
Ф И Н А Н С О В О Е П Р А В О И Н А Л О Г О В О Е П Р А В О

FINANCE LAW AND TAX LAW

УДК 340

ДИСКУССИОННЫЕ ВОПРОСЫ КОРРЕКТИРОВКИ НАЛОГОВОЙ БАЗЫ ПРИ ДРОБЛЕНИИ БИЗНЕСА

А. А. ПИЛИПЕНКО¹⁾

¹⁾Белорусский государственный университет, пр. Независимости, 4, 220030, г. Минск, Беларусь

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

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

Образец цитирования:

Пилипенко АА. Дискуссионные вопросы корректировки налоговой базы при дроблении бизнеса. *Журнал Белорусского государственного университета. Право.* 2024;3: 27–32.
EDN: NSAMAR

For citation:

Pilipenko AA. Discussion issues of adjusting the tax base when splitting a business. *Journal of the Belarusian State University. Law.* 2024;3:27–32. Russian.
EDN: NSAMAR

Автор:

Александр Анатольевич Пилипенко – кандидат юридических наук, доцент; доцент кафедры государственного управления юридического факультета.

Author:

Aleksandr A. Pilipenko, PhD (law), docent; associate professor at the department of public administration, faculty of law.
pilipenko-bsu@mail.ru



DISCUSSION ISSUES OF ADJUSTING THE TAX BASE WHEN SPLITTING A BUSINESS

A. A. PILIPENKO^a

^aBelarusian State University, 4 Niezaliezhnasci Avenue, Minsk 220030, Belarus

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

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

Введение

Одним из наиболее актуальных вопросов взаимодействия контролирующих органов и субъектов предпринимательской деятельности является вопрос корректировки налоговой базы по основаниям, предусмотренным законодательством. О снижении налоговых обязательств налогоплательщиками уплачиваемых в бюджеты различных уровней обязательных платежей, как правило, свидетельствует формальное разделение (дробление) бизнеса и распределение выручки на подконтрольных лиц.

Очевидно, что, когда налогоплательщик встраивает в свою деятельность подконтрольные ему компании с использованием особых режимов налогообложения и (или) налоговых льгот не для ведения бизнеса и налоговой экономии, он тем самым ис-

кажает свои налоговые обязательства, и государство компенсирует бюджетные потери посредством осуществления контрольных мероприятий, итогом которых является в первую очередь уплата налоговых недоимок. Именно проблематика определения размера этой недоимки выступает в настоящее время предметом многочисленных споров между контролирующими органами и налогоплательщиками.

Целью настоящей статьи является анализ теоретических, нормативных и прикладных аспектов взаимодействия контролирующих органов и субъектов предпринимательской деятельности по вопросу налоговой реконструкции при установлении фактов дробления бизнеса.

Основная часть

С 1 января 2019 г. действует новая редакция Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НК), в которой одним из наиболее значимых элементов является институт корректировки налоговой базы. Основания для ее проведения определены в п. 4 ст. 33 НК и включают следующие условия:

1) установление искажения сведений о фактах (совокупности фактов) совершения хозяйственных операций, об объектах налогообложения, подлежащих отражению налогоплательщиком в бухгалтерском и (или) налоговом учете, налоговых декларациях (расчетах), а также в других документах и (или) информации, необходимых для исчисления и уплаты налогов (сборов);

2) основной целью совершения хозяйственной операции являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет, возврат суммы налога (сбора). Особенности отнесения действий или событий к хозяйственным операциям, основной целью совершения которых являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет, возврат суммы налога (сбора), устанавливаются Советом Министров Республики Беларусь;

3) отсутствие реальности совершения хозяйственной операции (включая случаи, когда фактически не поступил товар (нематериальные активы), не выполнены работы, не оказаны услуги, не переданы имущественные права).

В контексте заявленной тематики исследования отметим, что в абзаце 7 ч. 1 п. 2 постановления Совета Министров Республики Беларусь от 15 июля 2022 г. № 465 «Об особенностях оценки отдельных хозяйственных операций» под дроблением бизнеса понимается намеренная государственная регистрация нескольких юридических лиц и (или) индивидуальных предпринимателей и (или) намеренное разделение деятельности между юридическими лицами и (или) индивидуальными предпринимателями, имеющими право на применение особых режимов налогообложения и (или) налоговых льгот.

Белорусский законодатель предпринял попытку юридического моделирования корректировки налоговой базы, определив подлежащие изучению в ходе проверки субъекта хозяйствования критерии, в том числе государственную регистрацию участников

и (или) разделение их деятельности; прямую или косвенную взаимозависимость (аффилированность) субъекта хозяйствования и участников; наличие у участников трудовых, финансовых, материальных и иных ресурсов, достаточных для осуществления реальной предпринимательской и (или) иной экономической деятельности в своих интересах на свой риск, а также в интересах субъекта хозяйствования; организационное взаимодействие субъекта хозяйствования и участников; принятие управленческих решений, выполнение координирующих функций органами управления субъекта хозяйствования, участниками, а также иными лицами, имеющими право давать обязательные для субъекта хозяйствования, участников указания либо возможности иным образом определять их действия, непосредственно оказывать влияние на их деятельность; налоговую нагрузку субъекта хозяйствования и участников; осуществление идентичных и (или) связанных между собой направлений (видов) деятельности.

По нашему мнению, критерии искусственности дробления бизнеса дихотомичны. С одной стороны, существование данных критериев является положительным обстоятельством, поскольку субъекты предпринимательской деятельности могут проводить анализ наличия того или иного критерия и оценку соответствующих рисков в интересах собственной безопасности для предотвращения выдвигания контролирующими органами претензий. С другой стороны, наличие указанных критериев (нормативные основания их формирования неочевидны) может препятствовать развитию предпринимательской инициативы. С достаточной степенью уверенности можно констатировать, что контролирующие органы будут видеть умысел в любых действиях, хоть как-то снижающих налоговое бремя. В этом случае фискальные обязательства налогоплательщика подлежат налоговой реконструкции, размер которой в настоящее время представляется дискуссионным.

Позиция Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь по данному вопросу нашла отражение в разъяснении «О мониторинге правоприменительной практики налоговых органов», которое было опубликовано на ведомственном сайте 31 марта 2023 г. В нем, в частности, постулируется следующее: «Принцип проводимой налоговой реконструкции предполагает предъявление сумм налогов, которые должны были быть уплачены плательщиком в случае отсутствия нарушений. При наличии обоснованных доводов пункт 5 статьи 33 НК позволяет уменьшить предъявляемые проверкой налоговые обязательства за счет добровольного раскрытия плательщиком информации, предоставления документов, сведения о которых ранее в учете не отражались либо намерено искажались. В против-

ном случае контролирующий орган, не располагая такой информацией, не сможет учесть, например, реальный размер покупной стоимости ТМЦ, затрат и других расходов».

Дефиниция налоговой реконструкции (в последнее время также известной как концепция действительного налогового обязательства) не нашла отражения в законодательстве. Количество научных изысканий, изучающих данный вопрос, является незначительным по причине приоритетности прикладного значения рассматриваемого явления. Как отмечает А. А. Копина, «налоговая реконструкция может рассматриваться как правовой термин, поскольку представляет собой понятие, используемое в правоприменительной практике для обозначения определенных последствий, но не как категория налогового права, поскольку на данном этапе можно говорить только о выделении явления, но не о формировании широкого, фундаментального, обобщающего понятия, которое бы устанавливало наиболее существенные признаки таких явлений» [1, с. 24]. Долгое время экономико-правовая природа налоговой реконструкции, основанная на многочисленных позициях органов правосудия России, заключалась в том, что под данным термином понимались полномочия налоговых органов определять объем прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции, т. е. осуществлять доначисление суммы налогов и сборов, подлежащих уплате в бюджет, так, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом.

Аналогичным образом в настоящее время поступают белорусские контролирующие органы, детерминируя правоприменение, в рамках которого при налоговой реконструкции учитываются только налоговые платежи, которые осуществлялись проверяемым субъектом без учета фискальных обременений раздробленных субъектов. По нашему мнению, взыскание налоговых платежей в полном объеме (без учета налоговых платежей раздробленных субъектов предпринимательской деятельности) представляет собой не что иное, как возложение на налогоплательщика налогового бремени в объеме, превышающем те налоговые изъятия, которые он должен был бы претерпеть при осуществлении полной налоговой реконструкции. В данном случае речь идет об избыточном налогообложении, которое следует признать неправомерным. Как справедливо отмечает С. В. Овсянников, «имущественные последствия для налогоплательщика превысят и величину его налоговой выгоды, и потери, понесенные бюджетной системой. Фактически это будет означать применение к налогоплательщику не только компенсационных, но и карательных мер в форме взыскания налогов» [2, с. 29]. Абсолютно верным видится суждение Л. В. Осиповой:

«Представляется, что сам по себе факт получения необоснованной налоговой выгоды не может служить основанием для взимания налога в относительно большем размере, в противном случае становится дополнительной мерой налоговой ответственности, которая налоговым законодательством не предусмотрена. В основе налоговой реконструкции должен быть заложен принцип, исключающий искажение реального размера налоговых обязательств: налоговые обязательства налогоплательщику должны быть установлены, как если бы налогоплательщик не получал необоснованную налоговую выгоду, как если бы не злоупотреблял правом; должны быть учтены операции в соответствии с их действительным экономическим смыслом, операции, обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера), реальной предпринимательской или иной экономической деятельностью» [3, с. 97]. В. В. Голенев, рассуждая на тему избыточного налогообложения, говорит о действительной налоговой обязанности, под которой он понимает «обязанность налогоплательщика уплатить государству определенную сумму в соответствии с его действительным объемом прав и обязанностей в сфере налогообложения, в соответствии с действительным экономическим смыслом (подлинным экономическим содержанием) совершенных налогоплательщиком операций в их взаимосвязи по результатам применения принципа приоритета (главенства) существа над формой и принципа деловой цели» [4, с. 10].

В контексте нивелирования, а возможно, и полного отрицания позиции контролирующих органов хотелось бы отметить, что при доказывании дробления бизнеса в целях минимизации налоговых обязательств они обладают достаточными полномочиями и инструментарием (в том числе реализуемыми в системной взаимосвязи) для выявления реального налогоплательщика, которому вменяют не только организацию схемы по дроблению бизнеса, но и доначисляют налоговые платежи в повышенном размере без учета налогов, уплаченных раздробленными субъектами предпринимательской деятельности. Иными словами, при выявлении организатора налоговой схемы он с точки зрения контролирующих органов полностью соотносится с раздробленными субъектами. При определении сумм налогов, подлежащих уплате в бюджет с организационно-экономической точки зрения, происходит практически абсолютное его дистанцирование от данных субъектов. Следуя логике контролирующих органов, можно сделать парадоксальный вывод, что реальный налогоплательщик организовал абсолютно все аспекты деятельности подконтрольных ему компаний, но к уплате налогов, признанных на конституционном уровне обя-

зательным элементом любой экономической деятельности в контексте финансирования публичных расходов государства, не имеет никакого отношения. Ситуация усугубляется тем, что применяемая контролирующими органами методика налоговой реконструкции увеличивает не только налоговую недоимку, штрафные санкции и пени, но и риски уголовного преследования.

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

Определенным регулятивным потенциалом снижения градуса конфликтности при рассмотрении споров по вопросам дробления бизнеса обладают законодательные положения о справедливом налогообложении. Вопросы научного, нормативного и прикладного понимания принципа справедливости в налогообложении являются настолько многообразными, что их закрепление в налоговом законодательстве всегда видится дискуссионным. Как справедливо отмечает И. И. Кучеров, «данный принцип является настолько общим, что даже сформулировать и закрепить его конкретное содержание

в нормативном правовом акте достаточно сложно, однако очевидно, что он не может исчерпываться достижением юридического равенства налогоплательщиков [он] преимущественно заключается в определении соразмерности налогообложения, его минимальной достаточности и определении доли участия различных групп налогоплательщиков в формировании налоговых доходов государства» [5, с. 24]. Белорусский законодатель принцип справедливости налогообложения связал с однократностью налогообложения и закрепил в подп. 1.5 п. 1 ст. 2 НК норму, в соответствии с которой один и тот же объект налогообложения может облагаться одним и тем же налогом, сбором (пошлиной) у одного налогоплательщика только один раз за соответствующий налоговый период.

Невозможность учесть налоги, уплаченные раздробленными субъектами, является прямым нарушением принципа справедливости в налогообложении. Абсолютно убедителен вывод Э. А. Гюльбасарова о том, что «при отсутствии прямого законодательного регулирования первоначальной правовой основой для налоговой реконструкции следует признать базовые принципы налогового права, то есть принципы справедливости и равенства налогообложения. Иг-

норирование этих принципов может привести к необоснованному доначислению налогового обязательства без установления реального экономического характера отношений, что являлось бы дополнительной (и незаконной) санкцией за недобросовестность» [6, с. 24]. А. А. Копина, характеризуя неправильную налоговую реконструкцию как санкцию в виде доначислений не установленной законом суммы налога, утверждает, что такой подход свидетельствует об отсутствии справедливости и «является безусловным злом, изменяющим саму сущность налога, превращая его в контрибуцию» [7, с. 3]. Исследователь Е. П. Ярмош сопоставляет подход белорусского законодателя в контексте осмысления принципа справедливости с фискальными неудобствами для налогоплательщика [8, с. 80]. Полагаем, что речь можно вести не об определенных неудобствах для налогоплательщика, а о прямом нарушении принципа справедливости, закрепленного в подп. 1.5 п. 1 ст. 2 НК, поскольку отказ зачитать налогоплательщику налоги раздробленных субъектов предпринимательской деятельности однозначно свидетельствует об игнорировании однократности налогообложения для реального налогоплательщика.

Заключение

Проведенное исследование позволяет сделать ряд выводов:

1. Подлинная налоговая реконструкция, в рамках которой определяется действительная налоговая обязанность, должна осуществляться в системной взаимосвязи установления реального организатора схемы по дроблению бизнеса и реального налогоплательщика, которые в данном случае являются идентичными субъектами. Соответственно, при определении налоговых обязательств реального налогоплательщика необходимо учитывать все налоговые платежи, уплаченные раздробленными субъектами хозяйствования.

2. Экономико-правовая модель налоговой реконструкции, когда контролирующий орган осуществляет взыскание налогов в полном объеме (без учета

налоговых платежей раздробленных субъектов предпринимательской деятельности), подразумевает дополнительное (избыточное) налоговое обременение, не отвечающее требованиям законодательства в контексте нарушения принципа справедливости налогообложения.

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

Библиографические ссылки

1. Копина АА. Налоговая реконструкция. *Финансовое право*. 2022;4:23–28.
2. Овсянников СВ. Налоговая реконструкция при искусственном дроблении бизнеса отменяется? *Вестник экономического правосудия Российской Федерации*. 2022;4:23–30.
3. Осипова ЛВ. «Налоговая реконструкция» в контексте статьи 54.1 НК РФ: неопределенность в правоприменении. *Вестник арбитражной практики*. 2022;5:95–101.
4. Голенев ВВ. *Действительная налоговая обязанность налогоплательщика в налоговом праве России* [диссертация]. Москва: Московский государственный юридический университет имени О. Е. Кутафина; 2021. 229 с.
5. Кучеров ИИ. Справедливость налогообложения и ее составляющие (правовой аспект). *Финансовое право*. 2009;4:24–28.
6. Гюльбасаров ЭА. Правовые основы налоговой реконструкции. *Финансовое право*. 2022;11:22–25.
7. Копина АА. Равенство, дискриминация и дифференциация налогоплательщиков. *Налоги*. 2017;22:1–8.
8. Ярмош ЕП. Методика корректировки налогов при установлении дробления бизнеса: дискуссионные вопросы. *Налоговед*. 2024;5:77–81.

References

1. Kopina AA. [Tax reconstruction]. *Finansovoe pravo*. 2022;4;23–28. Russian.
2. Ovsyannikov SV. [Tax reconstruction in artificial business fragmentation is canceled?]. *Vestnik ekonomicheskogo pravosudiya Rossiiskoi Federatsii*. 2022;4:23–30. Russian.
3. Osipova LV. [«Tax reconstruction» in the context of Art. 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation: uncertainty in law enforcement]. *Vestnik arbitrazhnoi praktiki*. 2022;5:95–101. Russian.
4. Golenev VV. [The real tax obligation of the taxpayer in the tax law of Russia] [dissertation]. Moscow: Kufatin Moscow State University; 2021. 229 p. Russian.
5. Kucherov II. [Justness of taxation and components thereof (legal aspect)]. *Finansovoe pravo*. 2009;4:24–28. Russian.
6. Gyulbasarov EA. [Legal grounds for tax reconstruction]. *Finansovoe pravo*. 2022;11:22–25. Russian.
7. Kopina AA. [Equality, discrimination and taxpayer differentiation]. *Nalogi*. 2017;22:1–8. Russian.
8. Yarmosh EP. The methodology for adjusting taxes when a split-up of business is established. Debating points. *Nalogo-ved*. 2024;5:77–81. Russian.

Статья поступила в редколлегию 04.11.2024.
Received by editorial board 04.11.2024.