

О КОРРЕКТИРОВКЕ НАЛОГОВОЙ БАЗЫ ПРИ ДРОБЛЕНИИ БИЗНЕСА

А. А. Пилипенко

доцент кафедры государственного управления
юридического факультета Белорусского государственного университета,
кандидат юридических наук, доцент
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 применяемой модели налоговой реконструкции принципу справедливости налогообложения.

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

Новой редакцией п. 4 ст. 33 Налогового кодекса Республики Беларусь от 19 декабря 2002 г. № 166-З (далее – НК) с 1 января 2019 г. введен институт корректировки налоговой базы, к основаниям которой: 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).

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

Белорусский законодатель предпринял попытку юридического моделирования данного явления, придав ему 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.

Считаем, что критериальность искусственности дробления бизнеса – диахромичностна. С одной стороны, наличие 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 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.

Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь выразило позицию по данному вопросу в разъяснении «О мониторинге правоприменительной практики налоговых органов», опубликованном 31 марта 2023 г. и постулирующем, что «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 намереноискажались. 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 (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 судов Российской Федерации, заключалась в том, что под ней понима-

ются 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 следует признать неправомерным. Как справедливо отмечает С. В. Овсянников, «имущественные последствия для налогоплательщика превышают 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 дистанцирование 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 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 г. № 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».

Вышеизложенное позволяет сделать следующие основные выводы.

1. Подлинная налоговая реконструкция, определяющая действительную налоговую обязанность, должна осуществляться в системной взаимосвязи установления реального организатора схемы по дроблению бизнеса и реального налогоплательщика, которые в данном случае являются идентичными субъектами и, соответственно, учета всех налоговых платежей, уплаченных раздробленными субъектами хозяйствования при определении налоговых обязательств реального налогоплательщика.

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 такой предпринимательской конструкции) ему раздробленных субъектов.

Библиографический список

1. Копина, А. А. Налоговая реконструкция / А. А. Копина // Финансовое право. – 2022. – № 4. – С. 23–28.
2. Овсянников, С. В. Налоговая реконструкция при искусственном дроблении бизнеса отменяется? / С. В. Овсянников // 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 / Л. В. Осипова // 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 / В. В. Голенев. – М., 2021. – 229 л.