщика с учетом вновь созданных организаций могут указывать на снижение рентабельности производства и прибыли;
- распределение между участниками схемы поставщиков и покупателей исходя из применяемой ими системы налогообложения.

Следует согласиться с мнением В.М. Зарипова, указавшего, что признаки дробления бизнеса недостаточно структурированы, «все свалено в кучу, значение каждого из видов признаков не определено» [\[13\]](#), между тем, существо Письма ФНС от 11.08.2017 № СА-4-7/15895@ сводится к перечислению не исчерпывающего перечня возможных доказательств, которые могут свидетельствовать о том, что формально независимые субъекты хозяйственной деятельности в деятельности ведут единую экономическую деятельность и имеют тесную взаимосвязь, то есть, не самостоятельны, а потому заявленная юридическая форма ведения бизнеса не соответствует его экономическому существу и является искусственной.

В Обзоре Президиума Верховного Суда РФ от 13.12.2023 обосновано указано, что в дела о дроблении бизнеса требуется квалификация модели ведения хозяйственной деятельности. Определяющим при этом является то, направлены рассматриваемые действия на обеспечение самостоятельной экономической деятельности в организационном, финансовом и других ее аспектах или имело место формальное прикрытие единой деятельности.

В свою очередь, нет четких выработанных подходов того, какие доказательства подлежат сбору и оценке в целях исследования самостоятельности налогоплательщиков в организационном, финансовом и иных аспектах деятельности, и зачастую в судебных актах переписывается содержание Письма ФНС от 11.08.2017 № СА-4-7/15895@, либо делаются ссылки на него, например: Постановления Арбитражного суда Московского округа от 29.11.2024 по делу № А40-191277/2023, от 09.10.2024 по делу № А40-167985/2023, Постановления Арбитражного суда Поволжского округа от 10.06.2025 по делу № А12-12973/2024, от 22.03.2024 по делу № А57-28510/2022, Постановлениях Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 24.01.2024 по делу № А60-8460/2023, от 07.06.2023 по делу № А50-27996/2022 и пр.

В Письме ФНС России от 16.07.2024 г. № БВ-4-7/8051@ указано, что общие подходы к доказыванию наличия признаков дробления бизнеса в действиях налогоплательщиков, ориентируют территориальные налоговые органы на выявление критериев операционной несамостоятельности участников схемы (от имени нескольких формально самостоятельных субъектов осуществляется организационно единая деятельность,

координируемая одними и теми же лицами, с задействованием общих материально-технических и (или) трудовых ресурсов и (или) средств индивидуализации), а также исследование причин разделения деятельности налогоплательщика.

В Письме Минфина России от 09.08.2024 г. № СД-4-7/9113 приведена общая позиция, что при доказывании дробления бизнеса, требуется исследование и оценка всех фактических обстоятельств и индивидуальных особенностей ведения хозяйственной деятельности конкретным налогоплательщиком, особенностей корпоративной структуры (истории создания взаимозависимых лиц, причин их реорганизации и др.), практики принятия управленческих решений внутри группы взаимозависимых лиц, фактов использования общих трудовых и производственных ресурсов, особенностей гражданско-правовых отношений внутри группы.

Приведенные позиции Верховного Суда РФ, ФНС России, Минфина России, не дают единого ответа на вопрос, какие аспекты в модели ведения хозяйственной деятельности подлежат оценке в целях доказывания наличия или отсутствия дробления бизнеса. Общие суждения о необходимости изучения «особенностей ведения хозяйственной деятельности», «особенности корпоративной структуры», «практики принятия управленческих решений», «фактов использования общих трудовых и производственных ресурсов», «особенностей гражданско-правовых отношений внутри группы», не представляют собой системного подхода к изучению фактических и экономических аспектов деятельности.

Унификация механизма доказывания искусственного характера модели ведения предпринимательской деятельности является важной, поскольку позволяет выработать единообразный подход, что важно в условиях, когда законодательство не содержит правил выявления искусственных бизнес-структур и все подходы исходят от правоприменителей.

Как отмечает С.Б. Поляков, при отсутствии стандарта в доказывании, грань между правом и произволом условна [\[14\]](#).

Стандарт доказывания имеет глубокую генетическую связь с доктриной превалирования существа над формой, поскольку судебные доктрины и стандарт доказывания имеют одинаковый источник происхождения в англо-американской правоприменительной практике, ориентированной на выработку механизмов разрешения споров.

М.А. Козлов обоснованно обращает внимание, что стандарты доказывания являются результатом рецепции иностранных подходов к разрешению дел [\[15\]](#).

Е.А. Нахова, Д.В. Царькова также указывают, что определение стандарта доказывания нехарактерно для системы отечественного права, тогда как в странах англо-саксонского права стандарт доказывания приобрел главенствующее значение при принятии судебных решений. Стандарт доказывания сокращает возможность получения ошибок [\[16\]](#).

Важно заметить, что в работах последних лет многие авторы обращаются к теме стандарта доказывания, в связи с чем, можно отметить работы М.А. Козлова [\[17\]](#), А.А. Солтыса [\[18\]](#), И.М. Шевченко [\[19\]](#).

Верховный суд РФ также стал использовать понятие стандарта доказывания в своих судебных актах, в связи с чем можно обратить внимание на Определения Верховного суда РФ от 04.06.2018 по делу № А40-163846/2016, от 07.06.2018 по делу № А41-

77824/2015.

Выработка стандарта доказывания применима и к доказыванию искусственного характера модели ведения предпринимательской деятельности при дроблении бизнеса.

В связи с вопросом о стандарте доказывания искусственного характера модели предпринимательской деятельности обращает внимание позиция Верховного суда РФ в п. 11 Обзора судебной практики от 13.12.2023 г., при исследовании вопроса несоответствия формы и содержания организационной структуры бизнеса, определяющим является то, направлены рассматриваемые действия на обеспечение самостоятельной экономической деятельности в организационном, финансовом и других ее аспектах или имело место формальное прикрытие единой экономической деятельности. При этом, не раскрывается, в чем именно заключается проверка «самостоятельности экономической деятельности в организационном, финансовом и других ее аспектах» и «прикрытие единой экономической деятельности».

Аналогичная содержательная характеристика данного аспекта дробления бизнеса дана в законодательной дефиниции в пп. 1 п. 1 ст. 6 Федерального закона от 12.07.2024 г. № 176-ФЗ, согласно которой дробление бизнеса – разделение единой предпринимательской деятельности между несколькими формально самостоятельными лицами (организациями, индивидуальными предпринимателями), в отношении которых осуществляется контроль одними и теми же лицами.

В юридической литературе вопрос доказывания искусственного характера модели ведения предпринимательской деятельности неоднократно выступал предметом исследования.

Из работы Е.И. Келих следует, что к числу проявлений несамостоятельности могут относиться признаки: взаимозависимости участников группы; операционной несамостоятельности; финансовой несамостоятельности. Данный автор, при этом, конкретизирует каждый аспект несамостоятельности, выстраивает наиболее комплексный подход к оценке несамостоятельности участников дробления бизнеса [\[20\]](#).

Профессор М.Н. Садчиков, изучая понятие единой экономической деятельности, указывает, что единая экономическая деятельность осуществляется несколькими лицами, которые самостоятельны только формально, тогда как контроль над данными лицами осуществляют одни и те же лица; деятельность формально самостоятельных лиц образует деятельность единого хозяйствующего субъекта [\[21\]](#), при этом, за основу логики ученый использует Письмо ФНС России от 18.10.2024 № СД-4-2/11836@.

Также М.Н. Садчиков прибегает к указанию на организационное единство деятельности; координирование деятельности одними и теми же лицами; общности материально-технических и (или) трудовых ресурсов и (или) средств индивидуализации, ссылаясь на Письмо ФНС России от 16.07.2024 г. № БВ-4-7/8051@.

Профессор А.В. Красюков, анализируя понятие единой предпринимательской деятельности, полагает, что легальная дефиниция дробления бизнеса, является не точной, поскольку при дроблении бизнеса имеет место быть не формальное разделение деятельности, а формальное разделение дохода от единой предпринимательской деятельности между несколькими взаимозависимыми налогоплательщиками. О единстве предпринимательской деятельности, по мнению ученого, свидетельствуют идентичность видов деятельности налогоплательщиков, общность материально-технической базы и персонала, единая клиентская база [\[22\]](#). Между тем, следует отметить, что

налогоплательщики распределяют не только доход, а хозяйственные процессы в целом.

На проблематику понятия единой предпринимательской деятельности также обращает внимание О.С. Богданова, указывая, что на практике ситуаций, связанных с объединением видов деятельности исходя из включения их в единый производственный процесс или признания обслуживающим производством, возникает достаточно много [23], что затрудняет вопросы доказывания самостоятельности хозяйственной деятельности участников дробления бизнеса.

Е.С. Ефремова пишет: «самостоятельность хозяйственной деятельности, прежде всего, предполагает принятие самостоятельных управлеченческих решений, имеющих экономические последствия. Когда речь идет о взаимозависимых организациях, вряд ли есть основания говорить о самостоятельном принятии решений: зависимые организации лишены этой возможности и зависят от основной организации (владельцев бизнеса). Даже если взаимозависимые организации имеют возможность заниматься реализацией товаров (работ, услуг) на принадлежащей им территории, в отдельных помещениях, своими специалистами – это все внешние признаки самостоятельности, поскольку, имея отдельные (внешние) элементы самостоятельности, взаимозависимые организации не могут влиять на бизнес-процесс в целом» [24].

Фактическое приравнивание самостоятельности и взаимозависимости лиц, понятие которой содержится в ст. 105.1 НК РФ, является спорным, поскольку в силу п. 6 Постановления № 53 взаимозависимость сама по себе не является основанием для признания налоговой выгоды необоснованной.

Данный подход получил и последующее развитие: в частности, Определением Верховного Суда Российской Федерации от 27.11.2015 года № 309-КГ15-14849 признано, что факт наличия одних и тех же учредителей обществ сам по себе не может рассматриваться как нарушение закона и недобросовестное поведение по созданию юридических лиц, подпадающих под применение льготного режима налогообложения. Признак подконтрольности организаций одним и тем же физическим лицам сам по себе не свидетельствует о недобросовестности действий налогоплательщика при условии, что они являются самостоятельными субъектами хозяйственных и налоговых отношений, самостоятельно исполняют обязательства в рамках уставной деятельности, самостоятельно ведут учет своих доходов и расходов, исчисляют налоги и представляют в налоговый орган по месту учета налоговую отчетность.

Таким образом, судебная практика содержит вполне однозначную позицию, что формально-юридическая взаимозависимость не свидетельствует о фактической несамостоятельности участников гражданского оборота, из чего следует сделать вывод о необоснованности упрощенных, формально-юридических суждений в контексте применения доктрины превалирования существа над формой, которая сама по себе предполагает исследование как формы, так и существа модели ведения предпринимательской деятельности.

Из работы А.М. Переседова можно почерпнуть, что применительно к аспекту несамостоятельности участников дробления бизнеса автор относит следующие обстоятельства:

- согласованность действий и подконтрольность;
- взаимозависимость, в том числе: единая производственная база, отсутствие у

зависимых предпринимателей (организаций), применяющих специальные налоговые режимы, собственных производственных мощностей, управление одними и теми же лицами;

- использование взаимозависимыми лицами одних и тех же складских помещений, товарных знаков и сотрудников;
- единообразие действий взаимозависимых предпринимателей (деятельность управляющей компании и дочерних организаций носит идентичный характер либо полностью совпадает);
- единообразие действий взаимозависимых лиц;
- осуществляемая деятельность взаимозависимых лиц фиктивна [\[25\]](#).

А.М. Пшеунов на основе анализа правоприменительной практики указывает, что при несамостоятельности сотрудники, основные средства и нематериальные активы являются общими ресурсами взаимосвязанных компаний; установление факта наличия общих контрагентов; системное безвозмездное предоставление ресурсов взаимосвязанным компаниям регистрация компаний в один день; регистрация компаний по одному юридическому адресу; осуществление идентичной деятельности; наличие единого руководителя при постановке компаний на учет; первоначальная компания выступает единственным заказчиком услуг аффилированных организаций; наличие спорного интереса у контрагентов; отсутствие цели дробления первоначальной компании; наличие расчетных счетов в одном банке; общие трудовые ресурсы (например, сотрудники переходят из одной компании в другую); наличие общих покупателей и др. [\[26\]](#).

А.В. Волков перечисляет следующие доказательства фиктивности деятельности (а значит, и не самостоятельности) взаимозависимых лиц, участвующих в схеме дробления бизнеса:

- использование подставных лиц, чаще всего ООО (с аффилированными учредителями), которые не вели реальную хозяйственную деятельность, у которых отсутствуют реальные активы, номинальные директора;
- передача денежных средств или других видов налоговой экономии от сателлитов в адрес налогоплательщика как выгодоприобретателя или в адрес его подконтрольных или взаимозависимых лиц (например, родственников);
- приближение выручки сателлитов к предельным значениям по УСН;
- несение расходов друг за друга на безвозмездных или отложенных началах, а также применение зеркальных или других систем займов;
- похожая документация, один адрес, один банк, единая бухгалтерия, иногда и фиктивный рабочий штат сотрудников либо его полное отсутствие;
- идентичные виды деятельности, а также одинаковых поставщиков и потребителей товаров (услуг) у налогоплательщика и его контрагентов;
- необъяснимый перевод одного и того же недвижимого или какого-нибудь движимого имущества между налогоплательщиком и сателлитами [\[27\]](#).

Д.И. Ряховский, О.С. Попова в контексте аспекта несамостоятельности указывают на следующие доказательства по судебной практике: общие ресурсы у всех организаций;

взаимозависимость организаций; единство маркетинговой политики; единый центр управления хозяйствующими субъектами; нетипичность, временность договорных отношений в группе; искусственное разделение производственного процесса; единственный заказчик; фиктивность взаимоотношений внутри группы компаний [\[28\]](#).

А.И. Панов, изучая уголовно-правовую составляющую дробления бизнеса, в качестве отдельных признаков дробления бизнеса называет разделение единой предпринимательской деятельности, наличие в схеме нескольких формально самостоятельных лиц, осуществление контроля за схемой одними и теми же лицами [\[29\]](#), между тем, изложенные признаки фактически взаимосвязаны, так как единая предпринимательская деятельность и находит выражение в формальной самостоятельности лиц, которые фактически подконтрольны одному либо нескольким лицам.

М.Р. Пинская указывает, что одним из признаков дробления бизнеса является то, что организации подчинены интересам одного производственного комплекса. Другими словами, осуществляемые этими хозяйствующими субъектами виды деятельности (покупка, монтаж, техническое обслуживание, ремонт и т.п.) фактически представляют собой единый процесс, имеют одинаковые технические требования, квалификации специалистов и особенности осуществления и не могут осуществляться независимо друг от друга, хотя формально они являются самостоятельными организациями или индивидуальными предпринимателями. Индикатором для выявления подобной схемы служит сосредоточение управления компаниями в одном месте, которое позволяет сократить управленческие издержки.

Помимо этого, косвенными признаками искусственного дробления бизнеса могут выступить: общность персонала, складских и торговых помещений, товарных знаков и применяемых бизнес-моделей; совпадение момента создания бизнеса; отсутствие раздельного учета доходов и расходов; отсутствие собственных источников дохода или самостоятельного ведения финансовой деятельности с момента создания организаций и регистрации предпринимательской деятельности; объединение полученных денежных средств; наличие родственных отношений, участие в органах управления, подконтрольность, в том числе служебная или экономическая (когда выручка компании после выплаты заработной платы, уплаты арендной платы, услуг банка и осуществления других хозяйственных операций направляется не на развитие, а остаток средств в полном объеме обналичивается или перечисляется на счет аффилированной организации) [\[30\]](#).

С.Р. Донич в работе, посвященной дроблению бизнеса, указывает, что в качестве искусственного дробления бизнеса понимается ведение от имени нескольких формально независимых субъектов единой предпринимательской деятельности, фактически управляемой и координируемой одними и теми же лицами, которые используют общие ресурсы. Имитация самостоятельной хозяйственной деятельности в данном случае позволяет искусственно распределять полученную выручку либо иные объекты налогообложения между участниками схемы с целью получения или сохранения налоговых преимуществ [\[31\]](#). Данная позиция С.Р. Донич наиболее емко и точно выражает смысловую составляющую искусственного характера модели предпринимательской деятельности при дроблении бизнеса.

Среди многообразия работ о дроблении бизнеса, в научной юридической литературе встречаются работы, в которых отмечается, при каких обстоятельствах формально

взаимозависимые лица могут признаваться самостоятельными: отсутствует пересечение по штатным сотрудникам, отсутствуют факты привлечения сотрудников взаимозависимых лиц к функционированию других компаний, объединяемых в группу (для получения материально-товарных ценностей, почтовых отправлений, представления интересов лиц в банках, судах и иных органах власти и т.п.), наличие у каждого взаимозависимого субъекта собственной материально-технической базы, раздельное хранение документов, обслуживание в разных банках, ведение деятельности по разным юридическим и фактическим адресам, установление отдельных статических IP-адресов [\[32\]](#), что в совокупности также отражает те существенные аспекты, на которые обращает взор налоговый орган при реализации мероприятий налогового контроля по вопросам дробления бизнеса.

Таким образом, юридическая литература по вопросу самостоятельности налогоплательщиков изобилует различными позициями, не отличающимися единообразием и системностью.

Большинство работ опираются на Письмо ФНС от 11.08.2017 № СА-4-7/15895@, представляющее собой результат анализа многочисленной судебной практики и представляющее релевантную подборку доказательств дробления бизнеса, между тем, не содержит системного подхода, который бы предлагал алгоритм доказывания несамостоятельности налогоплательщиков.

Квалификация дробления бизнеса, основанная на доктрине превалирования существа над формой, связана с анализом экономической деятельности хозяйствующих субъектов, а потому должна быть основана не только на юридическом, но и на экономическом анализе бизнеса налогоплательщиков.

Говоря о синтезе юридического и экономического анализа модели ведения предпринимательской деятельности в целях установления несамостоятельности налогоплательщиков и искусственном разделении бизнеса, следует обратить внимание, что в каждом первом споре о дроблении бизнеса суды фактически реализуют именно этот сценарий исследования.

Например, в Постановлении Седьмого апелляционного арбитражного суда по делу № А45-11180/2023 от 12.11.2024 г., суд изучил и представил по тексту судебного акта общие сведения о группе налогоплательщиков, а также установленные фактические обстоятельства ведения предпринимательской деятельности (единое руководство; регистрация и нахождение по одним адресам; использование единого сайта, общих номеров телефонов, корпоративной почты; применение специальных налоговых режимов; осуществление деятельности по одним тем же адресам; использование единой организации по передаче отчётности; осуществление идентичных видов деятельности; общее ведение бухгалтерского учета; использование единого программного продукта, единого IP-адреса; наличие расчетных счетов в одних кредитных учреждениях; единый ассортимент товаров; использование одного товарного знака; формальное оформление работников; единство проведения рекламных акций; единый поставщик с идентичными условиями договоров; финансовая подчиненность организаций группы одному лицу).

Из судебного акта можно сделать вывод, что в круг анализируемых вопросов фактически включено два блока вопросов: в первую очередь, суд обратился к анкетным данным налогоплательщика и на основе материалов проверки привел общие сведения о группе налогоплательщиков (участники, руководители, адреса, виды деятельности, система

налогообложения и пр.), которым производится вменение дробления бизнеса, указал на их взаимозависимость на основе формально-юридических признаков из п. 2 ст. 105.1 НК РФ.

Наряду с этими формально-юридическими сведениями суд обратился к сущностной стороне фактически реализуемой предпринимательской деятельности, вследствие чего, в судебном акте приведены фактические обстоятельства, касающиеся организационных, экономических аспектов деятельности налогоплательщиков с указанием на общность сотрудников, поставщиков, единой бухгалтерии, рекламных кампаний, социальных сетей, сайтов и пр.

Об этом же свидетельствует позиция налогового органа по делу в обоснование ведения налогоплательщиками единой, несамостоятельной деятельности: из приводимых доводов отзыва налогового органа на апелляционную жалобу налогоплательщика следует приведение обстоятельств, которые можно сгруппировать в две группы: формально-юридические доводы и доводы, относящиеся к организационно-экономическим процессам деятельности, которые не группируются налоговым органом на две части, но данные части выделяются логически, исходя из существа довода.

Данный подход наблюдается и в других судебных актах, в частности:

- в Постановлении Арбитражного суда Уральского округа от 24.10.2023 по делу № А50-5492/2022 кассационный суд при анализе самостоятельности налогоплательщиков опирается на следующие группы обстоятельств: общие данные о налогоплательщиках (наименование, реквизиты, даты создания), применяемые системы налогообложения, заявленные в ЕГРЮЛ виды деятельности, а также сведения о фактических реальных экономических процессах: заключаемых сделках, лицах, принимающих решения, общих сотрудниках, контрагентах, IP-адресах, номерах телефонов, фактах перераспределения доходов, взаимном финансировании, неизменности налоговой нагрузки при общем росте доходов, транзитном движении денежных средств по счетам и пр.

- в Постановлении Арбитражного суда Поволжского округа от 14.12.2023 по делу № А72-18419/2022 суд кассационной инстанции, исследуя вопрос единства предпринимательской деятельности и несамостоятельности налогоплательщиков изучил: сведения о налогоплательщиках, их анкетные данные (в т.ч. периоды создания, адреса, состав участников и пр.), применяемые системы налогообложения, виды деятельности, а далее опирался на выявленные налоговым органом фактические аспекты экономической деятельности, свидетельствующие о ведении юридическим лицом и предпринимателем единой деятельности: юридическое лицо – основной покупатель предпринимателя, миграция сотрудников без изменения трудовой функции, на торговых площадях юридического лица размещены только товары предпринимателя, в торговой точке юрилица ведут фактическую трудовую деятельность сотрудники предпринимателя, IP-адреса совпадают, расчетными счетами распоряжались одни лица, используются одни и те же контактные данные, вывески, один товарный знак; торговая наценка сторонним покупателям выше, чем при реализации между юридическим лицом и предпринимателем, бизнес фактически контролируется предпринимателем.

- в Постановлении Арбитражного суда Северо-Западного округа от 28.08.2025 г. по делу № А56-40178/2024 кассационный суд, исследуя вопрос искусственного характера структуры бизнеса, согласился с выводами суда первой инстанции о том, что налогоплательщик входил в группу с другими налогоплательщиками, осуществлявшими деятельность в сфере розничной торговли. Взаимозависимые лица осуществляли

аналогичный вид деятельности; находились на единой территории; использовали одни IP-адреса; их кадровый и бухгалтерский учёт осуществляло взаимозависимое лицом; сотрудники были формально трудоустроены и впоследствии переведены в другие компании группы; один непосредственный руководитель; имело место совместительство работников; лица, входящие в группу, торговали одними товарами; единая рекламная и маркетинговая политика; инициатором заключения договоров выступало основное контролирующее лицо, другие участники группы не занимались самостоятельным поиском поставщиков; взаимодействие с поставщиками товаров осуществлялось без чёткого разделения обязанностей как сотрудниками налогоплательщика, так и сотрудниками иных лиц, входящих в группу; использовались единые телефонные номера и единый именной домен в документах; одни и те же доверенные лица; установлено отсутствие у участников схемы расходов на выполнение обязательств по заключённым договорам, в том числе на оплату проезда сотрудников в командировки и мест их проживания, на производство рекламной продукции, на аренду рекламного оборудования; взаимное финансирование по договорам займа.

Изложенная логика особенно хорошо просматривается в судебных актах кассационных судов, которые сжато группируют обстоятельства, связанные с доказыванием единой предпринимательской деятельности при дроблении бизнеса в обоснование искусственного разделения экономической деятельности на нескольких лиц.

В качестве примеров можно привести ссылки на судебные акты: Постановления Арбитражного суда Московского округа от 03.09.2025 по делу № A40-122102/2024, от 28.08.2025 по делу № A40-152316/2024, от 03.07.2025 по делу № A40-210944/2024, от 22.04.2025 по делу № A40-74675/2022; Постановления Арбитражного суда Уральского округа от 07.07.2025 по делу № A71-15775/2022, от 21.01.2025 по делу № A76-41276/2021, от 07.10.2024 по делу № A76-6853/2023 и пр.

Анализ судебных актов показывает, что вопрос самостоятельности хозяйственной деятельности налогоплательщиков, включаемых в группу лиц при дроблении бизнеса является центральным. Налоговые органы делают опорными доводы о единой предпринимательской деятельности и искусственной самостоятельности объединяемых налогоплательщиков.

Между тем, несмотря на многообразие судебной практики, процедура изучения бизнес-структуры на предмет дробления требует стандартизации, поскольку каждый судебный акт содержит разный объем доводов, относящийся к самым различным проявлениям деятельности бизнеса, разные акценты в исследовании. Зачастую, все сводится к несистемному перечислению обстоятельств по лекалам, изложенным в Письме ФНС от 11.08.2017 № СА-4-7/15895@, содержание которого вряд ли отвечает текущим правоприменительным потребностям.

Однако, следует заметить, что содержание судебных актов по налоговым спорам о дроблении бизнеса позволяет вывести наиболее общие закономерности и установить логическую последовательность исследования искусственного характера структуры бизнеса. Эта последовательность стоит из двух этапов:

- 1) формально-юридическая характеристика изучаемых налогоплательщиков, объединяемых в одну группу;
- 2) анализ организационно-экономических аспектов деятельности.

Приведенная последовательность может быть применима как для целей изучения

налогоплательщиков налоговыми органами, осуществляющими предроверочный анализ, либо проводящими налоговую проверку, так и судами при установлении и оценке фактических обстоятельств налогового спора о дроблении бизнеса.

Первый этап в виде изучения формально-юридического аспекта в модели бизнеса включает установление в отношении каждого из анализируемых налогоплательщиков общих анкетных данных:

- организационно-правовой формы, наименования, ИНН, КПП, ОГРН;
- даты регистрации;
- адреса места нахождения;
- единоличного исполнительного органа, участников юридических лиц, история изменений в составе руководства и участников;
- основной вид деятельности по ЕГРЮЛ;
- применяемая система налогообложения, налоговые льготы;
- сведения о выручке за предшествующие 3 года, сведения о численности сотрудников, остаточной стоимости основных средств.

Перечисленные формально-юридические анкетные данные в отношении налогоплательщиков сами по себе о дроблении бизнеса не свидетельствуют, между тем, могут служить основанием для перехода к существенному анализу организационно-экономических аспектов деятельности.

Изучение перечисленных данных должно производиться с целью выявления обстоятельств, предположительно свидетельствующих о возможном получении налоговой выгоды (родовой признак дробления бизнеса), которые бы уже являлись основанием для перехода к существенному анализу организационно-экономического аспекта деятельности налогоплательщиков.

Такая логика связана с тем, что отсутствие родового признака в виде получения налоговой выгоды смысловая нагрузка в изучении видового признака дробления бизнеса в виде искусственного характера модели ведения предпринимательской деятельности отсутствует и является бессмысленным, поскольку само по себе дробление бизнеса в отсутствие факта получения налоговой выгоды не преследуется.

Изложенная логика соответствует судебной практике: например, в Постановлении Арбитражного суда Московского округа от 29.08.2025 по делу № А40-235924/2024 рассмотрено дело, в котором суды установили, что выстраивание налогоплательщиками искусственной структуры бизнеса к получению налоговой выгоды не привело, вследствие чего, суд поддержал налогоплательщика.

Переход к анализу организационно-экономического аспекта деятельности налогоплательщика зависит от конкретных применяемых систем налогообложения и налоговых льгот:

1) при применении специальных налоговых режимов всеми налогоплательщиками ключевым показателем является сложение показателей лимитов, установленных для применения специальных налоговых режимов. В случае, если показатели деятельности налогоплательщиков не выходят за лимиты, то иные факторы (например, пересечение по

составу участников, руководителю, адресу, видам деятельности и пр.) значения не имеют, так как консолидация показателей не приводит к нарушению установленных лимитов для применения специальных налоговых режимов, а потому искажение сведений об объекте налогообложения отсутствует.

В случае, если сложение показателей приводит к превышению хотя бы одного из лимитов по специальным налоговым режимам, то требуется обращение к существенному анализу организационно-экономических аспектов деятельности, так как родовой признак в виде возможного получения налоговой выгоды присутствует, поэтому возможные установленные совпадения по составу участников, руководителю, совпадение адреса, видов деятельности и пр., могут свидетельствовать о дроблении бизнеса.

То есть, при дроблении бизнеса, сопряженного с необоснованным использованием специальных налоговых режимов, взаимозависимость как таковая в отсутствие фактов превышения лимитов, правового значения не имеет, так как отсутствует родовой признак в виде получения налоговой выгоды (имеет принципиальное значение, что подтверждает приведенный пример в Постановлении Арбитражного суда Московского округа от 29.08.2025 по делу № А40-235924/2024), но приобретает значение, если лимиты превышены и служит поводом для перехода к изучению организационно-экономических аспектов.

2) при применении налоговых льгот налогоплательщиком (по налогу на прибыль, НДС, по страховым взносам и пр.), при совмещении общей системы налогообложения со специальными налоговыми режимами, при анализе деятельности плательщика НДПИ, основанием для перехода к существенному анализу организационно-экономических аспектов деятельности является выявление при формально-юридическом анализе прямых и / или косвенных признаков взаимозависимости (например, совпадения по составу участников, руководителю, адресу, видам деятельности и пр.).

Эта особенность обусловлена тем, что в данном случае речь идет о потенциальном дроблении бизнеса в целях применения налоговых льгот (налог на прибыль, НДС, страховые взносы), то это само по себе говорит о получении налоговой преференции, т.е. присутствии налоговой выгоды по умолчанию.

Соответственно, только существенный организационно-экономический анализ позволит подтвердить или опровергнуть искусственную модель ведения предпринимательской деятельности

В подтверждение можно привести Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 20.09.2023 по делу № А55-12929/2021: по мнению налогового органа, налогоплательщиком – управляющей компанией организовано дробление бизнеса с целью применения льготы по НДС при выполнении работ, оказании услуг по содержанию и ремонту многоквартирного дома (подп. 30 п. 3 ст. 149 НК РФ). Установленная в ходе анализа формально-юридических признаков взаимозависимость налогоплательщиков и факт применения льготы по подп. 30 п 3 ст. 149 НК РФ, уже сами по себе свидетельствовали о необходимости изучения существа их деятельности.

Аналогичным образом, по делам о дроблении бизнеса, связанного с получением налоговой экономии по НДПИ: только изучение технологического процесса добычи полезного ископаемого может снять вопросы, связанные с дроблением, что следует из обширной судебной практики, например: Постановления Арбитражного суда Уральского округа от 12.12.2023 по делу № А76-8292/2022, от 12.03.2025 по делу № А60-54947/2023 и пр.

Порядок осуществления организационно-экономического анализа не установлен ни законодательством, ни правоприменительной практикой. В целях применения структурного, всестороннего подхода, предлагается обратиться к достижениям экономической науки.

В экономической науке анализ бизнеса строится через исследование внутренней и внешней среды организации, в частности, для целей ее стратегического развития [\[33\]](#).

К внутренней среде организации относят:

- структуру организации (подразделения и связи между ними);
- внутриорганизационные процессы (координация, принятие решений, коммуникация);
- технологии (средства для получения товара, работы, услуги, создаваемых организацией);
- кадры (сотрудники, при наличии которых организация способна функционировать);
- организационную культуру (устойчивые нормы поведения, ценности);
- управление функциональными процессами (производство; маркетинг; финансы; работа с кадрами; учет и анализ хозяйственной деятельности).

Во внешнюю среду входят непосредственно поставщики, покупатели, конкуренты, партнеры, государственные и муниципальные органы, с которыми взаимодействует компания [\[34\]](#).

Пользуясь изложенным экономическим подходом анализа внутренней и внешней среды организации, возможна проверка самостоятельности каждого участника дробления бизнеса с точки зрения внутренней и внешней среды, то есть, организационно-экономических аспектов, что позволяет оценить модель ведения предпринимательской деятельности наиболее полно. При этом, круг обстоятельств, относимых к внутренней и внешней среде, имеющих значение для изучения, следует почерпнуть из совокупности вышеприведенной судебной практики.

Синтез экономического подхода в виде анализа внутренней и внешней среды организации с юридически значимыми обстоятельствами, используемыми судами для целей разрешения налоговых споров, приводит к выводу, что существенный анализ организационно-экономических аспектов деятельности должен производиться с изучением следующего:

1) внутренняя среда:

- структура организации (обстоятельства подозрительности: анализ подразделений и связей между ними отражает наличие общего: руководителя, главного бухгалтера и/или иных ключевых должностей / подразделений);
- внутриорганизационные процессы (обстоятельства подозрительности: анализ координации, принятия решений, коммуникации отражает: координацию работы из единого центра управления, который принимает решения по ключевым вопросам работы компании, единые средства коммуникации);
- технологии (обстоятельства подозрительности: анализ показывает общие средства производства товаров, работ, услуг, общая инфраструктура ведения деятельности (цеха,

склады, оборудование, инструмент, офисы, оргтехника, транспорт, один получаемый сервис от сторонних контрагентов для всех налогоплательщиков, средства связи и коммуникации – телефоны, сайты, социальные сети, мессенджеры, каналы, чаты);

- кадры (обстоятельства подозрительности: анализ показывает наличие общих сотрудников, совмещение должностей, представителей, единый центр найма и учета, инфраструктура для осуществления кадровой функции);
- организационная культура (обстоятельства подозрительности: анализ показывает наличие общих корпоративных мероприятий, обучения, систем поощрения сотрудников);
- управление функциональными процессами (обстоятельства подозрительности: анализ показывает единство в производстве (использование общего материала, общих основных средств, рабочей силы, участвующих в едином производственном процессе); маркетинге (общие вывески, товарные знаки, коммерческие обозначения, рекламные кампании, иные каналы продвижения); финансовой функции (взаимное финансирование; невозвратные займы; общая инкассация; направление денежных потоков к контролирующим лицам; оплаты друг за друга) работе с кадрами (кадры не разделены между налогоплательщиками, подчинены одному центру, руководители сателлитов фактического руководства не осуществляют); учет и анализ хозяйственной деятельности (общие программные комплексы, IP-адреса; общий бухгалтерский, налоговый, кадровый учет; один центр распоряжения и управления движением денежных средств для производства, маркетинга, оплаты труда и финансирования иных аспектов; общие бюджеты, управленический учет и пр.).

2) внешняя среда:

- поставщики, подрядчики, исполнители (обстоятельства подозрительности: анализ показывает общих поставщиков (закуп товара осуществляется в одном месте), подрядчиков (заказ работ осуществляется у одних подрядчиков), исполнителей (заказ услуг осуществляется у одних исполнителей), которые действуют в интересах группы в целом. Данные контрагенты могут распределяться с привязкой к системе налогообложения);
- покупатели, заказчики (обстоятельства подозрительности: общие покупатели (продажа товаров, работ, услуг общим покупателям, заказчикам). Данные контрагенты могут распределяться с привязкой к системе налогообложения);
- взаимные сделки (обстоятельства подозрительности: осуществляются нерыночные (в т.ч. безвозмездные) отношения между налогоплательщиком и участниками группы (бесплатное предоставление товаров, материала, сырья, сотрудников, основных средств, либо дешевле рыночных цен, либо фиктивные сделки по завышенным ценам; не обеспеченные займы);
- представители (обстоятельства подозрительности: в отношениях с банками, государственными и муниципальными органами налогоплательщиков представляют одни и те же лица).

Анализ существенных характеристик анализируемых налогоплательщиков, свидетельствующих об отсутствии самостоятельности, а отражающий также отсутствие реального налогоплательщика, также должен влечь последующий вывод о взаимозависимости, которая в юридическом смысле привела к искажению объекта налогообложения (п. 2 ст. 105.1 НК РФ). То есть, не взаимозависимость свидетельствует

о несамостоятельности, а не самостоятельность говорит о взаимозависимости, влияющей на налоги. Юридический аспект (формальный) он сам по себе не значит и не может характеризовать несамостоятельность. Он приобретает значение в совокупности с экономическим аспектом, подтверждающим, искусственный характер структуры бизнеса.

Изложенные выводы напрямую вытекают из выработанной судебной практикой позиции о том, что взаимозависимость налогоплательщиков правового значения не имеет, если эти налогоплательщики фактически ведут самостоятельную предпринимательскую деятельность, либо это не привело к получению налоговой выгоды (п. 6 Постановления № 53, п. 3.3. Определения Конституционного Суда РФ от 04.12.2003 № 441-О, Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 04.03.2008 № 13797/07, п. 4 Обзора практики Верховного Суда РФ от 04.07.2018 и пр.).

Точно таким же образом, налогоплательщик посредством анализа своей внутренней и внешней организационно-экономической среды может доказать самостоятельность связанных с ним лиц, реальность их деятельности и развеять по существу все сомнения налогового органа и суда.

Приведенная выше судебная практика свидетельствует о том, исследовательский процесс, направленный на изучение деятельности налогоплательщиков, которым вменяется дробление бизнеса, представляет трудоемкую процедуру, основанную на установлении фактической модели предпринимательской деятельности и ее сопоставление с признаками дробления бизнеса. На трудоемкость данной категории дел указывают и длительные сроки их рассмотрения в судах.

Несмотря на объемность обстоятельств, подлежащих установлению и проверке, эта деятельность выступает объективной и необходимой для целей вынесения законного и обоснованного судебного акта, а потому реализуется судами в каждом первом случае. Следовательно, предложенный алгоритм исследованиянского характера структуры бизнеса не усложняет существующие в правоприменительной практике подходы, а систематизирует их.

Приведенные в работе положения неизбежно сталкиваются с вопросом о правовой определенности, которая достижима при исчерпывающем и полном нормативном регулировании вопроса.

С.Б. Поляков, ссылаясь на предусмотренную в ст. 120 Конституции РФ обязанность подчинения судей Конституции РФ и закону и обязанность принятия судебных актов в соответствии с законом, указывает, что судебное правотворчество российским законодательством не предусмотрено. Судебное правотворчество, безусловно, создает правовую неопределенность [\[35\]](#), а потому выступает не столько как форма права, сколько как форма произвола [\[36\]](#).

Е.В. Голева, критикуя отсутствие единообразия в разрешении налоговых споров, указывает, что «каждый закон должен отвечать требованию правовой определенности, давая уверенность, что права конкретных лиц будут защищены и при разрешении всякого спора действия правоприменителя будут прогнозируемы и предсказуемы и не будут меняться от случая к случаю» [\[37\]](#).

Между тем, приведенные позиции оппонентов судебного правотворчества, относят его к числу негативных явлений только тогда, когда оно изменяет принятую законодателем норму права.

Поэтому важно отметить, что не следует путать ситуации, когда судебное правоприменение необоснованно меняет норму права, придает ей иной смысл и значение, не предусмотренный буквальным содержанием нормы, и выступает порождением неопределенности, нарушением принципов законности и определенности налогообложения, с ситуациями, когда законодательство, в том числе, налоговое, имеет пробел, либо намеренно «отмалчивается», не охватывает своим регуляторным воздействием все многообразие правоотношений, тогда как правоприменитель нуждается в выработке правила, подхода, принципа к оценке правомерности поведения субъектов, их действий, сделок, операций.

А.А. Копина указывает, что в силу ряда объективных и субъективных причин абсолютная определенность норм остается идеалом, достичь которого невозможно [\[38\]](#).

Аналогичного мнения придерживается М.А. Городилов, указывая, что абсолютной определенности в сфере налоговых правоотношений добиться невозможно [\[39\]](#).

Ж.Г. Попкова указывает, что мировой судебной практикой выработаны специальные судебные доктрины, применяемые судами для признания сделок не соответствующими требованиям законодательства по мотивам их заключения с целью уклонения от уплаты налогов или незаконного обхода налогов. Судебные доктрины выступают средством преодоления неопределенности в налоговых правоотношениях [\[40\]](#).

Учитывая, что рассматриваемый вопрос о доказывании искусственного характера модели ведения предпринимательской деятельности непосредственно исходит из доктрины превалирования существа над формой, то приводимые в работе предложения способствуют достижению определенности в правоприменении.

Содержащиеся предложения позволяют структурно ответить на вопрос о том, как подтвердить или опровергнуть реальность и самостоятельность налогоплательщиков, отнесенных к одной группе. Это позволяет понять, имеет ли место формирование искусственной структуры бизнеса, юридическая форма которой не соответствует содержательным аспектам ее реального экономического функционирования.

Библиография

1. Schmalbeck R., Soled J.A. Substance Over Form in Transfer Tax Adjudication // Loy. L.A. L. Rev. 2022. Vol. 55. P. 609. [Электронный ресурс] URL: <https://digitalcommons.lmu.edu/lir/vol55/iss2/6> (дата обращения: 15.08.2025).
2. Isenbergh J. Musings on Form and Substance in Taxation // Chi. L. Rev. 1982. P. 859, 863. [Электронный ресурс] URL: <https://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=4286&context=uclrev> (дата обращения: 15.08.2025).
3. The US Supreme Court's Judgement of 01/07/1935 in the case Gregory v. Helvering (application no. 127). [Электронный ресурс] URL: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/293/465/> (дата обращения: 27.08.2025).
4. The US Supreme Court's Judgement of 08/01/1940 in the case Higgins v. Smith (application no. 146). [Электронный ресурс] URL: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/308/473/> (дата обращения: 27.08.2025).
5. Elliott H.L. The Influence of Disallowed Preacquisition Losses on the Recognition of Postacquisition Losses Under Section 269 // Wm. & Mary L. Rev. 1968. Vol. 169. P. 172. [Электронный ресурс] URL: <https://scholarship.law.wm.edu/wmlr/vol10/iss1/10> (дата обращения: 27.08.2025).
6. The U.S. Court of Appeals for the Ninth Circuit of 29/06/1940 in the case Commissioner of

- Internal Revenue v. Laughton (application no. 9413) [Электронный ресурс]. URL: <https://law.justia.com/cases/federal/appellate-courts/F2/113/103/1509555/> (дата обращения: 27.08.2025).
7. The US Court of Appeals for the Second Circuit of 31/12/1960 in the case Commissioner of Internal Revenue v. State-adams Corporation (application no. 283) [Электронный ресурс]. URL: <https://law.justia.com/cases/federal/appellate-courts/F2/283/395/391519/> (дата обращения: 27.08.2025).
8. Bertane L.G. Tax Problems of the Straw Corporation // Vill. L. Rev. 1974. Vol. 735. P. 739. [Электронный ресурс] URL: <https://digitalcommons.law.villanova.edu/vlr/vol20/iss3/1> (дата обращения: 27.08.2025).
9. Madison A.D. The Tension Between Textualism and Substance-Over-Form Doctrines in Tax Law // Santa Clara L. Rev. 2023. Vol. 43. P. 699. [Электронный ресурс] URL: <https://digitalcommons.law.scu.edu/lawreview/vol43/iss3/2/> (дата обращения: 02.10.2025).
10. Тимофеев Е.В., Гутиев Г.И. Новый подход к налоговым злоупотреблениям // Закон. 2018. № 11. С. 58-64. EDN: YQXTZB.
11. Хаванова И.А. О теории экономического анализа в налоговом праве (концептуальные основы) // Журнал российского права. 2015. № 5. С. 111-124. DOI: 10.12737/10727. EDN: TUDWZF.
12. Брук Б.Я. Предотвращение неправомерного использования льгот, предусмотренных соглашениями (договорами, конвенциями) об избежании двойного налогообложения: настоящее и будущее // Закон. 2016. № 5. С. 122-136. EDN: WCFYND.
13. Зарипов В.М. Дробление бизнеса-схема или нет? [Электронный ресурс] Закон.ру. 2017. 29 авг. URL: https://zakon.ru/blog/2017/08/29/droblenie_biznesa_-_shema_ili_net (дата обращения: 03.08.2025).
14. Поляков С.Б. Изменение законодательства судебным правотворчеством // Юридическая техника. 2023. № 17. С. 132-139. EDN: IKKXYW.
15. Козлов М.А. Стандарты доказывания как результат рецепции иностранного процессуального права // Российское право: образование, практика, наука. 2022. № 4. С. 28-39. DOI: 10.34076/2410_2709_2022_4_28. EDN: USAGEM.
16. Нахова Е.А., Царькова Д.В. Становление понятия стандарта доказывания в российской правовой доктрине и соотношение с иными категориями доказательственного права // Ленинградский юридический журнал. 2024. № 2 (76). С. 165-167.
17. Козлов М.А. Соотношение стандартов доказывания со свободной оценкой доказательств по внутреннему убеждению // Вестник гражданского процесса. 2024. № 5. С. 206-234. DOI: 10.24031/2226-0781-2024-14-5-206-234. EDN: DHRLAK.
18. Солтыс А.А. Стандарты доказывания процессуальных юридических фактов: основные вопросы // Вестник гражданского процесса. 2024. № 4. С. 242-249. DOI: 10.24031/2226-0781-2024-14-4-242-249. EDN: BOJZYL.
19. Шевченко И.М. Стандарты доказывания: к вопросу о понятии // Арбитражный и гражданский процесс. 2024. № 4. С. 23-28. DOI: 10.18572/1812-383X-2024-4-23-28. EDN: TLHCNT.
20. Келих Е.И. Дробление бизнеса: понятие, признаки, доказательства и доказывание // Подготовлен для справ.-прав. системы "КонсультантПлюс". 2025.
21. Садчиков М.Н. Понятие единой предпринимательской деятельности в аспекте дробления бизнеса для целей получения налоговой выгоды // Налоги. 2025. № 2. С. 15-18.
22. Красюков А.В. Дробление предмета налогообложения как форма уклонения от прогрессивного налогообложения // Финансовое право. 2025. № 8. С. 16-20. DOI: 10.18572/1813-1220-2025-8-16-20. EDN: RXREIT.

23. Богданова О.С. Налоговая амнистия как инструмент борьбы с дроблением бизнеса // Закон. 2024. № 11. С. 61-68. DOI: 10.37239/0869-4400-2024-21-11-61-68. EDN: JOYYFK.
24. Ефремова Е.С. О "дроблении бизнеса" и налоговой ответственности // Налоги. 2022. № 4. С. 2-5.
25. Переседов А.М. Признаки незаконного дробления бизнеса и его существенные отличия от легальной оптимизации расходов // Безопасность бизнеса. 2019. № 1. С. 47-51. EDN: YSOBFJ.
26. Пшеунов А.М. Дробление бизнеса с точки зрения оценки обстоятельств получения необоснованной налоговой выгоды // Финансовое право. 2024. № 6. С. 26-29. DOI: 10.18572/1813-1220-2024-6-26-29. EDN: GCFAIR.
27. Волков А.В. Условия признания налоговым органом недобросовестным дробления бизнеса (как вида налоговой схемы) // Вестник арбитражной практики. 2020. № 2. С. 86-94. EDN: APZWQH.
28. Ряховский Д.И. Дробление бизнеса: формирование критериев, выстраивание линии защиты со стороны налогоплательщиков // Имущественные отношения в Российской Федерации. 2022. № 7. С. 67-79. DOI: 10.24412/2072-4098-2022-7250-67-79. EDN: IOIDHU.
29. Панов А.И. Законодательная регламентация дробления бизнеса как шаг к упорядочению и минимизации уголовной репрессии в сфере налогообложения // Закон и право. 2025. № 1. С. 235-240. DOI: 10.24412/2073-3313-2025-1-235-240. EDN: LAYAPN.
30. Пинская М.Р. Налоговые риски государства, связанные с дроблением бизнеса, в ЕАЭС // Налоги. 2019. № 4. С. 42-45.
31. Донич С.Р. Новации в сфере налогового администрирования: доктрина "дробления" бизнеса // Вестник Сибирского государственного университета путей сообщения: Гуманитарные исследования. 2021. № 1. С. 39-44.
32. Якубяк Ю.Ю. К вопросу о разграничении законного ведения бизнеса взаимозависимыми лицами от незаконного дробления бизнеса // Налоги. 2025. № 1. С. 30-34.
33. Калушина Н.П., Мирошниченко Т. Технологии оценки внешней и внутренней среды организации // Международный научный журнал "Символ науки". 2015. № 11. С. 240-245.
34. Сутина А.А., Бакеева Й.Р. Внутренняя и внешняя среда организации // Сетевой научный журнал. 2017. № 3 (3)-2017. С. 29-36.
35. Поляков С.Б. Изменение законодательства судебным правотворчеством // Юридическая техника. 2023. № 17. С. 132-139. EDN: IKKXYW.
36. Поляков С.Б. Судебный прецедент в России: форма права или произвола? // Lex russica. 2015. № 3. С. 28-42. EDN: TMZSZF.
37. Голева Е.В. Налоговая ответственность при сделках с "проблемными" контрагентами: противоречия судебной практики // Налоги. 2016. № 5. С. 11-15.
38. Копина А.А. Роль суда в определении размера фискальных сборов // Судья. 2018. № 6. С. 34-37. EDN: VNQYXC.
39. Городилов М.А. Правовая определенность как атрибут налоговых отношений // Интеллект. Инновации. Инвестиции. 2022. № 3. С. 10-19. DOI: 10.25198/2077-7175-2022-3-10. EDN: GCOGOE.
40. Попкова Ж.Г. Налоговая выгода как институт налогового права: монография / Ж.Г. Попкова; под редакцией кандидата юридических наук Д.В. Тютина; Российский государственный университет правосудия. Москва: Проспект, 2020. 238 с. DOI: 10.31085/9785392314430-2020-240. EDN: LSYYMF.

Результаты процедуры рецензирования статьи

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

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

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

На рецензирование представлена статья на тему «Доказывание искусственного характера модели ведения предпринимательской деятельности при дроблении бизнеса» для опубликования в журнале «Налоги и налогообложение». Предметом исследования является методология доказывания искусственного характера организационной структуры бизнеса в контексте споров о его дроблении. Автор сосредотачивается на разработке стандарта доказывания несоответствия юридической формы и экономического содержания деятельности взаимозависимых лиц, что представляет собой центральную проблему в практике применения антидроблительных правил. Методологическую основу работы составляет сравнительно-правовой анализ, включающий обращение к историческим прецедентам (дела *Gregory v. Helvering*, *Higgins v. Smith*) и современной российской судебной практике (Постановление Пленума ВАС РФ № 53, Обзор практики Верховного Суда РФ от 13.12.2023г.). Автор также применяет системный подход, заимствованный из экономической теории (анализ внутренней и внешней среды организации), для построения комплексной модели оценки самостоятельности хозяйствующих субъектов. Это позволяет перейти от перечисления формальных признаков к существенному организационно-экономическому анализу. Актуальность темы обусловлена высокой частотой и сложностью налоговых споров, связанных с квалификацией дробления бизнеса. Отсутствие единообразных, законодательно закрепленных критерии оценки приводит к правовой неопределенности для бизнеса и налоговых органов. Как верно отмечается в Обзоре судебной практики Верховного Суда РФ от 13.12.2023г., ключевой задачей является разграничение самостоятельной экономической деятельности и формального прикрытия единой деятельности. В работе предпринимается попытка ответить на запрос практики на структурированный и доказательный инструментарий для проведения такой оценки. Определенная степень научной новизны заключается в предложении двухуровневой модели анализа: 1) анализ формально-юридических «анкетных» данных как основания для выдвижения предположения о дроблении и 2) последующий существенный организационно-экономический анализ внутренней и внешней среды группы компаний. Приводится разграничение между признаками дробления (несамостоятельность экономической деятельности) и доказательствами, их подтверждающими (например, общая инфраструктура, единое управление). Такой систематизированный подход к доказыванию является относительно новым для отечественной научной литературы, но не новым для общемировой практики. Поэтому предложения автора требуют дополнительного обоснования и доказанности, в том числе с учетом отечественных научных достижений. Стиль структура и содержание работы отчасти соответствуют предъявляемым требованиям. Статья не имеет четкой логической структуры, в ней усматривается постановка проблемы, анализ историко-правовых основ и разработка собственного методического подхода. Стиль изложения содержит юридическую аргументацию, однако научной основы недостаточно. Содержание, к сожалению, полностью не раскрывает заявленное название. В тексте статьи не приведено достаточно аргументов, подкрепленных научными мнениями, эмпирическими данными об искусственном характере дробления бизнеса с учетом предложенных автором признаков. Также в работе встречаются стилистические погрешности (например, сложные синтаксические конструкции), однако в целом язык статьи грамотный,

орфографические и пунктуационные нормы соблюdenы. Список литературы включает 6 источников, что является явно недостаточным для научной статьи уровня ВАК (10-15 научных изданий). Хотя автор правомерно ссылается на классические зарубежные прецеденты и ключевые отечественные правовые позиции, библиография практически полностью игнорирует современные российские научные исследования по проблемам необоснованной налоговой выготы, дробления бизнеса и экономической сущности сделок за последние 3-5 лет. Отсутствуют ссылки на работы ведущих российских ученых в области налогового права и цивилистов, публикующихся в журналах категорий К-1, К-2, а также на актуальные монографии и диссертации. В настоящий момент отсутствие указанных научных исследований в библиографии существенно снижает академический вес работы. По причине отсутствия достаточной научной обоснованности мнения автора статьи в работе отсутствует апелляция к возможным оппонентам. Основные возражения оппонентов, вероятно, будут связаны с практической реализуемости предложенного детального организационно-экономического анализа. Налоговые органы и суды могут ссылаться на его чрезмерную трудоемкость и сложность формализации выводов. Кроме того, может быть поставлен под сомнение тезис о второстепенности формально-юридического аспекта (взаимозависимости), который в действующем законодательстве (ст. 105.1 НК РФ) является ключевым. Автору следует быть готовым к дискуссии о балансе между «сущностным» подходом и правовой определенностью. Выводы исследования могли бы иметь научную и практическую ценность при условии соблюдения всех вышеперечисленных требований для использования предложенного алгоритма как налогоплательщиками для построения защищаемых бизнес-моделей и подготовки возражений в суде, так и налоговыми консультантами, экспертами и самими налоговыми органами для проведения качественного анализа. Таким образом, статья «Доказывание искусственного характера модели ведения предпринимательской деятельности при дроблении бизнеса» затрагивает крайне актуальную и сложную проблему, обладающую значительной научной и практической значимостью, но не может быть рекомендована к опубликованию в представленном виде из-за серьезных недостатков в части научной обоснованности выводов и предложений, отсутствия апелляции к оппонентам, неудовлетворительного состояния библиографического списка, отсутствия четкой структуры работы. Для приведения работы в соответствие с требованиями журналов ВАК автору необходимо провести серьезную работу по расширению и актуализации литературы, включив дополнительно к имеющимся не менее 10 релевантных источников (научные статьи, монографии отечественных авторов) за последние 3-5 лет. После кардинальной переработки библиографии, ее структуры, обоснованности выводов и апелляции к возможным оппонентам статья может быть повторно подана на рассмотрение. Статья не рекомендуется к опубликованию.

Результаты процедуры повторного рецензирования статьи

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

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

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

РЕЦЕНЗИЯ

на статью на тему «Доказывание искусственного характера модели ведения

предпринимательской деятельности при дроблении бизнеса».

Предмет исследования.

Предложенная на рецензирование статья посвящена актуальным вопросам доказывания при установлении или опровержении факта искусственного характера модели изменения бизнеса. Автором на основании большого объема эмпирических данных, научных источников делаются выводы по поводу того, на что обратить внимание при установлении рассматриваемого вопроса налоговыми органами. Выявляются по итогам исследования факторы внутренней и внешней среды, которые могут быть изучены в контексте доказывания рассматриваемых обстоятельств. В качестве конкретного предмета исследования выступили положения законодательства, мнения ученых, эмпирические данные, в том числе материалы судебной практики.

Методология исследования.

Цель исследования прямо в статье не заявлена. При этом она может быть ясно понята из названия и содержания работы. Цель может быть обозначена в качестве рассмотрения и разрешения отдельных проблемных аспектов вопроса о доказывании при установлении или опровержении факта искусственного характера модели изменения бизнеса. Исходя из поставленных цели и задач, автором выбрана методологическая основа исследования.

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

Наибольшую роль сыграли специально-юридические методы. В частности, автором активно применялся формально-юридический метод, который позволил провести анализ и осуществить толкование норм действующего законодательства. Например, следующий вывод автора: «По смыслу п. 1 ст. 54.1 Налогового кодекса РФ налогоплательщик отвечает за искажения сведений о фактах хозяйственной деятельности (либо их совокупности), в которых он участвовал, а также за искажение сведений об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика».

Следует положительно оценить возможности сравнительно-правового метода исследования, связанного с изучением опыта зарубежных стран и возможности его применения к российским реалиям. В частности, автором статьи отмечается следующее: «в деле «*Higgins v. Smith*» налогоплательщик, являющийся контролирующим лицом, реализовал сделки между взаимозависимыми лицами посредством продажи акций с убытком, который был заявлен в качестве вычета из налогооблагаемого дохода. Налогоплательщик ссылался на то, что корпорация и ее акционер являются разными субъектами для целей налогообложения, налогоплательщик вправе выбрать любую форму организации своей деятельности. На данный тезис суд указал, что, если форма, используемая для ведения бизнеса нереальна, фиктивна, то налоговая служба не может игнорировать данное обстоятельство, вследствие чего, использование корпораций для совершения мнимых сделок с целью уменьшения дохода на сумму полученного убытка было пресечено».

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

Актуальность.

Актуальность заявленной проблематики не вызывает сомнений. Имеется как теоретический, так и практический аспекты значимости предложенной темы. С точки

зрения теории тема дробления бизнеса с противоправными целями и доказательством данного факта сложна и неоднозначна. Субъекты предпринимательской деятельности нередко прибегают к данным действиям с целью обхода налогового законодательства, получения определенных преимуществ на рынке. Сложно спорить с автором в том, что «В каждом случае задачей является изучение экономической сущности бизнеса, по результатам которой должен следовать вывод, соответствует ли выбранная юридическая форма ведения предпринимательской деятельности той выявленной экономической реальности (сущности), которая фактически складывается в деятельности анализируемых налогоплательщиков».

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

Научная новизна предложенной статьи не вызывает сомнений. Во-первых, она выражается в конкретных выводах автора. Среди них, например, такой вывод: «Пользуясь изложенным экономическим подходом анализа внутренней и внешней среды организации, возможна проверка самостоятельности каждого участника дробления бизнеса с точки зрения внутренней и внешней среды, то есть, организационно-экономических аспектов, что позволяет оценить модель ведения предпринимательской деятельности наиболее полно. При этом, круг обстоятельств, относимых к внутренней и внешней среде, имеющих значение для изучения, следует почерпнуть из совокупности вышеприведенной судебной практики».

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

Во-вторых, автором предложены идеи по обобщению обстоятельств, которые могут быть доказаны по делам рассматриваемой категории. В частности, выявляются обстоятельства, как «управление функциональными процессами (обстоятельства подозрительности: анализ показывает единство в производстве (использование общего материала, общих основных средств, рабочей силы, участвующих в едином производственном процессе); маркетинге (общие вывески, товарные знаки, коммерческие обозначения, рекламные кампании, иные каналы продвижения); финансовой функции (взаимное финансирование; невозвратные займы; общая инкассация; направление денежных потоков к контролирующим лицам; оплаты друг за друга) работе с кадрами (кадры не разделены между налогоплательщиками, подчинены одному центру, руководители сателлитов фактического руководства не осуществляют); учет и анализ хозяйственной деятельности (общие программные комплексы, IP-адреса; общий бухгалтерский, налоговый, кадровый учет; один центр распоряжения и управления движением денежных средств для производства, маркетинга, оплаты труда и финансирования иных аспектов; общие бюджеты, управлентический учет и пр.)».

Приведенные выводы и рекомендации могут быть полезны практикующим специалистам в изучаемой сфере.

Таким образом, материалы статьи могут иметь определенных интерес для научного сообщества с точки зрения развития вклада в развитие науки.

Стиль, структура, содержание.

Тематика статьи соответствует специализации журнала «Налоги и налогообложение», так как она посвящена правовым проблемам, связанным с доказыванием при установлении или опровержении факта искусственного характера модели изменения бизнеса.

Содержание статьи в полной мере соответствует названию, так как автор рассмотрел заявленные проблемы, в целом достиг поставленной цели исследования, так как подробно раскрыл внешние и внутренние обстоятельства, подлежащие доказыванию по делам рассматриваемой категории.

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

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

Библиография.

Следует высоко оценить качество использованной литературы. Автором активно использована литература, представленная авторами из России и из-за рубежа (Садчиков М.Н., Переседов А.М., Козлов М.А., Нахова Е.А., Царькова Д.В. Elliott H.L. Schmalbeck R., Soled J.A. и другие). Многие из цитируемых ученых являются признанными учеными в области предпринимательского права. Хотело бы отметить использование автором большого количества материалов судебной практики, что позволило придать исследованию правоприменительную направленность.

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

Апелляция к оппонентам.

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

Выводы, интерес читательской аудитории.

Выводы в полной мере являются логичными, так как они получены с использованием общепризнанной методологии. Статья может быть интересна читательской аудитории в плане наличия в ней систематизированных позиций автора применительно к заявленной проблематике.

На основании изложенного, суммируя все положительные и отрицательные стороны статьи

«Рекомендую опубликовать»