

*Новопашин Иван Юрьевич,  
заместитель Генерального директора ООО «Майн»,  
магистр налогового права  
Россия, г. Екатеринбург*

**ПРОБЛЕМЫ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ПРАВИЛ О  
ВЗАИМОЗАВИСИМОСТИ УЧАСТНИКОВ НАЛОГОВЫХ  
ПРАВООТНОШЕНИЙ В СПОРАХ О НЕОБОСНОВАННОЙ  
НАЛОГОВОЙ ВЫГОДЕ**

***Аннотация:** В статье рассматривается вопрос о распространении статьи 105.1 НК РФ на всех налогоплательщиков, из поведения которых следует их возможность оказывать влияние на экономические результаты друг друга. В статье высказана позиция о том, что взаимозависимость в правоприменительной практике налоговых и судебных органов приравнивается к «аффилированности», которая устанавливается не только на основании совокупности доказательств, указывающих на подконтрольность одного лица другому.*

***Ключевые слова:** Налоговый кодекс, Верховный суд, взаимозависимость, аффилированность, налоговая проверка.*

***Annotation:** The article considers the issue of extending Article 105.1 of the Tax Code of the Russian Federation to all taxpayers, whose behavior implies their ability to influence each other's economic results. The article expresses the position that interdependence "in the law enforcement practice of tax and judicial authorities is equated to "affiliation", which is established not only on the basis of a set of evidence indicating the control of one person to another.*

***Keywords:** Tax Code, Supreme Court, interdependence, affiliation, tax checking.*

При широком подходе статья 105.1 НК РФ распространяется на всех налогоплательщиков, из поведения которых следует их возможность оказывать влияние на экономические результаты друг друга. Такая точка зрения, выработанная правоприменительной практикой, рассчитана на ситуации, не ограниченные трансфертным ценообразованием (в частности, при отсутствии условий контролируемых сделок).

С нашей точки зрения, норму пункта 7 статьи 105.1 НК РФ в толковании ее Верховным Судом РФ в пункте 4 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации, утв. Президиумом Верховного Суда РФ 16.02.2017, следует оценить критически по следующим причинам.

*Во-первых*, Верховный Суд РФ указывает, что «установление факта взаимозависимости лиц по обстоятельствам иным, чем перечислены в пункте 2 статьи 105.1 Кодекса, осуществляется судом с участием налогового органа и налогоплательщика в ходе рассмотрения дела, касающегося обоснованности вынесения решения о доначислении налога, при разрешении требований налогового органа о взыскании доначисленной задолженности».

Данная норма фактически исключает у налоговых органов на стадии проведения проверки возможность установить факт взаимозависимости участников операции за пределами формальных признаков, определяемых согласно пункту 2 статьи 105.1 Кодекса (неопровержимая презумпция).

Вместе с тем, данный вывод, хоть и соответствует буквальному толкованию, но не следует ни из иных норм НК РФ, ни из судебной практики.

Согласно пункту 7 статьи 3 Кодекса все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика. Исходя из статей 65, 198, 215 Арбитражного процессуального кодекса РФ бремя доказывания в налоговых спорах возлагается, по общему правилу, на налоговый орган. При этом действует презумпция невиновности налогоплательщика: неустранимые

сомнения в виновности налогоплательщика, привлекаемого к ответственности, толкуются в его пользу (пункт 6 статьи 108 Кодекса).

В соответствии с пунктом 1 статьи 82 НК РФ налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном НК РФ. Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, плательщиков страховых взносов, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных Кодексом.

Кодекс (глава 14) описывает детализированные требования, относящиеся к срокам и глубине налоговых проверок от стадии начала до завершения, перечень вспомогательных мероприятий, содержит нормы, касающиеся порядка рассмотрения дел о налоговых правонарушениях.

В силу подпункта 2 пункта 1 статьи 32, подпункта 9 пункта 1 статьи 31 и пункта 3 статьи 35 НК РФ налоговые органы обязаны осуществлять контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, по результатам которого вправе взыскивать недоимки и пени, и при этом несут ответственность за неправомерные действия или бездействие [1].

Суд же не подменяет налоговую инспекцию, не вправе восполнять недостатки, допущенные налоговой инспекцией в ходе проведения налоговой проверки, в противном случае имеет место нарушение статей 8, 9 и 200 Арбитражного процессуального кодекса РФ (Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 01.12.2016 № 308-КГ16-10862 по делу № А32-2277/2015) [2]. Более того, как отмечено в Постановлении Арбитражного суда Центрального округа от 02.07.2019 по делу № А09-738/2018, «на налоговом органе лежит обязанность доказывания

фактов того, что при отсутствии формально-юридических признаков (пункт 2 статьи 105.1 НК РФ) контрагент налогоплательщика (взаимозависимые с ним лица) тем не менее имел возможность влиять на определение условий совершаемых налогоплательщиком сделок, а налогоплательщик действовал в общих экономических интересах группы, к которой он принадлежит (к выгоде третьих лиц), был связан в полноте свободы принятия решений в сфере своей финансово-хозяйственной деятельности, что должно было сказаться на условиях и результатах исполнения соответствующих сделок» [3].

ФНС России в Письме от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ (пункт 8) разъясняет территориальным налоговым органам, что доказывание фактов согласованности действий устанавливаться инспекциями путем выявления обстоятельств, на основе которых возможно сделать вывод об оказании влияния проверяемого на других лиц и об их фактической подконтрольности налогоплательщику, о спланированности взаимосвязи совершенных действий, о преследовании единой цели. Кроме того, состав группы лиц необходимо устанавливать и при выявлении схем «дробления бизнеса» (пункты 27 и 28) [4].

Таким образом, налоговые органы должны полно, объективно и всесторонне осуществить мероприятия налогового контроля, что означает необходимость выяснения всех обстоятельств законности получения плательщиком налоговой выгоды, сбора достаточных, допустимых и относимых к проверке доказательств, включая доказательства существования взаимозависимости, *до завершения такой проверки*. Днем окончания выездной налоговой проверки считается день, когда инспекция составила справку о проведенной проверке (пункт 15 статьи 89 НК РФ).

Однако ни Кодекс, ни процессуальное законодательство не содержат специальной судебной процедуры признания взаимозависимости, иницируемой налоговым органом в рамках проведения налоговой проверки. Что касается признания лиц взаимозависимыми на стадии обжалования

решения налогового органа по результатам рассмотрения материалов проверки, то такое решение налоговой инспекции может попросту не оказаться предметом судебного контроля, поскольку подача жалобы в суд является правом налогоплательщика (статья 142 НК РФ).

*Во-вторых*, по мнению Верховного Суда РФ, «возможность признания лиц взаимозависимыми на основании Кодекса не ограничена случаями, когда в соответствии с законодательством участники сделки признавались бы аффилированными лицами, дочерними и зависимыми организациями и т.п.».

Анализ судебной практики применения пункта 7 статьи 105.1 НК РФ приводит к выводу о том, что признаки взаимозависимости, не указанные в пункте 2 статьи 105.1 Кодекса, доказываются налоговой инспекцией в ходе проверки, отражаются в решении о привлечении налогоплательщика к ответственности, и получают *своеобразное подтверждение* арбитражным судом при рассмотрении заявления налогоплательщика об оспаривании указанного решения. Таковыми признаются, в частности: подписание учетных документов одним и тем же лицом от имени контрагентов; выплата денежных средств работникам другой организации наличие одних и тех же сотрудников, перераспределение персонала; перераспределение доходов, единый адрес; показания свидетелей, указывающие на фактически единое руководство; перераспределение сотрудников и заказчиков; координация финансовых потоков одним лицом; статус налогоплательщика как единственного источника доходов и финансирования; единое программное обеспечение; юридическое и бухгалтерское сопровождение, а также хранение документации контрагента осуществляется у одного лица; учредителями и руководителями контрагента и налогоплательщика в различные периоды времени являлись одни и те же лица

Верховным Судом РФ в Определении от 13.07.2017 № 306-КГ17-8200 по делу № А55-10895/2016 подтверждена позиция о том, что совпадение IP

адреса у цепочки контрагентов указывает на взаимозависимость лиц и согласованность действий [5].

Таким образом, с учетом вышеизложенного, «взаимозависимость» в правоприменительной практике налоговых и судебных органов приравнивается к «аффилированности», которая устанавливается не только на основании формально-юридических признаков, закрепленных законодательно, но и совокупности доказательств, указывающих на подконтрольность одного лица другому в целях налогообложения и собранных в ходе мероприятий налогового контроля

### **Литература:**

[1] Раков И.А. Распределение бремени доказывания по спорам о правовой квалификации налоговыми органами доходов и операций налогоплательщика // Бизнес, Менеджмент и Право. 2016. № 3-4. С. 85 - 89.

[2] Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 01.12.2016 № 308-КГ16-10862 по делу № А32-2277/2015 // СПС Консультант Плюс

[3] Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 02.07.2019 по делу № А09-738/2018// СПС Консультант Плюс

[4] Письмо ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ // СПС Консультант Плюс

[5] Морхат П.М. Расчеты через сервис «клиент-банк» с одного IP-адреса и необоснованная налоговая выгода: обзор судебной практики // Вестник Арбитражного суда Московского округа. 2018. № 3. С. 45 - 58.