

Информация для цитирования:

Волков А. В., Блинков О. Е. Дробление бизнеса: правовые проблемы // Вестник Пермского университета. Юридические науки. 2019. Вып. 44. С. 261–280. DOI: 10.17072/1995-4190-2019-44-261-280.

Volkov A. V., Blinkov O. E. Droblenie biznesa: pravovye problemy [Business Splitting: Legal Issues]. Vestnik Permskogo universiteta. Juridicheskie nauki – Perm University Herald. Juridical Sciences. 2019. Issue 2. Pp. 261–280. (In Russ.) DOI: 10.17072/1995-4190-2019-44-261-280.

УДК 346.1

DOI: 10.17072/1995-4190-2019-44-261-280

ДРОБЛЕНИЕ БИЗНЕСА: ПРАВОВЫЕ ПРОБЛЕМЫ**А. В. Волков**

Доктор юридических наук,
профессор кафедры гражданского права и процесса
Ульяновский государственный университет
432017, Россия, г. Ульяновск, ул. Льва Толстого, 42

ORCID: 0000-0002-2761-5545

ResearcherID: H-7740-2016

E-mail: irbisadvokat@gmail.com

О. Е. Блинков

Доктор юридических наук, профессор,
профессор кафедры гражданского права и процесса
Академия права и управления Федеральной службы исполнения наказаний
390000, Россия, г. Рязань, ул. Сенная, 1

Зав. кафедрой гражданского права и процесса

Государственный социально-гуманитарный университет
140411, Россия, г. Коломна, ул. Зеленая, 30

ORCID: 0000-0002-3506-2194

ResearcherID: A-6890-2019

E-mail: blinkov@inbox.ru

Поступила в редакцию 25.12.2018

Введение: рассматриваются проблемы теории и практики применения новой для Налогового кодекса РФ статьи 54.1. **Цель:** с учетом судебной практики проанализировать способы дробления бизнеса и раскрыть их взаимосвязь с злоупотреблением гражданскими и налоговыми правами. **Методы:** теоретические методы формальной и диалектической логики; эмпирические методы интерпретации, сравнения и описания; частнонаучные методы. **Результаты:** проведен научный анализ процедуры дробления бизнеса, дана характеристика злоупотребительных схем, используемых налогоплательщиками. Признаки необоснованной налоговой выгоды и принцип консолидации доходов рассмотрены в соотношении с существующей судебной практикой. **Выводы:** сформулировано понятие «консолидация доходов взаимозависимых лиц» – это экстраординарное следствие налогового правонарушения, которое может быть применено по инициативе

© Волков А. В., Блинков О. Е., 2019

**Information for citation:**

Volkov A. V., Blinkov O. E. Droblenie biznesa: pravovye problemy [Business Splitting: Legal Issues]. Vestnik Permskogo universiteta. Juridicheskie nauki – Perm University Herald. Juridical Sciences. 2019. Issue 2. Pp. 261–280. (In Russ.) DOI: 10.17072/1995-4190-2019-44-261-280.

UDC 346.1

DOI: 10.17072/1995-4190-2019-44-261-280

BUSINESS SPLITTING: LEGAL ISSUES**A. V. Volkov**

Ulyanovsk State University
42, Lva Tolstogo st., Ulyanovsk, 432017, Russia

ORCID: 0000-0002-2761-5545

ResearcherID: H-7740-2016

E-mail: irbisadvokat@gmail.com

O. E. Blinkov

Academy of Law and Management of the Federal Penal Service of Russia
1, Sennaya st., Ryazan, 390000, Russia;

State University of Humanities and Social Studies
30, Zelenaya st., Kolomna, 140411, Russia

ORCID: 0000-0002-3506-2194

ResearcherID: A-6890-2019

E-mail: blinkov@inbox.ru

Received 25.12.2018

Introduction: the paper deals with theoretical and practical issues of application practice for the new Article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation. **Purpose:** to analyze the ways of splitting a business and explain their relationship with the abuse of civil and tax rights taking judicial practice into consideration. **Methods:** theoretical methods of formal and dialectical logic, empirical methods of interpretation, comparison and description; specific scientific methods were also used. **Results:** the author conducted a scientific analysis of the business split procedure, described the abuse patterns (schemes) used by taxpayers. Signs of unjustified tax benefits and the income consolidation principle are discussed in relation to the current judicial practice. **Conclusions:** The author has formulated the concept of 'interrelated parties' income consolidation'. This is an extraordinary consequence for a tax offense which can be applied at the instigation of a tax authority and solely by the court in compliance with Article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation (right exercise limits), as well as Articles 1 and 10 of the Civil Code of the Russian Federation (prohibition of the right abuse) and only following the recognition of all the 'split' and 'false' organizations as a single right holder, thereby neglecting their unfair establishment (separation) and functioning as false (dummy) entities within or shortly before the tax audit period. The author also proposed amending Article 54.1 of the Tax

© Volkov A. V., Blinkov O. E., 2019



налогового органа только судом в рамках статьи 54.1 НК РФ (пределы осуществления прав), а также статей 1 и 10 ГК РФ (запрет на злоупотребление правом) и только в результате признания всех «раздробленных» и «фиктивных организаций», по сути, единым субъектом права. Тем самым игнорируются их недобросовестное создание (выделение) и функционирование в качестве искусственных (подставных) субъектов права в пределах либо незадолго до проверяемого налогового периода. Предложено дополнить статью 54.1 НК РФ «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов» еще одним пунктом: «При выявлении налоговым органом подставных лиц и (или) выявлении фиктивных сделок (операций) налоговая обязанность налогоплательщика корректируется исходя из его разумного поведения, как если бы он не нарушал пределы добросовестного осуществления прав».

Ключевые слова: принцип консолидации доходов; оптимизация налогообложения; злоупотребление правом; налоговая выгода; злоупотребительные схемы; реальный выгодоприобретатель; последствия дробления бизнеса

BUSINESS SPLITTING: LEGAL ISSUES

A. V. Volkov

Ulyanovsk State University
42, Lva Tolstogo st., Ulyanovsk, 432017, Russia

ORCID: 0000-0002-2761-5545

ResearcherID: H-7740-2016

E-mail: irbisadvokat@gmail.com

O. E. Blinkov

Academy of Law and Management of the Federal Penal Service of Russia
1, Sennaya st., Ryazan, 390000, Russia;

State University of Humanities and Social Studies
30, Zelenaya st., Kolomna, 140411, Russia

ORCID: 0000-0002-3506-2194

ResearcherID: A-6890-2019

E-mail: blinkov@inbox.ru

Received 25.12.2018

Introduction: the paper deals with theoretical and practical issues of application practice for the new Article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation. **Purpose:** to analyze the ways of splitting a business and explain their relationship with the abuse of civil and tax rights taking judicial practice into consideration. **Methods:** theoretical methods of formal and dialectical logic, empirical methods of interpretation, comparison and description; specific scientific methods were also used. **Results:** the author conducted a scientific analysis of the business split procedure, described the abuse patterns (schemes) used by taxpayers. Signs of unjustified tax benefits and the income consolidation principle are discussed in relation to the current judicial practice. **Conclusions:** The author has formulated the concept of 'interrelated parties' income consolidation'. This is an extraordinary consequence for a tax offense which can be applied at the instigation of a tax authority and solely by the court in compliance with Article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation (right exercise limits), as well as Articles 1 and 10 of the Civil Code of the Russian Federation (prohibition of the right abuse) and only following the recognition of all the 'split' and 'false' organizations as a single right holder, thereby neglect-

Code of the Russian Federation 'Limits of the Exercise of Rights Relating to the Assessment of the Tax Base and/or the Amount of Tax, Fees, Insurance Contributions' to include the following clause: 'If dummy entities and/or fictitious transactions (operations) are revealed by a tax authority, the taxpayer's tax liability shall be adjusted proceeding from his reasonable behavior as if the taxpayer did not go beyond the limits of the fair exercise of rights'.

Keywords: income consolidation principle; tax structuring (optimization); right abuse; tax benefit; abuse patterns (schemes); real beneficiary; business split consequences

ДРОБЛЕНИЕ БИЗНЕСА: ПРАВОВЫЕ ПРОБЛЕМЫ

A. В. Волков

Доктор юридических наук,
профессор кафедры гражданского права и процесса
Ульяновский государственный университет
432017, Россия, г. Ульяновск, ул. Льва Толстого, 42

ORCID: 0000-0002-2761-5545

ResearcherID: H-7740-2016

E-mail: irbisadvokat@gmail.com

O. Е. Блинков

Доктор юридических наук, профессор,
профессор кафедры гражданского права и процесса

Академия права и управления Федеральной службы исполнения наказаний
390000, Россия, г. Рязань, ул. Сенная, 1

Зав. кафедрой гражданского права и процесса

Государственный социально-гуманитарный университет
140411, Россия, г. Коломна, ул. Зеленая, 30

ORCID: 0000-0002-3506-2194

ResearcherID: A-6890-2019

E-mail: blinkov@inbox.ru

Поступила в редакцию 25.12.2018

Введение: рассматриваются проблемы теории и практики применения новой для Налогового кодекса РФ статьи 54.1. **Цель:** с учетом судебной практики проанализировать способы дробления бизнеса и раскрыть их взаимосвязь с злоупотреблением гражданскими и налоговыми правами. **Методы:** теоретические методы формальной и диалектической логики; эмпирические методы интерпретации, сравнения и описания; частнонаучные методы. **Результаты:** проведен научный анализ процедуры дробления бизнеса, дана характеристика злоупотребительных схем, используемых налогоплательщиками. Признаки необоснованной налоговой выгоды и принцип консолидации доходов рассмотрены в соотношении с существующей судебной практикой. **Выводы:** сформулировано понятие «консолидация доходов взаимозависимых лиц» – это экстраординарное следствие налогового правонарушения, которое может быть применено по инициативе налогового органа только судом в рамках статьи 54.1 НК РФ (пределы осуществления прав), а также статей 1 и 10 ГК РФ (запрет на злоупотребление правом) и только в результате признания всех «раздробленных» и «фиктивных организаций», по сути, единым субъектом права. Тем самым игнорируются их недобросовестное создание (выделение) и функционирование в качестве искусственных (подставных) субъектов права в пределах либо незадолго до проверяемого налогового периода. Предложено дополнить статью 54.1 НК РФ «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы

ing their unfair establishment (separation) and functioning as false (dummy) entities within or shortly before the tax audit period. The author also proposed amending Article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation 'Limits of the Exercise of Rights Relating to the Assessment of the Tax Base and/or the Amount of Tax, Fees, Insurance Contributions' to include the following clause: 'If dummy entities and/or fictitious transactions (operations) are revealed by a tax authority, the taxpayer's tax liability shall be adjusted proceeding from his reasonable behavior as if the taxpayer did not go beyond the limits of the fair exercise of rights'.

Keywords: income consolidation principle; tax structuring (optimization); right abuse; tax benefit; abuse patterns (schemes); real beneficiary; business split consequences

Введение

Понимание правовой сущности налога проистекает из пункта 1 статьи 8 Налогового кодекса РФ. Налогом признается рассчитанная определенным образом денежная сумма, которую обязаны заплатить физические и юридические лица с полученного дохода от использования своего имущества или имущественных прав.

Конституционный Суд РФ в своих определениях не раз подчеркивал, что в силу принципа правовой определенности, выступающего одним из элементов правового государства (часть 1 статьи 1 Конституции РФ), и с учетом конституционных гарантий свободы экономической деятельности, охраны частной собственности, запрета несоразмерного ограничения прав частных лиц (статьи 34 и 35, часть 3 статьи 55 Конституции РФ) налогоплательщики должны иметь возможность в разумных пределах предвидеть последствия своего поведения и быть уверенными в неизменности своего официально признанного статуса, приобретенных прав, прежде всего в том, что касается размера налоговой обязанности, полноты и правильности ее исполнения. Такой подход характерен и для зарубежных правовых порядков [3; 4, p. 7].

В связи с этим судебная практика исходит из недопустимости избыточного или неограниченного по продолжительности применения мер налогового контроля в отношении налогоплательщиков, что по существу означало бы придание дискриминационного характера налоговому администрированию и приводило бы к препятствованию предпринимательской деятельности¹.

Налоговые органы в ходе проверки ищут у налогоплательщиков и рядом с ними налоговые схемы (в основном в форме дробления бизнеса), активно собирая по ним информацию и агрессивно используя допросы свидетелей. Связано это с тем, что малый и средний бизнес в условиях конкурентного выживания стал повсеместно использовать конструкцию юридического лица и конструкцию индивидуального предпринимателя в целях сокращения своих налоговых отчислений. Довольно часто налоговая инспекция указывает в актах проверок: «Недобросовестная цель налогоплательщика подтверждена фактом дробления одного бизнеса между несколькими лицами с целью использования упрощенной системы налогообложения вместо общей системы налогообложения, предусматривающей уплату НДС, налога на прибыль и налога на имущество организаций».

Основной контент

19 августа 2017 г. в силу вступила статья 54.1 Налогового кодекса РФ «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов», которая фактически завершила создание налогового института противодействия злоупотреблению правами на основе перехода к повсеместному применению в России принципа о преимуществе экономической сути лица (Substance) над его юридической формой, с этой целью всегда отыскивая в группе аффилированных лиц реального выгодоприобретателя, который определяет «экономическую» судьбу дохода.

В соответствии со статьей 54.1 НК РФ, не допускается уменьшение налогоплательщиком

налога, сбора, страховых взносов» еще одним пунктом: «При выявлении налоговым органом подставных лиц и (или) выявлении фиктивных сделок (операций) налоговая обязанность налогоплательщика корректируется исходя из его разумного поведения, как если бы он не нарушал пределы добросовестного осуществления прав».

Ключевые слова: принцип консолидации доходов; оптимизация налогообложения; злоупотребление правом; налоговая выгода; злоупотребительные схемы; реальный выгодоприобретатель; последствия дробления бизнеса

Introduction

Understanding of the tax legal nature arises out of p. 1 of Article 8 of the Russian Federation Tax Code. A tax is a certain amount of money calculated in a certain way and payable by individuals (single-owner businesses) and legal entities out of their income received from the use of their property or property rights.

The Russian Federation Constitutional Court has repeatedly emphasized in its rulings that, by virtue of the legal certainty principle, which is one of the law-governed state elements (Part 1 of Article 1 of the Russian Federation Constitution), and taking into account the constitutional guarantees for economic freedom, security of private property, prohibition of disproportionate restriction of individual rights (Article 34 and 35, Part 3 of Article 55 of the RF Constitution), taxpayers shall have the possibility to reasonably predict the consequences of their behavior and be aware of stability for their officially recognized status, acquired rights, particularly in regard to the amount of tax liability, and its implementation completeness and accuracy. Such an approach is also typical of international systems of justice [3; 4, p. 7].

In this regard, judicial practice is based on the inadmissibility of applying tax control measures that are excessive or unlimited in duration. This would essentially mean imparting discriminatory nature to tax administration and would lead to obstruction of business activities¹.

During audit activities, tax authorities hunt for taxpayers and tax avoidance schemes around them (mainly manifested in form of business split), actively collect information on these taxpayers and aggressively interview witnesses. This is because in competitive survival environment small and medium businesses widely use the structure of a legal entity and the structure of an individual business in order to reduce their tax liabilities. It is so often that a local tax officers make records in their inspection reports that “the unfair goal of the taxpayer is confirmed by the fact of business split between several entities in order to use a simplified tax system (STS) instead of the general tax system (GTS) providing for the payment of VAT, income tax and company assets tax”.

Main Body

On August 19, 2017, Article 54.1 of the Russian Federation Tax Code “Limits of Right Execution on Tax Base Assessment and/or the Amount of Tax, Fees, Insurance” came into effect. It actually completed the development of tax institution of counteracting the abuse of rights by means of transition all over Russia to the principle of privilege of economic substance of an entity over its legal form. For this purpose, it is constantly seeking for a real beneficiary who determines the ‘economic’ destiny of income in the group of affiliated entities.

In accordance with Article 54.1 of the Russian Federation Tax Code, reduction of the tax base

¹ Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 16 июля 2004 г. № 14-П; постановление

Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 18 марта 2008 № 13084/07.

¹ Resolution of the Russian Federation Constitutional Court dated July 16, 2004 № 14-P and Resolution of the Presidium

of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation dated March 18, 2008 № 13084/07.

налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика¹. Как базовая статья Кодекса, направленная на противодействие различным злоупотреблениям в налоговых правоотношениях, статья 54.1 НК РФ из правомерной экономической деятельности исключила любое уменьшение объемов поступления налогов, связанное с искажением сведений о фактах хозяйственной жизни налогоплательщика, т. е. определила по сути внешние пределы для действий налогоплательщика. В оставшейся «без искажений» сфере экономической жизни налогоплательщика дополнительно установлены персонально для него две «внутренние» границы ведения экономической деятельности – запрещена любая «антиналоговая» цель, а все обязательства по сделкам налогоплательщика должны быть исполнены только его контрагентом либо в силу закона или договора третьим лицом. Причем последнее требование связано не с принципом реальности исполнения сделки, поскольку запрет на фиктивные сделки и операции «де факто» заложен в пункте 1 статьи 54.1 НК РФ (т. е. в запрете на любые искажения сведений о фактах хозяйственной жизни налогоплательщика), а с принципом направленности и определенности, а значит, фактической связанности сделки (операции) с экономической деятельностью самого налогоплательщика [1].

Однако текст приведенной нормы далек от своего смыслового идеала и ничего не говорит о последствиях, в частности, за такое распространенное правонарушение, как «дробление бизнеса».

Действующее законодательство возлагает на налоговые органы обязанность доказывать недобросовестность налогоплательщика. В соответствии с пунктом 5 статьи 82 НК РФ, доказывание обстоятельств, предусмотренных пунктом 1 статьи 54.1 настоящего Кодекса, и (или) факта несоблюдения условий, предусмотрен-

ных пунктом 2 статьи 54.1 настоящего Кодекса, производится налоговым органом при проведении мероприятий налогового контроля в соответствии с разделами V, V.1, V.2² настоящего Кодекса.

Согласно статье 65 АПК РФ, каждое лицо, участвующее в деле, должно доказать те обстоятельства, на которые оно ссылается как на основание своих требований или возражений. Пунктом 1 названной статьи и пунктом 5 статьи 200 АПК РФ обязана доказывания обстоятельств, послуживших основанием для принятия оспариваемого административно-налогового решения, возложена на орган, который принял решение³.

Исходя из сути приведенных правил и принимаемых налоговыми органами решений по выявленным фактам «дробления бизнеса» именно контролирующий орган обязан доказать следующие обстоятельства:

1) наличие в действиях налогоплательщика и его контрагентов общей основной цели – не уплатить либо не полностью уплатить налоги;

2) фиктивность (несамостоятельность) контрагентов, чья деятельность полностью обуславливалась и контролировалась со стороны налогоплательщика, который в итоге получал доходы от деятельности контролируемых лиц;

3) все сделки контрагентов были фиктивными, в реальности не осуществлялись (либо только имитировались вследствие отсутствия необходимых условий);

4) проверяемый налогоплательщик создал и осуществил мнимый (для видимости) документооборот через своих контрагентов;

5) аффилированность налогоплательщика и контрагентов прямо повлияла на результаты сделок лица, и в том числе на его налоговые обязанности.

Подобные доказательства в отношении налогоплательщика налоговым органом зачастую не собираются, а заменяются на некую «совокупность» признаков, свидетельствующих, по его мнению, о согласованной деятельности налогоплательщика с его контрагентами.

В качестве ошибочных «признаков» необоснованной налоговой выгоды налоговый

and/or the amount of tax payable by a taxpayer through the distortion of information about the facts of economic life (or combination of such facts) or taxable items to be included in tax or accounting reports of a taxpayer.¹ Article 54.1 of the Russian Federation Tax Code is a basic article of the Code aimed at struggling various abuses in tax legal relations. It excluded any tax reduction related to distortion of information about the facts of the taxpayer economic life. In other words, it essentially determined the external limits for taxpayer actions. Two 'internal' boundaries of taxpayer economic activity are additionally set personally for him in the remaining 'distortion-free' area of the taxpayer economic life. Any 'anti-tax' goal is prohibited, and all obligations under taxpayer transactions shall be fulfilled only by his counterparty or by the third party in pursuance of law or contract. Besides, the latter requirement is not related to the transaction reality principle since the prohibition of dummy transactions and 'de facto' operations is underlying in p. 1 of Article 54.1 of the RF Tax Code (i.e. in prohibition of any distortion of information about the facts of taxpayer economic life). It is related to the targeting and certainty principle and therefore actual connection between the transaction (operation) and taxpayer economic activities [1].

However, the text of the above reference is far from its semantic ideal and says nothing about the consequences, in particular, for such a widespread offense as 'business split'.

Current legislation imposes obligation on tax authorities to prove the taxpayer unfair practices. In accordance with p. 5 of Article 82 of the RF Tax Code, the circumstances stipulated by p. 1 of Article 54.1 of the Code, and/or the fact of non-compliance with the conditions provided in p. 2 of Article 54.1 of the Code shall be proved by the tax

authority during tax inspection measures in accordance with sections V, V.1, V. 2 of the Code².

According to Article 65 of the APC (Arbitration Procedure Code) of the Russian Federation, each person involved in the case shall prove the circumstances which this person (entity) refers to as the basis of his claims or objections. Paragraph 1 of the named article and paragraph 5 of Article 200 of the RF APC imposes the obligation to prove the circumstances that served as the basis for making the contested administrative and tax decision on the body that made the decision³.

Based on the essence of the above rules and the essence of the decisions taken by the tax authorities on the revealed facts of 'business split', it is the inspection body that is obliged to prove the following circumstances:

1. Common primary goal of taxpayer and its counterparty actions is to avoid taxes or pay them partially;

2. Dummy (non-independent) counterparties whose activity was fully conditioned and controlled by a taxpayer. Ultimately it is the latter who received income from the activities of the controlled entities;

3. Activity, i.e. all transactions of counterparties were fictitious, have never been effected in reality (or only simulated due to the absence of required conditions);

4. The inspected taxpayer has issued and maintained a dummy (just for show) document flow through its counterparties;

5. The taxpayer and counterparty affiliation directly influenced the results of the person's transactions, including its tax obligations.

Such evidence in relation to a taxpayer is often not collected by the tax authority but is replaced by some kind of "aggregate" of signs that, in the opinion of this authority, indicates that the taxpayer has some concerted activity with its counterparties.

¹ О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации [Электронный ресурс]: письмо Федер. налог. службы от 31 окт. 2017 г. № ЕД-4-9/22123@. Доступ из справ.-правовой системы «Гарант» (далее – Письмо РНС от 31.10.2017).

² Письмо ФНС от 31.10.2017.

³ Постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 01.11.2016 г. № 08АП-111/2016 по делу № А70-1814/2016 // Картоотека арбитражных дел.

¹ Letter of the Federal Tax Service No. ED-4-9 / 22123@ 'On Recommendations on Applying the Provisions of Article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation' of October 31, 2017. Access from the legal reference system 'Garant'. Available at: <http://www.garant.ru>.

² Letter of the Federal Tax Service of 31.10.2017.

³ Resolution of the 8th Arbitration Court of Appeal dated 01.11.2016 No. A70-1814 / 2016.

орган в своих решениях часто приводит следующие доводы:

1. Организации юридически и фактически располагаются по одному адресу.

2. Организации имеют обособленные подразделения по одинаковым адресам, торговые точки передаются от одной организации к другой. Подконтрольные субъекты арендуют помещения для осуществления деятельности у проверяемого налогоплательщика и располагаются в одном помещении без фактического физического разделения помещения.

3. Согласно сведениям по форме 2-НДФЛ, представленным в налоговый орган, у контрагентов одновременно по совместительству работали одни и те же лица, а также сотрудники переходили из одной организации в другую. Бухгалтерия и кадровое делопроизводство организаций осуществляются одними и теми же лицами.

4. У контрагентов расчетные счета и зарплатные проекты открываются в одних и тех же банках. Заработная плата сотрудников, работающих по совместительству или переходящих на работу из одной из взаимозависимых организаций в другую, выплачивалась на одну и ту же карту.

5. У всех организаций указаны единый номер телефона и e-mail, доверенность на получение и внесение денежных средств на счет, а так же получение документов выписывались на сотрудника взаимозависимой организации, право подачи/получения документов и первой подписи имеют одни и те же бухгалтеры, оформленные в данных организациях по совместительству.

6. Документы, оформленные на имя одного лица из группы взаимозависимых контрагентов, подписываются сотрудниками иной организации, участвующей в данной схеме, и визируются печатью также иной организации. Кроме того, от разных организаций выдаются доверенности на право получения товара и представления интересов сотрудникам аффилированных фирм.

7. Организации состоят во взаимоотношения с одними и теми же поставщиками, обеспечивающими хозяйственную деятельность фирм, а также имеют ряд одних и тех же покупателей.

8. Право собственности на недвижимое имущество и транспортные средства переходят внутри группы взаимозависимых организаций.

9. Выявлено активное использование заемных средств внутри группы аффилированных лиц и другие косвенные признаки.

При этом налоговый орган часто не задумывается, как отличить добросовестную (законную) налоговую оптимизацию (например, раздел бизнеса между братьями) и недобросовестную (незаконную) оптимизацию – создание налоговых схем, где происходит намеренное формирование недобросовестными лицами каскада гражданско-правовых сделок, направленных на создание подставных субъектов права, а также совершение иных действий с целью изменения данных об экономической деятельности субъекта права, влекущих уменьшение или зачет уплаты налогов. Кроме того, объединяя (консолидируя) доходы выявленных «сателлитов» на проверяемое лицо, к вменяемому доходу инспекция относит всю выручку взаимозависимых лиц, рассчитывая к тому же «сверху» НДС.

Налогоплательщики, обосновывая законность производимой налоговой оптимизации, приводят следующие доводы.

Налоговым законодательством одновременная деятельность индивидуального предпринимателя и аффилированного либо учрежденного таким физическим лицом юридического лица не запрещена, хотя бы такие лица и являлись аффилированными в контексте положений гражданского законодательства или взаимозависимыми, по смыслу положений НК РФ (об этом говорит п. 6 постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53)¹.

В силу абзаца 3 части 1 статьи 2 Гражданского кодекса Российской Федерации, гражданское законодательство регулирует отношения между лицами, осуществляющими предпринимательскую деятельность, или с их участием исходя из того, что предпринимательской является самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на системати-

¹ Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиками налоговой выгоды: постановление Пленума ВАС РФ от 12 окт. 2006 г. № 53 // Вестник ВАС РФ. 2006. № 12 (далее – Постановление № 53).

The tax authority often advances the following reasons of its decisions by way of erroneous “signs” of unjustified tax benefit:

1. Organizations are legally and actually located at the same address;

2. Organizations have separate divisions at the same address, retail locations are transferred from one organization to another. Inspected entities lease premises for their business from the inspected taxpayer and are located in the same premises without actual physical separation of the premises.

3. According to the Personal Income Tax data (2-NDFL form) submitted to the tax authority, one and the same people were employed by counterparties simultaneously on a part-time basis. Besides, the employees were moving from one organization to another. One and the same person was in charge of accounting and HR record management in these organizations.

4. Counterparties have current accounts and payroll card programs in the same banks. Salaries of part-time employees or employees rotating over the interrelated organizations were paid to the same card account.

5. All organizations have a single phone number and e-mail, a power of attorney for receiving and depositing money into the account, as well as for receiving documents has been issued to an employee of the interrelated organization. The right to submit/receive documents and primary signatory authority has been given to one and the same accountants who work for these organizations on part-time bases.

6. Documents issued in the name of one person from the group of interrelated counterparties are signed by employees of another organization engaged in this scheme, and are also endorsed by a seal of another organization. In addition, different organizations issue powers of attorney for the right to accept goods and represent interests of the employees of affiliated firms.

7. Organizations are contracting with the same suppliers that provide business operations of the companies, and also have a number of the same customers.

8. The ownership of real estate and vehicles is transferred within the group of interrelated organizations.

9. Extensive use of borrowed funds and other indirect signs were revealed within the group of affiliated entities.

At the same time, the tax authority often does not think about how to distinguish between a faithful (legal) tax optimization (for example, business share between brothers) and unfair (illegal) optimization (creation of tax schemes) where unscrupulous individuals deliberately build a cascade of commercial (civil) transactions aimed at establishing dummy entities, as well as other actions to change the data on economic activities of the entity entailing a tax cut or tax credit. In addition, by integrating (consolidating) revenues of the identified ‘satellites’ of the inspected entity the inspectorate refers the entire revenue of interrelated entities to the imputed income with VAT.

Taxpayers provide the following reasons justifying legitimacy of the tax optimization.

The tax legislation does not prohibit simultaneous activity of an individual entrepreneur and an affiliated legal entity established by this individual even if such entities were affiliated in the context of provisions of civil legislation or interdependent within the meaning of the RF Tax Code provisions (see. p. 6 of Plenary Resolution of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation dated October 12, 2006 No. 53)¹.

According to p. 3, Part 1, Article 2 of the Russian Federation Civil Code, civil legislation regulates the relations between persons engaged in business activity, or taking some part there, on the assumption that this business activity is an independent activity carried out at their own risk and aimed at systematic profits from use of

¹ On the Assessment by Arbitration Courts of the Justification for Obtaining Tax Benefits by Tax Payers: Resolution of the Plenum of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation No. 53 of October 12, 2006. *Bulletin of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation*. 2006. No. 12 (hereinafter referred to as Resolution No. 53).

ческое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке.

Следовательно, в силу принципа свободы экономической деятельности (части 1 статьи 8 Конституции Российской Федерации) каждый предприниматель на свой страх и риск ведет свою экономическую деятельность и единолично принимает управленческие и иные решения, исходя из субъективной целесообразности ведения бизнеса.

В соответствии со статьей 18 ГК РФ, граждане могут: иметь имущество на праве собственности; наследовать и завещать имущество; заниматься предпринимательской и любой иной не запрещенной законом деятельностью; создавать юридические лица самостоятельно или совместно с другими гражданами и юридическими лицами; совершать любые не противоречащие закону сделки и участвовать в обязательствах; иметь иные имущественные и личные неимущественные права.

Согласно статье 23 ГК РФ, гражданин вправе заниматься предпринимательской деятельностью без образования юридического лица с момента государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя. Поэтому если ИП является полностью дееспособным и правоспособным физическим лицом, лично и со своим штатом сотрудников реально осуществляющим предпринимательскую деятельность, то налоговый орган не вправе оценивать целесообразность его деятельности, в том числе совместной с другими бизнес-единицами. Если налоговым органом не доказано, что ИП является подставным, т. е. искусственным, лицом, чей статус индивидуального предпринимателя в действительности прикрывает (дробит) деятельность другого лица, то правоспособность не может аннулироваться. (Подобными доказательствами являются, например, психическая либо физическая невозможность осуществлять предпринимательскую деятельность самим индивидуальным предпринимателем (т. е. когда само лицо работает по другой специальности в отдаленной местности (север); либо ИП – инвалид или неменяемое лицо; либо просто лицо без опыта

(например, водитель или телохранитель контролирующего лица).

В отношении создания аффилированных юридических лиц налогоплательщик обосновывает, что, в силу положений пункта 1 статьи 49 Гражданского кодекса Российской Федерации, любое юридическое лицо (за исключением унитарных предприятий) обладает полной правоспособностью и сделкоспособностью, исполняет свои обязанности, несет полную ответственность по своим долгам и занимается любыми незапрещенными видами экономической деятельности.

Субъективные права и гражданские обязанности юридические лица приобретают через свои органы, избранные (назначенные) в установленном порядке и в соответствии с уставными документами.

Согласно пункту 1 статьи 2 Федерального закона от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью», обществом с ограниченной ответственностью признается созданное одним или несколькими лицами хозяйственное общество, уставный капитал которого разделен на доли; участники общества не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков, связанных с деятельностью общества, в пределах стоимости принадлежащих им долей в уставном капитале общества; Общество несет ответственность по своим обязательствам всем принадлежащим ему имуществом (п. 1 ст. 3 Закона).

В рамках указанной правоспособности граждане РФ вправе учреждать неограниченное число обществ. Ведение предпринимательской деятельности в одном лице или в нескольких само по себе не образует состава налогового правонарушения. Одно лицо может правомерно участвовать на законных условиях в деятельности разных субъектов, что соответствует обычаям делового оборота и правомерному предпринимательскому поведению с использованием предусмотренных законом правовых конструкций.

При этом ведение предпринимательской деятельности в нескольких организационных формах (ООО, ИП) не делает всех участников данных правоотношений одним субъектом и не указывает само по себе на нарушение с их стороны действующего законодательства.

property, sale of goods, performance of work or rendering services by persons registered in this capacity in the manner prescribed by law.

Consequently, due to the principle of economic freedom (Part 1, Article 8 of the Constitution of the Russian Federation), each business owner conducts his own economic activity at his own risk and individually takes other managerial decisions based on the subjective expediency of doing business.

In accordance with Article 18 of the Russian Federation Civil Code, citizens may have property on an ownership basis; inherit and bequeath property; have business or be engaged in any other activities not prohibited by law; establish legal entities independently or jointly with other citizens and legal entities; make any transactions that are not in conflict with the law and participate in obligations; have other property rights and personal non-property rights.

According to Article 23 of the Russian Federation Civil Code, a citizen has the right to be engaged in business without establishing a legal entity from the time point of official registration of his individual business. Hence, if the individual business is fully a capable and competent entity both personally and with its staff really doing business the tax authority is not entitled to assess its practicability including joint activities with other business units. If the tax authority does not prove that the individual business is a bogus, simulated entity whose status of an individual business actually covers (splits) the activities of another entity then its legal capacity cannot be canceled. (Such evidence may, for example, be represented by mental or physical incapacity of doing business by an individual business owner (i.e. when a person works in another practice in a remote area (north regions) or either is a disabled or insane person or just a

person without any experience (for example, a driver or bodyguard of a controlling person).

Regarding established affiliated legal entities, the taxpayer shall justify that in line with the provisions of p. 1, Article 49 of the Russian Federation Civil Code any legal entity (except for unitary enterprises) has a full legal capacity and transaction capacity, fulfills its obligations, bears full responsibility for its debts and does any non-prohibited types of business.

Legal rights and civil obligations are acquired by legal entities through their bodies elected (appointed) in due procedure and in accordance with the statutory documents.

According to p. 1, Article 2 of the Federal Law dated 08.02.1998 No. 14-FZ “On Limited Liability Companies”, an LLC is a business established by one or several persons with a shared authorized capital. Members of such company are not liable for its obligations and bear the risk of losses associated with the activities of the company limited to the value of their shares in the authorized capital of the company; The Company is liable for its obligations with all property belonging to it (p. 1, Article 3 of the referenced Law).

Citizens of the Russian Federation within the above legal capacity have the right to establish an unlimited number of companies. Doing business by a single person or several persons does not in fact constitute a tax offense. One person may on lawful basis participate in legal activities of various entities and it meets the customs of business turnover and legitimate business behavior using legal structures provided by law.

At the same time, maintaining business in several organizational forms (LLC, single-owner business) does not make all participants of these legal relations a single entity and does not in itself indicate violation of the current legislation by these participants.

Исходя из правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, изложенной в определении от 4 июня 2007 № 320-О-П, налоговое законодательство не использует понятие **экономической целесообразности** и не регулирует порядок и условия ведения финансово-хозяйственной деятельности, а потому обоснованность расходов, уменьшающих в целях снижения налогообложения полученные доходы, не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата¹.

В силу принципа свободы экономической деятельности (ст. 8 ч. 1 Конституции Российской Федерации) налогоплательщик самостоятельно осуществляет свои права и исполняет свои обязанности, единолично оценивая необходимость управленческих решений.

В указанном определении Конституционным Судом Российской Федерации отражено, что по смыслу правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, выраженной в постановлении от 24 февраля 2004 г. № 3-П, судебный контроль не призван проверять экономическую целесообразность решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности, которые в сфере бизнеса обладают самостоятельной и широкой дискрецией, поскольку в силу рискованного характера такой деятельности существуют объективные пределы в возможностях судов выявлять наличие в ней деловых просчетов.

Следовательно, субъекты договорных отношений вправе самостоятельно определять свою экономическую политику, цену реализации товаров (работ, услуг) исходя из соотношения спроса и предложения на рынке. Налоговый орган в условиях отсутствия признаков фиктивной деятельности не вправе юридическим или физическим лицам диктовать условия и порядок ведения предпринимательской деятельности. Согласно п.9 постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53, установление судом наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели) в дейст-

виях налогоплательщика осуществляется с учетом оценки обстоятельств, свидетельствующих о его намерениях получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Пленум разъяснил, что налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели. Поэтому если судом установлено, что главной целью, преследуемой налогоплательщиком, являлось получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды в отсутствие намерения осуществлять реальную экономическую деятельность, в признании обоснованности ее получения может быть отказано. При этом обоснованность получения налоговой выгоды не может быть поставлена в зависимость от способов привлечения капитала для осуществления экономической деятельности (использование собственных, заемных средств, эмиссия ценных бумаг, увеличение уставного капитала и т. п.) или от **эффективности (прибыльности) использования капитала**.

Рассмотрим правовые причины подобных расхождений позиций налогоплательщика и налогового органа.

В соответствии с пунктом 4.1 статьи 346.13 НК РФ, налогоплательщик лишается возможности применить упрощенную систему налогообложения (УСН), если его годовой доход вышел за установленный лимит (150 млн руб.) либо численность работников превысила установленный лимит (100 человек), либо стоимость основных средств – свыше 150 млн руб.

Это правило применяется с того квартала, в котором допущено подобное превышение. При этом налогоплательщик не может до конца года избрать иной режим налогообложения.

Таким образом, все формальные основания прекращения применения упрощенной системы налогообложения установлены статьей 346.13 НК РФ. Нормами НК РФ также не предусмотрена возможность объединения взаимозависимых лиц и их доходов в обоснование последствия прекращения применения ими или проверяемым налогоплательщиком УСН.

Налоговый кодекс РФ единственное прямое правило о «консолидации дохода» у проверяемого лица устанавливает в статье 105.3 НК РФ, согласно пункту 1 которой в случае, если аффилированные субъекты права определили

Based on the legal position of the Constitutional Court of the Russian Federation stipulated in Definition No. 320-O-P dated 04.06.2007, tax legislation does not use the concept of **economic expediency** and does not regulate the procedure and conditions for financial and economic activities, and therefore expediency of expenses that reduce taxation of income received cannot be assessed in terms of their appropriateness, rationality, efficiency or the result obtained¹.

Due to the principle of economic freedom (freedom of business) (Article 8, Part 1 of the Russian Federation Constitution), a taxpayer shall independently exercise his rights and fulfill his obligations solely assessing the need for management decisions.

The above Definition of the Constitutional Court of the Russian Federation shows that according to the meaning of the legal position of the Constitutional Court of the Russian Federation expressed in Resolution No. 3-P dated February 24, 2004 the judicial review is not intended to verify the economic expediency of decisions made by business entities that have independent and broad discretion, since due to the risky nature of such an activity there are objective limits in the court ability to detect the presence of business errors in this activity.

Consequently, the parties of contractual relations have the right to independently determine their economic policy, selling price of goods (works, services) based on the supply-and-demand relation in the market. If there are no signs of fictitious activities the tax authority is not entitled to dictate the terms and procedure for doing business to legal entities or individuals. According to p. 9 of resolution of the Plenary Session of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation No. 53 dated October 12, 2006, the court shall determine if there are reasonable eco-

nomical or other reasons (of business goal) in the taxpayer actions based on the assessment of circumstances that indicate his intentions to gain economic effect as a result of actual business or other economic activity.

The Plenary explained that the tax benefit cannot be deemed independent business goal. Therefore, if the court found that the main goal pursued by the taxpayer was to gain income solely or primarily due to tax benefits without any intention to carry out real economic activity, acknowledging of the economic benefit validity may be rejected. At the same time, the validity of tax benefit cannot be made dependent on the means of raising funds for economic activities (internal funds, borrowed funds, issue of securities, increasing authorized capital, etc.) or on the **efficiency (profitability) of using funds**.

The legal reasons for such discrepancies between the taxpayer and tax authority positions are discussed below.

According to p. 4.1 of Article 346.13 of the Tax Code of the Russian Federation, a taxpayer cannot apply the Simplified Tax System if the amount of his annual revenue exceeds the established limit (150 million RUB) or the number of employees exceeds the established limit of 100 people, or the value of fixed assets exceeds 150 million RUB.

This rule shall be applied from the quarter when such an excess is reached. Upon that, the taxpayer cannot choose a different tax regime before the end of the year.

Thus, all formal grounds for terminating the application of Simplified Tax System are stipulated in Article 346.13 of the Tax Code of the Russian Federation. The RF Tax Code rules also do not have provisions for combining interrelated persons and their income in support of consequent termination of using the Simplified Tax System by them or the audited taxpayer.

The Tax Code of the Russian Federation establishes the only direct rule on 'income consolidation' of the audited entity in Article 105.3. According to p. 1 thereof, if affiliated entities have

¹ По запросу группы депутатов Государственной Думы о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации»: определение Конституции Суда Российской Федерации от 4 июня 2007 г. № 320-О-П. URL: <http://legalacts.ru/doc/opredelenie-konstitutsionnogo-suda-rf-ot-04062007-n-320-o-p/> (дата обращения: 23.12.2018).

¹ Determination of the Constitutional Court of the Russian Federation No. 320-O-P 'Upon the Request of the Group of the State Duma Deputies for Verification of Constitutionality of paragraphs 2 and 3 of Clause 1 of Article 252 of the Tax Code of the Russian Federation' of June 4, 2007. Available at: <http://legalacts.ru/doc/opredelenie-konstitutsionnogo-suda-rf-ot-04062007-n-320-o-p-po/>.

для себя недобросовестные финансово-коммерческие условия своей деятельности, то любые доходы, которые мог извлечь налогоплательщик, увеличивают его налогооблагаемую базу.

Условия, при которых налоговый орган вправе проверять правильность применения налогоплательщиком цен по сделкам и «добавить» налог, установлены и пунктом 2 статьи 40 НК РФ. Так, налоговый орган вправе осуществлять данную проверку лишь в случаях, когда сделки заключены: в бартерных операциях между аффилированными субъектами права; при отклонении средних цен по товарам (работам, услугам) больше чем на 20 % в сторону увеличения.

В этих случаях налоговый орган вправе вынести мотивированное решение об увеличении налоговой обязанности налогоплательщика, как если бы товар был продан по стандартной рыночной цене.

Однако в приведенных двух случаях «консолидация доходов» по взаимозависимым сделкам применяется только в рамках мониторинга, поскольку, согласно пункту 1 статьи 105.17 НК РФ, проверка полноты исчисления и уплаты налогов по взаимоотношениям аффилированных лиц проводится федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, по месту его нахождения. Проверка проводится на основании уведомления о контролируемых сделках или извещения территориального налогового органа, проводящего выездную или камеральную налоговую проверку, налоговый мониторинг налогоплательщика, в соответствии со статьей 105.16 настоящего Кодекса, а также при выявлении контролируемой сделки в результате проведения федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, повторной выездной налоговой проверки в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего налоговую проверку, налоговый мониторинг. При проведении проверок федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, вправе проводить мероприятия налогового контроля, установленные статьями 95–97 НК РФ. При этом контроль соответствия цен, примененных в контроли-

руемых сделках, рыночным ценам не может быть предметом выездных и камеральных проверок.

Тем не менее инспекция не нормативно, необоснованно, а значит, произвольно (незаконно) по результатам выездных проверок объединяет доходы налогоплательщика и его аффилированных лиц, делая вывод о превышении ими по совокупности своего предельного годового размера доходов (или других показателей) и определяя, исходя из этого, бремя налоговой обязанности проверяемого лица. Налоговый орган, по сути, признает налогоплательщика и его аффилиантов одним субъектом права, производя тем самым сначала «консолидацию лиц», а затем и «консолидацию доходов», выходя, однако, за пределы своей компетенции.

Чтобы восстановить этот явный пробел в компетенции налогового органа Верховный Суд РФ вынужден был в Обзоре практики рассмотрения судами дел, связанных с применением глав 26.2 и 26.5 Налогового кодекса РФ в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства (утвержден Президиумом ВС РФ 4 июля 2018 г.), в пункте 4 отметить: сам по себе факт взаимозависимости налогоплательщика и его контрагентов не является основанием для консолидации их доходов и для вывода об утрате права на применение упрощенной системы налогообложения данными лицами, если каждый из налогоплательщиков осуществляет самостоятельную хозяйственную деятельность; при наличии четких доказательств неправомерного дробления бизнеса (при которой видимость действий нескольких юридических лиц прикрывает фактическую деятельность одного хозяйствующего субъекта, не отвечавшего установленным главой 26.2 Налогового кодекса условиям для применения упрощенной системы налогообложения) у налогового органа имеются «основания для определения прав и обязанностей указанных юридических лиц исходя из подлинного экономического содержания их деятельности путем консолидации доходов и исчисления налогов по общей системе налогообложения применительно к подпункту 7 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса».

ВС РФ явно «кривит душой», поскольку, исходя из текста и смысла приведенной нормы, подобной компетенцией налоговый орган в

established unfair financial and commercial conditions for their activities then any income that the taxpayer could derive increases its taxable base.

P. 2 of Article 40 of the Tax Code establishes the conditions when the tax authority has the right to check the correctness of prices for transactions applied by the taxpayer and “add” tax. Thus, the tax authority is entitled to perform this inspection only in cases when deals are effected: in barter transactions between affiliated legal entities; if the average prices for goods (work, services) deviate by more than 20% upwards.

In these cases, the tax authority may make a well-founded decision to increase the tax liability of the taxpayer as if the goods were sold at the standard market price.

However, in the above two cases, ‘consolidation of income’ on interdependent transactions is applied only within monitoring, since, in accordance with p. 1 of Article 105.17 of the Tax Code of the Russian Federation, verification of completeness of calculation and payment of taxes in relations of affiliated entities is carried out by the federal executive body authorized to monitor and supervise taxes and fees at the place of its location. The inspection is performed based on notification of controlled transactions or notification from the local tax authority conducting a field or office tax audit, or taxpayer tax monitoring sent in accordance with Article 105.16 of the Code, and also when the controlled transaction is revealed as a result of repeated field tax audit by a federal executive body authorized to control and supervise taxes and fees in accordance with the control procedure for the activity of the tax body which performed the tax inspection and monitoring. During the audit, the federal executive body authorized to monitor and supervise taxes and fees has the right to conduct tax control measures established by Articles 95-97 of the Tax Code of the Russian Federation. At the same time, the control over compliance of prices

applied in controlled transactions with market prices cannot be the subject of field and office audits.

Nonetheless, the inspection performed in a groundless, non-regulative, unreasonable and random (extralegal) manner based on the results of field audits combines the incomes of a taxpayer and its affiliates concluding that they exceeded their total annual income (or other indicators) on aggregate basis and based on this they estimate the burden of tax liability of the audited entity. The tax authority, in fact, deems the taxpayer and its affiliates a single legal entity thereby ‘consolidating individuals’ first and then ‘consolidating revenues’, going, however, beyond the limits of its responsibility.

To plug this obvious gap in the scope of duties of the tax authority the Supreme Court of the Russian Federation in the Overview of Court Trial Practices related to the application of chapters 26.2 and 26.5 of the Tax Code of the Russian Federation in relation to small and medium businesses (approved by the Supreme Court Presidium dated July 4, 2018), p. 4 has to notice that the fact of interrelation between a taxpayer and its counterparties is not yet a reason for their income consolidation and for conclusion about the loss of right to use the simplified tax system by these entities given each of the taxpayers undertakes an independent economic activity. Further on, it has to make the reservation that if there is clear evidence of illegal business split (where simulated actions of several legal entities cover the actual activities of one business entity that does not meet the conditions for application of the simplified tax system established by Chapter 26.2 of the Tax Code) the tax authority has “grounds to determine the rights and obligations of these legal entities based on the true content of their economic activities by means of income consolidation of income and tax assessment based on the general taxation system applicable to item 7, p.1 of Article 31 of the Tax Code”.

The Supreme Court of the Russian Federation obviously ‘cuts corners’ as far as based on the text and the meaning of the above regulation the tax authority is not vested with this scope of authorities

случаях дробления бизнеса налогоплательщиком не наделен. Рассмотрим этот вопрос подробнее.

В соответствии со статьей 22 НК РФ, налогоплательщикам (плательщикам сборов, плательщикам страховых взносов) гарантируется административная и судебная защита их прав и законных интересов. Порядок защиты прав и законных интересов налогоплательщиков определяется Кодексом и иными федеральными законами. Налоговым органам вменено в обязанность защищать и соблюдать права налогоплательщиков. За неисполнение этого императивного правила устанавливается административная и уголовная ответственность.

При этом, согласно пункту 3 статьи 30 НК РФ, налоговые органы действуют в пределах своей компетенции и в соответствии с законодательством Российской Федерации, т. е. соблюдается ограничительный принцип – «разрешено только то, что прямо предусмотрено законом». В частности, налоговые органы имеют право собирать доказательства и требовать предоставить документы, подтверждающие правильность исчисления налогов, а также проводить налоговые проверки только в порядке, установленном Налоговым кодексом РФ (п. 1 ст. 31 НК РФ).

Согласно статье 82 НК РФ, налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном настоящим Кодексом. 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 настоящим Кодексом.

В соответствии со статьей 87 НК РФ, налоговые органы проводят камеральные и выездные налоговые проверки. Камеральные проверки в основном проводятся документально с по-

мощью мониторинга банковской деятельности налогоплательщика. Выездная проверка касается всей деятельности налогоплательщика, и в том числе с выездом инспектора непосредственно на место экономической деятельности. Только в этой процедуре может быть установлен состав налогового правонарушения и применены меры ответственности за неуплату налогов.

Основание, т. е. примененная налоговым органом норма права, должно быть приведено в тексте акта проверки и в вынесенном решении.

В соответствии с пунктом 6 статьи 108 НК РФ, лицо считается невиновным, пока налоговым органом не доказан весь состав налогового правонарушения с его как субъективной, так и объективной стороны (вина, причинно-следственная связь, размер неуплаченного налога и иные обстоятельства).

Таким образом, налоговым органам при осуществлении контроля за соблюдением налогового законодательства налогоплательщиками (ст. 32 НК РФ), предписано добросовестно осуществлять налоговое администрирование.

Как отмечено Конституционным Судом Российской Федерации, Налоговый кодекс исходит из недопустимости причинения неправомерного вреда при проведении налогового контроля (ст. 35 и 103). Если, осуществляя его, налоговые органы руководствуются целями и мотивами, противоречащими действующему правопорядку, налоговый контроль может превратиться из необходимого инструмента налоговой политики в инструмент подавления экономической самостоятельности и инициативы, чрезмерного ограничения свободы предпринимательства и права собственности, что, в силу статей 34 (часть 1), 35 (части 1–3) и 55 (часть 3) Конституции Российской Федерации, недопустимо.

В статье 31 НК РФ, на которую сослался ВС РФ в своем Обзоре, перечислены права налогового органа, в том числе: рассчитывать налоговые обязанности по идентичным налогоплательщикам в случаях недопуска проверяющих лиц к месту экономической деятельности либо в случае непредставления истребуемых налоговым органом необходимых для расчета документов, либо полного отсутствия бухгалтерского учета объектов налогообложения, ли-

in case of business split. This is going to be discussed further in more detail.

In accordance with Article 22 of the Tax Code of the Russian Federation, taxpayers (payers of fees and insurance) are guaranteed to have administrative and judicial protection of their rights and legitimate interests. The procedure for protecting the rights and legitimate interests of taxpayers is determined in the Code and other federal laws. The tax authorities are obliged to protect and respect the rights of taxpayers. For non-compliance with this imperative rule, they are brought to administrative and criminal liability.

In this case, according to p. 3 of Article 30 of the Russian Federation Tax Code, tax bodies operate within their authorized responsibilities and in accordance with legislation of the Russian Federation, i.e. the restrictive principle is valid that “permitted are only those things expressly stated by law”. In particular, tax offices have the right to collect evidence and require the documents to be submitted confirming correctness of tax estimation, as well as conduct tax audits only in line with the procedure established by the Russian Federation Tax Code (p. 1 of Article 31 of the RF Tax Code).

According to Article 82 of the Russian Federation Tax Code, a tax control is the activities of authorized bodies for monitoring compliance with the tax and fees legislation in the manner stipulated by this Code by taxpayers, tax agents and fees and insurance payers. Tax control is carried out by officials of tax authorities within their scope of duties through the procedure of tax audit, explanations (substantiation) from taxpayers, tax agents and fees and insurance payers, inspection of accounting and reporting data, inspecting premises and territories used to make income (profit), as well as through the other forms provided by the Code.

In accordance with Article 87 of the RF Tax Code, tax bodies conduct office and field tax audits. Office audits are mainly performed through documentary monitoring of the taxpayer's banking

activities. And the field audit concerns all the activities of a taxpayer including the inspector on-site for various checks of business activity. Only through this procedure the tax offense nature can be proved of and penalties for tax dodging can be applied.

Hence, the base, i.e. the legal provision applied by the tax authority must be cited in the text of the Inspection Report and in the delivered judgement.

In accordance with p. 6 of Article 108 of the Russian Federation Tax Code a person is not considered guilty until the tax authority has proven the entire ‘corpus delicti’ of a tax offense with its both subjective and objective side (guilt, causation, unpaid tax amount and other circumstances).

Thus, tax authorities are instructed to strictly comply with the tax legislation when exercising control over the compliance of taxpayers with tax legislation (Article 32 of the Russian Federation Tax Code). That means to carry out tax administration in a faithful manner.

As noted by the Constitutional Court of the Russian Federation, the Tax Code proceeds from the inadmissibility of causing unlawful damage during tax control (Articles 35 and 103). If tax authorities in the process of tax control are guided by goals and motives contradicting the existing law and order the tax control in such cases may be transformed from a necessary tax policy tool into a tool of suppression of economic independence and commercial initiative, excessive restriction of business freedom and property rights, which is unacceptable under Article 34 (Part 1), 35 (Parts 1-3) and 55 (Part 3) of the Constitution of the Russian Federation.

Article 31 of the Tax Code that was used as a reference by the Supreme Court of the Russian Federation in its Overview lists the rights of tax authority including estimation of the amount of tax liabilities for identical taxpayers in case of failed admission of inspectors on-site where economic activities take place or

бо непредставления иностранными организациями налоговых деклараций.

Перечень случаев для применения расчетного метода закрыт, и полномочий на «консолидацию лиц» и «консолидацию доходов» у налогового органа не имеется. Учитывая изложенное, применяемый налоговым органом расчетный метод, не основанный на нормах НК РФ, не может быть признан законным и не может быть принят для определения доходов и расходов с целью исчисления у проверяемого лица налогов, подлежащих уплате в бюджет.

В связи с этим по-прежнему остается актуальным Постановление № 53, где в пункте 5 содержатся пять квалифицирующих признаков, при наличии которых устанавливается размер необоснованной налоговой выгоды и взыскивается с налогоплательщика. Соответственно, суды, опираясь на доктрину о недопустимости злоупотребления правом, ориентируются на признание налоговой выгоды необоснованной, в частности, в случаях, если налогоплательщиком неверно отражены производимые операции (сделки) или в них явно отсутствует деловая цель. Поэтому доначисление налогов производится по правилу, как если бы субъекты прав реально отражали результаты своей экономической деятельности, т. е. не злоупотребляли бы правом.

Как и должно быть в публично-властных отношениях, обязанность доказывания всех вышеперечисленных обстоятельств возложена, в силу прямого указания пункта 2 статьи 82 НК РФ, на налоговый орган. При этом налоговый орган должен доказать не отсутствие деловой цели как таковой при совершении сделок, а присутствие у налогоплательщика единственной цели, направленной на уменьшение налоговых обязательств.

Путем анализа правоприменительной практики можно выделить следующие признаки необоснованной (незаконной) налоговой выгоды, свидетельствующие о наличии неделовой цели, как то: хозяйственные, пространственно-физические, субъектные, трудовые и временные.

I. Хозяйственные признаки:

1. К самым распространенным хозяйственным признакам необоснованной (незаконной) налоговой выгоды относится дробление бенефициаром (конечным контролирующим лицом,

выгодоприобретателем) своего производственного (торгового) процесса на ряд участников схемы, находящихся на низконалоговых режимах – единый налог на вмененный доход (ЕНВД) или УСН. Другими словами, осуществляется искусственное разделение труда на ряд подконтрольных лиц с одной неделовой целью – избежать налога на прибыль, налога на имущество и налога на добавленную стоимость в обмен на пониженную ставку специального налогового режима (например, бар в ресторане выделяется из единого зала обслуживания посетителей на подставное лицо с целью сохранения возможности работать по УСН). Указанная цель достигается через создание либо последовательной цепочки лиц с подконтрольными звеньями, либо через параллельный ряд «клонов» по идентичным видам экономической деятельности (искусственные, т. е. подставные, лица)¹.

2. Не менее важными хозяйственными признаками при поиске необоснованной налоговой выгоды служат показатели дохода участников схемы, которые близки к предельным значениям (например, 150 млн руб. выручки для УСН в 2017 г.), или показатели торговой площади, которые близки к 150 кв. м. (для ЕНВД), или показатели численности персонала участников схемы, которые близки к предельным значениям (15 человек для ЕНВД или 100 человек для УСН).

3. Важным хозпризнаком необоснованной (незаконной) налоговой выгоды является резкое и необоснованное уменьшение налогооблагаемой базы налогоплательщика без падения объемов реализованного товара, но за счет уменьшения налоговой базы. В этих случаях налогоплательщики обычно применяют различные консультационные, маркетинговые, «интеллектуальные» и другие «воздушные» договоры, заключенные между участниками схемы.

4. Следующий важный признак – несение расходов участниками налоговой схемы друг за друга на безвозмездных или заемно-отложенных началах. В связи с этим в платежных документах налогоплательщиков содержатся

¹ Способы ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском [Электронный ресурс]: информация Федер. налог. службы от 15 окт. 2008 г. Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

in case of non-submission of documents required for tax estimation or a complete lack of accounting capacity for taxable items, or failure of foreign companies to submit Tax Returns.

The list of cases for applying the settlement method is closed and tax bodies had no authority to 'consolidate entities' and 'consolidate income'. Considering the above, the settlement method applied by tax authorities that does not rest upon the principles of the RF Tax Code cannot be deemed legal and cannot be adopted to determine income and expenses for the purpose of tax estimation from the audited entity subject to payment into the budget.

In this regard, the Resolution of the Plenary Session of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation dated October 12, 2006 No. 53 "On Assessment of Reasonability of Taxpayer Tax Benefits by Arbitration Courts" (hereinafter referred to as "Resolution No. 53"), where p. 5 contains five qualifying features. In the presence of these features the amount of unjustified tax benefit is determined and collected from the taxpayer. Accordingly, the courts, based on the doctrine of the inadmissibility of abuse of the right, are guided by the recognition of tax benefits unjustified, in particular, in cases where the taxpayer incorrectly reflects the operations (transactions) or there is clearly no business purpose. Therefore, additional tax is assessed according to the rule as if the subjects of rights actually reflected the results of their economic activities and would not abuse their right.

As it should be in public-to-power relations, the duty of proving all of the above circumstances is assigned to the tax authority by direct instruction in p. 2, Article 82 of the RF Tax Code. At the same time, what the tax authority shall prove is not the absence of actual business goal in making transactions but that the only taxpayer's goal is to reduce the amount of tax liabilities.

By analyzing the law enforcement practice, the following features of unjustified (illegal) tax benefit can be identified indicating non-business purposes, namely commercial, spatial and physical, subject, labor, and time-related.

I. Commercial Features (indicators):

1. The most common commercial features of unjustified (illegal) tax benefit include the

split of production (trade) process by beneficiary (the end controlling person) resulted in a number of participants in this scheme who run businesses in low-tax regimes – UTII (Unified Tax on Imputed Income) or STS (Simplified Tax System). In other words, there is an artificial division of labor into a number of controlled entities with a single non-business purpose to avoid income tax, property tax and value-added tax in exchange for a reduced special tax rate (for example, a bar in a restaurant stands out from a single customer service area and is assigned to a fake person in order to preserve the opportunity to run it on simplified tax system). This goal is achieved either through making-up a successive chain of entities with sub-controlled links, or through a parallel series of 'clones' for identical types of economic activity (artificial, i.e. dummy entities)¹.

2. Equally important commercial signs when hunting for unjustified tax benefits are income indicators of the scheme participants that are close to the limit values (for example, 150 million rubles of revenue for STS in 2017), or indicators of sales floor area that are close to 150 square meters (for UTII), or indicators of the staff quantity of the scheme participants that are close to the limit values (15 people for UTII or 100 people for the STS).

3. An important commercial feature of an unjustified (illegal) tax benefit is a dramatic and unreasonable decrease of taxpayer tax base without any drop in the quantity of goods sold but by means of cutting the tax base. In these cases, taxpayers usually use various consulting, marketing, 'intellectual' and other 'air' contracts concluded between the participants of the scheme.

4. The next important feature is that the participants in the tax scheme incur costs for each other on non-repayable or loan-deferred basis. Due to this fact, the taxpayers' payment documents

¹Information of the Federal Tax Service 'Methods of Conducting Financial and Economic Activities with High Tax Risk' of October 15, 2008. Access from the legal reference system 'Garant'. Available at: <http://www.garant.ru>.

ссылки об исполнении обязательства (платежа) за другого участника схемы. В то же время для перераспределения финансовых потоков участники схемы вынуждены на безвозмездных либо формально возмездных (притворных) началах использовать векселя, оформлять договоры займа с отсрочкой оплаты процентов, пополнять друг другу уставные капиталы, включать в пустые расчеты ценные бумаги, производить уступки прав или перевод долгов, заключать договоры маркетинговых или консультационных услуг либо просто «по письмам» за другое лицо нести его расходы.

5. Распространенным хозпризнаком необоснованной (незаконной) налоговой выгоды является и транзит больших денежных средств через расчетный счет и кассу налогоплательщика в отсутствие банковских кредитов. Участники схемы, с целью облегчения перераспределения финсредств, оформляют взаимные договоры аренды или взаимные договоры поручения, комиссии, агентирования, цессии, свидетельствующие в итоге о согласованности их действий.

6. К явным хозпризнакам необоснованной (незаконной) налоговой выгоды относятся и использование на постоянных началах между участниками схемы одинаковых договоров доверительного управления имуществом; договоров о передаче функций исполнительного органа управляющей организации, договоров о совместной деятельности или агентирования и других организационных договоров «для вида». При этом подставные лица – имитаторы – не имеют никаких «личных» расходов, кроме транзакционных финансовых издержек. Другими словами, это такие схемы получения необоснованной налоговой выгоды фирмами-«пустышками», которые не являются полностью фиктивными, поскольку определенную деятельность все-таки имитируют. При этом у подставных лиц обычно отсутствуют личные контакты руководства, но налажен фиктивный документооборот с одинаковыми печатями и подписями факсимиле, а все операции совершаются, как правило, не по месту нахождения налогоплательщика.

7. К хозпризнакам необоснованной (незаконной) налоговой выгоды всегда относятся и финансовые операции, которые осуществля-

ются с использованием одного и того же банка, где деньги, направленные на подставных лиц, ходят «по кругу», затем возвращаются на карточку руководителя либо выгодоприобретателей.

8. В ряде случаев выявляются признаки, когда подставные лица друг за друга выполняют налоговые обязательства (прямо или через договоры займа). Это связано обычно с недостатками планирования хозяйственной деятельности и потерей управления контролирующим этот бизнес лицом.

9. К хозпризнакам необоснованной (незаконной) налоговой выгоды может относиться также неритмичный либо разовый характер хозяйственных операций либо нерыночные или необъяснимые сделки.

10. Применение участниками схем «зеркальных займов» также может служить признаком необоснованной налоговой выгоды.

11. Регулярные и солидные выплаты дивидендов без налогообложения за рубеж нерезиденту РФ нередко свидетельствуют о создании схемы по получению необоснованной налоговой выгоды.

В этом случае используются международные договоры с целью избежать двойное налогообложение. Например, стандартный российский оффшор – это когда 100 % акций иностранной компании принадлежат российскому юридическому лицу, однако управление компанией формально осуществляется фондом на основании договора, а в действительности фонд управляет компанией по инструкциям от другого российского лица, например бенефициара группы. Налоговые органы отслеживают сделки организаций со своими «дочками» из юрисдикций со льготным налогообложением, поскольку перечисление денег таким компаниям может представлять собой перераспределение активов внутри группы, единственная цель которого – минимизация налогов.

12. Использование налогоплательщиком одновременно двух и более налоговых режимов путем внутреннего формального дробления своего бизнеса также может свидетельствовать о необоснованной налоговой выгоде.

Так, предприниматель в одном из дел полагал, что ведет два самостоятельных вида бизнеса: заготавливает древесину для своего контрагента и оказывает ему же транспортные

contain references to the liabilities (payment) performed for another participant in the scheme. At the same time, for the purpose of financial flow redistribution, participants in the scheme have to use bills of exchange, issue loan agreements with deferred interest payments, replenish equity capital, include securities in fake calculations, make assignment of rights or transfer debts, enter into marketing or consultancy agreements or simply 'by e-mail request' bear expenses for another person on non-repayable or formally refundable (feigned) basis.

5. A widespread commercial indication of an unjustified (illegal) tax benefit is also the transit of large amounts of money through a bank account and a cash desk of the taxpayer with no bank loans. In order to facilitate redistribution of financial assets participants in the scheme draw up mutual lease agreement or mutual assignment agreement, commission agreement, agent's contract etc. All these ultimately testify that their actions were coordinated.

6. Among the obvious commercial signs of unjustified (illegal) tax benefit is the use on a constant basis between the scheme participants of identical fiduciary management agreements; agreements on executive body function transfer to a managing company, agreements of joint activities or agent services or another executive agreement just for 'visual effect'. At the same time, dummies (simulators) have no "personal" expenses except for transactional financial costs. In other words, these are such schemes for obtaining unjustified tax benefits by dummy companies that are not completely fictitious since they still simulate certain activities. At the same time, dummies usually do not have personal contacts of management but have a dummy document turnover with identical seals and facsimile signatures, while all operations (transactions) as a matter of fact are not effected at the actual location of the taxpayer.

7. The commercial features of unjustified (illegal) tax benefit always include financial transac-

tions that are effected using the same bank where the money sent to dummies 'travels around' and then returns to the card account of the manager or beneficiaries;

8. In a number of cases an indication may come out when the dummies fulfill each other's tax obligations (directly or through loan agreements). This is usually associated with deficiencies in business planning and loss of management capacity by the person controlling this business;

9. The commercial features of unjustified (illegal) tax benefit may also include irregular or one-off nature of business transactions or out-of-market or unexplained transactions.

10. The use of 'back-to-back loans' by participants in the scheme may also indicate unjustified tax benefit.

11. Regular and significant dividend payout without tax payment outside the Russian Federation to a non-resident often indicate a scheme built for obtaining unreasonable tax benefits.

In this case, international treaties aimed to avoid double taxation are used. For example, a standard Russian offshore is when 100% of international company shares belong to a Russian legal entity, however, the company is formally managed by the fund based on a contract while the fund in fact manages the company according to instructions from another Russian entity, for example, the group's beneficiary. Tax authorities monitor company transactions through their subsidiaries based on tax exemption jurisdictions, since money transfer to such companies can be redistribution of assets within a group with the sole purpose to minimize taxes.

12. When a taxpayer uses two or more tax regimes at the same time through the formal internal fragmentation of business may also indicate an unjustified tax benefit.

Thus, in one of the cases, a business owner believed that he was running two independent types of business. He harvested wood for his counterparty and also provided transportation services

услуги по доставке этой древесины из леса до оговоренного места назначения (склада). При этом в отношении первого из указанных видов деятельности налогоплательщик применял общую систему налогообложения (ОСНО), в отношении второго – ЕНВД. Налоговый орган считал, что выделение налогоплательщиком грузоперевозок в качестве самостоятельного вида услуг (пусть даже посредством заключения отдельного договора) носило искусственный характер, поскольку отношения между сторонами сделки не соответствовали определенному статьей 785 ГК РФ предмету договора перевозки груза и предпринимательской деятельности по заготовке древесины в том понимании, которое дано в статье 29 ЛК РФ¹.

II. На пространственно-физические признаки необоснованной (незаконной) налоговой выгоды обычно указывают следующие обстоятельства:

1. В фирмах-пустышках, т. е. у имитаторов экономической деятельности, отсутствуют активы – собственные основные и оборотные средства. В редких случаях для видимости используются договоры аренды, найма, займа чужого имущества, как правило, от аффилированного участника схемы.

2. У всех участников схемы выявляется общий адрес (адреса) регистрации, т. е. единый юридический адрес местонахождения (если речь идет о юридических лицах), либо, наоборот, имеет постоянное изменение адресов с неоднократным снятием с учета и постановки на учет в разных налоговых органах («миграция» между налоговыми органами).

3. У всех либо у большинства участников схемы, как правило, единые рабочие офисы, склады, общая разгрузка товаров и их хранение, единые производственные базы, оборудование, транспортные средства, общие входы, общие торговые залы и т.п., что связано со стремлением контролирующего этот бизнес лица не нести дополнительные издержки даже в условиях имитации экономической деятельности².

¹ Постановление от 28.06.2016 г. по делу №А31-5179/2015. URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/87d36889-561e-4fed-a7ee-3ea02027833c> (дата обращения 21.11.2018).

² Постановления АС ЗСО: от 18.08.2015 г. № Ф04-21015/2015 по делу № А03-16727/2014 (поддержано определением ВС РФ от 11.12.2015 г. № 304-КГ15-15541);

4. У подставных фирм, как и у «материнской» компании, обычно схожие корневые названия, единый сайт и IP-адрес, единые товарный знак, бренд (оформление), вывеска, одни и те же телефоны, единые скидочные карты, складские и бухгалтерские программы, контрольно-кассовые машины, терминалы, кассы, единая инкассация и обслуживающие банки, и даже зачастую одна книга жалоб и предложений. Наличие этих обстоятельств обычно обусловлено с логистическими особенностями управления бизнесом, созданием имиджа солидной компании и одновременно с нежеланием потерять клиентов, которые любят ходить по уже проторенным дорожкам.

5. Полная или частичная имитация хозяйственной деятельности участниками схемы зачастую происходит на фоне невозможности её физического осуществления вследствие отсутствия необходимого оборудования, помещений, необходимого персонала, допусков, лицензий и т. п. Так, в одном из дел суд, признавая позицию налогоплательщика неправомерной, указал, что фактически спорный товар приобретался налогоплательщиком напрямую у реальных поставщиков, что подтверждается договорами, счетами-фактурами, товарными накладными, представленными в ходе встречных проверок данными лицами; один из них в сопроводительном письме указал, что товар, изготовленный по заказам налогоплательщика, поставлялся налогоплательщику, исключая поставку сторонним организациям. Суд сделал вывод о том, что налогоплательщиком необоснованно завышены расходы по налогу на прибыль и предъявлен к вычету НДС по взаимоотношениям со спорным контрагентом, в связи с чем в получении налоговой выгоды, на которую претендует налогоплательщик, должно быть отказано³;

6. Фактическое отсутствие любых исполнительных органов у ряда участников схемы по

от 17.08.2015 г. № Ф04-21061/2015 по делу № А03-16728/2014 (поддержано определением ВС РФ от 08.12.2015 № 304-КГ15-15466); от 26.03.2015 г. № Ф04-17411/2015 по делу № А46-7351/2014 // Картоoteca арбитражных дел / kad.arbitr.ru; постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 22.10.2015 г. № 07АП-7239/2014 по делу А03-2754/2014.

³ Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 02.12.2016 г. № Ф09-9735/16 по делу № А60-2085/2016. URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/26b8cb1c-3e53-424b-9ed7-494083bbd158> (дата обращения: 21.11.2018).

to this party delivering wood from the forest to a specified destination (warehouse). At the same time, the taxpayer applied GTS (General Tax System) to the first of the specified types of activity and UTII to the second. The tax authority considered that allocation of freight traffic by the taxpayer is a separate type of service (even if a separate contract was concluded) that was simulated since the relations between the parties to the transaction did not correspond to the contracted item specified in Article 785 of the Civil Code of the Russian Federation of Freight Contract and Wood Procurement Contract in the meaning of Article 29 of the Russian Federation Forest Code¹.

II. The following circumstances usually indicate spatial and physical signs of unjustified (illegal) tax benefit:

1. In dummy companies, i.e. simulators of economic activity there are no assets (own fixed and current assets). It is very seldom that lease, employment borrowed property contracts are used generally from an affiliated member in the scheme just for visible effect.

2. All participants in the scheme have a common address of registration, that is, a single legal address of location (if it refers to legal entities) or, on the contrary, a constant change of addresses with repeated strike off and on the register in various tax offices ('migration').

3. All or most of the participants in the scheme usually have a single office, warehouse, common goods handling and storage, common production facilities, equipment, transport, common gates, trade floors, etc. It is dictated by the desire of the person who controls this business to avoid additional expenses even when this economic activity is simulated².

¹ Resolution in case No. A31-5179/2015 of June 26, 2016. Available at: <https://kad.arbitr.ru/Card/87d36889-561e-4fed-a7ee-3ea02027833c> (accessed 21.11.2018).

² Resolution of the Arbitration Court of the West Siberia District No. F04-21015/2015 in case No. A03-16727/2014 of August 18, 2015 (supported by the RF Supreme Court Decision No. 304-KG15-15541 of December 11.12.2015); Resolution of the Arbitration Court of the West Siberia District No. F04-21061/2015 in case No. A03-16728/2014 of August 17, 2015 (supported by the RF Supreme Court Decision No. 304-KG15-15466 of December 8, 2015); Resolution of the Seventh Arbitration Court of Appeal No. 07AP-7239/2014 in case No.

4. 'Front' companies just like the 'parent' company usually have similar root names, a single website and an IP address, a single trademark, brand (design), signboard, same phone numbers, a single discount card, warehouse and accounting programs, cash register equipment, terminals, cashiers, single cash logistics and designated bank, and often a single Customer Feedback Book. Identification of these circumstances is usually associated with logistic features of business management. They create the image of a reliable company and at the same time have the fear of losing customers who like to walk along the beaten track.

5. Full or partial simulation of economic activities by the participants in the scheme often occurs against the background of infeasibility of its physical implementation due to the lack of necessary equipment, premises, personnel, admissions, licenses, etc. Thus, in one of the cases, the court recognizing the taxpayer position unlawful indicated that the actual disputed goods were purchased by the taxpayer directly from real suppliers as evidenced by contracts, commercial invoices, packing lists submitted during cross-audit by these persons. One of them specified in the cover letter that the goods manufactured against the order placed by the taxpayer were delivered to the taxpayer excluding delivery to any third parties. The court concluded that the taxpayer unreasonably overestimated income tax expenses and charged for VAT deduction in relations with the disputed counterparty. Therefore, because of that the tax benefit claimed by the taxpayer must be rejected (Resolution of the Arbitration Court of Ural District dated 02.12.2016 No. F09-9735/16, File No. A60-2085 / 2016)³.

6. A number of participants in the scheme actually have no executive bodies at the location

A03-2754/2014 of October 22, 2015; Resolution of the Arbitration Court of the West Siberia District No. F04-17411/2015 in case No. A46-7351/2014 of March 26, 2015. Available at: <https://kad.arbitr.ru>.

³ Resolution of the Ural District Arbitration Court No. F09-9735/16 in case No. A60-2085/2016 of December 2, 2016. Available at: <https://kad.arbitr.ru/Card/26b8cb1c-3e53-424b-9ed7-494083bbd158> (accessed 21.11.2018).

месту нахождения, указанному в ЕГРЮЛ. Место нахождения юридического лица имеет существенное юридическое значение. Им определяются место исполнения обязательств, уплаты налогов, подсудность споров. Налоговые органы периодически рассылают требования с просьбой подтвердить нахождение исполнительных органов по зарегистрированному адресу и, не получив ответа, выходят на проверку.

III. Субъектные признаки необоснованной (незаконной) налоговой выгоды проявляются через конкретный состав реальных, но подставных либо подконтрольных или зависимых лиц, которые привлекаются в недобросовестные схемы, а именно:

1. В недобросовестных налоговых схемах особенно распространено привлечение разнообразных посредников, где основной налогоплательщик находится на общей системе налогообложения, но товар реализуется через посредников-аффилиантов либо «чистых» клонов, в которых учредители и директора формально не аффилированы к налогоплательщику.

2. Создание недобросовестных налоговых схем нередко происходит через распределение затрат и финансовых потоков на разналоговых субъектов права. В этом случае происходит искусственное деление поставщиков (покупателей) между участниками схемы по товарно-финансовым потокам либо в зависимости от применяемых спецрежимов и даже налоговых ставок внутри них.

Так, например, юридические лица и индивидуальные предприниматели, как участники схемы, все находятся на УСН. При этом часть из них может находиться на ставке 15 % от прибыли, куда и списывается большинство общих в действительности расходов. Раздробленный тем самым общий поток выручки на бизнес в большей части заводится на лицо со ставкой УСН 6 % от общего дохода.

3. К субъективным признакам относятся и одинаковые, в том числе «проблемные», поставщики (либо одинаковые потребители (покупатели) у всех участников схемы. При этом налоговые обязанности контрагентами налогоплательщика зачастую не исполняются, а налоговые декларации представляются обычно через третьих лиц и, как правило, электронным способом.

4. К субъективным признакам необоснованной налоговой выгоды относится и централизованная взаимозависимость участников схемы, когда у всех участников налоговой схемы проявляется один или несколько конечных выгодоприобретателей (либо одно контролирующее лицо). Подобное осуществление руководства всеми участниками схемы одним из ее участников или центральным выгодоприобретателем происходит либо по факту, т. е. во внедоговорном пространстве, либо по различного рода организационным договорам.

В целях минимизации затрат, неизбежно возникающих из-за наличия нескольких формально самостоятельных организаций, фактически контролирующие бизнес лица стараются централизовать управление, тем самым невольно облегчая выявление признаков налоговой схемы. В результате в суде нередко оглашаются такие «досадные недоразумения» в деятельности налогоплательщиков, как обнаруженные налоговым органом в ходе осмотра чужие договоры, учетные документы, отчетность и т. п.¹

К конечным выгодоприобретателям могут относиться: участники юридического лица; руководитель; члены совета директоров; фактический управленец (контролер). При этом у взаимозависимых лиц или у выгодоприобретателей могут быть либо общие интересы, либо эти интересы могут быть заранее разделены.

IV. Трудовые признаки недобросовестной схемы характеризуют отношения контролирующих бизнес лиц и наемных работников, привлекаемых для исполнения работ или оказания услуг:

1. Под трудовые признаки создания недобросовестной схемы чаще всего попадает наличие так называемых «массовых» учредителей, руководителей и главных бухгалтеров, которые в качестве номинальных лиц присутствуют (числятся) одновременно в десятках фирм. Иногда из старого в новое юридическое лицо «мигрирует» весь штат персонала.

2. Во многих случаях трудовой признак проявляется через один и тот же персонал (либо большую часть из него), который выполняет трудовые функции всех участников схемы. Как правило, это одни и те же юристы, бухгалтеры,

¹ Постановление АС ЗСО от 27.02.2015 г. № Ф04-15529/2015 по делу № А46-8330/2014 // Картотека арбитражных дел / kad.arbitr.ru.

specified in the USRLE (United State Register of Legal Entities). The location of legal entity has significant legal value. It determines the place of performing obligations, payment of taxes, subject-matter jurisdiction. Tax authorities regularly send out requests to confirm the location of executive bodies at the registered address and if they receive no reply they go for a check.

III. Subject features of unjustified (illegal) tax benefit are manifested through the specific number of real but dummy or controlled/dependent persons who are involved in unfair schemes, namely:

1. In unfair tax schemes, especially widespread is to attract a variety of intermediaries where the main taxpayer uses a general tax system (GTS) but the product is sold through affiliate brokers or 'pure clones' where the founders (owners) and directors are not formally affiliated to the taxpayer.

2. Creation of unfair tax schemes often occurs through distribution of costs and financial flows among the right holders using different tax regimes. In this case, there is an artificial distribution of suppliers (customers) among the participants in the scheme according to the goods and financial flows or depending on the specific tax regimes used and even specific tax rates within these regimes.

Thus, for example, both legal entities and individual businesses who are the participants in the scheme use the simplified tax system (STS). At the same time, some of them may sit on the rate of 15% of the profits where most of the total actual expenses are attributed to. The resulted fragmentation of total revenue flow to business is therefore mostly brought up to a person with STS rate of 6% of the total income;

3. If all the participants in the scheme have the same suppliers, including 'problematic' ones, or the same consumers (buyers) can also be regarded as a subject feature. However, in this situation, tax obligations are often not fulfilled by the taxpayer's counterparties, and tax returns are usually submitted through third parties, and mainly in digital form.

4. The subject features of unjustified tax benefits also include centralized interrelations between the participants in the scheme. It means the relations when all participants in the tax scheme have one or more end beneficiaries (or a single controlling person). Such kind of management towards all the participants in the scheme by one of its participants or central beneficiary occurs either on actual basis, i.e. beyond the contract conditions, or under various types of the company contracts.

In order to minimize costs that inevitably arise due to existence of several formally independent companies people who actually control business try to centralize management thereby unwittingly facilitating reveal of the tax scheme signs. As a result, such 'bitter mistakes' in the taxpayer activities as outside contracts, accounting documents, reports, etc., that have been discovered by tax officers during the inspection are often announced in court¹.

The end beneficiaries may include representatives of legal entity; manager; members of the board of directors; executive manager (supervisor). At this, interrelated persons or beneficiaries may have either common interests or these interests can be previously shared.

IV. Labor features of an unfair scheme characterize the relationship between business supervising persons and employees who are engaged to do work or provide services:

1. So-called 'multiple' founders, managers and chief accountants who are formally employed (listed in the staff) in dozens of companies at the same time most often fall under the labor criteria of unfair tax scheme. Sometimes the entire staff 'migrates' from the old to the new legal entity.

2. In many cases, the labor attribute is manifested through the same personnel (or most part of it) that performs labor functions for all participants in the scheme. As a rule, these are the same lawyers, accountants, negotiators with government

¹ Resolution of Arbitration Court of West Siberia District dated 02.27.2015 No. F04-15529/2015, File No. A46-8330/2014.

переговорщики с госорганами, кадровики, менеджеры, логисты, диспетчеры, водители и другие ключевые лица.

3. Нередко у формальных (подставных) участников схемы из-за экономии вообще отсутствует трудовой штат (и, соответственно, заработная плата) либо он минимальный (руководитель и главный бухгалтер), но одновременно кем-то выполняются все необходимые работы.

4. При проведении налоговой проверки выявляются также нетипичные премии или «золотые парашюты», т. е. компенсации, которые разово или постоянно выплачиваются работникам.

5. К трудовым признакам недобросовестных схем относится и создание фиктивного трудового коллектива в целях получения льготного налогообложения. Например, это могут быть налогоплательщики, где численность инвалидов составляет не менее 50 %, а их доля в фонде оплаты труда – не менее 25 %. В то же время налогоплательщик освобождается от уплаты НДС только по признаку нахождения в штате сотрудников солидной доли инвалидов, тогда как реально товары производят абсолютно здоровые работники.

Другими словами, с помощью фиктивного привлечения инвалидов в персонал предприятия льготировается все производство, осуществляемое здоровым персоналом.

V. Временные (интервальные) признаки также могут свидетельствовать о наличии незаконных целей у участников недобросовестной схемы, в частности:

1. Дробление (разделение) бизнеса и, соответственно, финансовых потоков (выручки, доходов) действующего налогоплательщика на других лиц (участников схемы) происходит непосредственно перед совершением хозяйственных сделок и увеличением налоговых обязательств или в период их увеличения.

Дробление бизнеса налогоплательщика может происходить только в форме разделения либо выделения и по правилам статей 57–60 ГК РФ, т. е. с принятием соответствующих решений собственниками компании, с составлением передаточного акта и регистрацией новых юридических лиц.

2. Создание (появление) новых структур (субъектов права) незадолго до совершения сделки или сразу после увеличения налоговых обязательств. Создание новых субъектов права (подставных лиц), как правило, происходит через регистрацию «индивидуального предпринимательства» на ряд физических лиц или в результате учреждения новых юридических лиц, зачастую с формально не аффилированным к контролирующему лицу составом учредителей и руководителей.

В судах аффилированность и иная согласованность выступают в качестве главных признаков, по которым налоговики объединяют в один производственный комплекс двух или более налогоплательщиков. Аффилированность возникает по причине того, что вывод бизнеса на абсолютно чужое лицо чреват его потерей, что заставляет реальных бенефициаров чаще всего обращаться к помощи родственников, сотрудников, компаньонов или иных связанных с ними лиц. Факт взаимозависимости устанавливается чаще всего по признаку родства, должностного подчинения или ведения совместного бизнеса¹.

3. К интервальному признаку относится и нетипичная формальная аренда участниками схемы основных средств «на время» (ночь, выходные, праздники) с целью имитации производственного процесса. При этом сверхурочных и других повышенных оплат у персонала налогоплательщика не наблюдается.

4. Интервальная синхронность (появление в короткий период времени) всех или большинства участников схемы также может свидетельствовать о недобросовестной налоговой выгоде. При этом у высоконалоговых участников схемы обнаруживаются, например, в налоговой отчетности значительные суммы налоговых вычетов за этот же период.

5. К интервальным признакам относится и изготовление первичной и аналитической документации у всех участников схемы в одно и то же время (например, в последний день месяца).

¹ Определение ВС РФ от 13.08.2015 г. № 304-КГ15-8734 по делу № А03-5799/2013; постановления АС ЗСО: от 18.08.2015 № Ф04-21015/2015 г. по делу № А03-16727/2014, от 17.08.2015 г. № Ф04-21061/2015 по делу № А03-16728/2014) // Картотека арбитражных дел / kad.arbitr.ru.

agencies, HR officers, managers, logistic service, dispatchers, drivers and other key persons.

3. It is often for the sake of economy that formal (dummy) participants in the tax scheme either do not have any labor staff (and therefore any salary system) or it is minimal (a manager and chief accountant) meanwhile all the needed work is done by somebody.

4. Abnormal bonuses or ‘golden farewell’ are also detected during tax audit, i.e. compensation that is one-time or permanently paid to employees.

5. A dummy team made up in order to get preferential tax treatment is also among the labor features of unfair tax schemes. For example, these can be taxpayers where the number of disabled persons is at least 50 % and their share in the payroll is at least 25 %. Besides, the taxpayer is exempted from paying VAT just because of substantial proportion of disabled people in the staff, while in reality; the products are manufactured by absolutely healthy workers.

In other words, by means of fictitious involvement of persons with disabilities in the company staff all production carried out by healthy personnel is qualified for tax relief.

V. Time-based (interval) features may also indicate illegal goals among the participants in unfair scheme. In particular:

1. Fragmentation (split) of business and, consequently, financial flows (revenues, incomes) of the current taxpayer into other entities/persons (participants in the scheme) occurs immediately before business transactions and an increase in tax liabilities or during the period of this increase.

Taxpayer business fragmentation can only occur in the form of split or spin-off and according to the rules of Article 57–60 of the RF Civil Code, i.e. after relevant decisions made by the company owners, after preparation of the assignment deed and registration of new legal entities.

2. Creation (emergence) of new structures (right holders) shortly before the transaction or immediately after the increase in tax liabilities. The creation of new right holders (dummies), as a rule, occurs by means of registration of ‘individual business’ assigned to a number of individuals or as a result of establishment of new legal entities, often with a set of founders and managers formally non-affiliated to the supervisor (executive manager).

In courts, affiliation and other types of coherence act as the main features, based on which the tax bodies join two or more taxpayers into one production unit. Affiliation emerges because assignment of business to an absolutely alien person is fraught with its loss. It makes real beneficiaries appeal most often to the help of relatives, employees, associates or other related persons. The fact of interrelation is established most often on the basis of kinship, official subordination or joint business¹.

3. A non-typical formal lease of fixed assets by participants in the scheme on ‘for a while’ (for a night, weekend, holidays) with the aim of simulating production process also refers to the interval feature. Besides, the taxpayer provides no overtime and other increased payments to its staff.

4. Interval timing (emergence in a short period of time) of all or most of the participants in the scheme may also be the indication of an unfair tax benefit. In this case, ‘high-taxed’ participants in the scheme have, for example, an indication of significant amounts of tax deductions for the same period in tax reports.

5. Interval features also include the issue of primary and analytical documentation for all participants in the scheme at the same time (for example, last day of month).

¹ Determination of the Supreme Court of the Russian Federation dated August 13, 2015 No. 304-KG15-8734, File No. A03-5799/2013, Resolutions of the Arbitration Court of West Siberia District dated August 18, 2015 No. F04-21015/2015, File No. A03-16727/2014, Arbitration Court of West Siberia District dated 08/17/2015 No. F04-21061/2015, File No. A03-16728/2014. Available at: <https://kad.arbitr.ru>.

6. Типичным временным признаком необоснованной налоговой выгоды является и появление участников схемы незадолго до окончания налоговой проверки, в преддверии банкротства или крупных судебных исков.

Широко известно дело, когда суды первой и апелляционной инстанций пришли к выводу, что общество «Интеркрос Оптима» фактически перевело свою финансово-хозяйственную деятельность на вновь созданное в период проведения выездной налоговой проверки юридическое лицо – общество «Интерос». Суды установили, что после вынесения решения по результатам выездной налоговой проверки общество «Интеркрос Оптима» прекратило деятельность по фактическому адресу местонахождения и не осуществляло денежных операций по всем расчетным счетам. При этом обществом «Интерос» были перезаключены договоры с покупателями и поставщиками товара общества «Интеркрос Оптима» по инициативе последнего, осуществлен перевод сотрудников во вновь созданную организацию. Решением Арбитражного суда города Москвы от 15 января 2015 г. по делу № А40-173930/2014 общество «Интеркрос Оптима» признано несостоятельным (банкротом) по инициативе данного лица, в отношении общества введена процедура конкурсного производства. Оценив представленные доказательства, суды первой и апелляционной инстанций пришли к заключению, что общества «Интеркрос Оптима» и «Интерос» находились в состоянии зависимости друг от друга, их согласованные действия были направлены на неисполнение налоговой обязанности. Недоимка была взыскана с «клона»¹.

7. К интервальным признакам можно отнести и факты аналогичных нарушений налогового законодательства налогоплательщика в прошлом;

8. Внезапное (короткоинтервальное) и необъяснимое падение рентабельности в производственной деятельности налогоплательщика также может свидетельствовать о построении недобросовестной схемы. При этом налоговая нагрузка у данного налогоплательщика моментально становится ниже ее среднего уровня

по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (ввиду экономической деятельности).

9. Наконец, к интервальным признакам необоснованной налоговой выгоды можно отнести долговременное отсутствие реальных действий налогоплательщика (или его контрагента) по взысканию задолженности, и особенно когда рост задолженности плательщика (или его контрагента) происходит на фоне продолжения поставки в адрес должника крупных партий товаров или продолжают оказываться услуги.

Итак, при выявлении неделовой цели по хозяйственным, пространственно-физическим, субъектным, трудовым и временным (интервальным) признакам необоснованной налоговой выгоды речь может идти о видимости, притворности, мнимости, фиктивности участников схемы, которые недобросовестно используют конструкцию юридического лица или конструкцию индивидуального предпринимателя, т. е. о злоупотреблении правом или обязанностями, а также о любых действиях, прямо не нарушающих конкретных запретных или обязывающих норм налогового права, но в совокупности направленных на их деактивацию и тем самым на уменьшение налогоплательщиком своих налоговых обязательств.

После выявления основных признаков необоснованной налоговой выгоды обратимся к содержательной стороне статьи 54.1. Налогового кодекса РФ.

Как базовая статья Кодекса, направленная на противодействие различным злоупотреблениям в налоговых правоотношениях, статья 54.1 НК РФ из правомерной экономической деятельности исключила любое уменьшение налогов, связанное с искажением сведений о фактах хозяйственной жизни налогоплательщика, т. е., определила по сути внешние пределы для действий налогоплательщика. В оставшейся «без искажений» сфере экономической жизни налогоплательщика дополнительно установлены персонально для него две «внутренние» границы ведения экономической деятельности – запрещена любая «антиналоговая» цель, а все обязательства по сделкам налогоплательщика должны быть исполнены только его контрагентом либо в силу закона или договора третьим лицом. Причем последнее требование связано не с принципом реальности исполнения сделки, поскольку запрет на фиктив-

6. A typical time-based feature of unjustified tax benefit is the emergence of participants in the scheme shortly before the end of the tax audit, in anticipation of a bankruptcy or major lawsuits.

It is a well-known case when the supreme and appeal courts came to the conclusion that IntercrosOpt company actually transferred its financial and economic activity to a just established legal entity (Interos) during the field tax audit. The courts found that after decisions on the results of the field tax audit IntercrosOpt ceased operations at its actual location address and terminated all monetary operations over all the settlement accounts. At the same time, Interros renewed contracts with customers and suppliers of goods of IntercrosOpt at the discretion of the latter and transferred employees to the just established company. By the Decision of Moscow Arbitration Court dated January 15, 2015, File No. A40-173930/2014, IntercrosOpt was declared insolvent (bankrupt) at the discretion of this entity, and bankruptcy proceeding was introduced against the company. After assessment of the submitted evidence the supreme and appeal courts concluded that IntercrosOpt and Interros companies were interrelated and their coherent actions were aimed at avoiding the tax obligation. The tax arrears were charged from the 'clone'¹.

7. The facts of similar breaches of tax legislation by the taxpayer in the past can also be attributed to time-based interval features.

8. A sudden (short-time) unexplained profitability drop in taxpayer's business process can also indicate a bad faith scheme. Herewith, the tax burden of this taxpayer at one time gets lower than its

average level for business entities in a particular industry (type of economic activity).

9. Finally, the long-term absence of real taxpayer (or his counterparty) actions to collect debts and especially when the payer's (or his counterparty) debt grows against the background of continued delivery of large quantities of goods to the debited person or continued services can also be attributed to time-based signs of unjustified tax benefit.

So, when identifying a non-business purpose based on commercial, spatial and physical, subject, labor, and time-related features of unjustified tax benefit, we can talk about making impression, pretense, ostensibility, fictitious nature of participants in the scheme who unfairly use the structure of a legal entity or individual business, that is, the abuse of right or obligations, as well as any actions that do not directly violate specific prohibited or binding tax law provisions but all together aimed at their deactivation and thus cutting tax liabilities by a taxpayer.

After identifying the main features of unjustified tax benefit, it will be easier to understand the essence of Article 54.1. of the Russian Federation Tax Code. Being a basic article of the Code aimed at struggling various abuses in tax legal relations, Article 54.1 of the RF Tax Code excluded from fair business concept any tax reduction related to the distortion of information about the facts of the taxpayer's business activity. In other words, it essentially determines the external limits for taxpayer's actions. In the other 'undistorted' part of the taxpayer's business life two 'internal' boundaries of economic activity are specifically set up. Any "anti-tax" goal is prohibited, and all obligations under taxpayer transactions must be fulfilled only by its counterparty or by the third party in pursuance of law or agreement. Moreover, the latter requirement is not related to the principle of real transaction, since prohibition of fake transactions

¹ Определение ВС РФ от 16.09.2016 г. № 305-КГ16-6003 по делу № А40-77894/15 // Картотека арбитражных дел / kad.arbitr.ru.

¹ Decision of the Supreme Court of the Russian Federation No. 305-KG16-6003, File No. A40-77894/15 dated September 16, 2016. Available at: <https://kad.arbitr.ru>.

ные сделки и операции «де факто» заложен в пункте 1 статьи 54.1 НК РФ (т. е. в запрете на любые искажения сведений о фактах хозяйственной жизни налогоплательщика), а с принципом направленности и определенности, а значит, фактической связанности сделки (операции) с экономической деятельностью самого налогоплательщика.

Законодатель, установив в пункте 1 статьи 54.1 НК РФ объективные и субъективные пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы (сумм налога), позаботился и о пресечении возможных злоупотреблений со стороны налоговых органов. Подписание договоров, актов, накладных, счетов-фактур, доверенностей и других первичных документов неуполномоченным либо неизвестным лицом, а также сомнительная репутация контрагента налогоплательщика в плане уплаты налогов (фирмы-однодневки) не могут являться самостоятельным основанием для доначисления налогов. Указанные объективные признаки исключены из состава налогового правонарушения и могут иметь только совокупное, т. е. косвенное, значение. Это же правило касается и третьего исключенного признака – наличие возможности получения налогоплательщиком того же результата экономической деятельности при совершении иных не запрещенных законодательством сделок (операций). Это, к сожалению, крайне неопределенная норма, которую, вследствие этого, ждут массовые злоупотребления.

Как и должно быть в публично-властных отношениях, обязанность доказывания всех вышеперечисленных обстоятельств возложена, в силу прямого указания пункта 2 статьи 82 НК РФ, на налоговый орган. При этом, налоговый орган, как уже упоминалось, должен доказать не отсутствие деловой цели как таковой, а присутствие у налогоплательщика цели, направленной на уменьшение налоговых обязательств.

К неделовым (незаконным) целям могут, к примеру, относиться:

1. Сохранение позиций на рынке за счет отсутствия в цене товара НДС, что обеспечивается путем создания новых подставных лиц на специальных налоговых режимах¹.

¹ Постановление Второго арбитражного апелляционного суда от 13.04.2015 г. № 02АП-1983/2015 по делу № А82-8258/2014 // Картоoteca арбитражных дел / kad.arbitr.ru.

2. Исключение риска потери лицензируемого бизнеса в сфере высококонкурентной деятельности путем регистрации «клонов» – новых юридических лиц².

3. Расширение рынка сбыта продукции субъектом спецрежима УСН через создание лица на общем режиме налогообложения, т. е. за счет покупателей, заинтересованных в наличии в цене товара НДС³.

4. Несвойственная предпринимательскому обороту деятельность (например, выделение из состава компании другого юридического лица с надением его убытками по разделительному балансу и «активами», которые уже невозможно реализовать за живые деньги).

К чисто деловым целям могут относиться, например:

1. Рост продажи услуг по предоставлению Интернета за счет оптимизации функционирования бизнеса с учетом имеющихся факторов территориальной, материально-технической, функциональной, коммерческой (рыночной) индивидуализации и самостоятельности⁴.

2. Создание системы управления сезонностью работ, сокращение затрат, связанных с наймом сезонных работников⁵.

3. Наличие перспективного плана развития торговой сети, предусматривающего дальнейшую специализацию каждого из вновь созданных предприятий⁶.

4. Реальное деление бизнеса между родственниками или партнерами с четкими хозяйственными целями.

Принимая во внимание положения пункта 2 статьи 22 НК РФ, где налоговому органу вменяется в обязанность соблюдать и защищать права налогоплательщиков, можно сделать вывод, что налоговое администрирование должно осуществляться на строго законных основаниях с применением принципа добросовестности и разумности при реализации налоговыми органами своих контрольных полномочий.

² Постановление АС ДВО от 21.01.2015 г. № Ф03-5980/2014 по делу № А04-1655/2014 // Там же.

³ Постановление АС ПО от 27.11.2014 г. № Ф06-17486/2013 по делу № А12-8865/2014; определение ВС РФ от 03.03.2015 г. № 306-КГ15-1665 // Там же.

⁴ Постановления АС УО от 28.05.2015 г. № Ф09-2951/15 по делу № А76-3340/2013 и от 28.05.2015 г. № Ф09-2862/15 по делу № А76-3222/2013 // Там же.

⁵ Постановление АС СКО от 19.03.2015 г. № Ф08-989/2015 по делу № А32-1779/2014 // Там же.

⁶ Постановление АС СЗО от 06.08.2015 г. № Ф07-4939/2015 г. по делу № А56-67658/2014 // Там же.

and de facto operations is laid down in p. 1 of Article 54.1 of the RF Tax Code (i.e. the prohibition of any distortion of information about the facts of taxpayer's business life), but to the focus and certainty principle and therefore the actual coherence of transaction (operation) with taxpayer economic activities.

The legislator also made provisions for interception of potential abuses by tax authorities through setting the objective and subjective limits of the right to estimate the tax base (tax amounts) in p.1 of Article 54.1 of the RF Tax Code. Signing of contracts, acts, invoices, packing lists, power of attorney and other primary documents by an unauthorized or unknown person, as well as the unsavory reputation of taxpayer's counterpart in terms of paying taxes (fly-by-night company) cannot be taken as a stand-alone reason for additional tax charge. The discussed objective features are excluded from the scope of tax offense and can only have cumulative indirect meaning. The same rule is applicable to the third excluded feature. This feature is the potential ability of a taxpayer to achieve the same business results as if the taxpayer performed other transactions (operations) that were not prohibited by law. This, unfortunately, is an extremely uncertain rule that could potentially result in mass abuses.

As it is expected in public-to-power relations the duty to prove all of the above circumstances is assigned to the tax authority as expressly instructed in p. 2 of Article 82 of the RF Tax Code. At the same time, as already mentioned, what the tax authority shall prove is not the absence of a business goal but the presence of the taxpayer goal to cut tax liabilities.

Non-commercial (illegal) goals may include, for example:

1. Keeping market share by means of excluding VAT from the price of goods. It might be ensured through establishing new 'front companies' (dummies) acting in specific tax regimes¹.

¹ Resolution of the Second Arbitration Appeal Court No. 02AP-1983/2015 dated April 13, 2015, File No. A82-8258/2014. Available at: <https://kad.arbitr.ru>.

2. Mitigation of risk to lose a licensed business in a high-competitive area by means of new registered clone companies (legal entities)².

3. Expansion of product sales by the entity that uses a specific Simplified Tax System through a new entity established on the general tax basis, i.e. attraction of customers who are interested in VAT inclusive price for the goods³.

4. An activity that is not typical of business turnover (for example, another legal entity emerged out of the company spin-off process and assignment of losses to this legal entity on a spin-off balance sheet and assets that can no longer be sold for hard cash).

Purely business goals may include, for example:

1. Internet provider's service sale growth through optimized business functioning in view of existing factors of territorial, infrastructure and technology, functional and commercial (market) individualization and autonomy⁴.

2. Establishment of seasonal work management system, saving of costs related to hiring seasonal workers⁵.

3. Existing long-term development plan for distribution network that makes provisions for further specialization of each of the newly established companies (Resolution of Arbitration Court of North-Western District dated August 6, 2015 No. F07-4939/2015, File No. A56-67658/2014).

4. Actual business split between relatives or partners with clear business goals.

Considering the provisions of p. 2, Article 22 of the RF Tax Code that imposes obligations to a tax body to respect and protect the rights of taxpayers we can conclude that tax management shall be performed on strictly legal basis with the applied principle of good faith and reasonable exercise of supervisory powers by the tax authorities.

² Resolution of Arbitration Court of the Far East District dated January 21, 2015 No. F03-5980/2014, File No. A04-1655/2014. Ibid.

³ Resolution of Arbitration Court of Volga District dated November 27, 2014 No. F06-17486 / 2013, File No. A12-8865/2014 (supported by the RF Supreme Court Resolution No. 306-KG15-1665 dated March 3, 2015. Ibid.

⁴ Resolutions of Arbitration Court of Ural District dated 28.05.2015 No. F09-2951/15, File No. A76-3340/2013 and 28.05.2015 No. F09-2862/15, File No. A76-3222 / 2013. Ibid.

⁵ Resolution of Arbitration Court of North Caucasus District dated 03/19/2015 No. F08-989/2015, File No. A32-1779/2014. Ibid.

При проведении выездной проверки по фактам необоснованной налоговой выгоды налоговый орган должен отвечать за правильность определения налоговой базы, а именно:

а) при доначислении налогов по факту дробления бизнеса необходимо учитывать реальные расходы участников схем, а не только их доходы;

б) при формировании налоговой базы необходимо точно применять соответствующие налоговые ставки (например, 10 % НДС на реализацию сельскохозяйственной продукции, а не 20 % НДС);

в) в расчетах необходимо учитывать все налоговые вычеты и льготы налогоплательщика исходя из того, как если бы он действовал разумно, т. е. определять реальный дополнительный доход;

г) в корректировках необходимо применять налоговые спецрежимы и профвычеты, исходя из принципа экономии налогов налогоплательщиком;

д) правильно применять методики расчетов, исчисляя НДС, например, «изнутри» дохода, а не «сверху» и, тем более, с чистого дохода, а не с выручки взаимозависимых лиц при консолидации их доходов и определения налоговой базы [2].

Остановимся подробнее на правовых основаниях последней операции.

Выявляя недобросовестную схему и квалифицируя сделки в качестве мнимых или притворных, налоговый орган не изменяет (переквалифицирует) правовой режим сделки, устанавливая ее истинный юридический характер, а только игнорирует ее юридические последствия и затем корректирует налоговые обязанности субъекта права.

Связано это с тем, что налоговая схема (в том числе в форме дробления бизнеса) включает в себя все признаки мнимых и притворных сделок, но далеко не исчерпывается ими, поскольку средством (если смотреть со стороны субъекта злоупотребления – налогоплательщика) или предметом (если смотреть со стороны налогового органа) налоговой схемы может быть и договор и каскад сделок (операций), и право и обязанность, и действие и бездействие, и общий принцип и частная норма, и право на заключение и право на расторжение договора, и право на составление первичных документов и

право на налоговую отчетность, и так до бесконечности. Все зависит от уровня изощренности субъектов налогового права.

Если условно следовать установленному в пункте 7 статьи 31 НК РФ правилу, то налоговый орган обязан произвести доначисление налогов при выявлении налоговой схемы, направленной на уклонение от уплаты налогов, но до этого консолидировать доходы проверяемого лица и его сателлитов. При этом сумма налога, которую продавец предъявляет покупателю – розничному потребителю, должна исчисляться только из стоимости товара (а не «сверху») по расчетной ставке (порядку), указанной в пункте 4 статьи 164 НК РФ. Связано это с тем, что, согласно пунктам 1 и 6 статьи 168 НК РФ, при реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав налогоплательщик (налоговый агент, указанный в пунктах 4, 5 и 5.1 статьи 161 настоящего Кодекса) дополнительно к цене (тарифу) реализуемых товаров (работ, услуг), передаваемых имущественных прав обязан предъявить к оплате покупателю этих товаров (работ, услуг), имущественных прав соответствующую сумму налога. При реализации товаров (работ, услуг) населению по розничным ценам (тарифам) соответствующая сумма налога включается в указанные цены (тарифы). При этом на ярлыках товаров и ценниках, выставляемых продавцами, сумма налога не выделяется.

В связи с этим классическое доначисление НДС заключается в том, что при увеличении дохода налогоплательщика, находящегося на ОСН или на УСН, в результате признания деятельности взаимозависимых лиц фиктивной, все доходы от деятельности этих лиц презюмируются доходами самого проверяемого лица (консолидация доходов). В этом случае предполагается, что аффилянты, продавая свой товар населению, в чеке закладывают «входящий» НДС. Как указано в пункте 17 постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. № 33¹, если в договоре нет прямого указания на то, что установленная в нем цена не включает в себя сумму налога и иное не следует из обстоя-

¹ О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость: постановление Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. № 33 (далее – Постановление № 33).

During field audit on the facts of unjustified tax benefit, the tax authority shall be responsible for the correct estimation of a tax base, in particular:

a) When additional taxes are charged upon the fact of business split the real expenses of participants in the tax scheme shall be taken into account but not just their income;

b) A tax base shall be formed accurately using the corresponding tax rates (for example, 10% instead of 20% VAT on sales of agricultural products);

c) All tax deductions and taxpayer benefits (tax relief) shall be included in estimation assuming that the taxpayer acts reasonably. It means that the actual additional income shall be to determined;

d) In the adjustments, special tax arrangement (regimes) and occupational tax deductions shall be applied based on the principle of tax saving by the taxpayer;

e) Calculation methods shall be applied properly when calculating VAT, for example, 'from the inside' of income, and not 'from the top' and, especially, from net income, and not from the revenue of interrelated entities when consolidating their income and determining the tax base [2].

Further we dwell on the legal basis of the latter.

When a bad-faith scheme is revealed and the transactions are deemed fake or feigned the tax authority does not change (reclassify) the legal regime of the transaction investigating its actual legal status but just ignores its legal consequences and then adjusts the tax obligations of the right-holder.

This is due to the fact that the tax scheme (including but not limited to 'business split') includes all features of fake and feigned transactions but is far from being limited to these because anything may be used as a tool (if viewed from the perspective of a subject of abuse – a taxpayer) or be a subject (if viewed from the perspective of a tax body) of the tax scheme, whether it may be a contract or cascade of transactions (operations), a right or duty, an action or failure to act, a general principle or specific rule, the right to conclude or terminate a contract, the right to issue primary documents or

the right to tax return and so on to infinity. It all depends on how sophisticated are those subject to tax law.

If conditionally follow the rule stipulated in p. 7, Article 31 of the RF Tax Code the tax authorities shall charge additional tax when they identified a tax scheme aimed at tax evasion, but prior to that they shall consolidate income of the inspected entity and its satellites. In this case, the tax amount that the seller brings to the buyer (retail consumer) shall be calculated only from the goods value (not 'from the top') at the settlement rate (procedure) specified in p. 4, Article 164 of the RF Tax Code. This is related to the fact that, according to p. 1 and 6 of Article 168 of the RF Tax Code, in case of the goods (works, services) sale or transfer of property rights a taxpayer (tax agent specified in p. 4, 5 and 5.1 of Article 161 of the Code) in addition to the price (charge rate) of the sold goods (works, services) or transferred property rights shall quote the corresponding tax amount to the buyer of the goods (works, services) or property rights. When selling goods (works, services) to the population at retail prices (charge rates) the corresponding tax amount shall be included in the specified prices (charge rates). However, the tax amount does not have to be specified on the product labels and price tags showed up by the seller. In this regard, the classic VAT assessment is that if the GTS or STS taxpayer income increases in the result of recognized fictitious activities of the interrelated entities all incomes of these businesses are assumed to be the income of the inspected entity (income consolidation). In this case, it is assumed that the affiliates price 'incoming' VAT in the total amount when selling their goods to the population. As stipulated in p. 17 of the Plenary Meeting Resolution of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation No. 33 dated 05/30/2014¹, if the contract does not explicitly state that the contract price does not include tax

¹ On Some Issues Arising in Arbitration Courts When Hearing Cases Involving Collection of the Value-Added Tax: Resolution of the Plenum of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation No. 33 of May 30, 2014 (hereinafter referred to as Resolution No. 33).

тельств, предшествующих заключению договора, или прочих условий договора, судам надлежит исходить из того, что предъявляемая покупателю продавцом сумма налога выделяется последним из указанной в договоре цены, для чего определяется расчетным методом (п. 4 ст. 164 НК РФ), т. е. «изнутри» ранее определенного чистого (дополнительного) дохода.

Связано это с тем, что, реализуя товар в розницу с «входящим» НДС, проверяемое лицо и его сателлиты в этом случае не теряют и «исходящий» НДС – налоговый вычет по приобретенным у своих поставщиков товарам. При консолидации доходов налоговым органом должна доначисляться разница между НДС в товаре, реализованному населению по чекам, и налоговым вычетом, приходящимся по товарам, приобретенным у поставщиков.

При осуществлении реализации товара в розницу, в т. ч. взаимозависимыми лицами, покупателям выдается чек контрольно-кассового аппарата, который, в соответствии с российским законодательством, заменяет договор между покупателем и продавцом. Указанный чек не содержит никаких условий по поводу невключения в стоимость товара НДС. Также перед оформлением кассового чека покупатель и продавец не имеют никаких договоренностей по поводу исключения суммы налога из цены. Более того, пункт 6 статьи 168 НК РФ прямо указывает на то, что розничные цены уже содержат в себе НДС. При этом в чеках и на ценниках указывать НДС отдельно не требуется.

Таким образом, при розничной торговле соблюдаются все условия, необходимые для признания факта включения НДС в цену реализованного товара.

Однако часто в расчете налоговой базы по НДС и налогу на прибыль налоговый орган в нарушение пункта 4 статьи 164 НК РФ не применяет расчетную ставку, начисляя НДС «сверху» цены товара, реализуемого взаимозависимыми лицами и не включая этот «входящий» НДС в расходы по налогу на прибыль, ссылаясь на то, что случай с «консолидацией доходов» в статье 164 НК РФ не предусмотрен.

Тем не менее аналогичный порядок (НДС «изнутри») должен применяться при расчете НДС по консолидированным доходам и при

реализации товара нерозничным покупателям. Эта позиция имеет следующее обоснование.

Согласно статье 3 НК РФ, все лица должны уплачивать законно установленные налоги и сборы на принципах всеобщности и равенства налогообложения. Ни один налог не может носить дискриминационный характер, т. е. устанавливаться в зависимости от пола, расы, верований и т. п.

Кроме того, не допускается устанавливать льготы исходя из разного гражданства, различных форм собственности, разного местонахождения лиц или разного происхождения капитала.

Как неоднократно отмечал Конституционный Суд Российской Федерации, в налогообложении равенство понимается, прежде всего, как равномерность, нейтральность и справедливость налогообложения. Это означает, что одинаковые экономические результаты деятельности налогоплательщиков должны влечь одинаковое налоговое бремя, и что принцип равенства налогового бремени нарушается в тех случаях, когда определенная категория налогоплательщиков попадает в иные по сравнению с другими налогоплательщиками условия, хотя между ними нет существенных различий, которые оправдывали бы неравное правовое регулирование¹.

Необходимо учитывать, что, в силу пункта 3 статьи 3 НК РФ, по своей экономико-правовой природе НДС является налогом на потребление товаров (работ, услуг), т. е. косвенным налогом, перелагаемым на покупателей товаров. В силу положений пункта 2 статьи 153 и подпункта 2 пункта 1 статьи 162 НК РФ, при совершении налогооблагаемых операций сумма НДС определяется исходя из всех поступлений налогоплательщику, связанных с расчетами по оплате реализованных товаров (работ, услуг). При этом, на основании пункта 1 статьи 168 НК РФ, сумма НДС, исчисленная по соответствующим операциям реализации товаров (работ, услуг), предъявляется продавцом к оплате покупателю.

По общему правилу НДС является частью цены договора, подлежащей уплате налогоплательщику со стороны покупателей. Уплачивае-

¹ Постановления от 13.03.2008 г. № 5-П и от 22.06.2009 г. № 10-П; определения от 17.07.2014 г. № 1579-О и от 17.07.2014 г. № 1578-О)

and otherwise is not resulted from the circumstances preceding the contract conclusion, or other conditions of the contract, the courts shall proceed from the fact that the tax amount presented to the buyer by the seller is extracted by the seller from the price specified in the contract, and is therefore determined by calculation method (p. 4, Article 164 of the Tax Code), that means 'from the inside of previously defined net (additional) income.

This is due to the fact that when selling goods at retail with input VAT the inspected entity and its satellites do not lose in this case the output VAT (a tax deduction on goods procured from their suppliers). In case of income consolidation, the tax authority shall charge the difference between the cash purchase VAT for the product sold to the customers and tax deductions attributed to goods procured from suppliers.

In case of retail sales of goods (could also be practiced by interrelated businesses), the customers get a till slip that in accordance with Russian law replaces the contract between the buyer and the seller. This till slip does not contain any terms of VAT non-inclusion in the price of the goods. Also, before making a cash receipt (till slip) the buyer and the seller do not have any arrangements to exclude the tax from the price. Moreover, p. 6, Article 168 of the Russian Federation Tax Code expressly states that retail prices already contain VAT. Thus, it is not necessary to put VAT separately on till slips and price tags.

Thus, all the conditions required for VAT admission in the price of goods sold are observed in retail.

However, it is often that the tax bodies do not use a settlement rate in breach of p. 4, Article 164 of the RF Tax Code for tax base estimation in terms of VAT and income tax. They charge VAT 'on top' of the price of goods sold by interrelated entities excluding this input VAT from the income tax expenses citing the fact that the case of 'income consolidation' is not stipulated in Article 164 of the RF Tax Code.

Nevertheless, similar procedure (VAT 'from the inside') should be applied to calculate VAT for consolidated income and non-retail sales. This position has the following substantiation.

According to Article 3 of the Russian Federation Tax Code, all entities must pay legally defined taxes and fees based on the principles of univer-

sality and equality of taxation. No tax can have discriminative nature, that means, be established depending on gender, race, belief, etc.

Besides, it is unacceptable to assign benefits proceeding from the difference of nationality (residence), form of property, different locations of entities or different origin of capital.

As the Constitutional Court of the Russian Federation has repeatedly noted, equality in tax system is understood primarily as the uniformity, neutrality and fairness of taxation. This means that the same economic results of taxpayers must entail the same tax burden, and that the principle of tax burden equality is violated when a certain category of taxpayers falls into different conditions compared to other taxpayers although there are no significant differences between them which could be an excuse for unequal legal regulation¹.

It should be considered that according to p. 3, Article 3 of the RF Tax Code, VAT by its economic and legal nature is a tax referred to the consumption of goods (works, services) or, in other words, an indirect tax imposed to the buyers of goods. As stipulated in p. 2, Article 153 and item 2 of p. 1, Article 162 of the RF Tax Code, for taxable transactions, the amount of VAT is determined on the basis of all receipts (cash flows) to the taxpayer related to the payments for goods (works, services) sold. Besides, based on p. 1, Article 168 of the RF Tax Code, the amount of VAT calculated for corresponding sales of goods (work, services) is presented by the seller to the buyer for payment.

According to the general rule, VAT is part of the contract price payable to the taxpayer by the buyers. A reciprocal amount payable by the buyers for goods (works, services) sold to them is an economic taxable source of VAT. In other words, the economic source of VAT in the consolidated income that the tax authority adds to the inspected entity is a retail or non-retail consumer or funds that the consumer paid to interrelated entities (satellites).

It implies that in the sale of goods (works, services) to the buyers, VAT cannot be calculated in the amount that would not correspond to the real

¹ Resolutions dated 03/13/2008 No. 5-P and 06/22/2009 No. 10-P, Definitions dated 07/17/2014 No. 1579-O and 07/17/2014 No. 1578-O/=.

мое (подлежащее уплате) покупателями встречное предоставление за реализованные им товары (работ, услуги) является экономическим источником для взимания данного налога. Другими словами, в консолидированном доходе, который налоговый орган добавляет проверяемому лицу, экономическим источником для взимания НДС является розничный или нерозничный потребитель товара, т. е. денежные средства, которые он уплатил в адрес взаимозависимых лиц (сателлитов).

Из этого следует, что при реализации товаров (работ, услуг) покупателям НДС не может исчисляться в сумме, которая не соответствовала бы реально сформированной цене и не могла быть полностью предъявлена к оплате покупателями в ее составе. Иной подход по существу означал бы взимание налога без переложения его экономической составляющей на потребителя, т. е. за счет иного экономического источника – собственного имущества хозяйствующего субъекта (проверяемого налогоплательщика).

Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в пункте 17 Постановления № 33 указал, что бремя надлежащего учета сумм НДС при определении окончательного размера указанной в договоре цены, ее выделения в расчетных и первичных учетных документах, счетах-фактурах отдельной строкой лежит только на одной из сторон сделки – на продавце как налогоплательщике. Соответственно, как вытекает из абзаца второго пункта 17 Постановления Пленума ВАС РФ № 33, в тех случаях, когда соотношение договорной цены и суммы НДС относительно друг друга прямо не определено в договоре и не может быть установлено по обстоятельствам, предшествующим заключению договора, или иным условиям договора, по общему правилу сумма налога, предъявляемая покупателю продавцом, выделяется последним из указанной в договоре цены, для чего определяется расчетным методом (п. 4 ст. 164 Налогового кодекса).

Кроме того, по указанному вопросу необходимо учитывать и новый правовой подход, изложенный в определении ВС РФ от 20 декабря 2018 г. № 306-КГ18-13128 (дело № А12-36108/2017): «По настоящему делу судами установлено, что в договорах аренды от 29.05.2014 и от 01.08.2014 плата за пользование

имуществом установлена без выделения в ней сумм НДС. Налог не выделялся отдельно в расчетных документах и не указывался в платежных поручениях арендатора. Отсутствие в договорах аренды и иных документах указания на то, что установленная в них плата за пользование имуществом включает в себя сумму НДС и указание “без НДС” в платежных поручениях в данном случае является следствием того, что при заключении договоров предприниматель не рассматривал себя в качестве плательщика НДС и не предполагал необходимость учета данного налога при определении окончательного размера арендной платы, а не свидетельством согласия сторон договора на возможность увеличения арендной платы в случае возникновения необходимости предъявления налога.

Это означает, что в отношениях предпринимателя и арендатора цена услуг по аренде окончательно сформирована в тех размерах, которые указаны в договорах аренды, вне зависимости от того, признавался бы предприниматель плательщиком НДС на момент заключения договоров либо нет. Заключение договоров аренды налогоплательщиком изначально в статусе предпринимателя не привело бы к установлению большей арендной платы.

Следовательно, вменение арендодателю статуса предпринимателя по результатам налоговой проверки не должно влечь нарушение разумных ожиданий налогоплательщика относительно налоговых последствий совершенных им сделок и приводить к исчислению НДС в повышенном размере, который невозможно предъявить к оплате арендатору. В сложившейся ситуации изменение квалификации статуса гражданина может служить основанием для того, чтобы определить его права и обязанности как плательщика НДС способом, согласующимся с действительно сложившимися экономическими условиями деятельности налогоплательщика таким образом, как если бы НДС изначально предъявлялся к оплате арендатору в рамках установленных в договорах размерах платы за пользование имуществом, то есть с применением расчетной ставки налога (пункт 4 статьи 164 Налогового кодекса и абзац второй пункта 17 постановления Пленума ВАС РФ № 33 от 30 мая 2014 г.). При таких обстоятельствах вывод судов о правомерности исчисления налога предпринимателю по ставке

price and could not be fully presented to the buyers for payment as part of this price. A different approach would essentially mean tax collection without any reference of its economic component to the consumer, that means, at the expense of another economic source – proprietary assets of business unit (the inspected taxpayer).

The Plenary Meeting of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation specified in p. 17 of Resolution No. 33 dated 05/30/2014 "On Some Issues Arising from Arbitration Courts in Cases Related to the Collection of Value Added Tax" that the burden of proper accounting of VAT amounts in determining the final amount specified in the contract price, its allocation in the settlement and primary accounting documents, invoices in a separate line lies upon one of the parties of the transaction – upon the seller who acts as a taxpayer. Accordingly, as follows from p. 17 of the resolution of the Plenary Resolution of the RF Supreme Arbitration Court No. 33 dated 05/30/2014, in those cases when the ratio between the contract price and the amount of VAT is not explicitly defined in the contract and cannot be resulted from the circumstances preceding the conclusion of the contract, or other terms of the contract, then, as a general rule, the amount of tax presented to the buyer by the seller is allocated by the seller from the contract price by means of calculation (p. 4, Article 164 of the Tax Code).

In addition, a new legal approach shall be discussed in regard to this issue. This approach is described in Resolution No. 306-KG18-13128 of the RF Supreme Court dated December 20, 2018 (File No. А12-36108/2017): “The courts stated in regard to this case that the Lease Contracts dated 05.29.2014 and 01.08.2014 specify the charge for the use of property without allocating VAT in a separate line. The tax was neither allocated sepa-

rately in the settlement documents nor indicated in the payment orders of the lessee.

The fact that these Lease Contracts have no indication that the specified property lease charge includes VAT and the payment orders include the indication ‘without VAT’ resulted from the situation where the businessman did not consider himself a VAT payer and did not anticipate that VAT to be accounted for the final amount of rent, and is not the evidence of agreement between the parties of the Lease Contract on the possibility to increase the rent if tax is required.

It means that in the relationship between the businessman and the lessee the lease price is finally formed in the amounts specified in the lease contracts regardless of whether the businessman is a VAT payer at the time of the contract conclusion or not. If a lease contract is originally concluded by a taxpayer in the status of a sole owner of business it would not result in a higher rent.

Consequently, assigning the status of a sole owner of business to the lessor based on the results of a tax audit should neither entail violation of the taxpayer's reasonable expectations regarding the tax consequences of his transactions and nor result in increased VAT estimation that cannot be included in the amount payable by the lessee. In the current situation, a change in qualification of a citizen's status can be a basis for determining his rights and obligations as a VAT payer in a manner consistent with the actual economic conditions of the taxpayer's activities in the way as if the VAT was initially payable by the lessee for the use of property within the amount charged under the Contract (p. 4, Article 164 of the RF Tax Code and the second paragraph of p. 17 of the Plenary Resolution of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation No. 33 dated 05/30/2014). In such circumstances, the conclusion of courts on the legal validity of tax assessment at 18% rate for businesses in addition to the rent/lease under contract instead of separating the

18 процентов в дополнение к установленной в договорах арендной плате вместо выделения налога из арендной платы с применением расчетной ставки 18/118 не может быть признан обоснованным».

Однако на какие правовые позиции опирается налоговый орган при консолидации доходов? В большинстве случаев – ни на какие, т. е. в актах проверки и решениях вообще не содержится ссылок на нормы права. Иногда редкие ссылки на явно устаревшее Постановление № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», которые не могут восполнить отсутствующее правовое основание.

Заключение

Полагаем, что консолидация доходов взаимозависимых лиц – это экстраординарное последствие за налоговое правонарушение, которое может быть применено по инициативе налогового органа только судом в рамках статьи 54.1 НК РФ (пределы осуществления прав), а также статей 1 и 10 ГК РФ (запрет на злоупотребление правом) и только в результате признания всех «раздробленных» и «фиктивных организаций», по сути, единым субъектом права, тем самым игнорируя их недобросовестное создание (выделение) и функционирование в качестве искусственных (подставных) субъектов права в пределах либо незадолго до проверяемого налогового периода.

В связи с этим статью 54.1 НК РФ «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов» целесообразно дополнить еще одним пунктом: «При выявлении налоговым органом подставных лиц и (или) выявлении фиктивных сделок (операций) налоговая обязанность налогоплательщика корректируется исходя из его разумного поведения, как если бы он не нарушал пределы добросовестного осуществления прав».

Библиографический список

1. Волков А. В. Конец эпохи «оптимизации налогов» в предпринимательской деятельности // Журнал предпринимательского и корпоративного права. 2018. № 3. С. 23–27.
2. Волков А. В. Признаки необоснованной налоговой выгоды в контексте злоупотребления гражданскими и налоговыми правами // Вестник арбитражной практики. 2017. № 6. С. 3–28.
3. Prats F. The Abuse of Tax Law: Prospects and Analysis. 2010 // URL: https://www.researchgate.net/publication/255698380_The_%27Abuse_of_Tax_Law%27_Prospects_and_Analysis.
4. Tax Abuses, Poverty and Human Rights. A report of the International Bar Association's Human Rights Institute Task Force on Illicit Financial Flows, Poverty and Human Rights / International Bar Association. 2013.

References

1. Volkov A. V. *Konec epokhi «optimizacii nalogov» v predprinimatel'skoj deyatel'nosti* [The End of the Era of 'Tax Optimization' in Business]. *Zhurnal predprinimatel'skogo i korporativnogo prava* – Journal of Entrepreneurship and Corporate Law. 2018. Issue 3. Pp. 23–27. (In Russ.).
2. Volkov A. V. *Priznaki neobosnovannoj nalogovoj vygody v kontekste zloupotrebleniya grazhdanskimi i nalogovymi pravami* [Signs of Unjustified Tax Benefits within the Framework of Civil and Tax Rights Abuse]. *Vestnik arbitrazhnoj praktiki* – Vestnik Arbitrazhnoy Praktiki. 2017. Issue 6. Pp. 3–28. (In Russ.).
3. Prats F. The Abuse of Tax Law: Prospects and Analysis. 2010. Available at: https://www.researchgate.net/publication/255698380_The_%27Abuse_of_Tax_Law%27_Prospects_and_Analysis. (In Eng.).
4. *Tax Abuses, Poverty and Human Rights*. A Report of the International Bar Association's Human Rights Institute Task Force on Illicit Financial Flows, Poverty and Human Rights. International Bar Association, 2013. (In Eng.).

tax from the rent using the 18/118 settlement rate cannot be treated as justified.

However, what is the legal reasoning in support of the income consolidation by tax authorities? In most cases there is no such reasoning. It means that the audit reports or resolutions do not contain any references to the rules of law at all. Only sometimes there are rare references to the obviously obsolete Plenary Resolution of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation dated October 12, 2006 No. 53 “On the Assessment by Arbitration Courts of Tax Benefit Justification for Taxpayers”. However, this reference cannot replenish the missing legal basis.

Conclusion

We believe that the income consolidation in regard to interrelated entities is an extraordinary consequence for the tax offense that can be applied at the discretion of a tax authority only by the court under Article 54.1 of the RF Tax Code (right execution limits), as well as Article 1 and 10 of the RF Civil Code (prohibition of the right abuse) and only as a result of recognizing all ‘fragmented’ and ‘fake’ companies as a single right holder (subject of law) thereby ignoring their bad faith establishment (allocation) and operation as simulated (dummy) entities within or shortly before the tax audit period.

In this regard, Article 54.1 of the RF Tax Code “Limits of Right Execution on Tax Base Assessment and/or the Amount of Tax, Fees, Insurance” should be supplemented with one more clause: “If dummy entities and/or fake transactions (operations) are revealed by a tax authority, the taxpayer’s tax liability shall be adjusted proceeding from the taxpayer’s reasonable behavior as if the taxpayer did not go beyond the limits of fair exercise of rights”.

References in Russian

1. Волков А. В. Конец эпохи «оптимизации налогов» в предпринимательской деятельности // Журнал предпринимательского и корпоративного права. 2018. № 3. С. 23–27.
2. Волков А. В. Признаки необоснованной налоговой выгоды в контексте злоупотребления гражданскими и налоговыми правами // Вестник арбитражной практики. 2017. № 6. С. 3–28.
3. Prats F. The Abuse of Tax Law: Prospects and Analysis. 2010 // URL: https://www.researchgate.net/publication/255698380_The_%27Abuse_of_Tax_Law%27_Prospects_and_Analysis.
4. Tax Abuses, Poverty and Human Rights. A report of the International Bar Association's Human Rights Institute Task Force on Illicit Financial Flows, Poverty and Human Rights / International Bar Association. 2013.

References

1. Volkov A. V. *Konec epokhi «optimizacii nalogov» v predprinimatel'skoj deyatel'nosti* [The End of the Era of 'Tax Optimization' in Business]. *Zhurnal predprinimatel'skogo i korporativnogo prava* – Journal of Entrepreneurship and Corporate Law. 2018. Issue 3. Pp. 23–27. (In Russ.).
2. Volkov A. V. *Priznaki neobosnovannoj nalogovoj vygody v kontekste zloupotrebleniya grazhdanskimi i nalogovymi pravami* [Signs of Unjustified Tax Benefits within the Framework of Civil and Tax Rights Abuse]. *Vestnik arbitrazhnoj praktiki* – Vestnik Arbitrazhnoy Praktiki. 2017. Issue 6. Pp. 3–28. (In Russ.).
3. Prats F. The Abuse of Tax Law: Prospects and Analysis. 2010. Available at: https://www.researchgate.net/publication/255698380_The_%27Abuse_of_Tax_Law%27_Prospects_and_Analysis. (In Eng.).
4. *Tax Abuses, Poverty and Human Rights*. A Report of the International Bar Association's Human Rights Institute Task Force on Illicit Financial Flows, Poverty and Human Rights. International Bar Association, 2013. (In Eng.).