

Петрова Т.В.

Студент

3 курс, Юридический факультет

ФГБОУ ВО «Марийский государственный университет»,

г. Йошкар-Ола

ОЦЕНКА БИЗНЕС-МОДЕЛЕЙ ВЕДЕНИЯ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ГРУППОЙ ЛИЦ В КОНТЕКСТЕ ПОЛУЧЕНИЯ НЕОБОСНОВАННОЙ НАЛОГОВОЙ ВЫГОДЫ

***Аннотация:** В статье проанализирована судебная практика рассмотрения споров о получении необоснованной налоговой выгоды при ведении деятельности нескольких субъектов в интересах одного лица, рассмотрено применение выработанных ранее алгоритмов проведения оценки действий сторон в рамках статьи 54.1 НК РФ.*

***Ключевые слова:** необоснованная налоговая выгода, злоупотребление правом, антиуклонительная норма, дробление бизнеса.*

***Abstract:** The article analyzes the judicial practice of considering disputes about obtaining unjustified tax benefits when conducting the activities of several entities in the interests of one person, considers the use of previously developed algorithms for evaluating the actions of the parties within the framework of Article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation.*

***Keywords:** unjustified tax benefit, abuse of law, anti-tax rule, business fragmentation.*

Особый интерес в современной практике применения антиуклонительной нормы вызывают дела, в которых предметом рассмотрения является ведение деятельности нескольких субъектов в

интересах одного лица. В письме ФНС России от 10.03.2021 в качестве примеров искажений сведений об объектах налогообложения, квалифицируемых по пункту 1 статьи 54.1 НК РФ, приведено так называемое «дробление» бизнеса между несколькими формально самостоятельными лицами в целях применения специальных налоговых режимов [1].

Ранее такая схема злоупотребления правом в налоговой сфере прямого отражения в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» не находила. Однако примером разрешения такого спора может служить дело, в котором судами установлено, что обществом совместно с предпринимателем, применяющим систему налогообложения в виде ЕНВД, использована схема ухода от налогообложения через заключение с последним формальных взаимных договоров поручения, условия которых позволяли перераспределять выручку между указанными субъектами путем оформления сделок купли-продажи от имени друг друга, доминирующей целью являлась налоговая минимизация, налоговая выгода признана необоснованной. К такому выводу привела оценка следующих установленных судами обстоятельств: прием платежей от покупателей обоих субъектов велся через единые кассовые линии (кассовые терминалы), с указанием в едином чеке собственника товара; на кассах, включая кассы предпринимателя, работали только сотрудники общества; совместная инкассация и учет выручки обоих субъектов предпринимательской деятельности через единое программное обеспечение кассовой техники; одни поставщики, для которых важным условием была реализация товаров через магазины общества; приобретение товаров по заявке предпринимателя и для него самого и для общества, при этом хранение, доставка, разгрузка товара обоих участников схемы осуществлялись силами общества из-за отсутствия таких ресурсов у предпринимателя; фактически единый штат сотрудников, которыми общество и предприниматель

воспринимались как единый субъект предпринимательской деятельности; наличие косвенной подконтрольности предпринимателя обществу (особый характер финансово-хозяйственных отношений, в которых общество выступало единственным источником доходов и возможности осуществления деятельности предпринимателем) [2].

Верховный Суд РФ признал всю выручку предпринимателя по сделкам от реализации его товаров, оформленных обществом в качестве поверенного, доходом от реализации товаров самого общества, который подлежит налогообложению налогом на прибыль и НДС.

В делах с признаками получения необоснованной налоговой выгоды Верховным Судом РФ последовательно делал выводы, что сама по себе взаимозависимость налогоплательщика и его контрагентов в условиях самостоятельности хозяйственной деятельности субъектов, налоговых последствий не имеет, в том числе не влечет автоматического объединения их доходов и вывода об утрате права на применение упрощенной системы налогообложения данными лицами. Однако, налоговый орган может представлять доказательства, что действительной целью действий таких субъектов является обход ограничений, установленных законом для применения субъектами малого и среднего предпринимательства специальных налоговых режимов (упрощенной системы налогообложения). В таких случаях именно на налоговом органе лежит бремя доказывания выводов о разделении, по сути, единого хозяйствующего субъекта, деятельность которого в силу значительности физических показателей не соответствует (перестала соответствовать) ограничениям, установленным пунктом 3 статьи 346.12, пунктом 4 статьи 346.13 НК РФ, в том числе по объему полученного дохода, численности работников, стоимости основных средств. В отношении группы взаимозависимых лиц оценке подлежат такие обстоятельства, как: особенности корпоративной структуры (история создания, причины их реорганизации и др.), практика принятия управленческих решений внутри

группы, использование общих трудовых и производственных ресурсов, особенности гражданско-правовых отношений внутри группы [3].

При этом Верховный Суд РФ подчёркивал, что объем налоговых обязательств определяется исходя из действительного смысла осуществляемой деятельности и при обнаружении признаков схемы «дробления бизнеса» объединяются не только доходы (прибыль) участников группы лиц, но и уплаченные налоги, с задекларированных такими участниками доходов, как если бы проверяемое лицо само уплачивало налог по специальному налоговому режиму за подконтрольных ему лиц. Таким образом, определяя размер налогового бремени по общей системе налогообложения для организатора группы налоговый орган учитывает суммы налогов с доходов от искусственно разделенной деятельности, уплаченные участниками группы в рамках неправомерно применяемых специальных налоговых режимах [4, 5].

Уже на современном этапе, в рамках применения статьи 54.1 НК РФ, ссылаясь на разъяснения относительно оценки налоговых последствий финансово-хозяйственных операций, содержащиеся в пункте 77 постановления Пленума ВС РФ от 23.06.2015 № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации», а также в пунктах 3 и 7 Постановления № 53, Верховный Суд РФ пояснил, что действия, направленные в обход установленных главой 26.2 НК РФ ограничений в применении субъектами малого и среднего предпринимательства такого специального налогового режима, как УСН, могут быть квалифицированы в качестве злоупотребления правом.

Высший судебный орган поддержал ранее сделанные в судебной практике выводы, что, установив, что имело место распределение доходов от реализации товаров (работ, услуг) между несколькими лицами, которыми прикрывалась фактическая деятельность другого (одного) хозяйствующего

субъекта, обладавшего необходимыми ресурсами для ее ведения, но не отвечавшего установленным законом условиям для применения УСН (так называемое «дробление бизнеса») налоговый орган вправе консолидировать доходы для исчисления налогов по общей системе налогообложения и, в таком случае, обязан консолидировать, уплаченные группой подконтрольных лиц налоги, что вытекает из существа данного правонарушения, как связанного с искусственным разделением налогооблагаемой деятельности, в действительности осуществляемой одним лицом или совокупностью лиц.

В ином случае не будет обеспечена последовательность и полнота переквалификации совершенных налогоплательщиком операций, правильность определения их последствий, а доначисление налогов в излишнем размере (без учета уплаченных сумм), с одной стороны - приобретет характер дополнительной санкции, выходящей за пределы мер, необходимых для обеспечения всеобщности налогообложения и противодействия злоупотреблениям в этой сфере, а с другой стороны - создаст предпосылки для возврата из бюджета сумм налогов, уплаченных другими участниками схемы при том, что причиненный бюджетной системе ущерб может оставаться не возмещенным в полном объеме.

Аналогичный подход к разрешению споров о получении необоснованной налоговой выгоды за счет перевода выручки на подконтрольных (взаимозависимых) лиц ранее был отражен Судебной коллегией по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации и сохраняет свою актуальность.

Видим, что введение новой статьи в Налоговый кодекс РФ качественно не изменило походы суда высшей инстанции к оценке действий налогоплательщиков и налоговых органов, даже в случаях выявления такого рода злоупотреблений как «дробление бизнеса». Применяются ранее выработанные судебной практикой основные критерии и алгоритмы

проведения оценки действий сторон на соответствие требованиям закона в спорах о необоснованной налоговой выгоде.

Однако, в результате принятия статьи 54.1 НК РФ у налоговых органов появилось больше возможностей по пресечению получения необоснованной налоговой выгоды в результате дробления бизнеса. Это обусловлено тем, что статья 54.1 НК РФ позволяет усмотреть признаки дробления в большем диапазоне хозяйственных операций, чем ранее. Во-первых, наличие дробления бизнеса признается и в том случае, когда имеет место разделение производственного цикла (то есть осуществляемая деятельность формально различна, но имеет единую конечную цель), а не только экономических показателей. Во-вторых, статья 54.1 НК РФ позволяет охватить более широкий круг налоговых правонарушений и за рамками совершения сделок исключительно в целях уклонения от уплаты налогов [6].

Использованные источники:

1. Письмо ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации». [Электронный ресурс]. Режим доступа: КонсультантПлюс.
2. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 27.11.2015 № 306-КГ15-7673 по делу № А12-24270/2014. [Электронный ресурс]. Режим доступа: КонсультантПлюс.
3. Пункт 4 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением глав 26.2 и 26.5 НК РФ в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства, утв. Президиумом ВС РФ 04.07.2018. [Электронный ресурс]. Режим доступа: КонсультантПлюс.
4. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 23.03.2022 № 307-ЭС21-17087 по

делу № А66-1193/2019. [Электронный ресурс]. Режим доступа:
КонсультантПлюс.

5. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам
Верховного Суда Российской Федерации от 23.03.2022 № 307-ЭС21-17713 по
делу № А66-1735/2019. [Электронный ресурс]. Режим доступа:
КонсультантПлюс.

6. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998
№ 146-ФЗ. (ред. от 04.08.2023). [Электронный ресурс]. Режим доступа:
КонсультантПлюс.