

Научная статья  
УДК 343  
<https://doi.org/10.36511/2078-5356-2022-2-135-143>

**К вопросу о механизме преступлений, связанных с уклонением от уплаты НДС путем «дробления бизнеса» организациями, осуществляющими розничную реализацию моторного топлива**

**Телицын Николай Александрович**

Нижегородская академия МВД России, Нижний Новгород, Россия, 120805@ro.ru

**Аннотация.** В статье актуализирована проблематика использования коммерческими организациями «дробления бизнеса» в качестве оптимального способа уклонения от уплаты налогов. Дан краткий анализ имеющихся публикаций по вопросам криминального «дробления бизнеса». С учетом полученных данных сделан вывод об особой значимости установления умысла организаций и фигурантов на достижение «неделовой цели»; недостаточной степени разработанности вопросов, связанных с описанием преступного механизма действий лиц, использующих легальную возможность по дроблению бизнеса в целях уклонения от уплаты налогов и сборов. Автором предпринята попытка восполнить выявленный теоретико-прикладной пробел. На базе имеющихся оперативно-разыскной и следственной практик дано описание пошагового алгоритма совершения противоправных действий, связанных с уклонением от уплаты налогов организацией-уклонистом при реализации моторного топлива в розницу; представлена визуализированная модель общего механизма совершения преступления.

**Ключевые слова:** дробление бизнеса, уклонение от уплаты налогов, реализация топлива, механизм преступления

**Для цитирования:** Телицын Н. А. К вопросу о механизме преступлений, связанных с уклонением от уплаты НДС путем «дробления бизнеса» организациями, осуществляющими розничную реализацию моторного топлива // Юридическая наука и практика: Вестник Нижегородской академии МВД России. 2022. № 2 (58). С. 135—143. <https://doi.org/10.36511/2078-5356-2022-2-135-143>.

Original article

**On the issue of the mechanism of crimes related to vat evasion by “crushing business” by organizations engaged in the retail sale of motor fuel**

**Nikolay A. Telitsin**

Nizhny Novgorod Academy of the Ministry of Internal Affairs of Russia, Nizhny Novgorod, Russian Federation, 120805@ro.ru

**Abstract.** The article actualizes the problems of the use of “business fragmentation” by commercial organizations as a way of tax evasion. A brief analysis of the available publications on criminal “business fragmentation” is given. Taking into account the data obtained, the conclusion is made that it is of particular importance to establish the intent of organizations and persons involved to achieve a “non-business goal”; the insufficient degree of elaboration of issues related to the description of the criminal mechanism of actions of persons using the legal opportunity to split business in order to evade taxes and fees. The author attempts to fill the identified theoretical and applied gap. Based on the available operational-investigative and investigative practice, a description of a step-by-step algorithm for committing illegal actions related to tax evasion by a tax evader organization when selling motor fuel at retail is given; a visualized model of the general mechanism of committing a crime is presented.

**Keywords:** business fragmentation, tax evasion, fuel sales, the mechanism of crime

© Телицын Н. А., 2022

**For citation:** Telitcin N. A. On the issue of the mechanism of crimes related to vat evasion by “crushing business” by organizations engaged in the retail sale of motor fuel. *Legal Science and Practice: Journal of Nizhny Novgorod Academy of the Ministry of Internal Affairs of Russia*, 2022, no. 2 (58), pp. 135—143. (In Russ.). <https://doi.org/10.36511/2078-5356-2022-2-135-143>.

Любая коммерческая организация стремится к извлечению максимального размера прибыли, в том числе и посредством минимизации своих обязательств, включая начисление и уплату налогов и сборов. Не всегда такая оптимизация носит легальный характер. Впервые понятие необоснованной налоговой выгоды было введено в деловой оборот в 2006 году Председателем Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации А. А. Ивановым, который определил, что «налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели» [1]. На тот момент эти отношения не рассматривались в контексте «дробления бизнеса».

Своеобразный момент истины наступил 4 июля 2017 года в связи с опубликованием Конституционным Судом Российской Федерации определения № 1440-О [2]. На основании позиции, высказанной Председателем Конституционного Суда Российской Федерации В. Д. Зорькиным, «налоговые органы утвердили доктрину «дробления» бизнеса как схему уклонения от уплаты налогов с целью сохранения или получения статуса плательщика налога по специальному налоговому режиму, которая может быть охарактеризована как элементарная имитация работы нескольких лиц, в то время как в реальности действует как одно лицо» [3, с. 39].

Вместе с тем, особое мнение, высказанное судьей Конституционного Суда Российской Федерации К. В. Арановским относительно указанного определения суда, по сути, исключило возможность однозначного «противоправного» толкования рассматриваемых отношений. Им были сформулированы «весомые аргументы» для защиты прав предпринимателей. Так, дробление бизнеса, «тем более формальное», не образует противоправного деяния, таковым его может сделать лишь установление налоговыми и правоохранительными органами всех элементов состава правонарушения, ключевым из которых выступает субъективная сторона (умысел).

Высказанную позицию подтверждают и результаты исследования, проведенного налоговыми органами. Основываясь на результатах обработки 4-летней правоприменительной практики (400 материалов налоговых проверок

на сумму более 12,5 млрд рублей по фактам дробления бизнеса), был сделан научно обоснованный вывод о необходимости установления «...виновных, умышленных согласованных действий... направленных на достижение необоснованной налоговой выгоды» [4]. В противном случае арбитражные суды выносят решения в пользу налогоплательщика.

Без консолидации усилий налоговых органов и Следственного комитета Российской Федерации успешное разрешение сложившейся ситуации стало невозможным. Результатом их совместной деятельности стала выработка Методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов) [5]. В этом документе с учетом имеющейся судебно-следственной практики налоговым и следственным органам даны рекомендации по установлению и фиксации умысла на совершение противоправных действий.

Однако, как справедливо отмечает ряд авторов [6—8], проблема так называемого «дробления бизнеса» и его последствий с 2017 года по настоящее время не утрачивает своей актуальности. Несмотря на наличие методических рекомендаций, согласованной деятельности следственных, налоговых и оперативных органов власти, выявление и последующее доказывание данной схемы вызывает значительные сложности на практике. В связи с этим нередко суд по уголовным делам либо выносит оправдательный приговор, либо возвращает материалы прокурору в порядке части 1 статьи 237 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации (далее — УПК РФ). Аналогичная ситуация и с материалами налоговых органов. Так, например, в 2019 году практика рассмотрения в судах материалов проверок и уголовных дел по фактам «дробления бизнеса» складывалась следующим образом: в арбитражные суды налоговыми органами было направлено 132 материала проверки, из которых 26,6 % выиграно налогоплательщиками [9, с. 45]. За аналогичный период следственными органами по материалам региональных подразделений ЭБиПК МВД России было возбуждено лишь 7 уголовных дел по статье 199 УК РФ с совокупным

размером ущерба около 280 млн рублей. В 2020 и 2021 годах оперативная обстановка в целом меняется в положительную сторону, но не принципиально. Так, в 2020 году следственными органами было возбуждено 12 уголовных дел с совокупным ущербом около 1,2 млрд рублей; в 2021 году — 14 и около 1,1 млрд рублей соответственно [10].

Наилучших и стабильных результатов достигли подразделения ЭБиПК МВД России по Псковской (в 2019 году выявлено и поставлено на учет 1 уголовное дело; в 2020 году — 2; в 2021 году — 1), Волгоградской (соответственно 0; 2; 1), Владимирской области (0; 3; 1), Республике Коми (0, 2; 1). По одному уголовному делу было возбуждено по оперативным материалам подразделений ЭБиПК МВД России Краснодарского края (2019), Пермского края (2021) и Хабаровского края (2021); Республики Башкортостан (2019); Архангельской (2020), Астраханской (2021), Брянской (2021), Калининградской (2019), Кировской (2020), Московской (2021), Нижегородской (2019), Оренбургской (2020), Орловской (2021), Пензенской (2019), Самарской (2021), Ульяновской (2020), Тюменской (2021) и Ростовской областей (2021) [10]. Во всех же остальных 63 регионах Российской Федерации подразделения ЭБиПК МВД России не выявили за последние три года ни одного факта уклонения от уплаты налогов путем «дробления бизнеса», что наглядно демонстрирует необходимость дальнейшего совершенствования деятельности оперативных подразделений по выявлению рассматриваемых преступлений.

В этой связи все более актуальными становятся теоретико-прикладные исследования вопросов, связанных в первую очередь с изучением особенностей механизма совершения рассматриваемых преступлений. Анализ открытых источников показал значительное число научных публикаций по различным аспектам «дробления бизнеса» (согласно общедоступным данным Научной электронной библиотеки eLIBRARY.RU, рассматриваемой проблематике в различных контекстах за последние 5 лет было посвящено более 200 научных публикаций, в том числе около 30 трудов, опубликованных в 2021 году [11]). Однако абсолютное большинство авторов научных публикаций так или иначе интерпретируют материалы, подготовленные налоговыми органами с подробным разбором выработанных ими признаков дробления бизнеса, определение Конституционного Суда Российской Федерации, действующую нормативную правовую базу, сложившуюся в

арбитражных судах Российской Федерации практику рассмотрения материалов налоговых органов, а также многочисленные публикации иных авторов, в том числе по вопросам установления и документирования умысла на противоправное деяние. В этом смысле подготовка научных трудов, содержащих научно обоснованный детально описанный и схематично проиллюстрированный механизм противоправной деятельности, позволила бы повысить эффективность борьбы с рассматриваемым криминальным явлением. Все перечисленные выше обстоятельства наглядно демонстрируют давно назревшую необходимость в проведении соответствующих исследований.

Как наглядно демонстрирует оперативно-следственная и судебная практика, а также имеющиеся публикации, способ «дробления бизнеса» в целях уклонения от уплаты налогов используется злоумышленниками в самых разнообразных направлениях и видах хозяйственной деятельности. К ним можно отнести производство и реализацию товаров народного потребления (продуктов питания, моторного топлива, одежды и т. п.), оказание различных услуг (косметических, транспортных, досуга и развлечения), выполнение работ. В основном ключевым условием для «дробления бизнеса» выступает сетевой принцип организации хозяйственной деятельности, а также возможность обособления отдельных технологических или производственных процессов внутри единого бизнеса. Каждый из криминальных механизмов имеет свою специфику и требует самостоятельного детального рассмотрения. Именно такой подход и позволит в дальнейшем повысить эффективность широкого перечня специалистов правоохранительных и иных органов, осуществляющих противодействие этому явлению.

В этой связи далее по тексту будет представлен научно обоснованный и наглядно проиллюстрированный материал отдельных элементов криминалистической характеристики преступлений, имеющих самое непосредственное отношение к механизму преступления, связанного с уклонением от уплаты налогов путем «дробления бизнеса» и совершаемого организациями, осуществляющими реализацию моторного топлива.

Выбор данной сферы противоправной деятельности не случаен. Так, в 2021 году в России действовало около 23 тыс. автозаправочных станций (далее — АЗС), значительная часть которых имела сетевую структуру реализации моторного топлива. Часть сетевых АЗС

осуществляют свою деятельность по франшизе [12]. Примерно треть из них принадлежит крупным нефтяным компаниям (около 8 тыс.), остальные — независимые АЗС [13]. К наиболее крупным можно отнести следующие сетевые АЗС: «Лукойл» (более 2000 АЗС), «Газпромнефть» (более 1000 АЗС), «Роснефть» (более 500 АЗС), «ТНК», «Газпром», «Башнефть», «Терминал», «Татнефть» и т. д. [14].

Подобная организация деятельности во многом вписывается в предлагаемый далее алгоритм противоправной деятельности. В то же время анализ оперативно-следственной практики показал, что за прошедшие три года подразделения ЭБиПК МВД России выявляют лишь по одному факту уклонения от уплаты налогов путем «дробления бизнеса» организациями, торгующими моторным топливом [15—17].

Характеристика механизма противоправной деятельности тесно связана со спецификой ведения хозяйственной деятельности: сетевой структурой производства и реализации моторного топлива. Вне зависимости от степени прибыльности данной деятельности, оборот денежных средств организаций-уклонистов таков, что не позволяет сети АЗС находиться на специальном налоговом режиме. В этой связи злоумышленники, имея своей целью в первую очередь неуплату сумм налога на добавленную

стоимость, совершают действия по «дроблению бизнеса», что позволяет каждой вновь создаваемой аффилированной организации находиться на специальном налоговом режиме. Единицей дробления в таком случае выступает АЗС: одна АЗС — одна организация. Внешне это оформляется как продажа бизнеса и представление покупателям прав по торговле топливом в рамках франшизы. Каждая из вновь создаваемых организаций переводится на упрощенную систему налогообложения (далее — УСН), что позволяет злоумышленникам достичь необоснованной налоговой выгоды, какой-либо деловой цели эти действия не имеют.

Поэтапно алгоритм совершения противоправных действий в рамках реализации типичного механизма уклонения от уплаты НДС и налога на прибыль с использованием взаимозависимых организаций, выступающих в качестве агента по розничной реализации моторного топлива, представлен на рисунке 1 (отдельные элементы подготовлены с учетом оперативной практики, формируемой подразделениями ЭБиПК МВД России, которая к моменту подготовки научной статьи не получила судебной оценки, что, по нашему мнению, не снижает ценности представленных данных для сотрудников правоохранительных и налоговых органов).

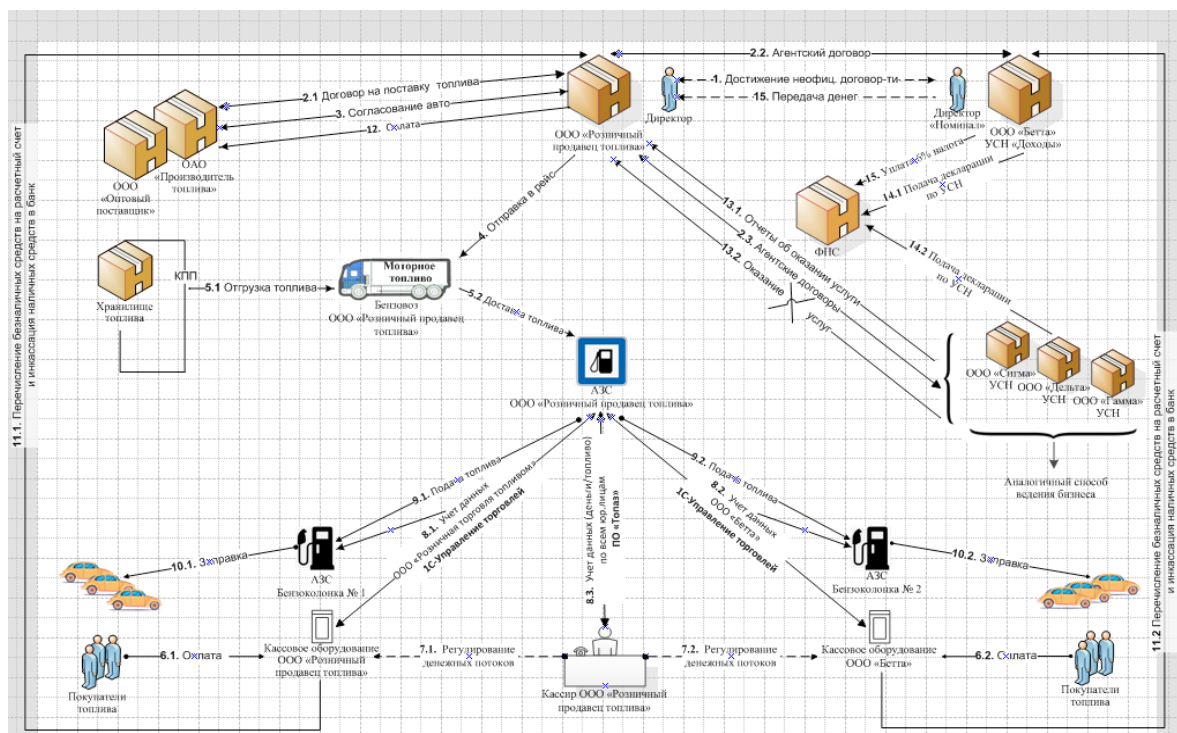


Рис. 1. Типичный механизм уклонения от уплаты НДС и налога на прибыль при осуществлении оптово-розничной торговли моторным топливом «Дробление бизнеса»

**Этап 1.** «Достижение неофициальной договоренности». На данном этапе между реальным собственником бизнеса и (или) руководителем бизнеса (директор ООО «Розничный продавец топлива») с одной стороны и зависимыми от них номинальными директорами вновь создаваемых организаций (директор ООО «Бетта» УСН, ООО «Сигма» УСН, ООО «Дельта» УСН, ООО «Гамма» УСН) с другой стороны достигается соглашение о совершении противоправных действий, направленных на уклонение от уплаты налогов путем «дробления бизнеса». Объем сведений о криминальной схеме действий доводится до соисполнителей и иных участников с учетом их роли и значения в преступной группе. Содержание договоренностей сводится к выбору соисполнителей, созданию аффилированных организаций, выбору системы налогообложения для аффилированных организаций, приобретению кассового оборудования, синхронизации программного обеспечения и кассового оборудования, расчету хозяйственной, финансовой и налоговой схемы действий, подбору и инструктажу кассиров, бухгалтеров, номинальных директоров.

**Этап 2.1.** «Договор на поставку топлива». Директор организации-уклониста (ООО «Розничный продавец топлива») договаривается с руководством оптовых поставщиков (ООО «Оптовый поставщик», ОАО «Производитель топлива») об оптовых поставках моторного топлива для его дальнейшей розничной продажи через сеть АЗС.

**Этап 2.2.** «Агентский договор» и **этап 2.3.** «Агентские договоры». Директор организации-уклониста (ООО «Розничный продавец топлива») с целью занижения доходов этой организации для получения необоснованной налоговой выгоды и, как следствие, уклонения от уплаты НДС и налога на прибыль организаций заключает агентские договоры с аффилированными организациями (ООО «Бетта» УСН, ООО «Сигма» УСН, ООО «Дельта» УСН, ООО «Гамма» УСН), практика использования которых уже описана в отдельных приговорах [18]. Агентский договор обеспечивает легитимность взаимоотношений организации-уклониста с аффилированными организациями, поступления денежных средств на их расчетные счета.

Согласно агентским договорам на реализацию товара вознаграждение агента за выполнение поручения, предусмотренного договором, рассчитывается как разница между ценой продажи товара и себестоимостью товара, определяемой на основании его стоимости, согласно товарной накладной ТОРГ-12.

**Этап 3.** «Согласование авто». На данном этапе организацией-уклонистом (ООО «Розничный продавец топлива») составляется заявка на подачу транспорта для обеспечения проезда водителя-экспедитора через контрольно-пропускной пункт («КПП») и заправки топливом (**этап 5.1.** «Отгрузка топлива») на режимном объекте («Хранилище топлива»), а также последующей его доставки (**этап 5.2.** «Доставка топлива») на АЗС организации-уклониста (АЗС ООО «Розничный продавец топлива»). Этот документ составляется на основании данных о водителе-экспедиторе (ФИО, номер и дата выдачи доверенности и т. п.), о транспортном средстве (регистрационный номер, марка, модель транспортного средства), данных организаций (отправителя, покупателя и перевозчика), а также срока оказания транспортно-экспедиционных услуг, места подачи транспорта и места доставки груза, объема и наименования, цены и стоимости получаемого груза. Заявка составляется организатором транспортно-экспедиционных услуг (ООО «Розничный продавец топлива») в двух экземплярах и хранится у заказчика услуг и на КПП оптового поставщика топлива (ООО «Оптовый поставщик») или производителя топлива (ОАО «Производитель топлива»).

**Этап 4.** «Отправка в рейс». На данном этапе транспортное средство (бензовоз ООО «Розничный продавец топлива») с соответствующими сопроводительными документами (доверенность, путевой лист, товарно-транспортная накладная, паспорт и т. д.) отправляется к месту хранения топлива для загрузки (**этап 5.1.** «Отгрузка топлива») и доставки топлива (**этап 5.2.** «Доставка топлива») к месту его розничной реализации (АЗС ООО «Розничный продавец топлива»). В хозяйственной деятельности, связанной с торговлей моторным топливом, могут встречаться и иные варианты логистических цепочек. Так, например, топливо может доставляться железнодорожным транспортом к месту его получения организацией-уклонистом, что повлияет на документальное оформление хозяйственных операций.

**Этап 6.1.** «Оплата» и **этап 6.2.** «Оплата». На этих этапах происходит оплата потребителями («Покупатели топлива») моторного топлива за наличный или безналичный расчет. Денежные средства принимает кассир (кассир ООО «Розничный продавец топлива»). Важным аспектом на данном этапе выступает формирование цены моторного топлива. На информационном табло АЗС цена указывается общая без выделения суммы НДС. При формировании цены от

имени организации-уклониста (ООО «Розничный продавец топлива») кассовый чек должен содержать информацию о включении суммы НДС в стоимость товара. Это связано с тем, что организация находится на традиционной системе налогообложения и обязана выставлять счет на оплату с учетом НДС. При этом общая сумма должна рассчитываться исходя из цены моторного топлива, указанной на информационном табло АЗС. При реализации от имени аффилированной организации (ООО «Бетта» УСН, ООО «Сигма» УСН, ООО «Дельта» УСН, ООО «Гамма» УСН) итоговая стоимость продажи топлива не должна включать в себя НДС, учитывая специальный налоговый режим. Однако итоговая стоимость рассчитывается так же, как и описано выше. Таким образом, злоумышленники скрывают факт реализации топлива от имени двух разных организаций с разными системами налогообложения.

**Этап 7.1.** «*Регулирование денежных потоков*» и **этап 7.2.** «*Регулирование денежных потоков*». На этих этапах кассир на АЗС (кассир ООО «Розничный продавец топлива») с учетом данных ему рекомендаций принимает решение, через какой кассовый аппарат провести поступление денежных средств за отпущенное моторное топливо: или организации-уклониста (ООО «Розничный продавец топлива»), или аффилированной ей организации (ООО «Бетта» УСН, ООО «Сигма» УСН, ООО «Дельта» УСН).

**Этап 8.1.** «*Учет данных ООО «Розничная торговля топливом» 1С-Управление торговлей*», **этап 8.2.** «*Учет данных ООО «Бетта» 1С-Управление торговлей*» и **этап 8.3.** «*Учет данных (деньги/топливо) по всем юридическим лицам ПО «Топаз»*». На данных этапах происходит учет хозяйственных операций, касающихся учета в разрезе номенклатуры моторного топлива, а именно: остатков топлива в цистернах АЗС, объема реализации в единицу времени (сутки / смена, неделя, месяц и т. п.), способа оплаты, размера дохода от реализации, получателей денежных средств (организации-уклониста и аффилированных организаций) и т. п. Данный учет осуществляется как с помощью ПО «Топаз», так и с помощью ПО «1С-Управление торговлей».

**Этап 9.1.** «*Подача топлива*», **этап 9.2.** «*Подача топлива*». На данных этапах после оплаты происходит подача топлива из подземного хранилища топлива на конкретную бензоколонку (АЗС Бензоколонка № 1 и АЗС Бензоколонка № 2) для дальнейшей заправки автомашины

покупателя топлива (**этап 10.1.** «*Заправка*» и **этап 10.2.** «*Заправка*»).

**Этап 11.1.** «*Перечисление денежных средств на расчетный счет и инкассация наличных денежных средств в банк*» и **этап 11.2.** «*Перечисление денежных средств на расчетный счет и инкассация наличных денежных средств в банк*». На этих этапах либо происходит одномоментное зачисление денежных средств покупателей топлива на расчетный счет организации-уклониста (ООО «Розничная торговля топливом») и аффилированных организаций (ООО «Бетта» УСН, ООО «Сигма» УСН, ООО «Дельта» УСН, ООО «Гамма» УСН) при безналичной оплате, либо наличные денежные средства инкассируются в банк для последующего зачисления на расчетный счет при оплате топлива за наличный расчет.

**Этап 12.** «*Оплата*». На данном этапе происходит безналичный расчет с оптовым поставщиком моторного топлива (ООО «Оптовый поставщик») или производителем топлива (ОАО «Производитель топлива»).

**Этап 13.1.** «*Отчеты об оказании услуги*». Данный этап отражает документальное завершение фиктивных взаимоотношений между организацией-уклонистом и аффилированными организациями по оказанию агентских услуг. Отчет содержит недостоверные данные об оказании услуги по розничной реализации топлива с помощью аффилированной организации (агента) в интересах организации-уклониста (принципала), поскольку агент не имеет ни работников, ни материальных ресурсов, ни иных возможностей для оказания такой услуги. Организация-уклонист все делает самостоятельно с помощью своего штатного персонала, с использованием своих оборотных средств (для выплаты заработной платы, для оплаты рекламы, ЖКУ, аренды помещений, земельных участков, налогов и сборов и т. п.), своего имущества (АЗС, бензовозы и т. п.) и т. д. Отчет же необходим для того, чтобы документально интерпретировать непоступление около 50 % дохода на расчетный счет организации-уклониста и получение формального основания по списанию в ПО 1С-Бухгалтерия приобретенного и реализованного моторного топлива.

**Этап 13.2.** «*Оказание услуги*». Фактически услуга не оказывалась, так как в этом нет экономической целесообразности (нет деловой цели).

**Этап 14.1.** «*Подача декларации по УСН*», **этап 14.2.** «*Подача деклараций по УСН*» и **этап 15.** «*Уплата 6 % налога*». Данные этапы завершают официальную часть реализации

преступной схемы по уклонению от уплаты НДС и налога на прибыль. Аффилированные организации сдают в налоговые органы («ФНС») налоговые декларации и оплачивают полагающиеся суммы налога, а именно 6 % с полученных доходов, учитывая, что каких-либо расходов у организации нет (кроме расходов на заработную плату директору организации).

**Этап 15. «Передача денег».** На данном этапе директор аффилированной организации (*директор «Номинал»*) снимает с расчетного счета организации денежные средства после уплаты налогов и неофициально передает их организатору преступной схемы.

Таким образом, знание отдельных элементов криминалистической характеристики преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов путем «дробления бизнеса» вообще и совершаемых организациями, осуществляющими розничную торговлю моторным топливом, в частности, будет способствовать повышению эффективности борьбы с этим противоправным явлением. Так, ее знание позволит более эффективно и наступательно организовать поисковую работу и последующее документирование выявленных фактов, а именно: в части обнаружения первичных поисковых признаков возможного противоправного деяния, ориентирования граждан, оказывающих содействие подразделениям ЭБиПК МВД России, на сбор оперативно значимых данных, планирования первичных и последующих оперативно-разыскных мероприятий, включая те, что позволяют установить и зафиксировать субъективную сторону преступления (умысел) и т. д.

#### Список источников

1. Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды: постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 года № 53. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 03.03.2022).

2. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Бунеева Сергея Петровича на нарушение его конституционных прав положениями статей 146, 153, 154, 247—249 и 274 Налогового кодекса Российской Федерации: определение Конституционного Суда Российской Федерации от 4 июля 2017 года № 1440-О. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 03.03.2022).

3. Дониц С. Р. Новации в сфере налогового администрирования: доктрина «дробления» бизнеса // Вестник Сибирского государственного университета путей сообщения: Гуманитарные исследования. 2021. № 1 (9). С. 39—44.

4. О направлении обзора судебной практики, связанной с обжалованием налогоплательщиками ненормативных актов налоговых органов, вынесенных по результатам мероприятий налогового контроля, в ходе которых установлены факты получения необоснованной налоговой выгоды путем формального разделения (дробления) бизнеса и искусственного распределения выручки от осуществляемой деятельности на подконтрольных взаимозависимых лиц: письмо ФНС России от 11 августа 2017 года № СА-4-7/15895@. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 03.03.2022).

5. О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов) (вместе с Методическими рекомендациями «Об исследовании и доказывании фактов умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора)», утв. СК России, ФНС России): письмо ФНС России от 13 июля 2017 года № ЕД-4-2/13650@. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 03.03.2022).

6. Баркалова Е. В. К вопросу о прекращении уголовного дела о налоговом преступлении // *Налоги*. 2021. № 1. С. 25—29.

7. Сурков А. А. Признаки налоговой схемы при дроблении бизнеса // *Аптека: бухгалтерский учет и налогообложение*. 2021. № 11. С. 31—37.

8. Шишкин Р. Н. Налоговая выгода при дроблении бизнеса: позиция налоговых органов и судебных инстанций. М.: Редакция «Российской газеты», 2019. Вып. 3. 176 с.

9. Пономарева К. А. Дробление бизнеса: о соблюдении принципа определенности налогообложения в правоприменительной практике // *Правоприменение*. 2020. № 1 (9). С. 41—48.

10. Специальные сообщения за 2019—2021 годы о преступлениях экономической и коррупционной направленности, выявленных региональными подразделениями ЭБиПК и требующих своей постановки на контроль в ГУЭБиПК МВД России с учетом критериев, определяемых приказом МВД России от 3 августа 2012 года № 759 дсп «О порядке эксплуатации единой автоматизированной информационно-аналитической системы обеспечения деятельности подразделений ГУЭБиПК МВД России».

11. Научная электронная библиотека eLIBRARY.RU. URL: [https://www.elibrary.ru/query\\_results.asp?pagenum=1](https://www.elibrary.ru/query_results.asp?pagenum=1) (дата обращения: 03.03.2022).

12. Богомолов Ю. Обзор рынка АЗС в России — франшизы заправочных станций в 2022 году в каталоге Businessmens.ru. URL: <https://businessmens.ru/franchise/word/azs> (дата обращения: 03.03.2022).

13. Частные АЗС — бизнес на грани банкротств? // *Интерфакс. Экономика*. Обзор 22 июля 2021 г. URL: <https://www.interfax.ru/business/780157> (дата обращения: 03.03.2022).

14. Шаркова А. В., Васильева О. Н. Основные показатели российского рынка АЗС // Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации. URL: <https://www.esm-invest.com/ru/The-main-indicators-of-the-Russian-gas-station-market-features> (дата обращения: 03.03.2022).

15. Уголовное дело № 11902580001001095, возбужденное 26 ноября 2019 года СУ СК России по Псковской области по признакам состава преступления, предусмотренного п. «б» ч. 2 ст. 199 УК РФ с суммой ущерба 41 693 454 рублей.

16. Уголовное дело № 12002170002010448, возбужденное 1 апреля 2020 года СО по Ленинскому району г. Владимира СУ СК РФ по Владимирской области по признакам состава преступления, предусмотренного п. «б» ч. 2 ст. 199 УК РФ с суммой ущерба 123 797 755 рублей.

17. Уголовное дело № 12102710040000011, возбужденное 11 февраля 2021 года СУ СК России по Тюменской области по признакам состава преступления, предусмотренного п. «б» ч. 2 ст. 199 УК РФ с суммой ущерба более 123 427 632 рублей.

18. Приговор Кировского районного суда в отношении Екимова М. В. по ч. 2 ст. 199 УК РФ № 1-135/2017 (1-934/2016). URL: <https://sud-praktika.ru/precedent/543972.html> (дата обращения: 09.03.2022).

## References

1. On the assessment by arbitration courts of the validity of obtaining a tax benefit by a taxpayer: resolution of the Plenum of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation no. 53 of October 12, 2006. Access from the reference legal system "ConsultantPlus" (accessed 03.03.2022). (In Russ.)

2. On the refusal to accept for consideration the complaint of citizen Sergey Petrovich Buneev about the violation of his constitutional rights by the provisions of Articles 146, 153, 154, 247—249 and 274 of the Tax Code of the Russian Federation: Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation no. 1440-O of July 4, 2017. Access from the reference legal system "ConsultantPlus" (accessed 03.03.2022). (In Russ.)

3. Donich S. R. Innovations in the field of tax administration: the doctrine of "fragmentation" of business. *Bulletin of the Siberian State University of Communications: Humanitarian Studies*, 2021, no. 1 (9), pp. 39—44. (In Russ.)

4. On the direction of the review of judicial practice related to the appeal by taxpayers of non-normative acts of the tax authorities, issued as a result of tax control measures, during which the facts of obtaining unjustified tax benefits through the formal division (splitting) of the business and the artificial distribution of proceeds from activities carried out into controlled interdependent persons: letter of the Federal Tax Service of Russia no. SA-4-7/15895@ of August 11, 2017. Access from the reference legal system "ConsultantPlus" (accessed 03.03.2022). (In Russ.)

5. On the direction of methodological recommendations for establishing, during tax and procedural audits, circumstances indicating intent in the actions of taxpayer officials aimed at non-payment of taxes (fees) (together with the Methodological recommendations "On the study and proof of facts of willful non-payment or incomplete payment of amounts tax (fee)", approved by the Investigative Committee of Russia, the Federal Tax Service of Russia): letter of the Federal Tax Service of Russia no. ED-4-2/13650@ of July 13, 2017. Access from the reference legal system "ConsultantPlus" (accessed 03.03.2022). (In Russ.)

6. Barkalova E. V. To the question of the termination of the criminal case on a tax crime. *Taxes*, 2021, no. 1, pp. 25—29. (In Russ.)

7. Surkov A. A. Signs of a tax scheme in case of business splitting. *Pharmacy: accounting and taxation*, 2021, no. 11, pp. 31—37. (In Russ.)

8. Shishkin R. N. Tax benefits in case of business fragmentation: the position of tax authorities and judicial instances. Moscow: Editorial office of Rossiyskaya Gazeta, 2019. Issue 3. 176 p. (In Russ.)

9. Ponomareva K. A. Fragmentation of business: on compliance with the principle of certainty of taxation in law enforcement practice. *Law enforcement*, 2020, no. 1 (9), pp. 41—48. (In Russ.)

10. Special reports for 2019—2021 on crimes of an economic and corruption nature, identified by regional divisions of the EBiPK and requiring their control by the GUEBiPK of the Ministry of Internal Affairs of Russia, taking into account the criteria determined by the order of the Ministry of Internal Affairs of Russia. no. 759 dsp, of August 3, 2012 "On the procedure for operating unified automated information and analytical system for ensuring the activities of the units of the GUEBiPK of the Ministry of Internal Affairs of Russia". (In Russ.)

11. Scientific electronic library eLIBRARY.RU. URL: [https://www.elibrary.ru/query\\_results.asp?pagenum=1](https://www.elibrary.ru/query_results.asp?pagenum=1) (accessed 03.03.2022). (In Russ.)

12. Bogomolov Yu. Overview of the filling station market in Russia — filling station franchises in 2022 in the Businessmens.ru catalog. URL: <https://businessmens.ru/franchise/word/azs> (accessed 03.03.2022). (In Russ.)

13. Are private gas stations a business on the verge of bankruptcy? *Interfax. Economy*, 2021, July 22. URL: <https://www.interfax.ru/business/780157> (accessed 03.03.2022). (In Russ.)

14. Sharkova A. V., Vasilyeva O. N. Key indicators of the Russian gas station market. *Financial University under the Government of the Russian Federation*. URL: <https://www.esm-invest.com/ru/The-main-indicators-of-the-Russian-gas-station-market-features> (accessed 03.03.2022). (In Russ.)

15. Criminal case no. 11902580001001095, initiated of November 26, 2019 by the Investigative Committee of the Investigative Committee of Russia for the Pskov Region on the grounds of a crime under paragraph "b"



of Part 2 of Art. 199 of the Criminal Code of the Russian Federation with the amount of damage 41, 693, 454 rubles. (In Russ.)

16. Criminal case no. 12002170002010448, initiated on April 1, 2020 by the Investigative Department for the Leninsky District of the City of Vladimir of the Investigative Committee of the Investigative Committee of the Russian Federation for the Vladimir Region on the grounds of a crime under paragraph "b" of Part 2 of Art. 199 of the Criminal Code of the Russian Federation with the amount of damage 123,797,755 rubles. (In Russ.)

17. Criminal case no. 12102710040000011, initiated on February 11, 2021 by the Investigative Committee of the Investigative Committee of Russia for the Tyumen Region on the grounds of a crime under paragraph "b" of part 2 of Art. 199 of the Criminal Code of the Russian Federation with the amount of damage over 123,427,632 rubles. (In Russ.)

18. The verdict of the Kirovsky District Court in respect of Ekimov M. V. under Part 2 of Art. 199 of the Criminal Code of the Russian Federation no. 1-135/2017 (1-934/2016). URL: <https://sud-praktika.ru/precedent/543972.html> (accessed 03.03.2022). (In Russ.)

#### **Информация об авторе**

**Н. А. Телицын** — кандидат юридических наук.

#### **Information about the author**

**N. A. Telitcin** — Candidate of Sciences (Law).

Статья поступила в редакцию 14.03.2022; одобрена после рецензирования 20.04.2022; принята к публикации 09.06.2022.

The article was submitted 14.03.2022; approved after reviewing 20.04.2022; accepted for publication 09.06.2022.