

ОТДЕЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ НАЛОГОВОЙ БАЗЫ ПРИ ВЫЯВЛЕНИИ СХЕМ ДРОБЛЕНИЯ БИЗНЕСА

А. А. Пилипенко

*Белорусский государственный университет,
ул. Ленинградская 8, 220030, г. Минск, Беларусь, pilipenko-bsu@mail.ru*

На нормативном, доктринальном и прикладном уровнях анализируются проблемы определения налоговых последствий дробления бизнеса с учетом фактически уплаченных сумм обязательных платежей реальным налогоплательщиком. Делается вывод о несоответствии модели налоговой реконструкции, применяемой контролирующими органами, принципу справедливости налогообложения. На подзаконном уровне следует четко определить методику корректировки налоговой базы при дроблении бизнеса с учетом отражения всех налоговых обязательств реального налогоплательщика, в том числе и подконтрольных ему раздробленных субъектов.

Ключевые слова: налоговая база; корректировка налоговой базы; дробление бизнеса; налоговая реконструкция; избыточное налогообложение; справедливое налогообложение.

SOME PROBLEMS OF DETERMINING THE TAX BASE WHEN IDENTIFYING BUSINESS SPLIT SCHEMES

A. A. Pilipenka

*Belarusian State University, Leningradskaya st. 8, 220030
Minsk, Belarus, pilipenko-bsu@mail.ru*

At the normative, doctrinal and applied levels, they analyze the problems of determining the tax consequences of splitting a business, taking into account the actually paid amounts of mandatory payments by a real taxpayer. It is concluded that the tax reconstruction model used by the regulatory authorities does not comply with the principle of tax fairness. At the by-law level, it is necessary to clearly define the methodology for adjusting the tax base when splitting a business, taking into account the reflection of all tax obligations of a real taxpayer, including fragmented entities controlled by him.

Keywords: tax base; tax base adjustment; business split; tax reconstruction; excess taxation; fair taxation.

Одним из наиболее актуальных вопросов взаимодействия контролирующих органов и субъектов предпринимательской деятельности является вопрос корректировки налоговой базы по основаниям, предусмотр-

ренным законодательством. О занижении налогоплательщиками уплачиваемых в бюджеты различных уровней обязательных платежей как правило, свидетельствует формальное разделение (дробление) бизнеса и распределение выручки на подконтрольных лиц.

Следует признать очевидным, что, когда налогоплательщик встраивает в свою деятельность подконтрольные ему компании с использованием особых режимов налогообложения и (или) налоговых льгот в целях, отличных от организационно-экономической взаимосвязи ведения бизнеса и налоговой экономии, он тем самым искажает свои налоговые обязательства и государство компенсирует бюджетные потери посредством осуществления контрольных мероприятий, формализацией которых является, в первую очередь, уплата налоговых недоимок. Именно проблематика определения размера этой недоимки и является в настоящее время предметом многочисленных споров между контролирующими органами и налогоплательщиками.

С 1 января 2019 г. действует новая редакция Налогового кодекса Республики Беларусь от 19 декабря 2002 г. № 166-З (далее – НК), в рамках которой одним из наиболее значимых элементов является институт корректировки налоговой базы, основания которой определены в п. 4 ст. 33 НК. В соответствии с данной нормой к ним относятся: 1) установление искажения сведений о фактах (совокупности фактов) совершения хозяйственных операций, об объектах налогообложения, подлежащих отражению плательщиком в бухгалтерском и (или) налоговом учете, налоговых декларациях (расчетах), а также в других документах и (или) информации, необходимых для исчисления и уплаты налогов (сборов); 2) основной целью совершения хозяйственной операции являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет, возврат суммы налога (сбора). Особенности отнесения действий или событий к хозяйственным операциям, основной целью совершения которых являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет, возврат суммы налога (сбора), устанавливаются Советом Министров Республики Беларусь; 3) отсутствие реальности совершения хозяйственной операции (включая случаи, когда фактически не поступил товар (нематериальные активы), не выполнены работы, не оказаны услуги, не переданы имущественные права).

В контексте заявленной тематики нашего небольшого исследования отметим, что абз. 7 ч. 1 п. 2 постановления Совета Министров Республики Беларусь от 15 июля 2022 г. № 465 «Об особенностях оценки отдельных хозяйственных операций» (далее – постановление № 465) под дроблением бизнеса понимается намеренная государственная регистрация нескольких юридических лиц и (или) индивидуальных предпринимателей и (или) намеренное разделение деятельности между юридиче-

скими лицами и (или) индивидуальными предпринимателями, имеющими право на применение особых режимов налогообложения и (или) налоговых льгот.

Следует отметить, что белорусский законодатель предпринял широкую попытку юридического моделирования данного явления, придав ему соответствующие атрибутивные признаки, подлежащие изучению в ходе проверки субъекта хозяйствования, в том числе: государственной регистрации участников и (или) разделения их деятельности; прямой или косвенной взаимозависимости (аффилированности) субъекта хозяйствования и участников; наличия у участников трудовых, финансовых, материальных и иных ресурсов, достаточных для осуществления реальной предпринимательской и (или) иной экономической деятельности в своих интересах и на свой риск, а также в интересах субъекта хозяйствования; организационного взаимодействия субъекта хозяйствования и участников; принятия управленческих решений, выполнения координирующих функций органами управления субъекта хозяйствования, участников, а также иными лицами, имеющими право давать обязательные для субъекта хозяйствования, участников указания либо возможность иным образом определять их действия, непосредственно оказывать влияние на их деятельность; налоговой нагрузки субъекта хозяйствования и участников; осуществления идентичных и (или) связанных между собой направлений (видов) деятельности.

По нашему мнению, критериальность искусственности дробления бизнеса обладает качеством дихотомичности. С одной стороны, наличие данных критериев является положительным моментом, так как субъекты предпринимательской деятельности, ориентируясь на них, в целях предотвращения контролирующими органами претензий, в интересах собственной безопасности могут проводить анализ наличия того или иного критерия и оценку соответствующих рисков. С другой стороны, наличие вышеуказанных критериев с повышательной тенденцией их формирования, нормативные основания которых неочевидны, может препятствовать развитию предпринимательской инициативы. С достаточной долей уверенности можно констатировать, что контролирующие органы будут видеть умысел в любых действиях, хоть как-то снижающих налоговое бремя. В этом случае, фискальные обязательства налогоплательщика подлежат налоговой реконструкции, размер которой в настоящее время представляется дискуссионным.

Позиция Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь по данному вопросу нашла свое отражение в разъяснении «О мониторинге правоприменительной практики налоговых органов», которое было опубликовано на ведомственном сайте 31 марта 2023 г. В нем, в част-

ности, постулируется следующее: «Принцип проводимой налоговой реконструкции предполагает предъявление сумм налогов, которые должны были быть уплачены плательщиком в случае отсутствия нарушений. При наличии обоснованных доводов пункт 5 статьи 33 НК позволяет уменьшить предъявляемые проверкой налоговые обязательства за счет добровольного раскрытия плательщиком информации, предоставления документов, сведения о которых ранее в учете не отражались либо намерено искажались. В противном случае контролирующий орган, не располагая такой информацией, не сможет учесть, например, реальный размер покупной стоимости ТМЦ, затрат и других расходов».

Дефиниция налоговой реконструкции (в последнее время также известной как концепция действительного налогового обязательства) не нашла своего отражения в законодательстве. Научные изыскания с количественной точки зрения не отличаются ее осмыслением по причине приоритетности прикладного значения рассматриваемого явления. Как отмечает А. А. Копина «налоговая реконструкция может рассматриваться как правовой термин, поскольку представляет собой понятие, используемое в правоприменительной практике для обозначения определенных последствий, но не как категория налогового права, поскольку на данном этапе можно говорить только о выделении явления, но не о формировании широкого, фундаментального, обобщающего понятия, которое бы устанавливало наиболее существенные признаки таких явлений» [1, с. 24]. Долгое время экономико-правовая природа налоговой реконструкции, основанная на многочисленных позициях органов правосудия Российской Федерации, заключалась в том, что под ней понимаются обязанности налоговых органов определять объем прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции, то есть осуществлять доначисление суммы налогов и сборов, подлежащих уплате в бюджет, так, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом.

Аналогичным образом в настоящее время поступают белорусские контролирующие органы, детерминируя правоприменение, в рамках которого при налоговой реконструкции учитываются только налоговые платежи, уплаченные проверяемым субъектом без учета фискальных обременений раздробленных субъектов. По нашему мнению, взыскание налоговых платежей в полном объеме (без учета налоговых платежей раздробленных субъектов предпринимательской деятельности) означает не что иное, как возложение на налогоплательщика налогового бремени в объеме, превышающем те налоговые изъятия, которые он должен был бы претерпеть при осуществлении полной налоговой реконструкции. В данном случае речь идет об избыточном налогообложении, которое сле-

дует признать неправомерным. Как справедливо отмечает С. В. Овсянников, «имущественные последствия для налогоплательщика превысят и величину его налоговой выгоды, и потери, понесенные бюджетной системой. Фактически это будет означать применение к налогоплательщику не только компенсационных, но и карательных мер в форме взыскания налогов» [2, с. 29]. Также видится абсолютно верным суждение Л. В. Осиповой: «Представляется, что сам по себе факт получения необоснованной налоговой выгоды не может служить основанием для взимания налога в относительно большем размере, в противном случае становится дополнительной мерой налоговой ответственности, которая налоговым законодательством не предусмотрена. В основе налоговой реконструкции должен быть заложен принцип, исключающий искажение реального размера налоговых обязательств: налоговые обязательства налогоплательщику должны быть установлены, как если бы налогоплательщик не получал необоснованную налоговую выгоду, как если бы не злоупотреблял правом; должны быть учтены операции в соответствии с их действительным экономическим смыслом, операции, обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера), реальной предпринимательской или иной экономической деятельностью» [3, с. 97]. В. В. Голенев, рассуждая на тему избыточного налогообложения, ведет речь о действительной налоговой обязанности, под которой он понимает «обязанность налогоплательщика уплатить государству определенную сумму в соответствии с его действительным объемом прав и обязанностей в сфере налогообложения, в соответствии с действительным экономическим смыслом (подлинным экономическим содержанием) совершенных налогоплательщиком операций в их взаимосвязи по результатам применения принципа приоритета (главенства) существа над формой и принципа деловой цели» [4, с. 10].

В контексте нивелирования (а, возможно, и полного отрицания) позиции контролирующих органов хотелось бы отметить, что при доказывании дробления бизнеса в целях минимизации налоговых обязательства они обладают достаточными полномочиями и инструментарием (в том числе, реализуемые в их системной взаимосвязи) для выявления реального налогоплательщика, которому вменяют не только организацию схемы по дроблению бизнеса, но и доначисляют налоговые платежи в повышенном размере без учета налогов, уплаченных раздробленными субъектами предпринимательской деятельности. Т.е., при выявлении организатора налоговой схемы он, с точки зрения контролирующих органов, полностью атрибутивен раздробленным субъектам, а при определении сумм налогов, подлежащих уплате в бюджет, происходит с организационно-экономической точки зрения, его практически абсолютное ди-

станционирование от них. Следуя логике контролирующих органов можно сделать парадоксальный вывод, что реальный налогоплательщик организовал абсолютно все аспекты деятельности подконтрольных ему компаний, но к уплате налогов, признанных на конституционном уровне, обязательным элементом любой экономической деятельности в контексте финансирования публичных расходов государства, не имеет никакого отношения. Ситуация усугубляется еще и тем, что применяемая методика налоговой реконструкции со стороны контролирующих органов не только увеличивает налоговую недоимку, штрафные санкции и пени, но и риски уголовного преследования.

В контексте сравнительного анализа хотелось бы обратить внимание на позицию налоговых органов Российской Федерации, которые рассматриваемую в нашей статье проблематику, разрешили следующим образом. В соответствии с письмом ФНС России от 14 октября 2022 № БВ-4-7/13774@ «О возврате излишне уплаченной суммы налога» суммы налогов, уплаченные элементами схемы «дробления бизнеса» в отношении дохода от искусственно разделенной деятельности, наряду с доходами и расходами, а также ранее не заявленными налоговыми вычетами по налогу на добавленную стоимость, должны учитываться при определении размеров налогов по общей системе налогообложения, а также пеней и штрафов, доначисляемых решением по налоговой проверке налогоплательщику – организатору схемы «дробления бизнеса». Обратим внимания, что данная позиция является консолидированной с позицией судебных инстанций. Например, в Определении Верховного Суда РФ от 21 июля 2022 г. № 301-ЭС22-4481 отмечается, что если налоговый орган установит факт искусственного дробления бизнеса, то при налоговой реконструкции он учтет не только доходы, которые были распределены между несколькими лицами для прикрытия деятельного основного хозяйствующего субъекта, но и налоги, уплаченные с таких доходов. Чтобы определить объем прав и обязанностей в соответствии с действительным экономическим смыслом осуществляемой деятельности, налоговый орган должен консолидировать не только доходы (прибыль) группы лиц, но и уплаченные ими налоги. То есть налоги в отношении дохода от искусственно разделенной деятельности, уплаченные участниками группы на спецрежиме, должны учитываться при определении размера налоговой обязанности по общей системе налогообложения налогоплательщика – организатора группы.

Определенным регулятивным потенциалом снижения градуса конфликтности при рассмотрении споров по вопросам дробления бизнеса обладают законодательные положения о справедливом налогообложении. Вопросы научного, нормативного и прикладного понимания прин-

ципа справедливости в налогообложении являются настолько многообразными, что их формализация в налоговом законодательстве всегда видится дискуссионной. Как справедливо отмечает И. И. Кучеров «данный принцип является настолько общим, что даже сформулировать и закрепить его конкретное содержание в нормативном правовом акте достаточно сложно, однако очевидно, что он не может исчерпываться достижением юридического равенства налогоплательщиков, а преимущественно заключается в определении соразмерности налогообложения, его минимальной достаточности и определении доли участия различных групп налогоплательщиков в формировании налоговых доходов государства» [5, с. 24]. Белорусский законодатель принцип справедливости налогообложения увязал с однократностью налогообложения и в подп. 1.5 п. 1 ст. НК закрепил норму, в соответствии с которой один и тот же объект обложения может облагаться одними и теми же налогом, сбором (пошлиной) у одного плательщика только один раз за соответствующий налоговый период.

Невозможность учесть налоги раздробленных субъектов является прямым нарушением данного принципа. В этой связи абсолютно убедительным следует признать вывод Э. А. Гюльбасарова, согласно которому «при отсутствии прямого законодательного регулирования первоначальной правовой основой для налоговой реконструкции следует признать базовые принципы налогового права, то есть принципы справедливости и равенства налогообложения. Игнорирование этих принципов может привести к необоснованному доначислению налогового обязательства без установления реального экономического характера отношений, что являлось бы дополнительной (и незаконной) санкцией за недобросовестность» [6, с. 24]. А. А. Копина, характеризуя с количественной точки зрения неправильную налоговую реконструкцию как санкцию в виде доначислений не установленной законом суммы налога, утверждает, что это свидетельствует об отсутствии справедливости и «является безусловным злом, изменяющим саму сущность налога, превращая его в контрибуцию» [7, с. 3]. Белорусский исследователь Е. П. Ярмош подход белорусского законодателя, в контексте его осмысления с принципом справедливости, сопоставляет с фискальными неудобствами для налогоплательщика [8, с. 85]. С нашей точки зрения, речь можно вести не об определенных неудобствах для налогоплательщика, а о прямом нарушении принципа справедливости, закрепленного в подп. 1.5 п. 1 ст. НК. Ведь отказ налогоплательщику зачесть налоги раздробленных субъектов предпринимательской деятельности однозначно свидетельствует об игнорировании однократности налогообложения по отношению к реальному налогоплательщику.

По итогам проведенного в данной статье исследования можно сделать следующие основные выводы.

1. Экономико-правовая модель налоговой реконструкции, когда контролирующий орган осуществляет взыскание налогов в полном объеме (без учета налоговых платежей раздробленных субъектов предпринимательской деятельности), означает дополнительное (избыточное) налоговое обременение, не отвечающее требованиям законодательства в контексте нарушения принципа справедливости налогообложения.

2. На уровне Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь следует четко определить методику корректировки налоговой базы при дроблении бизнеса с учетом отражения всех налоговых обязательств реального налогоплательщика, в том числе и подконтрольных (в случае выявления таких и вменения со стороны контролирующих органов вышеуказанной предпринимательской конструкции) ему раздробленных субъектов.

Библиографические ссылки

1. *Копина А. А.* Налоговая реконструкция // Финансовое право. 2022. № 4. С. 23–28.
2. *Овсянников С. В.* Налоговая реконструкция при искусственном дроблении бизнеса отменяется? // Вестн. экономического правосудия Рос. Федерации. 2022. № 5. С. 23–30.
3. *Осипова Л. В.* «Налоговая реконструкция» в контексте статьи 54.1 НК РФ: неопределенность в правоприменении // Вестн. арбитражной практики. 2022. № 5. С. 95–101.
4. *Голенев В. В.* Действительная налоговая обязанность налогоплательщика в налоговом праве России : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.04. М., 2021. 229 л.
5. *Кучеров И. И.* Справедливость налогообложения и ее составляющие (правовой аспекты) // Финансовое право. 2009. № 4. С. 24–28.
6. *Гюльбасаров Э. А.* Правовые основы налоговой реконструкции // Финансовое право. 2022. № 11. С. 22–25.
7. *Копина А. А.* Равенство, дискриминация и дифференциация налогоплательщиков // Налоги (газета). 2017. № 22. С. 1–8.
8. *Ярмош Е. П.* Методика корректировки налогов при установлении дробления бизнеса: дискуссионные вопросы // Налоговед. 2024. № 5. С. 77–81.