

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации  
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение  
высшего образования  
«Южно-Уральский государственный университет  
(национальный исследовательский университет)»  
ЮРИДИЧЕСКИЙ ИНСТИТУТ  
Кафедра «Предпринимательское, конкурентное и экологическое право»

ВЗАИМОЗАВИСИМЫЕ ЛИЦА В НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЯХ  
ФГАОУ ВО «ЮУрГУ» (НИУ) – 40.03.01. 2017. 440. ВКР

Руководитель работы,  
ст. преподаватель,

\_\_\_\_\_ Дарья Викторовна Замрыга

\_\_\_\_\_ 2021 г.

Автор работы,  
студент группы Ю-440

\_\_\_\_\_ Стахеев Евгений Витальевич

\_\_\_\_\_ 2021 г.

Нормоконтролер,  
канд. юрид. наук, доцент кафедры

Алена Вячеславовна Спиридонова

\_\_\_\_\_ 2021 г.

Челябинск  
2021

## ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ИНСТИТУТА ВЗАИМОЗАВИСИМЫХ ЛИЦ В НАЛОГООБЛОЖЕНИИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ	
1.1 Взаимозависимые лица: понятие, критерии.....	6
1.2 Полномочия налоговых органов по признанию налогоплательщиков взаимозависимыми в России и за рубежом.....	23
2 ПОРЯДОК ПРИВЛЕЧЕНИЯ К НАЛОГОВОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ВЗАИМОЗАВИСИМЫХ ЛИЦ	
2.1 Понятие и виды налоговых правонарушений, совершаемых взаимозависимыми лицами. Контролируемые сделки. ....	45
2.2. Особенности привлечения к ответственности группы налогоплательщиков, обладающих признаками единого экономического субъекта.....	58
2.3 Особенности привлечения к ответственности взаимозависимых лиц, осуществляющих деятельность путем формального разделения (дробления) бизнеса.....	72
ЗАКЛЮЧЕНИЕ .....	93
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК .....	94

## ВВЕДЕНИЕ

В современных условиях развития экономики наблюдаются устойчивые тенденции наращивания и усложнения экономических и производственных связей между организациями в мировом масштабе. Стремление хозяйствующих структур к оптимизации своей экономической деятельности приводит их к необходимости поиска и применения максимально эффективных инструментов, одним из которых выступают сделки между взаимозависимыми лицами.

Как правило, такого рода сделки заключаются в целях более оптимального распределения финансовых ресурсов и рынков сбыта товаров (работ, услуг) и повышения, таким образом, общей прибыльности компании. Сам факт заключения сделок между взаимозависимыми лицами не нарушает норм действующего законодательства, в том числе и налогового. Вместе с тем, цель таких сделок идет вразрез с интересами государства, в части формирования доходов государственного бюджета посредством налоговых платежей. Соответственно, сформировавшаяся к настоящему времени система налогового контроля за сделками между взаимозависимыми лицами, направлена не на предупреждение заключения таких сделок, а именно на борьбу со злоупотреблением ценой при заключении таких сделок, приводящее к занижению налоговых баз и недопоступлению налоговых платежей в бюджет.

Актуальность данной темы выражается в том, что современный этап становления налоговой системы в России требует существенного внимания к реализации субъективных прав и исполнению обязанностей участников налоговых отношений. С переходом России к рыночным отношениям появились новые субъекты права, при этом правовое регулирование их деятельности не всегда соответствует их месту и роли в экономике страны. Так, новизна и особое значение различных видов связанных групп

налогоплательщиков в налоговой системе и экономике России в целом требует наиболее рационального подхода к регламентации их правового статуса. Современный уровень теоретической разработанности проблемы не отвечает имеющейся практике, в том числе мировой, многие вопросы носят дискуссионный характер. Суды усматривают взаимозависимость по формальным признакам, предусмотренные законом, такие, как родство, доля участия выше, чем 25%, заключение соглашения, позволяющего одному лицу влиять на решения другого лица. Но, как оказалось, в процессе деятельности могут складываться разные отношения, которые подпадают под формальные признаки Налогового кодекса, но при этом не позволяют лицам влиять на такие сделки.

Потребность научного осмысления новой фактически существующей разновидности субъектов налогового права, имеющих отличительные черты, отграничивающие их от других видов субъектов налогового права и определяющие особенности их правового статуса, а также особенности налогово-правового регулирования их деятельности определили выбор и актуальность темы диссертационного исследования.

В процессе исследования определенное внимание уделено исследованиям экономического характера, посвященным особенностям сложных экономических субъектов и трансфертного ценообразования. В частности работам, выполненным А.И. Васильевым, Т.А. Винниковой, В.Ф. Бозавиковым, С.А. Гориной, О.А. Киргизовой, И.И. Макаровым, О.В. Моториным, А.Е. Романовой, Н.В. Роменской, Ю.Ю. Погореловым, О.В. Хмельницкой.

Объектом исследования являются урегулированные нормами права отношения, участниками которых являются лица, признаваемые взаимозависимыми в целях налогообложения. <

Предметом исследования являются нормы права, регламентирующие правовое положение налогоплательщиков взаимозависимых лиц, судебная и правоприменительная практика.

Целью исследования служит обоснование необходимости особого (специализированного) правового регулирования положения взаимозависимых лиц.

Реализация поставленной цели предполагает решение следующих задач:

- исследовать понятие взаимозависимых лиц и выявить критерии взаимозависимости лиц;
- изучить полномочия налоговых органов по признанию налогоплательщиков взаимозависимыми в России и за рубежом;
- рассмотреть понятия и виды налоговых правонарушений, совершаемые взаимозависимыми лицами, в том числе проанализировано понятия контролируемой сделки;
- раскрыть особенности привлечения к ответственности группы налогоплательщиков, обладающих признакам единого экономического субъекта;
- раскрыть особенности привлечения к ответственности взаимозависимых лиц, осуществляющих деятельность путем формального разделения (дробления) бизнеса.

В основу исследования положен метод логико-правового и системного анализа положений закона, новейших научных достижений, с использованием сравнительно-правового метода научного познания и анализа судебной практики.

Научная новизна исследования состоит в системном исследовании юридических средств и механизмов, образующих институт взаимозависимых лиц в налоговом праве России.

Структура работы представляет собой логически выстроенную последовательность из введения, двух глав, пяти параграфов, заключения, библиографического списка и приложений.

# 1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ИНСТИТУТА ВЗАИМОЗАВИСИМЫХ ЛИЦ В НАЛОГООБЛОЖЕНИИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

## 1.1 Взаимозависимые лица: понятие, критерии

Режим налогообложения взаимозависимых лиц представляет собой материально-правовой, общий налоговый режим и обособляется от других правовых режимов на основании критерия правового статуса субъектов, участвующих в налоговом правоотношении. С этой точки зрения режим налогообложения взаимозависимых лиц применяется в отношении налогоплательщиков, которые в силу наличия особых отношений имеют возможность влиять на результаты экономической деятельности других налогоплательщиков и, как следствие, на налоговые последствия этой деятельности, либо сами находятся под таким влиянием.

Под правовым режимом налогообложения взаимозависимых лиц следует понимать систему правовых средств, составляющих механизм правового регулирования налоговых правоотношений с участием взаимозависимых лиц, направленную на достижение сбалансированности частного и публичного интересов в сфере налогообложения путем установления особого порядка исчисления и уплаты налогов и создания определенных условий (благоприятствующих либо ограничительных) для реализации прав и обязанностей субъектов налоговых отношений.

Структура правового режима налогообложения взаимозависимых лиц (и в их числе - взаимозависимых организаций) может быть представлена как взаимосвязанная система элементов, анализируя которые, необходимо не только констатировать их современное состояние в российском налоговом праве, но и выявить те из них, которые нуждаются в развитии и совершенствовании.

Исследуемый режим налогообложения в качестве общей нормативной основы имеет совокупность нормативных актов, к которым относятся

Конституция РФ, Налоговый кодекс РФ, международные соглашения РФ в сфере налогообложения.

Немаловажную роль в правовом регулировании играют подзаконные нормативные акты, основная масса которых в настоящее время посвящена вопросам информационного обеспечения налогового контроля за налогообложением взаимозависимых лиц, а также особенностям налогового учета крупнейших налогоплательщиков и их взаимозависимых лиц. Представляется, что по мере системного развития режима налогообложения взаимозависимых организаций количество подзаконных нормативных актов неизбежно должно будет возрастать. С одной стороны, эта тенденция может показаться отрицательной, поскольку формирование российского налогового права осуществляется на основании принципа регулирования налоговых отношений нормами закона.

Однако регулирование многих вопросов в сфере налоговых отношений невозможно без подзаконных нормативных актов. Прежде всего, речь идет о различных налоговых процедурах, предусмотренных в НК РФ лишь схематично и нуждающихся в дополнительном регламентировании. При этом перенесение всех налоговых процедур в рамки Налогового кодекса РФ не является предпочтительным вариантом, поскольку чрезмерно перегрузит и усложнит его. Таким образом, функциональность любого публично-правового режима, по нашему мнению, напрямую зависит не только от составляющих его законодательных положений, но во многом также от качества подзаконной регламентации процедур. Процедурные нормы, при условии их соответствия нормам закона, являются важнейшей гарантией того, что нормы, и правила правового режима будут реализованы надлежащим образом. Поэтому значение подзаконного регулирования налоговых отношений не следует преуменьшать.

Взаимозависимые лица, как особая категория налогоплательщиков является особо актуальной в настоящее время. Определение лиц, как особой категории очень важно для государства в целях предотвращения нарушения

фискальных интересов в связи с использованием механизма трансфертного ценообразования. Недобросовестны действия между транснациональными корпорациями и крупными фирмами на рынке, вроде манипуляций трансфертными ценами могут повлечь за собой большие потери экономические потери для государства. Это является прямой угрозой для бюджета государства из-за уменьшения недобросовестным путем налоговых выплат. Угрозу бюджету несет не только уменьшение поступлений, но и иные действия, связанные с трансфертным ценообразованием, например, коррупция, незаконная вывод денежных средств, коррупция и другие<sup>1</sup>.

Важность этой категории не исчерпывается только интересами государства в выполнении фискальной функции. Эта категория может также относиться к таким ассоциациям, как семейные и другие ассоциации, находящиеся в совместном владении.

Проблемы заключаются в неэффективности правового регулирования, это связано с недостаточной теоретической разработкой института, а также нестабильностью законодательства в области налогового права.

Действующее правовое регулирование данной категории налогоплательщиков порождает гораздо больше проблем, таких как:

1) Отсутствие концептуального подхода к определению взаимозависимых лиц как правового института.

2) Неправильно построенная структура в статье Налогового кодекса РФ, посвященная определению взаимозависимых лиц.

3) Неравенство правового статуса между взаимозависимыми лицами-организациями и взаимозависимыми лицами. Эти проблемы негативно сказываются на всех налогоплательщиках. При отсутствии четких правил налоговые органы имеют гораздо больше возможностей налагать штрафы на предпринимателя, что негативно сказывается на свободе предпринимателя. Даже сознательный владелец бизнеса может быть привлечен к

---

<sup>1</sup> Копина А.А. Взаимозависимые лица в налоговых правонарушениях: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / А.А. Копина. М., 2011. С. 46.

ответственности за небольшую ошибку или действие, которое во многих отношениях может варьироваться от законного до незаконного. В Российской Федерации сложилась ситуация, когда давление налоговых органов на предпринимателя порой создает ситуацию, в которой ему невыгодно вести бизнес.

Таким образом, актуальность правильного определения понятия взаимозависимых лиц вызвано высоко социальной и экономической значимостью.

В момент возникновения и развития налоговых норм о взаимозависимости, а также признаков и такого понятия как в России, так и в мировой практике происходило в тесной связи с историей возникновения предпринимательских объединений.

В конце 19-го и в начале 20-го века концентрация капиталов и производства, смешивание отдельных стадий производственного процесса и стремление к монополии, став основными тенденциями экономического развития<sup>1</sup>, спровоцировали возникновение грандиозных по размеру и огромных по размаху предприятий<sup>2</sup>, существовавших в рамках объединения ассоциаций и лиц. Похожая ситуация также была замечена ближе к концу 20-го века Кулагиным М.И. при исследовании метаморфозы экономической цели и правовой сущности юридического лица<sup>3</sup> в законодательстве зарубежных капиталистических государств, и не теряет своей актуальности по сегодняшний день<sup>4</sup>, хотя и с особенностями (применительно к России) истории разгосударствления экономики и приватизации<sup>5</sup>.

Объединение организаций в бизнесе связано со стремлением субъектов уменьшить издержки и увеличить приход прибыли, а также увеличить эффективность производств. В результате данных действий и стали

---

<sup>1</sup> Венедиктов А.В. Избранные труды по гражданскому праву. Том I. М.: Статут, 2004. С. 70.

<sup>2</sup> Шершеневич Г.Ф. Курс торгового права Том I. М.: Юрайт, 2019. С. 351.

<sup>3</sup> Кулагин М.И. Избранные труды по акционерному и торговому праву. М.: Статут, 2004. С. 246-248.

<sup>4</sup> Асаул А.Н. Организация предпринимательской деятельности. СПб.: АНО ИПЭВ, 2009. С. 14-15.; Осипенко О.В. Российские холдинги. Экспертные проблемы формирования и обеспечения развития. М.: Статут, 2008. С. 8-10.

<sup>5</sup> Шиткина И.С. Холдинги: правовое регулирование и корпоративное управление. М.: Волтерс Клувер, 2008. С. 119-138.

появляться объединения хозяйствующих субъектов(организаций), либо связанные взаимозависимостью группы лиц, на базе которых и осуществлялась предпринимательская деятельность.

Присущими таким предпринимательским группам признаками являются:

1) объединение двух и более организаций или индивидуальных предпринимателей, причем объединение может производиться как на добровольном, так и на принудительном характере;

2) зависимость между участниками объединения;

3) главной целью таких объединений служит получение наибольшей прибыли ;

4) проведение объединением единой экономической политики<sup>1</sup>.

В литературе имеется позиция, в соответствии с которой взаимозависимые лица – это юридическая фикция<sup>2</sup>. Признается факт, которого нет в реальности во всех случаях, что не должно быть свойственно для взаимозависимости.

Сначала рассмотрим понятия, которые закреплены законодателем в нормативных актах. В пункте 1 статьи 20 НК РФ дается такое определение взаимозависимых лиц: «Взаимозависимыми лицами для целей налогообложения признаются физические лица и (или) организации, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц, а именно» и далее следует ряд возможных взаимодействий между разными субъектами, которые и указывают по мнению законодателя на возможность отнесения данных лиц в особую категорию налогообложения.

В соответствии с пунктом 1 статьи 105.1 НК РФ к взаимозависимым лицам применяют такое определение: «Если особенности отношений между

---

<sup>1</sup> Лаптев В.А. Предпринимательские объединения: холдинги, финансово-промышленные группы, простые товарищества. М.: Волтерс Клувер, 2010. С. 37-38.

<sup>2</sup> Клейменова М.О. Налоговое право: учебное пособие. М.: Московский финансово-промышленный университет «Синергия», 2013. С. 86.

лицами могут оказывать влияние на условия и (или) результаты сделок, совершаемых этими лицами, и (или) экономические результаты деятельности этих лиц или деятельности представляемых ими лиц, указанные в настоящем пункте лица признаются взаимозависимыми для целей налогообложения».

Другими словами, взаимозависимыми лицами признаются лица, особенности отношений между которыми могут оказывать влияние на условия и (или) результаты совершаемых ими сделок и (или) экономические результаты деятельности этих лиц или деятельности представляемых ими лиц.

В соответствии с пунктом 1 статьи 105.1 НК РФ, складывающиеся между взаимозависимыми лицами отношения должны предполагать наличие особенностей, предоставляющих возможность одного лица оказывать влияние на условия и (или) результаты совершаемых сделок и (или) экономические результаты деятельности другого лица или деятельности представляемых ими лиц.

Однако НК РФ не раскрывает, что является оказанием влияния и возможностью определять решения. В то же время в соответствии с законом оказание влияние устанавливается через владение капиталом, соглашение «либо при наличии иной возможности одного лица определять решения, принимаемые другими лицами». При этом, несмотря на присутствие в указанном предложении союза «либо», словосочетание «иной возможности» по смыслу соединяет первую и вторую часть предложения. То есть, участие в капитале и соглашение также должны предоставлять одному лицу возможность определять решения других лиц<sup>1</sup>.

В пункте 2 статьи 105.1 НК РФ установлено несколько критериев, по которым лица признаются взаимозависимыми, которые можно распределить на следующие группы:

1. наличие служебной зависимости;

---

<sup>1</sup> Груздев В.В. Волевая природа юридического лица // Юрист. 2013. № 16. С. 28.

2. наличие корпоративной зависимости путем прямого или косвенного участия лица в одной, или нескольких организациях;
3. наличие корпоративной зависимости путем участия в управлении
4. наличие родственных связей.

Кроме того, случаи признания лиц взаимозависимыми по иным причинам, не предусмотренным п. 2 ст. 105.1 раздела V.1 Налогового кодекса Российской Федерации в случае, если специфика отношений между ними может повлиять на условия и (или) результаты совершаемых этими лицами операций и (или) экономические результаты. деятельности этих лиц или деятельности лиц, которых они представляют:

1) субъекты и (или) субъекты, являющиеся сторонами сделки, вправе самостоятельно признавать себя для целей налогообложения взаимозависимыми субъектами

2) судья может признать людей взаимозависимыми

Обстоятельства, не оправдывающие признание лиц взаимозависимыми:

Во-первых, если влияние на условия и (или) результаты совершаемых лицами сделок и (или) экономические результаты их деятельности оказывает одно или несколько других лиц в силу их выгодного положения на рынке или иных обстоятельств. Подобно особенностям совершаемых сделок, такое влияние не является основанием для признания лиц взаимозависимыми для целей налогообложения (п. 4 ст. 105.1 Налогового кодекса РФ).

Обстоятельства, не являющиеся основанием для признания лиц взаимозависимыми:

если влияние на условия и (или) результаты сделок, совершаемых лицами, и (или) экономические результаты их деятельности оказывается одним или несколькими другими лицами в силу их преимущественного положения на рынке или в силу иных подобных обстоятельств, обусловленных особенностями совершаемых сделок, такое влияние не является основанием для признания лиц взаимозависимыми для целей налогообложения (п. 4 ст. 105.1 НК РФ).

Налоговый кодекс РФ не определяет, что понимается под преимущественным положением лица на рынке. Между тем, в ст. 5 Федерального закона от 26.07.2006 №135-ФЗ «О защите конкуренции» содержится определение термина «доминирующее положение лица на рынке».

Таким образом, следует разделить формальную составляющую, такую, как участие на 25% в капитале другого лица наличие соглашения и иное, указывающую на взаимозависимость лиц, так и на фактическую составляющую, другими словами объективную возможность влиять на принятие решений другого лица.

Так, участие в уставном капитале в соответствии со ст. 48, 65.1 ГК РФ является свидетельством наличия между владельцем уставного капитала и юридическим лицом, уставным капиталом которого он владеет, корпоративных отношений. Корпоративные отношения возникают внутри корпорации и опосредуют участие лиц, входящих в состав участников (членов) корпорации, в ее деятельности<sup>1</sup> на основе равенства участников, автономии их воли и имущественной самостоятельности участников<sup>2</sup>.

Как отмечал Г.Ф. Шершеневич, “в силу обязательства активный субъект приобретает право на действие со стороны обязанного субъекта, а не право над его лицо или на его волю”.<sup>3</sup> Как и в случае с корпоративными отношениями, для установления факта, что одно лицо может влиять на действия другого лица, необходимо учитывать цель, с которой было заключено такое соглашение, и то, как такое соглашение было подписано. В противном случае остается только тот факт, что между людьми существует юридическая связь - признак формальной стороны взаимозависимости.

---

<sup>1</sup> Ломакин Д.В. Корпоративные правоотношения: общая теория и практика ее применения в хозяйственных обществах М.: Московский финансово-промышленный университет «Синергия», 2008, С. 143.

<sup>2</sup> Корпоративное право: учебник и практикум для бакалавриата и магистратуры: О.А. Макарова: предисловие В.Ф. Попондопуло М.: Московский финансово-промышленный университет «Синергия», 2015. С. 38.

<sup>3</sup> Шершеневич Г.Ф. Учебник русского гражданского права. М.: Волтерс Клувер, 2005. С. 9.

Необходимо обеспечить учет значимого признака: экономических и фактических обстоятельств действий связанных лиц.

Критерий назначения определенных людей на руководящие должности сам по себе не указывает на возможность влияния на хозяйственную деятельность, отдельные операции. Точно так же родственные отношения, служебное подчинение. Это юридические факты, относящиеся к гражданскому, семейному, трудовому и другим отраслям права, которые влекут за собой определенные правовые последствия, но не обязательно связаны с влиянием на экономическую деятельность. Все эти типы связей людей только предполагают возможность такого влияния, но сами по себе не означают такого влияния<sup>1</sup>.

При таком признаке взаимозависимости, как семейные узы, подобная ситуация, людям недостаточно иметь возможность влиять на действия других людей только через семейные узы. У каждого человека своя воля, и он может принимать решения самостоятельно. В этом случае исключается фактическое влияние на волю другого лица, например, влияние на юридическое лицо, владеющее большей частью капитала. Возможно только одно социально-психологическое воздействие, основанное на семейном положении. Официальное или семейное положение может указывать только на возможные обстоятельства, при которых и возможно такое воздействие произойдет. И, в то же время, учет возможности влияния одного человека на действия другого возможен только с учетом конкретных жизненных обстоятельств.

Семейный кодекс РФ, не видит различий в правах между родственниками, которые находятся в конфликте и родственниками, которые находятся в хороших взаимоотношениях, но на самом деле, этот факт может стать показательным для определения содержательной стороны взаимозависимости. Поведение лица и его право, соотносятся как

---

<sup>1</sup> Корпоративное право: учебник / Е.Г. Афанасьева, В.Ю. Бакшинская, Е.П. Губин и др.; отв. ред. И.С. Шиткина. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Московский финансово-промышленный университет «Синергия», 2015. С. 544.

действительность и возможность<sup>1</sup>. Иначе говоря, даже, члены одной семьи могут оказывать разное влияние на друг друга в зависимости от тех или иных жизненных ситуаций.

Таким образом, само понятие взаимозависимых лиц включает в себя признаки, которые наполняются фактическим и юридическим содержанием в рамках конкретных жизненных обстоятельств. Без их установления мы можем определить только два основных признака – наличие субъектов, а именно лиц, и факт наличия того или иного вида связей между этими субъектами, что недостаточно для установления взаимозависимости.

Признание лиц взаимозависимыми влечет повышенное внимание налоговых структур, анализ и контроль заключаемых сделок и принимаемой системы ценообразования.

Теперь изучим определения, которые дают авторы юридических научных работ.

М.В.Каменков считает, что определение Налогового кодекса РФ имеет смысл, но судебная практика идет другим путем. «В связи с этим перечисленные в п. 2 ст. 105.1 НК РФ случаи взаимозависимости не могут применяться механически. "Связанные лица - это физические лица и / или организации, которые связаны между собой при определенных экономических и реальных обстоятельствах. Решения одного лица напрямую зависят от воли другого лица при совершении сделок и экономических деятельности<sup>2</sup>.

М.В Каменков предлагает различать формальную и содержательную сторону взаимозависимости. Формальная сторона включает в себя отношения связанности между лицами, а содержательная сторона –именно те особенности отношений связанности, которые в рамках конкретных экономических и фактических обстоятельств предоставляют возможность

---

<sup>1</sup> Грибанов В.П. Осуществление и защита гражданских прав М.: Московский финансово-промышленный университет «Синергия», 2001. С. 44-45.

<sup>2</sup> Каменков М.В. Проблемы налогообложения взаимозависимых лиц: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. С.П., 2016. С.11, 25.

одному лицу оказывать влияние на экономические результаты другого лица. При отсутствии признаков формальной или содержательной сторон нельзя говорить о взаимозависимости и, как следствие, применять её последствия.

Таким образом, особенностями данной концепции являются:

- 1) Формальная сторона, то есть отношения между сущностями.
- 2) Контентная сторона - это ссылка, которая при определенных экономических и фактических условиях позволяет одному человеку влиять на экономические результаты другого.

А.А. Копина, рассматривая отношения между взаимозависимыми лицами, описывает их термином «зависимость» и определяет это понятие как «особое состояние, в котором один человек имеет возможность в рамках имущественных, деловых или иных социальных отношений исправить это. заключается в изменении воли другого лица без учета его интересов, что влечет за собой создание, изменение или прекращение налоговой обязанности»<sup>1</sup>

- 1) Особое состояние.
- 2) Несколько лиц.
- 3) В рамках имущественных, служебных или иных общественных отношений.
- 4) Действие заключается в корректировке, другими словами, изменять волю другого лица без учета последнего, влекущие возникновение или прекращение налоговой обязанности.

По мнению А.А. Копина, взаимозависимые лица можно признать юридическим фактом, порождающим возникновение отношений контроля трансфертного ценообразования. При этом, «с точки зрения права юридическим фактом в науке и на практике понимаются конкретные социальные обстоятельства, вызывающие в соответствии с нормами права наступление определенных правовых последствий - возникновение,

---

<sup>1</sup> Копина А.А. Взаимозависимые лица в налоговых правоотношениях: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2011. С. 15, 17.

изменение или прекращение правовых отношений. Поскольку взаимозависимыми лицами признаются лица, отношения между которыми оказывают влияние на условия и экономические результаты сделок, то, если рассматривать их с точки зрения классификации юридических фактов по волевому признаку, это, безусловно, будет юридический факт - действие»<sup>1</sup>:

- 1) Юридический факт- действие.
- 2) Отношения между лицами оказывают влияние на условия и экономические результаты их сделок.

По мнению И.И. Кучеров, взаимозависимым лицом является лицо, которое “в силу тех или иных обстоятельств может оказывать существенное влияние на деятельность другого лица”.<sup>2</sup> Так же похожее мнение высказывает Е.В. Алтухова, определяя отношения взаимозависимости, исходит из того, что таковыми являются отношения, в которых «одно лицо так или иначе может оказывать влияние на деятельность другого»<sup>3</sup>:

- 1) Одно лицо, находится в подчинении у другого.
- 2) Отношения, где один может оказывать существенное влияние на действия другого.

Позиция И.И. Кучерова, Е.В. Алтуховы схожи по своей основной идее, но имеют разный уровень влияния людей друг на друга. В концепции И.И. Кучеров говорит только о серьезной, «существенной» зависимости человека, когда, как Е.В. Алтухова, речь идет о возможном влиянии одного предмета на другой. Но стоит помнить, что на рынке действуют законы конкуренции, когда один субъект может своим предложением влиять на другого условиями сделки. В ситуации с рыночной экономикой это приветствуется для повышения качества товаров и услуг, когда конкурирующие субъекты выполняют действия, влияющие на других участников рынка. Ведь в этом суть конкуренции, чтобы получить прибыль, нужно сознательно бороться за

---

<sup>1</sup> Копина А.А. Взаимозависимые лица: проблемы правовой идентификации // Налоги. 2009. № 3. С. 6.

<sup>2</sup> Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (правовые аспекты). М.: Московский финансово-промышленный университет «Синергия», 2009. С. 271-272.

<sup>3</sup> Алтухова Е.В. Взаимозависимые лица в налоговом праве: автореф. дис....канд.юрид. наук. М., 2008. С. 9, 15, 17.

свою сферу деятельности с другими субъектами, взаимодействуя с ними прямо или косвенно.

Таким образом, влияние одного человека на другого не может быть прослежено до взаимозависимости, иначе каждое действие на рынке может быть признано таковым. С более узкой спецификацией И. Кучеров тоже не может согласиться с этим, так как такой спецификации тоже недостаточно. Невозможно просчитать все возможные рыночные ситуации при всех возможных обстоятельствах. Если мы классифицируем все действия со значительным влиянием одного человека на другого как взаимозависимые, то риску подвергаются даже добросовестные участники рынка. Например, кредитор, заявивший о банкротстве должнику. В этом случае действия одного независимого объекта могут существенно изменить состояние другого независимого объекта. Если предположить, что эта процедура проходит под знаком взаимозависимости, все транзакции между этими людьми будут проверяться, кредитор будет выведен из процедуры банкротства и даже может быть привлечен к уголовной ответственности. Из этого следует, что данные определения имеют смысл, но очень обобщенный и необходимо конкретизировать, стоит добавить направленность этих действий на корыстное обогащение или на элемент связанный с правонарушением.

О.А. Иконникова предлагает понимать под взаимозависимыми лицами налогоплательщиков, которые в силу наличия особых отношений «имеют возможность влиять на результаты экономической деятельности других налогоплательщиков и, как следствие, на налоговые последствия этой деятельности, либо сами находятся под таким влиянием»<sup>1</sup> Стоит отметить, что речь идет только о налоговых последствиях, хотя далеко не во всех случаях отношения между взаимозависимыми лицами направлены на уход от налогообложения, также возможно и распределение риска между группой

---

<sup>1</sup> Иконникова О.А. Правовые режимы налогообложения взаимозависимых лиц (организаций): автореф. дис. ... канд.юрид. наук. М., 2009. С. 6, 16.

предприятий или для сохранения имущества, что немало важно при определении взаимозависимости.

- 1) Лица – налогоплательщики.
- 2) Особые отношения, позволяющие влиять на результаты экономической деятельности других налогоплательщиков и, как следствие, на налоговые последствия этой деятельности или же самим находится под таким воздействием.

Исходя из всего выше изложенного, можно выбрать те признаки, которые являются недостающими и добавив свои, тем самым сформулировать свой вариант понятия взаимозависимых лиц. Итак, взаимозависимыми лицами для целей налогообложения признаются физические лица и (или) юридические лица, между которыми существуют отношения связанности (формальная сторона), в рамках которых с учетом конкретных экономических и фактических обстоятельств решения одного лица обуславливаются действиями или волей другого лица при совершении сделок без учета мнения другого лица и (или) ведении экономической деятельности этих лиц или деятельности представляемых ими лиц (содержательная сторона), при этом признанными таковыми, по решению арбитражного суда или по собственному заявлению.

- 1) Формальная сторона, то есть взаимоотношения между субъектами.
- 2) Содержательная сторона, это связанность, которая при определенных экономических и фактических обстоятельствах дает возможность одному лицу влиять на экономические результаты другого.
- 3) Признается судом или собственным заявлением.

Данное понятие должно ослабить давление налоговых органов на бизнес и помочь улучшить эффективность правового регулирования такой особой категории налогоплательщиков, как взаимозависимые лица. Мы

конкретизировали данное понятие достаточно, чтобы оградить законопослушных участников рынка от штрафов.

Выделяют три подхода к регулированию отношений зависимости:

1. прибегая к использованию указанных институтов, наличие у одного лица возможности влиять на процесс формирования воли другого лица;
2. посредством использования аналогичных институтов, содержащихся в других отраслях законодательства;
3. возможность влиять на формирование воли другого лица, не прибегая к использованию указанных институтов»<sup>1</sup>.

Таким образом, отношения связанности, складывающиеся ввиду наличия между лицами юридических или фактических связей не равны по содержанию отношениям взаимозависимости в смысле п. 1 ст. 105.1 НК РФ.

Часто наряду с взаимозависимыми упоминаются другие лица: взаимосвязанные и аффилированные. Но это разные понятия. Термин «взаимосвязанные» есть в Таможенном кодексе ЕАЭС (ст. 37). Там есть похожие критерии, но далеко не все. Понятие взаимной зависимости в налоговом праве шире, чем понятие взаимной связанности в таможенном праве Евразийского экономического союза. Термин аффилированности в налоговом и таможенном законодательстве вообще не предусмотрен. Это понятие из делового оборота, его используют в корпоративной, бухгалтерской, финансовой и банковской сферах. Также он упоминается в законе от 22.03.1991г. № 948-1 «О конкуренции».

Статья 53.2 Гражданского кодекса РФ определяет аффилированность как отношения связанности лиц между собой. Таким образом, аффилированные лица – это физические лица и организации, которые могут влиять на деятельность других юридических или физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью.

---

<sup>1</sup> Иволжатов А.В. Основания признания юридических лиц взаимозависимыми в контексте сравнительного межотраслевого исследования // Актуальные проблемы российского права. 2013. № 11. С. 1440.

Отношения между лицами в контексте аффилированности классифицируются по следующим понятиям:

- состав аффилированных лиц;
- степень их зависимости друг от друга;
- правовая форма зависимости.

Законодательно регулируются не все отношения между аффилированными лицами, а только сделки и действия, которые могут затрагивать добросовестных участников рынка или привести к конфликту интересов между самими связанными лицами.

Аффилированность бывает односторонней и двусторонней. В первом случае один субъект оказывает влияние на другого. Во втором – несколько лиц воздействуют друг на друга.

Из положений статьи 4 Закона «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности...» следует, что отношения связанности должны быть юридически оформлены – без этого они не будут соответствовать критериям аффилированности, приведенным в этом же законе.

Однако судебная практика не имеет единой позиции относительно того, признавать или нет лица аффилированными, если отсутствуют юридически оформленные отношения. И если еще десять лет назад судьи выносили решения, опираясь на формальные признаки.

То современные судьи не являются сторонниками нормативного формализма и принимают решения, учитывая в совокупности все обстоятельства дела.

В делах по оспариванию сделок в рамках банкротства, в частности, в Определении Верховного Суда РФ от 15.06.2016 N 308-ЭС16-1475 по делу N А53-885/2014 суд признал аффилированность, руководствуясь фактическими обстоятельствами, а не формальными критериями. «...даже неучастие должника в одной группе лиц с заемщиком еще не могло свидетельствовать о бесосновательности поручительства (и залога), поскольку банк был не лишен

возможности доказывать наличие фактической аффилированности между заемщиком и гарантирующим лицом любыми не запрещенными процессуальным законом средствами», – говорится в Определении.

Чтобы признать физическое или юридическое лицо аффилированным, необходимо определить. Способно ли это лицо оказывать влияние на других субъектов, осуществляющих предпринимательскую деятельность или являющихся участниками сделок. Законодательство разделяет лица, которые являются аффилированными по отношению к юридическому лицу, и тех, кто оказывает влияние на «физическое лицо, осуществляющее предпринимательскую деятельность», то есть на ИП.

К статье 4 Закона «О конкуренции...» относят тех лиц, которые соответствует следующим признакам:

- представитель коллегиального исполнительного органа или органа управления, а также лицо, которое единолично исполняет функцию исполнительного совета. Этот пункт действует и в отношении юридических лиц.
- лица, которые имеют право распоряжаться более чем 20% общего количества голосов, относящихся к голосующим акциям или приходящихся на долю участия в уставном капитале компании. К этому пункту относятся и юридические лица.

По отношению к ИП аффилированными являются:

- Организации, доля уставного капитала которых составляет больше 20%.
- Лица, относящиеся с ним к одной группе.

Понятие группы лиц раскрывается в п. 7 ч.1 ст. 9 ФЗ «О защите конкуренции» (перечисляются родственные связи, в т. ч. некровные).

Подводя итог, можно сказать что, в категорию взаимозависимых попадают физические или юридические лица, отношения между которыми определяют результаты их сделок. Взаимозависимость может возникать в разных «комбинациях»: между физическими лицами, между юридическими

лицами или между теми и другими. И она считается негативным критерием, если в совокупности с другими факторами намекает на признание налоговой необоснованной выгоды.

## 1.2 Полномочия налоговых органов по признанию налогоплательщиков взаимозависимыми в России и за рубежом

Сделки между взаимозависимыми лицами осуществляются в рамках сложившегося правового поля, в котором реализуют свою финансово-хозяйственную деятельность крупнейшие налогоплательщики и их дочерние структуры. Проводимая налоговая политика и реализация мер налогового администрирования в отношении таких налогоплательщиков находятся в перманентном процессе совершенствования. Это подчеркивает актуальность проблемы и требует поиска новых решений. Особенности сделок между взаимозависимыми лицами. Такие организации в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации могут быть признаны взаимозависимыми, если отвечают установленным критериям: наличие косвенного участия одной организации в другой (доля участия более 25%); косвенное участие физических лиц в организациях (доля участия более 25%). Кроме того, критериями признания организаций взаимозависимыми являются некоторые условия по составу и процентному участию организаций и единоличных исполнителей в коллегиальных исполнительных органах или совете директоров и другие. Все критерии признания лиц взаимозависимыми влияют на реализацию мер налогового контроля, широко освещаются в налоговой литературе, могут быть представлены в виде двух групп формальных и материальных критериев.

Осуществляемые между взаимозависимыми лицами сделки по реализации товаров, в области внешней торговли признаются контролируруемыми при наличии указанных в Налоговом кодексе Российской Федерации обстоятельств. В этой плоскости осуществляются меры налогового контроля, проводимого налоговыми органами. В поле зрения

проверяющих попадает помимо самих сделок между взаимозависимыми лицами вопросы трансфертного ценообразования, которое широко используется в таких сделках. Сущность трансфертного ценообразования и особенности его контроля. Под трансфертным ценообразованием чаще всего рассматриваются процессы формирования цен на те товары, работы, услуги и другие объекты прав, которые реализуются между взаимозависимыми лицами. Поэтому в сферу применения трансфертного ценообразования попадают контролируемые сделки между взаимозависимыми лицами. В налоговом администрировании принято выделять определенный перечень работ, связанных с выявлением и анализом контролируемых сделок:

1 – определение периода времени в рамках, которого будет осуществляться налоговая проверка контролируемой сделки;

2 – проведение комплексного анализа финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика и отраженных в учете операций по контролируемой сделке;

3 – определение сути контролируемой сделки, источников информации о ней;

4 – определение метода налогового контроля сделки между взаимозависимыми лицами и трансфертных цен. Анализ данных для определения диапазона рыночных цен в соответствии с принципом "вытянутой руки". Принцип вытянутой руки известен из Типового Договора ОЭСР об избежании двойного налогообложения, на основе которого страны – члены ОЭСР заключают двухсторонние договоры. Суть принципа заключается в том, что взаимозависимые лица ведут близкую ценовую политику, не допуская весомых отклонений от уровня рыночных цен, что признается нарушением принципа "вытянутой руки". В ряде стран отклонения от уровня рыночных цен по сделкам между взаимозависимыми лицами составляет от 5 до 30 процентов, но даже в этом случае требуется правильное применение критериев взаимозависимости.

Проверка соответствия цен рыночным в контролируемых сделках находится в компетенции ФНС России. Территориальные налоговые органы в ходе проведения выездных или камеральных налоговых проверок выявляют контролируемые сделки и ставят в известность вышестоящий налоговый орган, уполномоченный осуществлять контроль трансфертного ценообразования. В ходе контроля исследуются все обстоятельства, которые влияют на порядок исчисления и уплаты налогов. Кроме того, в направляемом в ФНС России извещении, налоговый орган, проводящий проверку, отражает необходимые сведения о контролируемой сделке проверяемого налогоплательщика. Здесь важную роль играет информация, необходимая для определения, сравнения коммерческих и финансовых условий сделки, а также информация о деятельности налогоплательщика, формируемая на основе данных его бухгалтерской (финансовой) и налоговой отчетности. С этой целью налоговый орган может истребовать необходимые документы для документального подтверждения факта совершения контролируемой сделки. В данном случае непонятно, имеет ли право налоговый орган истребовать у налогоплательщика необходимые документы и возникает ли у проверяемого лица обязанность предоставить запрашиваемую документацию в отношении совершаемых сделок

Нормативными актами, в первую очередь, являются акты, регулирующие непосредственно сделки (договоры) между субъектами предпринимательской деятельности, такие как: Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30 ноября 1994 № 51-ФЗ<sup>1</sup>, Федеральные законы «Об акционерных обществах» от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ<sup>2</sup>, «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 08 февраля 1998 г. № 14-ФЗ<sup>3</sup>, «О государственных и муниципальных унитарных

---

<sup>1</sup> Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ // СЗ РФ. № 32. Ст. 3301.

<sup>2</sup> Федеральный закон «Об акционерных обществах» от 26 декабря 1995 г. № 208 ФЗ // СЗ РФ. 1996. № 1. Ст. 1.

<sup>3</sup> Федеральный закон «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 08 февраля 1998 г. № 14 ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 7. Ст. 785.

предприятиях» от 14 ноября 2002 г. № 161-ФЗ<sup>1</sup>, «О некоммерческих организациях» от 12 января 1996 г. № 7-ФЗ<sup>2</sup>.

Все полномочия, функции, процедуры и задачи налоговых органов также закреплены в Законе. Так, в статье 105.17 Налогового кодекса Российской Федерации установлен порядок проверки федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным осуществлять контроль по налогам и сборам, полноты исчисления и уплаты налогов в связи со сделками между связанными лицами.

Процедура признания взаимозависимых лиц должна быть четко регламентирована, чтобы избежать злоупотреблений со стороны налоговых органов и предоставить гарантии физическим и юридическим лицам в реализации их прав. Следовательно, в случае пробелов или неясностей в правилах на практике возникнут проблемы. Таким образом, в настоящее время социальная напряженность возникает в результате давления налоговых органов на предпринимателей.

Таким образом, налоговые органы осуществляют свою контрольную деятельность через проверки. То есть путем проведения определенного процессуального действия, когда проверяется правильность расчетов, своевременность и полная уплата налогов и сборов. Проверка проводится путем сравнения фактических данных, полученных в результате налоговой проверки, с данными из налоговых деклараций, поданных в налоговые органы.

Обязанность проведения налоговой проверки деятельности взаимозависимых лиц возлагается на налоговые органы в соответствии со ст. 32 Налогового кодекса РФ и ст. 40 НК РФ дает налоговым органам право проверять правильность применения цен при совершении сделок.

---

<sup>1</sup> Федеральный закон «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях» от 14 ноября 2002 г. № 161 ФЗ // СЗ РФ. 2002. № 48. Ст. 4746.

<sup>2</sup> Федеральный закон «О некоммерческих организациях» от 12 января 1996 г. № 7 ФЗ // СЗ РФ. 1996. № 3. Ст. 145.

Как заметил И. Кучерова, действие фискально-правового института взаимозависимых лиц, в принципе, заключается в том, что налоговый орган в соответствии со ст. 40 НК РФ может проверить правильность применения цен по сделкам между связанными сторонами и, в случае их отклонения от рыночных цен на 20%, принять мотивированное решение о доначислении. В этом случае налоговая администрация должна исходить из расчетов, как если бы результаты данной операции оценивались на основе применения рыночных цен на соответствующие товары, работы или услуги.

При этом именно контроль трансфертного ценообразования является не правом, а обязанностью налоговой администрации, только при установлении взаимозависимости сторон, заключенных в период совершения сделок налогоплательщиком, налоговая проверка трансфертного ценообразования является обязательной. При этом Налоговый кодекс РФ не предусматривает вариативности налоговой администрации в выборе самой возможности проведения контрольных действий и прямо ей противоречит.

Право на проведение налоговых проверок предоставлено налоговым органам статьей 31 Налогового кодекса Российской Федерации и процедурно описано в главе 14 «Налоговая проверка».

Проверка полноты расчета в разрезе операций между связанными сторонами осуществляется на основании уведомления о контролируемых операциях или уведомления территориального налогового органа, а также при выявлении контролируемой операции в ходе повторного на- выездные проверки для контроля деятельности налогового органа. При этом налоговая администрация может применять различные меры контроля, перечисленные в статьях 95–97 Налогового кодекса Российской Федерации. Но предметом выездных и камеральных проверок не может быть контроль соответствия цен, используемых в контролируемых сделках.

Физические лица могут быть признаны взаимозависимым налоговым органом в рамках налоговой проверки, в результате которой был начислен дополнительный налог и принято решение о его взыскании.

Лица могут считаться взаимозависимыми судом, оспаривая решение налогового органа или когда последний обращается в суд с просьбой о взыскании накопленной задолженности в соответствии со ст. 45 Налогового кодекса РФ.

Установление факта взаимозависимости лиц при обстоятельствах, отличных от указанных в ст. 105 Налогового кодекса Российской Федерации проводится судом с участием налогового органа и налогоплательщика при рассмотрении дела о обоснованности вынесения решения о доначислении налога или при разрешении требования налогового органа о взыскании дополнительной задолженности (подпункт 4 пункта 2 статьи 45 НК РФ)<sup>1</sup>.

Лица могут быть признаны судом взаимозависимыми в случаях, не указанных в п. 2 ст. 105 сек. 1 Налогового кодекса РФ, если подрядчик налогоплательщика (лица, связанные с подрядчиком) имели возможность влиять на решения, принимаемые налогоплательщиком в его финансово-хозяйственной деятельности. Например, на взаимозависимость участников транзакции могут указывать следующие обстоятельства: одинаковые IP-адреса компьютеров, с которых работает система «клиент-банк», текущие счета в тех же банках, одинаковые номера телефонов и юридические адреса, одни и те же руководители<sup>2</sup>.

Суд вправе признать лиц взаимными для целей налогообложения в случаях, не указанных в пункте 1 статьи 105 Налогового кодекса Российской Федерации, если контрагент налогоплательщика (стороны, связанные с контрагентом) имели возможность влиять на решения налогоплательщика в сфере его финансово-хозяйственной деятельности.

Эта правовая позиция также содержится в судебных решениях.

Налоговый орган несет бремя доказывания обстоятельств, подтверждающих, что контрагент налогоплательщика имел возможность

---

<sup>1</sup> Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 2 июля 2019 г. № Ф10-2560/19 по делу № А09-738/2018. URL: <https://www.consultant.ru> (дата обращения 22.03.2021).

<sup>2</sup> Постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 21 июля 2014 г. № 09АП-22065/2014 и Арбитражного суда Московского округа от 31 октября 2014 г. № Ф05-12000/2014. URL: <https://www.consultant.ru> (дата обращения 22.03.2021).

повлиять на определение условий деятельности налогоплательщика и что налогоплательщик действовал в общих экономических интересах группы, был связан свободой выбора в сфере финансово-хозяйственной деятельности.

На налоговом органе лежит бремя доказывания обстоятельств, подтверждающих, что при отсутствии предусмотренных пунктом 2 данной статьи признаков контрагент налогоплательщика (взаимозависимые с ним лица) тем не менее имел возможность влиять на определение условий совершаемых налогоплательщиком сделок, а налогоплательщик действовал в общих экономических интересах группы, к которой он принадлежит (к выгоде третьих лиц), был связан в полноте свободы принятия решений в сфере своей финансово-хозяйственной деятельности, что должно было сказаться на условиях и результатах исполнения соответствующих сделок<sup>1</sup>.

Самого факта наличия недобросовестного партнера в цепочке поставок недостаточно, чтобы утверждать, что налогоплательщик заманил их, чтобы сэкономить на налогах. Налоговая администрация должна доказать, что эти контрагенты так или иначе контролировались налогоплательщиком, что их действия были согласованы или что сама сделка не была реальной.

Возможность признания людей взаимозависимыми на основании ст. 7 ст. 105.1 Налогового кодекса РФ не ограничивается случаями, когда в соответствии с законодательством участники сделки признаются аффилированными, дочерними и зависимыми организациями и т. Д.

С учетом содержания пункта 2 статьи 105.1 Налогового кодекса Российской Федерации и указанного в настоящем стандарте состава признаков взаимозависимости, расширенного применительно к статье 20 Налогового кодекса Российской Федерации, возможность признания лиц взаимозависимыми на основании пункта 7 статьи 105.1 Налогового кодекса Российской Федерации не ограничивается случаями, когда в соответствии с

---

<sup>1</sup> Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 6 июня 2020 г. № Ф09-2759/20 по делу № А60-43335/2020. URL: <https://www.consultant.ru> (дата обращения 22.03.2021).

законодательством сторонами сделки признаются аффилированные, дочерние и зависимые организации.

Содержание искусства. 105 сек. 2 НК РФ и состав признаков взаимозависимости, указанный в настоящем стандарте, расширен по сравнению со ст. 20 НК РФ, возможность признания созависимым лицом по ст. 105 сек. 1 пункт 7 НК РФ не ограничиваются случаями, когда по закону участниками сделки считаются связанные лица, дочерние и дочерние организации и т. Д.

Передача сотрудников, активов, средств из одной организации в другую, факт, что учредитель и руководитель - одно и то же лицо, свидетельствуют об их взаимозависимости<sup>1</sup>.

Суд апелляционной инстанции установил, что незадолго до начала выездной налоговой проверки налогоплательщика было создано новое юридическое лицо - одноименная компания, те же виды деятельности и такой же информационный сайт, на котором представлена информация об обороте и годовом строительстве. объем учтены. - монтажные работы с 2007 года, то есть еще до регистрации компании, так как эта информация полностью соответствует информации налогоплательщика, а именно о работах, проводимых налогоплательщиком, и о привлеченных налогоплательщиком субподрядчиках.

При этом штат налогоплательщика был переведен в штат компании, и компания предоставила информацию о доходах физических лиц - сотрудников организации за 2011 год - за период, когда эти сотрудники находились в штате налогоплательщика, и сам налогоплательщик. не предоставили информацию по НДФЛ в отчетном периоде. Анализ движения денежных средств на расчетных счетах этих организаций свидетельствует о том, что компания перечисляла денежные средства в счет оплаты по договорам строительства объектов налогоплательщика, а выручка

---

<sup>1</sup> Определение Верховного Суда РФ от 14 сентября 2020 г. № 306-КГ15-10508. URL: <https://www.consultant.ru> (дата обращения 22.03.2021).

налогоплательщика от строительства отдельных объектов поступает на счет компании, которая не участвовал и не мог участвовать в строительстве, так как его не было.

Руководители компании и налогоплательщик находились по сменам одними и теми же лицами, которые были учредителями налогоплательщика, а главный инженер, связанный с управлением должностями, был одним и тем же лицом в этих организациях, несмотря на то, что компания фактически продолжала работу по договорам налогоплательщика.

Выяснив все обстоятельства, существенные для рассмотрения дела, апелляционный суд пришел к выводу, что эти организации взаимозависимы.

Суды первой инстанции и апелляционный орган после рассмотрения документов пришли к выводу, что Организация 1 и Организация 2 являются взаимозависимыми юридическими лицами; передача деятельности по реализации зерна и продуктов его переработки (зерно, мука, макаронные изделия, корма) вновь созданной организации привела к приостановке финансово-хозяйственной деятельности организации 2. Фактически, организация 2 продолжила свою деятельность в лице нового субъекта гражданских правоотношений.

Формулируя данный вывод, суды двух инстанций правомерно исходили из установленных по делу обстоятельств, а именно: Организация 1 зарегистрирована в Инспекции после назначения выездной налоговой проверки в отношении Организации 2; компании являются взаимозависимыми, поскольку единственным учредителем и руководителем Организации 1 с момента его регистрации является, допустим, Попов П.П., он же являлся руководителем и единственным учредителем Организации 2; организации зарегистрированы по одному адресу; расчетные счета открыты в одном и том же банке; с момента регистрации Организации 1 на вновь созданное предприятие переведено имущество, произведена замена сторон по ранее заключенным договорам Организации 2; осуществлен перевод денежных средств с расчетного счета проверяемой организации на расчетный

счет вновь созданного зависимого юридического лица, путем снятия Поповым П.П. наличных денежных средств со счета Организации 2 и зачисления на счет Организации 1; осуществлен перевод 13 работников из Организации 2 в Организации 1.

Поскольку указанные выше обстоятельства и факты, установленные судами первой и апелляционной инстанций, подтверждены доказательствами, имеющимися в материалах дела, а налогоплательщик не представил неопровержимых доказательств обратного, кассационная инстанция считает, что суды двух инстанций пришли к правильному заключению. что зависимая организация Организации 1 имела обязательство по погашению налоговой задолженности Организации 2 в спорном размере.<sup>1</sup>

Решением Арбитражного суда города удовлетворено заявление ИФНС. Данные лица признаны взаимозависимыми лицами.

Удовлетворяя иски инспекции, суд первой инстанции обоснованно пришел к выводу о доказанности совокупности условий, при которых взыскание налоговой задолженности производится с зависимого лица (ответчика), получившего от должника весь бизнес, включая основные средства и рабочий персонал, переведшего на себя все права и обязанности, вытекающие из гражданско-правовых договоров, заключенных должником, получавшего выручку за реализованные должником работы (услуги).

Судом установлены взаимозависимость и аффилированность ответчика, созданного незадолго перед переводом на него бизнеса должника, самого должника, а также их общего учредителя, принявшего после получения информации о планируемой проверке налоговым органом деятельности должника решение о переводе ответчику сотрудников и активов должника. При этом ответчик и должник имели одного генерального директора, который единолично принимал управленческие решения.

---

<sup>1</sup> Постановление Арбитражного суда Московского округа от 10 июля 2020 г. № Ф05-8331/20 по делу № А40-153792/2020. URL: <https://www.consultant.ru> (дата обращения 22.03.2021).

Статья 105.1 НК РФ не позволяет сделать безусловный вывод о взаимозависимости одного лица от другого в случае, если это другое лицо является единственным, от кого первое лицо получает доход<sup>1</sup>.

Судами отмечено, что факт продажи глины и получение выручки контрагентами только от Организации «1», взаимозависимой по отношению к заявителю, еще не свидетельствует о взаимозависимости Организации «2» и Организации «3» по отношению к заявителю или Организации «1», статья 105.1 НК РФ не позволяет сделать вывод о взаимозависимости одного лица от другого в случае, если это другое лицо является единственным, от кого первое лицо получает доход.

Трудоустройство работников, ранее имевших трудовые правоотношения с учредителем юридического лица, недостаточно для признания организаций взаимозависимыми<sup>2</sup>.

Условия найма работников, которые ранее работали у индивидуального предпринимателя (учредитель юридического лица), недостаточны для признания организаций взаимозависимыми, и статья 105 Налогового кодекса не предусматривает такой основы.

Контроль за заемщиком и кредитором материнской компании, даже если между заемщиком и субординированным или контролирующим кредитором нет прямых отношений, является основанием для признания этих лиц взаимозависимыми.

Признание взаимозависимости людей, влияния, которое может быть оказано из-за участия одного человека в капитале других людей в соответствии с соглашением между ними, или когда другой человек имеет возможность определять решения, принимаемые во внимание другими людьми. В этом случае такое влияние будет приниматься во внимание, независимо от того, может ли оно осуществляться напрямую и независимо лицом или вместе со своими связанными сторонами, которые признаны

---

<sup>1</sup> Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 28 февраля 2020 г. № Ф06-17689/20 по делу № А55-5175/2020. URL: <https://www.consultant.ru> (дата обращения 22.03.2021).

<sup>2</sup> Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 30 июня 2020 г. № Ф06-21495/20 по делу № А12-46187/2020. URL: <https://www.consultant.ru> (дата обращения 22.03.2021).

такowymi в соответствии со статьей 105.1 Кодекса. На основании вышеизложенного суды пришли к обоснованному выводу о том, что материнская компания может влиять на условия и результаты сделок.

Косвенная зависимость компании от иностранных компаний, выдавших ссуду, может проявляться в контроле материнской компанией над обеими компаниями, даже если между организациями кредитора и должником нет прямых отношений подчинения или контроля (владение акциями или уставный капитал).

Влияние доминирующего положения на рынке одного из участников сделки не следует принимать во внимание при принятии решения о признании лиц взаимозависимыми. Влияние, оказываемое по экономическим причинам, например, из-за благоприятного рыночного положения одного из участников сделки, не должно приниматься во внимание при принятии решения о признании лиц взаимозависимыми (п. 4 ст. 105 п. Налогового кодекса Российской Федерации).

Выдача доверенностей на осуществление определенной деятельности и представление юридического лица в определенных государственных органах само по себе не указывает на взаимозависимость организации.

Выдача доверенностей на осуществление определенной деятельности и представительство от имени юридического лица в отдельных государственных органах само по себе не свидетельствует о взаимозависимости организации, поскольку уполномоченное лицо имеет право действовать только в пределах полномочий, предоставленных ему принципала и не может влиять на условия и(или) результаты операций, совершаемых этими лицами, и(или) экономические результаты их деятельности.

Срок проверки может составлять до 6 месяцев, но в исключительных случаях по решению руководителя налогового органа или его заместителя до 12 месяцев. Срок проведения проверки исчисляется со дня принятия решения о ее проведении и до дня составления акта о проведении такой проверки.

Основания и порядок продления этих сроков находятся в ведении налогового органа. В основном это связано с переводом иностранных документов или ожиданием приема документов от иностранных лиц. Если по истечении дополнительных 6 месяцев налоговый орган не получил запрошенную информацию, то есть возможность продлить срок проверки еще на 3 месяца. Налогоплательщик уведомляется в течение 3 дней после принятия решения об изменении срока.

Налогоплательщик должен быть проинформирован в течение трех дней с даты принятия решения или уведомления федерального налогового органа.

Специальная декларация, поданная в соответствии с Федеральным законом «О внесении изменений в Федеральный закон» о добровольном декларировании активов и счетов (вкладов) в банках физическими лицами и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» от 29 мая 2019 № 110-ФЗ<sup>1</sup>, связанные с ней сведения и документы.

Проверка проводится сотрудниками федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, на основании решения его руководителя или заместителем руководителя о проведении проверки. Такое решение должно быть вынесено не позднее двух лет со дня получения уведомления или извещения.

В случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации, в которой сумма налога, исчисленная в соответствии с пунктом 6 статьи 105.3 НК РФ, отражена в меньшем размере (сумма убытка в большем размере), чем ранее заявленная, решение о проведении проверки может быть вынесено не позднее двух лет со дня представления указанной уточненной налоговой декларации. При этом проверка проводится только в

---

<sup>1</sup> Федеральный закон «О внесении изменений в Федеральный закон «О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» от 29 мая 2019 № 110-ФЗ // СЗ РФ. 2019. № 22. Ст. 2666.

отношении контролируемой сделки, по которой произведена корректировка в соответствии с пунктом 6 статьи 105.3 НК РФ.

Налоговый орган не вправе проводить две и более проверки в отношении контролируемой операции (группы аналогичных операций) в одном и том же календарном году, за исключением случая, когда налогоплательщик вносит в декларацию корректировки, отражающие налог сумма в меньшем размере (сумма убытка в большем размере), чем ранее была указана в налоговой декларации, в соответствии с пунктом 6 статьи 105.3 Налогового кодекса Российской Федерации.

Если в результате проверки в отношении сделки установлено, что условия контролируемой операции соответствуют условиям операций между лицами, которые не являются взаимозависимыми, запрещается проводить такую проверку с другими налогоплательщиками, которые являются сторонами этой операции. .

Следует отметить, что проверка операции, проведенная в течение одного отчетного периода, не исключает проведения выездных налоговых проверок и (или) палат налоговых проверок за этот же отчетный период.

Очень важным моментом является объем информации о транзакциях, который можно запросить во время проверки. Контролируемые операции, совершенные в течение периода, не превышающего трех календарных лет до года, в котором было принято решение о проведении аудита, могут быть пересмотрены.

Для определения сопоставимости коммерческих и (или) финансовых условий контролируемых сделок с условиями сопоставимых сделок между независимыми лицами налоговый орган вправе использовать методы, указанные в пункте 1 статьи 105.7 НК РФ:

- 1) метод сопоставимых рыночных цен;
- 2) метод цены последующей реализации;
- 3) затратный метод;
- 4) метод сопоставимой рентабельности;

5) метод распределения прибыли.

Использование другого метода (комбинации методов) возможно, если федеральные налоговые органы докажут, что применяемый метод (комбинация методов), исходя из условий контролируемой операции, не позволяет определить сопоставимость коммерческого и (или) финансовые условия транзакции, контролируемые условиями транзакций, сравниваемых между людьми, которые не зависят друг от друга. Налоговому органу запрещается использовать другие методы, не указанные в этом разделе.

Федеральный налоговый орган вправе направить налогоплательщику по форме, установленной пунктами 1, 2 и 5 статьи 93 Налогового кодекса Российской Федерации, требование о представлении документации, предусмотренной статьей 105.15 Налогового кодекса. Кодекс Российской Федерации в отношении проверяемой сделки (группы однотипных сделок). Налогоплательщик обязан предоставить запрашиваемую информацию в течение 30 дней с даты получения соответствующего запроса, если иное не предусмотрено главой 14.4-1 Налогового кодекса Российской Федерации. При этом уполномоченный сотрудник налогового органа вправе потребовать информацию об этой операции у других участников, у которых есть документы или информация об этих операциях.

Запрос документов в соответствии с настоящим пунктом осуществляется в порядке, аналогичном порядку запроса документов, установленному статьей 93.1 Налогового кодекса Российской Федерации.

В последний день проверки инспектор должен составить акт о проведенной проверке, в котором указываются объект и время проверки.

Свидетельство о сделанном чеке выдается лицу, которому чек был выставлен, или его представителю при получении или иным образом передачи с указанием даты получения. Если сертификат не будет принят, он будет отправлен письмом по почте.

Если по результатам проверки были выявлены факты отклонения цены, примененной в сделке, от рыночной, что привело бы к занижению суммы

налога (завышению стоимости убытка) в течение двух месяцев с даты. Для выдачи акта о проведенной проверке уполномоченные должностные лица, проводившие проверку, должны составить по установленной форме акт проверки.

Проанализировав понятие рыночной цены, которая установлена в Налоговом кодексе, говорит о том, что через порядок установления рыночной цены не дает налогоплательщику доказывать отсутствие влияния взаимозависимости на условия сделок. Фактически, расчет рыночной цены не предусматривает установление как таковой рыночной цены, а является одним из видов государственного контроля ценообразования. Такой подход в случае взаимозависимых лиц, чьи связи не преследуют цели уклонения от уплаты налогов, не отвечает требованиям экономической основы для налогов и баланса частных и государственных интересов<sup>1</sup>.

Таким образом, согласно ст. 40 Налогового кодекса Российской Федерации, в случаях отклонения цены товаров, работ или услуг, применяемых сторонами сделки, в большую или меньшую сторону более чем на 20% от рыночной цены идентичных (однородных) товаров (работ или услуги) налоговый орган вправе принять мотивированное решение о доначислении налога и пени.

Если пунктом 2 статьи 20 Налогового кодекса Российской Федерации установлено, что по причинам, не указанным в пункте 1 настоящей статьи, только суд может признать лиц взаимозависимыми, такое признание может осуществляться исключительно в контексте судопроизводства по спору между налоговой и налогоплательщиком, и инициатором такого спора должна быть, соответственно, налоговая, поскольку она предъявляет претензии к налогоплательщику.

Пункт 2 статьи 40 Налогового кодекса Российской Федерации, вопреки предыдущему положению, предусматривает, что налоговый орган вправе принять мотивированное решение о дополнительных налогах и пени. При

---

<sup>1</sup> Шаронова Е.А. О взаимозависимости и контролируемости начистоту // Главная книга. 2013. № 21. С. 66.

этом мотивировочная часть решения должна содержать указание на взаимозависимость лиц и их причины (в противном случае решение не может считаться обоснованным), что при отсутствии того, что в пункте 1 статьи 20 Налогового Кодекса Российской Федерации допускает налоговые органы в этом случае уже в праве признать лиц в предварительном производстве взаимозависимыми. И тогда налоговая, безусловно, может получить доплату.

С проблемой контроля сделок взаимозависимых лиц сталкиваются не только российские налоговые органы, но и их зарубежные коллеги. При этом большинство стран в своем законодательстве о трансфертном ценообразовании используют Рекомендации Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), изложенные в Руководстве ОЭСР по трансфертному ценообразованию для многонациональных корпораций и налоговых служб 1995 г. Эти Рекомендации основаны на американских правовых нормах - положениях Кодекса внутренних доходов США, так как именно США являются родоначальником трансфертного ценообразования.

В основе Рекомендаций ОЭСР лежит принцип "вытянутой руки" (the arm's length principle). Суть его в том, что взаимозависимые лица "идут рука об руку", в то время как участники рынка являются независимыми партнерами по отношению друг к другу, то есть находятся на расстоянии вытянутой руки.

Принцип "вытянутой руки" изложен в параграфе 1 ст.9 Типового Договора ОЭСР об избежании двойного налогообложения, который является основой для заключения двухсторонних договоров между странами - членами ОЭСР. Многие страны, которые не входят в состав ОЭСР, также руководствуются положениями этого документа.

Статья 9 Типового Договора гласит: "Когда между двумя ассоциированными (взаимозависимыми) предприятиями устанавливаются или навязываются условия в области торговых и финансовых отношений, отличные от условий, которые бы сложились между независимыми предприятиями, тогда любая прибыль, которая в указанных условиях

относилась бы на одно из предприятий, но по причине указанных условий не относится на его счет, может быть включена в состав прибыли этого предприятия и соответственно подлежать налогообложению".

Разумеется, вполне допустимы некоторые отклонения от уровня рыночных цен, и нарушением принципа "вытянутой руки" они не признаются. В среднем по странам этот показатель составляет от 5 до 30%.

К примеру, в Великобритании и США ситуация иная. Здесь налогоплательщик, к которому налоговый орган предъявляет претензию, должен доказывать, что его цена по сделке является рыночной. Для этого он подает в налоговую службу обзоры рыночных цен, составленные независимыми экспертами.

Правила трансфертного ценообразования применяются в отношении сделок, заключаемых между лицами, признаваемыми "взаимозависимыми". Поэтому важно знать критерии, которые позволяют говорить о взаимозависимости.

Модельная Конвенция по налогам на доход и на капитал ОЭСР исходит из условий международной экономики и межгосударственного сотрудничества стран в области налогообложения. Определение ст.9 данной Конвенции признает налогоплательщиков взаимозависимыми, если:

- - предприятия прямо или косвенно участвуют в управлении, контроле или капитале другого (других) предприятия(й) одного и (или) другого государства;
- - между предприятиями устанавливаются особые коммерческие и финансовые условия, отличные от тех, что имели бы место между независимыми предприятиями.

В национальных законодательствах стран - членов ЕС понятие "взаимозависимых лиц" чаще всего определяется законом. Положения закона базируются на определении взаимозависимости лиц ОЭСР.

Большинство стран - участниц ОЭСР трактуют понятие "взаимозависимые лица" широко. Причем взаимозависимость может быть

как вертикальной - "материнское общество - дочернее общество", так и горизонтальной - "сестринские" компании.

В США в законодательстве о трансфертном ценообразовании аналогом термину "взаимозависимые лица" является термин "контролируемые лица". Буквально контроль определяется так: "...любая форма контроля, прямого или косвенного, юридически оформленного или не оформленного, включая контроль, возникающий в результате действий двух и более налогоплательщиков, действующих по взаимной договоренности или с общей целью или с намерением искусственного перераспределения доходных или расходных статей между указанными налогоплательщиками и контролируемой организацией".

Если одному лицу прямо или косвенно принадлежит более 50% капитала другого лица, здесь контроль подразумевается по определению. Такие лица признаются контролируемыми. В тех же случаях, когда формально одному лицу принадлежит 50% и менее в уставном капитале другого лица, налоговые органы должны более подробно проанализировать обстоятельства взаимоотношений между этими лицами на предмет установления наличия "контроля". Например, налоговые органы США установили, что если одно лицо продает имущество другому лицу, которое возвращает имущество продавцу уже на правах аренды, эти лица могут быть признаны контролируемыми.

Налоговые органы Франции в каждом отдельном случае анализируют фактические взаимоотношения сторон для установления между ними взаимозависимости. Участники сделки признаются зависимыми, когда одной компании прямо или косвенно принадлежит абсолютное большинство голосов или значительная доля уставного капитала другой компании. Обычно взаимозависимость устанавливается исходя из фактических, а не формальных отношений между сторонами.

В Германии взаимозависимыми признаются участники группы предприятий - концерна. Это и есть "сестринские" компании. При оценке

взаимозависимости приоритет отдается, так же как и во Франции, существу фактических отношений между участниками группы предприятий. Концерн, который не является самостоятельным налогоплательщиком, рассматривается как целостное образование с характерными для него признаками общего руководства и единой согласованной экономической политикой.

Система полной или частичной компенсации является наиболее распространенным режимом налогообложения дивидендов (ее используют около половины стран ОЭСР). Однако действуют и другие правила, например, Германия - единственное государство, которое использует систему отдельных ставок в сочетании с полной системой кредитного налогообложения. В последние годы активизировался процесс реформирования иностранных налоговых режимов дивидендов корпоративных групп. Поэтому министерство финансов Великобритании выпустило рекомендательный документ о правилах налогообложения дивидендов, полученных за границей, и правилах налогообложения иностранных дочерних компаний. Раскрывает планы по дальнейшей либерализации налогообложения дивидендов в ближайшем будущем, а именно<sup>1</sup>:

- установление режима освобождения от налогов для иностранцев дивиденды (непортфельные) от крупных и средних компаний (по критериям, установленным для стран ЕС);
- установление упрощенного режима предоставления налоговых льгот в иностранные дивиденды малому бизнесу;
- отмена обязанности британских компаний получать лицензии на проведение операций с дочерними предприятиями за рубежом, а также последующее введение обязательного раскрытия информации в отчетности.

---

<sup>1</sup> Годме Поль Мари. Финансовое право. Перевод Р.О. Халфиной. М.: Прогресс. 1978. С. 11.

Министерство финансов Великобритании подчеркнуло, что основная цель реформы - создать конкурентоспособную систему налогообложения корпораций. В будущем правительство Великобритании видит необходимость перехода к налоговому режиму для британских компаний, при котором иностранные дивиденды от иностранных дочерних компаний будут полностью освобождены от налогообложения. Что касается России, то вышеизложенный опыт правового регулирования позволяет сделать следующие выводы.

Существующий режим налогообложения дивидендов следует отнести к той типологии режимов, которые не устраняют проблему экономического двойного налогообложения распределенной прибыли. В Российской Федерации установлены отдельные пониженные ставки, которые применяются к доходам в виде дивидендов (статья 284 Налогового кодекса Российской Федерации), что оправдывает перенос системы налогообложения по разным ставкам (подразделение тарифа). система).

Приведенный выше опыт правового регулирования данной категории лиц за рубежом позволяет сделать следующие выводы:

Во-первых, системы, изучаемые в отдельных иностранных государствах, характеризуются возложением на налоговые органы обязанности устанавливать признаки взаимозависимости;

во-вторых, учитывая тенденции реформирования иностранных режимов налогообложения дивидендов, Россия сталкивается с необходимостью постоянного совершенствования методов налоговой конкуренции для привлечения инвестиций, включая необходимость в будущем расширять сферу применения «нулевой» налоговой ставки в отношении дивидендов, распределяемых внутри групп. Взаимозависимых организаций можно одновременно подтвердить и другую тенденцию, а именно отказ от пониженных ставок по дивидендам в контексте соглашений об избежании двойного налогообложения с отдельными государствами (такими как Кипр, Мальта, Люксембург).

В Российской Федерации законодатель уже предусмотрел процедуру признания людей взаимозависимыми. Полномочия налоговой администрации прямо закреплены в законе, не могут быть им свободно толкованы и реализуются посредством налоговых проверок и различных мер налоговой проверки. По результатам налоговой проверки налогоплательщики на основании критериев, сформулированных в законе или разработанных судебной практикой, могут быть признаны финансовой администрацией взаимозависимыми, что может привести к дальнейшему налогообложению и применению штрафных санкций. Данная процедура создает конфликтную ситуацию между налогоплательщиками и налоговыми органами.

Предлагаемый нами вариант касается изменения процедуры определения и самих причин признания людей взаимозависимыми, т.е. работа направлена на то, чтобы сделать обязательным элемент решения арбитражного суда об установлении взаимозависимости и взаимозависимости. Нарушения с контролируруемыми операциями, а также для модификации недостаточно специфических признаков для определения акцента на возможности влиять на одного субъекта на решения другого. На наш взгляд, очень важно идти по пути предотвращения проблем и гарантировать интересы каждой стороны, а также защищать самых слабых игроков. Выбранный нами путь основан на изучении материалов из литературы и законодательства других секторов.

## 2 ПОРЯДОК ПРИВЛЕЧЕНИЯ К НАЛОГОВОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ВЗАИМОЗАВИСИМЫХ ЛИЦ

### 2.1 Понятие и виды налоговых правонарушений, совершаемых взаимозависимыми лицами. Контролируемые сделки.

Федеральным законом «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» от 3 августа 2018 г. № 302-ФЗ<sup>1</sup> (далее – Закон № 302-ФЗ) изменены критерии признания сделок контролируруемыми. Изменения вступили в силу 03 сентября 2018 года, но подлежат применению в отношении контролируемых сделок, доходы и (или) расходы по которым признаются при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций в соответствии с главой 25 НК РФ с 1 января 2019 года, вне зависимости от даты заключения соответствующего договора (часть 6 статьи 4 Закона № 302-ФЗ). В отношении сделок, которые совершены в 2018 году, уведомления о контролируемых сделках направляются в налоговый орган в случае, если они признаются контролируруемыми в соответствии со статьей 105.14 НК РФ (в редакции Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» от 27 ноября 2017 г. № 335-ФЗ<sup>2</sup>).

Признание сделок контролируруемыми производится в соответствии со статьей 105.14 НК РФ, а также с учетом положений пункта 13 статьи 105.3 НК РФ. С учетом особенностей, предусмотренных статьей 105.14 НК РФ, контролируемые сделки в целях НК РФ признаются сделки между взаимозависимыми лицами.

---

<sup>1</sup> Федеральный закон «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» от 3 августа 2018 г. № 302-ФЗ // СЗ РФ. 2018. № 32 (часть I). Ст. 5095.

<sup>2</sup> Федеральный закон «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» от 27 ноября 2017 г. № 335-ФЗ // СЗ РФ. 2017. № 49. Ст. 7307.

В целях налогового контроля в отдельную категорию в статье 105.14 НК РФ выделены сделки между взаимозависимыми лицами, являющимися резидентами РФ. Согласно пункту 2 статьи 105.14 НК РФ сделка между взаимозависимыми лицами, местом регистрации, либо местом жительства, либо местом налогового резидентства всех сторон и выгодоприобретателей по которой является Российская Федерация (далее - резиденты РФ), признается контролируемой (если иное не предусмотрено пунктами 3, 4 и 6 статьи 105.14 НК РФ) при наличии хотя бы одного из обстоятельств, установленных в пункте 2 статьи 105.14 НК РФ. Согласно подпункту 1 пункта 2 статьи 105.14 НК РФ «основным критерием признания контролируемыми сделок между резидентами РФ являлось превышение суммы доходов по сделкам за соответствующий календарный год порогового значения в 1 миллиард рублей».

При наличии обстоятельств, приведенных в подпунктах 2 - 9 пункта 2 статьи 105.14 НК РФ, сделки между резидентами РФ признаются контролируемыми при более низких пороговых значениях суммы доходов по ним за соответствующий календарный год, значения которых установлены в пункте 3 статьи 105.14 НК РФ. Следует учитывать, что к сделкам между взаимозависимыми лицами в целях НК РФ приравнивается ряд сделок, поименованных в подпунктах с 1 по 3 пункта 1 статьи 105.14 НК РФ. Такие сделки признаются контролируемыми с учетом особенностей, предусмотренных статьей 105.14 НК РФ, в том числе пунктами 5-8 статьи 105.14 НК РФ. При этом для признания таких сделок контролируемыми в пункте 7 статьи 105.14 НК РФ установлены следующие пороговые значения суммы доходов по сделкам, совершенным с одним лицом за соответствующий календарный год:

- по сделкам, совершаемым с участием посредников, не являющихся взаимозависимыми, (при наличии обстоятельств, поименованных в подпункте 1 пункта 1 статьи 105.14 НК РФ) сумма доходов не установлена;
- по сделкам в области внешней торговли товарами мировой биржевой

торговли (подпункт 2 пункта 1 статьи 105.14 НК РФ), а также по сделкам, одной из сторон которых является лицо, зарегистрированное в офшорной зоне (подпункт 1 статьи 105.14 НК РФ) установлена сумма доходов в размере 60 млн. рублей.

Сумма доходов по сделкам за календарный год для целей их признания контролируруемыми определяется путем сложения сумм полученных доходов по таким сделкам с одним лицом (взаимозависимыми лицами) за календарный год с учетом порядка признания доходов, установленных главой 25 НК РФ (пункт 9 статьи 105.14 НК РФ).

Из положений пункта 11 статьи 105.14, пунктов 4 и 13 статьи 105.3 НК РФ следует дополнительное условие, необходимое для признания сделок контролируруемыми: в результате совершения таких сделок хотя бы одной стороне необходимо учесть доходы, расходы и (или) стоимость добытых полезных ископаемых, что приведет к увеличению или уменьшению налоговой базы по налогам, поименованным в пункте 4 статьи 105.3 НК РФ (налогу на прибыль, НДФЛ, НДС). В ходе проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами контролируется полнота уплаты только этих налогов.

Следует учитывать, что НК РФ не раскрывает содержание понятия налогового резидентства организации. В связи с этим Минфин России рекомендует при решении вопроса о налоговом резидентстве организации руководствоваться положениями соответствующего соглашения об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество, заключенного между Российской Федерацией с другими государствами<sup>1</sup>.

При этом финансовое ведомство считает, что сделки между взаимозависимыми лицами, одно из которых является лицом, образованным

---

<sup>1</sup> Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 3 октября 2012 г. № 03-01-18/7-135. URL: [www.garant.ru](http://www.garant.ru) (дата обращения 28.05.2021).

в соответствии с законодательством иностранного государства, но действующим через постоянное представительство в РФ, не подпадают под действие пункта 2 статьи 105.14 НК РФ, поскольку в этом случае можно говорить о ситуации, когда конечные получатели доходов (выгодоприобретатели) находятся на территории разных государств<sup>1</sup>.

Необходимо подчеркнуть, что в отношении сделок между взаимозависимыми лицами, в которых одна из сторон не является налоговым резидентом РФ, особенности в виде требований к размеру суммы доходов в целях признания таких сделок контролируемыми не предусмотрены. Поэтому такие сделки признаются контролируемыми вне зависимости от размера суммы доходов, полученных по ним. На это неоднократно указывал Минфин России в письмах от 30.03.2016 № 03-01-18/17927<sup>2</sup>, от 28.05.2015 № 03-01-18/30961<sup>3</sup> и др. Данный вывод относится и к сделкам, в которых одна из сторон, не являющаяся налоговым резидентом РФ, признается налоговым резидентом государства - члена Евразийского экономического союза (письма Минфина России от 04.09.2015 № 03-01-11/51070<sup>4</sup>, от 09.04.2015 № 03-01-18/20054<sup>5</sup>).

Немаловажным является тот факт, что даже если сделки удовлетворяют условиям, предусмотренным пунктах 1 - 3 статьи 105.14 НК РФ, они не признаются контролируемыми, если входят в перечень сделок, установленный в пункте 4 статьи 105.14 НК РФ.

Далее отметим, что отдельные сделки в целях НК РФ приравниваются к сделкам между взаимозависимыми лицами, что при наличии особенностей, предусмотренных в статье 105.14 НК РФ, является основанием для

---

<sup>1</sup> Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 23 апреля 2013 г. № 03-01-18/14181. URL: [www.garant.ru](http://www.garant.ru) (дата обращения 28.05.2021).

<sup>2</sup> Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 30 марта 2016 г. № 03-01-18/17927. URL: [www.garant.ru](http://www.garant.ru) (дата обращения 28.05.2021).

<sup>3</sup> Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 28 мая 2015 г. № 03-01-18/30961. URL: [www.garant.ru](http://www.garant.ru) (дата обращения 28.05.2021).

<sup>4</sup> Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 4 сентября 2015 г. № 03-01-11/51070. URL: [www.garant.ru](http://www.garant.ru) (дата обращения 28.05.2021).

<sup>5</sup> Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 9 апреля 2015 г. № 03-01-18/20054. URL: [www.garant.ru](http://www.garant.ru) (дата обращения 28.05.2021).

осуществления контроля цен по ним. К таким сделкам относятся, в частности сделки, совершаемые с участием посредников, не являющихся взаимозависимыми.

На основании подпункта 1 пункта 1 статьи 105.14 НК РФ совокупность сделок по реализации (перепродаже) товаров (выполнению работ, оказанию услуг), совершаемых с участием лиц, не являющихся взаимозависимыми, приравнивается к сделке между взаимозависимыми лицами. При этом наличие третьих лиц, с участием (при посредничестве) которых совершается такая совокупность сделок, не принимается во внимание при условии, что такие третьи лица:

- не выполняют в этой совокупности сделок никаких дополнительных функций, за исключением организации перепродажи товаров (выполнения работ, оказания услуг) одним лицом другому лицу, признаваемому взаимозависимым с этим лицом;

- не принимают на себя никаких рисков и не используют никаких активов для организации перепродажи.

Иными словами, под налоговый контроль попадают сделки с участием посредников, не являющихся взаимозависимыми, участие которых носит формальный характер.

Приведенные условия предполагают проведение анализа функций и рисков, принимаемых посредниками, а также используемых ими активов. Поэтому по данному основанию сделки, совершенные через комиссионера (агента и иных поверенных), не могут быть приравнены автоматически (без такого анализа) к сделкам между взаимозависимыми лицами<sup>1</sup>.

Отметим, что сделки с участием посредников с 2019 года признаются контролируемыми, если сумма доходов по таким сделкам с одним лицом (лицами) за соответствующий календарный год превышает 60 миллионов рублей. Суммовой критерий 60 млн руб. в целях признания

---

<sup>1</sup> Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 10 декабря 2014 г. № 03-01-18/63462. URL: [www.garant.ru](http://www.garant.ru) (дата обращения 28.05.2021).

контролируемыми сделок с участием посредников установлен в пункте 3 ст. 105.14 НК РФ Федеральным законом от 03.08.2018 № 302-ФЗ. Изменения вступили в силу 03 сентября 2018 года, но стали применяться в отношении контролируемых сделок, доходы и (или) расходы по которым признаются при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций в соответствии с главой 25 НК РФ с 1 января 2019 года, вне зависимости от даты заключения соответствующего договора. В отношении сделок, совершенных в 2018 году (и ранее), суммовой критерий для их признания контролируемыми не был установлен<sup>1</sup>.

Согласно пункту 9 статьи 105.14 НК РФ сумма доходов по сделкам за календарный год для целей признания их контролируемыми определяется путем сложения сумм полученных доходов по таким сделкам с одним лицом (взаимозависимыми лицами) за календарный год с учетом порядка признания доходов, установленных главой 25 НК РФ. При этом следует учитывать доходы, полученные по сделкам за период соответствующего календарного года, в течение которого участники сделок являлись взаимозависимыми лицами или выполнялись условия, при соблюдении которых сделки приравниваются к сделкам между взаимозависимыми лицами<sup>2</sup>.

Можно выделить следующие критерии признания сделок между различными видами взаимозависимых лиц с 2019 года контролируемыми:

- по сделкам между любыми взаимозависимыми лицами контролируемые признаются любые сделки, если сумма доходов по сделкам между этими лицами за соответствующий календарный год превышает установленный предел (пункты 1, 3 статьи 105.14 НК РФ) в размере 60 млн. рублей;
- по сделкам между любыми лицами, приравненными к сделкам между

---

<sup>1</sup> Письмо Департамента налоговой и таможенной политики Минфина России от 13 ноября 2018 г. № 03-12-11/1/81520. URL: [www.garant.ru](http://www.garant.ru) (дата обращения 28.05.2021).

<sup>2</sup> Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 22 мая 2015 г. № 03-01-18/29892. URL: [www.garant.ru](http://www.garant.ru) (дата обращения 28.05.2021).

взаимозависимыми лицами – совокупность сделок по реализации (перепродаже) товаров (выполнению работ, оказанию услуг), совершаемых с участием независимых посредников, при наличии обстоятельств, поименованных в подпункте 1 пункта 1 статьи 105.14 НК РФ (пункт 3 статьи 105.14 НК РФ); Сделки в области внешней торговли товарами мировой биржевой торговли (подпункт 2 пункта 1, пункт 7 статьи 105.14 НК РФ); сделки, одной из сторон которых является лицо, зарегистрированное в офшорной зоне (подпункт 3 пункта 1, пункт 7 статьи 105.14 НК РФ) – также 60 млн. рублей;

– по сделкам между взаимозависимыми лицами, являющимися резидентами РФ, установлен предел суммы доходов за календарный год в размере 1 млрд. рублей.

В ситуациях, когда доходы, учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, принимаются не в результате совершения сделок, такие доходы не учитываются при определении суммового критерия в целях признания сделок контролируемыми. Например, не учитывается при определении суммового критерия в целях статьи 105.14 НК РФ доход в виде выплаты действительной стоимости доли участника в уставном капитале ООО в случае его выхода из общества, поскольку основанием такой выплаты является не сделка, а необходимость выполнения указанной обязанности<sup>1</sup> в соответствии с Федеральным законом об ООО<sup>2</sup>.

Далее отметим, что согласно пункту 1 статьи 105.17 НК РФ проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами проводится налоговым органом по месту его нахождения. Теперь такая проверка проводится на основании уведомления о контролируемых сделках или извещения территориального налогового

---

<sup>1</sup> Письмо Департамента налоговой и таможенной политики Минфина России от 1 ноября 2016 г. № 03-12-11/1/64028. URL: [www.garant.ru](http://www.garant.ru) (дата обращения 28.05.2021).

<sup>2</sup> Федеральный закон «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 7. Ст. 785

органа, необязательно проводящего выездную или камеральную налоговую проверку или налоговый мониторинг<sup>1</sup>.

Согласно статьи 129.4 НК РФ ответственность предусмотрена за неправомерное непредставление в установленный срок уведомления о контролируемых сделках, совершенных в календарном году; представление уведомления, содержащего недостоверные сведения<sup>2</sup>.

Таким образом, статья 129.4 НК РФ предусматривает два самостоятельных вида налоговых правонарушений, субъектом которых является налогоплательщик, совершивший контролируемую сделку, и обязанный представить в налоговый орган соответствующее уведомление. За совершение каждого из указанных правонарушений может быть взыскан штраф в размере 5 000 рублей.

Для установления состава правонарушения непредставления уведомления в срок необходимо и достаточно факта бездействия - непредставления Уведомления в установленный срок. Дальнейшие действия либо их отсутствие на наличие правонарушения не влияют. Пункт 2 статьи 105.16 НК РФ срок представления Уведомления в налоговый орган установлен не позднее 20 мая года, следующего за календарным годом, в котором совершались контролируемые сделки. Согласно пункту 7 статьи 6.1 НК РФ случаях, когда последний день срока приходится на день, признаваемый в соответствии с законодательством РФ выходным и (или) нерабочим праздничным днем, днем окончания срока считается ближайший следующий за ним рабочий день.

Что касается правонарушения в виде представление недостоверных сведений, то действующее налоговое законодательство не расшифровывают понятие «недостоверные сведения». Согласно правоприменительной

---

<sup>1</sup> Спицына Т.В. Совершенствование налогового контроля // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. 2021. № 3. URL: [www.garant.ru](http://www.garant.ru) (дата обращения 28.05.2021).

<sup>2</sup> Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 6 февраля 2013 г. № 03-01-18/2646. URL: [www.garant.ru](http://www.garant.ru) (дата обращения 28.05.2021).

практике под недостоверными понимаются сведения, не соответствующие действительности, содержащие неточности<sup>1</sup>.

В соответствии с пунктом 6.1 Порядка заполнения уведомления<sup>2</sup> налогоплательщиком представляется одно Уведомление за календарный год, в котором отражаются все совершенные им в календарном году контролируемые сделки<sup>3</sup>. Соответственно составом преступления, выражающегося в представлении недостоверных сведений, могут быть: неотражение в представленном Уведомлении сведений по сделке, которая по условиям подпадает под категорию контролируемых<sup>4</sup>; ошибки в заполнении соответствующих реквизитов, препятствующие идентификации контролируемой сделки<sup>5</sup>. При этом данная норма позволяет налогоплательщику направить уточненное Уведомление взамен ранее представленного.

Включив такое положение в НК РФ, законодатель предоставил налогоплательщику право исправить самостоятельно обнаруженные им недочеты, допущенные при заполнении Уведомления, освобождая его тем самым от установленной НК РФ ответственности. По сути, это общее правило, когда в случае своевременного исправления недочетов и ошибок, признать недостоверными такие сведения в первичной отчетности уже нельзя. При этом речь идет именно о «своевременном» исправлении ошибок,

---

<sup>1</sup> Постановление Арбитражного суда Московского округа от 10 сентября 2019 г. № Ф05-14194/19 по делу № А40-294178/2018. URL: [www.garant.ru](http://www.garant.ru) (дата обращения 28.05.2021).

<sup>2</sup> Приказ Федеральной налоговой службы от 7 мая 2018 г. № ММВ-7-13/249@ «Об утверждении формы уведомления о контролируемых сделках, формата представления уведомления о контролируемых сделках в электронной форме, порядка заполнения формы уведомления о контролируемых сделках, а также порядка представления уведомления о контролируемых сделках в электронной форме и признании утратившим силу приказа ФНС России от 27 июля 2012 г. № ММВ-7-13/524@». URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения 28.05.2021).

<sup>3</sup> Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 15 октября 2012 г. № 03-01-18/7-142. URL: [www.garant.ru](http://www.garant.ru) (дата обращения 28.05.2021).

<sup>4</sup> Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 19 июня 2015 г. № 03-01-18/35527. URL: [www.garant.ru](http://www.garant.ru) (дата обращения 28.05.2021).

<sup>5</sup> Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 16 февраля 2017 г.) // Бюллетень ВС РФ. 2017. № 9.

т.е. выявленных самостоятельно, до проведения контрольных мероприятий налогового органа.

Ответственность, установленная статьей 129.4 НК РФ, бесспорно применяется в случае, когда присутствует умысел виновного лица, т.е. когда лицо осознает противоправный характер своего действия (либо бездействия). Иными словами, лицо знает, что нарушает закон, но при этом подает заведомо недостоверные сведения (или умышленно не отражает имеющиеся у него сведения). В то же время, рассматриваемое налоговое правонарушение может характеризоваться и наличием неосторожной формы вины. А это значит, что нельзя исключить возможность привлечения лица к ответственности, в случае выявления налоговым органом в полученном Уведомлении ошибок или отсутствия некоторых сведений, допущенных налогоплательщиком по неосторожности.

Далее необходимо отметить, что в НК РФ многократно упоминаются слова «вина» и «виновность» без толкования понятия вины в налоговом правонарушении. В статье 110 НК РФ приведены только формы вины, которые не раскрывают этого понятия и соответственно не раскрывают сути оснований ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах. Неопределенность понятия вины в налоговом законодательстве дает основания полагать, что понятие вины в налоговом праве может отличаться от понятия вины в уголовном праве. Вместе с тем толкование понятия формы вины законодатель приводит аналогичное принятому в уголовном праве (статьи 25, 26 УК РФ<sup>1</sup>). Указанная неопределенность в толковании вины в налоговом праве усугубляется тем, что в законодательстве не определено понятие вреда (ущерба) в налоговой сфере, законодательно не закреплены интересы и ценности, которые охраняются законодательством о налогах и сборах от противоправных посягательств. Указанная неопределенность в толковании вины в налоговом праве усугубляется тем, что в

---

<sup>1</sup> Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ // СЗ РФ. 1996. № 25. Ст. 2954.

законодательстве не определено понятие вреда (ущерба) в налоговой сфере, законодательно не закреплены интересы и ценности, которые охраняются законодательством о налогах и сборах от противоправных посягательств.

Подводя итог, можно сказать, что отсутствие объективного критерия оценки вины правонарушителя, а также законодательно закрепленного понятия вины в налоговом праве ставит налоговые и судебные органы в условия разрешения налоговых споров с произвольными критериями, по которым оценивается ответственность налогоплательщиков и иных лиц. Это создает негативные предпосылки для корыстного пользования понятием налоговой ответственности и, как следствие, ведет к низкому правосознанию налогоплательщиков и создает непосредственную угрозу экономической безопасности России.

По общему правилу согласно пункту 4 статьи 81 НК РФ своевременное выявление и исправление ошибки в налоговой отчетности и последующее декларирование «правильной» суммы путем представления уточненной декларации являются основанием для освобождения налогоплательщика от штрафных санкций, несмотря на совершение им налогового правонарушения. Однако для такого освобождения важно соблюсти определенный алгоритм действий, установленный НК РФ. В случае нарушения установленного НК РФ алгоритма и, как следствие, привлечения к ответственности, налогоплательщик вправе ходатайствовать перед судом (налоговыми органами) о признании таких обстоятельств, как самостоятельное выявление и исправление ошибок, представление уточненной декларации, в качестве смягчающих.

Необходимо подчеркнуть, что представители налоговых органов не признают указанные обстоятельства смягчающими, обосновывая свою позицию тем, что добросовестное поведение налогоплательщика является его обязанностью и нормой ведения предпринимательской деятельности, а, следовательно, не может быть оценена как самостоятельное смягчающее вину обстоятельство. Отметим, что в некоторых случаях с такой позицией

соглашаются и судьи. Признание или непризнание того или иного обстоятельства в качестве смягчающего осуществляется судом по своему внутреннему убеждению при рассмотрении каждого конкретного дела. В качестве смягчающих суд может принять во внимание любые обстоятельства, которые могут быть оценены в качестве таковых по его усмотрению. Так, самостоятельное выявление ошибки подтверждает добросовестность налогоплательщика и отсутствие намерения уклониться от исполнения обязанности по перечислению денежных средств в бюджет, при этом сумма налога полностью поступила в бюджет еще до назначения проверки.

Что касается отягчающих налоговую ответственность обстоятельств, то законодательством устанавливается только одно обстоятельство, отягчающее ответственность, - повторное совершение аналогичного налогового правонарушения (пункт 2 статьи 112 НК РФ). НК РФ не разъясняет, что следует понимать под аналогичным правонарушением. Исходя из арбитражной практики, аналогичность определяется не только с учетом статьи НК РФ, предусматривающей налоговую ответственность, но и исходя из аналогичности действий, образующих объективную сторону налоговых правонарушений и указанных в конкретных статьях НК РФ, предусматривающих ответственность за их совершение<sup>1</sup>. То есть под аналогичным налоговым правонарушением следует понимать правонарушение, предусмотренное не только той же статьей НК РФ, но и тем же пунктом статьи, что и правонарушение, за которое лицо привлекается к увеличенной на 100% ответственности.

увеличения штрафных санкций в связи с наличием отягчающих ответственность обстоятельств является совершение налогоплательщиком аналогичного правонарушения повторно. При этом повторным будет считаться правонарушение, совершенное в течение периода, равного 12

---

<sup>1</sup> Постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 10 марта 2017 г. № 11АП-401/17. URL: [www.garant.ru](http://www.garant.ru) (дата обращения 28.05.2021).

месяцев, исчисляемого с момента вступления в силу решения суда или налогового органа по первоначальному нарушению до даты совершения повторного правонарушения. При этом ответственность, предусмотренная за повторное нарушение, связана с самим фактом совершения такого нарушения в пределах указанного срока, а не со сроком принятия последующего решения налоговым органом, т.е. имеет значение дата совершения повторного правонарушения, а не дата привлечения к ответственности за него<sup>1</sup>.

Подводя итог, еще раз отметим, что налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность. Характерными для любого налогового правонарушения, в том числе и правонарушениям взаимозависимых лиц, признаками являются противоправность деяния, виновность лица и наличие противоправных последствий. Помимо этого, большое значение имеет юридический состав правонарушения, состоящий из четырех взаимосвязанных элементов: объект, объективная сторона, субъект и субъективная сторона. При этом в отношении правонарушений совершаемых взаимозависимыми лицами особое значение имеет субъективная сторона, а именно признаки, свидетельствующие о согласованности действий участников схем дробления бизнеса с целью ухода от исполнения налоговой обязанности. В тоже время в настоящий момент налоговый орган фактически не исследует субъективную сторону при вынесении решений о привлечении к ответственности, а судебная практика по этому вопросу крайне не однородна, что обусловлено определением объективной стороны как наиболее важного элемента подобных налоговых правонарушений,

---

<sup>1</sup> Обзор практики рассмотрения споров, связанных с применением части первой Налогового кодекса Российской Федерации // Текст обзора размещен на сайте Федерального арбитражного суда Уральского округа. URL: <https://demo.garant.ru> (дата обращения 28.05.2021).

позволяющему, по–мнению, контролирующих органов, прийти к выводу о наличии состава правонарушения.

## 2.2. Особенности привлечения к ответственности группы налогоплательщиков, обладающих признаками единого экономического субъекта.

В целях обеспечения единообразных подходов к разрешению споров, связанных с применением положений раздела V.1, пунктов 2-4 статьи 269 НК РФ, Верховным Судом Российской Федерации на основании статьи 126 Конституции Российской Федерации<sup>1</sup>, статей 2 и 7 Федерального конституционного закона от 05 февраля 2014 г. № 3-ФКЗ «О Верховном Суде Российской Федерации»<sup>2</sup> определены следующие правовые позиции.

Налоговый контроль за соответствием примененных налогоплательщиком цен рыночному уровню осуществляется непосредственно Федеральной налоговой службой России согласно разделу V.1 НК РФ и по общему правилу не может выступать предметом выездных и камеральных проверок, проводимых нижестоящими налоговыми инспекциями<sup>3</sup>.

Налоговая инспекция по результатам проведенной в отношении хозяйственного общества выездной налоговой проверки оспорила примененные налогоплательщиком цены по договорам поставки газа, заключенным с покупателями - взаимозависимыми лицами, посчитав, что цены необоснованно занижены относительно рыночного уровня и это повлекло уплату налогов не в полном объеме.

---

<sup>1</sup> Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г.) // Российская газета. 1993. № 237.

<sup>2</sup> Федеральный конституционный закон «О Верховном Суде Российской Федерации» от 5 февраля 2014 г. № 3-ФКЗ // СЗ РФ. 2014. № 6 ст. 550

<sup>3</sup> Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 16 февраля 2017 г.). URL: <https://www.garant.ru> (дата обращения 30.05.2021).

Не согласившись с выводами налоговой инспекции, общество оспорило принятое по результатам налоговой проверки решение в арбитражном суде.

Суд первой инстанции удовлетворил заявленные налогоплательщиком требования и признал решение инспекции недействительным в силу того, что занижение цены реализации газа относительно рыночного уровня налоговым органом не доказано.

Суд апелляционной инстанции пришел к противоположному выводу и в удовлетворении требований общества отказал, с чем также согласился суд округа.

Обосновывая при этом допустимость корректировки налоговой базы налоговой инспекцией, суд апелляционной инстанции и суд округа отметили, что у инспекции имелось право при осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов проверять правильность применения цен по тем операциям, которые не признаются контролируруемыми сделками.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации отменила постановления суда апелляционной инстанции и суда округа, оставив в силе решение суда первой инстанции по следующим основаниям.

В соответствии с положениями раздела V.1 НК РФ на Федеральную налоговую службу России (далее по тексту обзора - ФНС России) возложено бремя доказывания того, что примененная сторонами цена сделки не является рыночной. В этих целях именно данный орган наделен компетенцией по проведению налогового контроля в форме проверки полноты исчисления и уплаты налога в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами (пункт 6 статьи 105.3 и пункт 1 статьи 105.17 Кодекса).

Установив специальные процедуры проведения данного вида контроля (сроки, ограничения по количеству проверок, возможность заключения соглашения о ценообразовании, право на симметричную корректировку), НК РФ исключил из числа сделок между взаимозависимыми лицами,

подлежащих контролю в порядке, предусмотренном разделом V.1 Кодекса, сделки, не соответствующие критерию контролируемых сделок, в том числе сделки, по которым объем доходов не превышает установленные статьей 105.14 НК РФ суммовые критерии.

При этом, в силу прямого запрета, установленного в абзаце 3 пункта 1 статьи 105.17 Кодекса, контроль соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, не может быть предметом выездных и камеральных проверок.

Следовательно, при проведении выездной налоговой проверки налоговая инспекция вышла за пределы предоставленных ей полномочий, производя на основании положений главы 14.3 НК РФ корректировку цен по сделкам общества с взаимозависимыми лицами.

Если использование рыночных цен при исчислении налогов по отдельным операциям налогоплательщика предусмотрено главами части второй НК РФ, в этих целях налоговые инспекции вправе применять методы определения доходов (выручки, прибыли), предусмотренные главой 14.3 Кодекса.

В практике судов возник вопрос о праве налоговых инспекций на использование методов определения доходов (прибыли, выручки), установленных разделом V.1 НК РФ, в тех случаях, когда главами части второй Кодекса предусмотрено использование рыночных цен для исчисления налогов по отдельным операциям.

Так, возможность использования рыночных цен, определенных с учетом статьи 105.3 Кодекса, в качестве основы для определения налоговой базы предусмотрена главой 21 НК РФ «Налог на добавленную стоимость» - в целях исчисления этого налога при совершении товарообменных операций, реализации товаров (работ, услуг) на безвозмездной основе, передаче права собственности на предмет залога залогодержателю, оплате труда в натуральной форме (пункт 2 статьи 154 Кодекса), главой 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций» - в целях исчисления этого налога при

безвозмездном получении имущества, работ или услуг, при получении налогоплательщиком доходов в натуральной форме (пункт 8 статьи 250 и пункты 4 - 6 статьи 274 Кодекса).

Содержащаяся в данных нормах отсылка к статье 105.3 НК РФ восполняет отсутствие в части второй Кодекса методов, позволяющих определить налоговую базу, что не связано с предусмотренным главой 14.5 Кодекса налоговым контролем в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами.

Поскольку правильность применения положений части второй Кодекса при исчислении налогов является предметом камеральных и выездных проверок, то в указанных случаях налоговые инспекции вправе использовать методы определения доходов, предусмотренные главой 14.3 НК РФ для целей определения рыночной цены товаров (работ, услуг).

По общему правилу в случаях, не предусмотренных разделом V.1 НК РФ, налоговые органы не вправе оспаривать цену товаров (работ, услуг), указанную сторонами сделки и учтенную при налогообложении. Несоответствие примененной налогоплательщиком цены рыночному уровню не свидетельствует о получении необоснованной налоговой выгоды.

Однако многократное отклонение цены сделки от рыночного уровня может учитываться в качестве одного из признаков получения необоснованной налоговой выгоды в совокупности и взаимосвязи с иными обстоятельствами, указывающими на несоответствие между оформлением сделки и содержанием финансово-хозяйственной операции.

Хозяйственное общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа, которым ему доначислены налоги на прибыль и на добавленную стоимость в связи с реализацией объектов недвижимости по ценам, заниженным относительно рыночного уровня.

Возражая на заявление общества, налоговая инспекция указала, что реализация имущества на нерыночных условиях имела своей целью получение необоснованной налоговой выгоды.

Рассмотрев дело, суд первой инстанции заявленные обществом требования удовлетворил, установив, что покупателями объектов недвижимости по спорным сделкам являлись лица, которые не находились в отношениях взаимозависимости с налогоплательщиком, они действовали самостоятельно и преследовали свой коммерческий интерес, а налоговым органом не доказаны сделанные в ходе налоговой проверки выводы о совершении спорных операций без деловой цели.

Судом апелляционной инстанции решение оставлено без изменения.

Суд округа отменил состоявшиеся по делу судебные акты и направил дело на новое рассмотрение, посчитав, что установленные судами обстоятельства не опровергают доводы налогового органа о получении обществом необоснованной налоговой выгоды, поскольку в ходе судебного разбирательства соответствие цены реализации объектов недвижимости рыночному уровню проверено не было.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации признала такие выводы суда округа ошибочными, указав при этом следующее.

По общему правилу налоговые последствия совершенных налогоплательщиком операций определяются из условий совершенных им сделок, а исчисление налогов из рыночных цен вместо цен, согласованных сторонами сделки, допускается только в случаях, установленных законом (статья 40 НК РФ - до 01 января 2012 г., раздел V.1 НК РФ - после 01 января 2012 г).

Отличие примененной налогоплательщиком цены от уровня цен, обычно применяемого по идентичным (однородным) товарам, работам или услугам другими участниками гражданского оборота, не может служить самостоятельным основанием для вывода о получении налогоплательщиком

необоснованной налоговой выгоды, возникновении у него недоимки, определяемой исходя из выявленной ценовой разницы, поскольку судебный контроль не призван проверять экономическую целесообразность решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности.

Если налоговым органом оспаривается соответствие отраженной в налоговом учете операции ее действительному экономическому смыслу, то многократное отклонение цены сделки от рыночного уровня может учитываться в качестве одного из признаков получения необоснованной налоговой выгоды в совокупности и взаимосвязи с иными обстоятельствами, порочащими деловую цель сделки (взаимозависимость сторон сделки, создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции, использование особых форм расчетов и сроков платежей и т.п.).

Наличие такой совокупности обстоятельств налоговым органом доказано не было, а одно лишь отличие примененной налогоплательщиком цены от рыночного уровня не позволяет утверждать о направленности его действий на уклонение от налогообложения, в связи с чем выводы судов первой и апелляционной инстанций являются правильными.

В другом деле Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации согласилась с обоснованностью доначисления налога на прибыль и налога на добавленную стоимость исходя из рыночной цены реализованного имущества (объекта недвижимости), обратив внимание на следующее.

Покупателями имущества выступили организации, которые были созданы незадолго до заключения договоров купли-продажи и выступали взаимозависимыми лицами по отношению к налогоплательщику в силу совпадения участников и руководителей организаций, что согласно пункту 1 статьи 105.1 НК РФ означает способность этих лиц оказывать влияние на условия и (или) результаты совершаемых между ними сделок и (или) экономические результаты деятельности друг друга.

При этом указанная в договорах цена продажи объектов недвижимости была многократно (в десятки раз) занижена относительно рыночного уровня, что ставит под сомнение возможность отчуждения дорогостоящего имущества на таких ценовых условиях и в отсутствие разумных экономических причин к установлению цены в заниженном размере позволяет сделать вывод, что поведение налогоплательщика и взаимозависимого с ним лица при определении условий сделок было продиктовано целью получения налоговой экономии.

Следовательно, у налогового органа имелись основания для определения прав и обязанностей общества исходя из уровня дохода, который был бы получен налогоплательщиком в случае реализации недвижимости на обычных (рыночных) условиях.

Суд вправе признать лица взаимозависимыми для целей налогообложения в случаях, не указанных в пункте 2 статьи 105.1 НК РФ, если у контрагента налогоплательщика (взаимозависимых лиц контрагента) имелась возможность оказывать влияние на принимаемые налогоплательщиком решения в сфере его финансово-хозяйственной деятельности.

В судебной практике возник вопрос об обстоятельствах, которые должны учитываться при использовании судом предоставленного ему законом права на признание лиц взаимозависимыми для целей налогообложения.

Как установлено пунктом 1 статьи 105.1 НК РФ, взаимозависимыми признаются лица, особенности взаимоотношений между которыми могут оказывать влияние на условия и (или) результаты сделок, совершаемых между ними, и (или) экономические результаты деятельности этих (представляемых ими) лиц.

Лица признаются взаимозависимыми в случаях, прямо предусмотренных пунктом 2 статьи 105.1 Кодекса, в частности, по

основаниям, связанным с участием в капитале, осуществлением функций управления, служебной подчиненностью.

Помимо указанных формально-юридических признаков взаимозависимости пунктом 7 статьи 105.1 НК РФ суду предоставлено право признать лица взаимозависимыми по иным основаниям - если отношения между этими лицами содержательно (фактически) обладают признаками, указанными в пункте 1 статьи 105.1 Кодекса, то есть имеется иная возможность другого лица определять решения, принимаемые налогоплательщиком.

Разрешая вопрос о применении данной нормы, необходимо учитывать, что признание участников сделки взаимозависимыми в силу пункта 1 статьи 105.3, пункта 1 статьи 105.14 Кодекса имеет своей основной целью определение круга таких операций налогоплательщика, в отношении которых существует риск их совершения на коммерческих или финансовых влияющих на цену условиях, отличных от тех, которые бы имели место в отношениях между независимыми друг от друга контрагентами, действующими самостоятельно и на строго предпринимательских началах, то есть в своих собственных экономических интересах.

Поэтому на налоговом органе лежит бремя доказывания обстоятельств, подтверждающих, что при отсутствии предусмотренных пунктом 2 данной статьи признаков контрагент налогоплательщика (взаимозависимые с ним лица) тем не менее имел возможность влиять на определение условий совершаемых налогоплательщиком сделок, а налогоплательщик действовал в общих экономических интересах группы, к которой он принадлежит (к выгоде третьих лиц), был связан в полноте свободы принятия решений в сфере своей финансово-хозяйственной деятельности, что должно было сказаться на условиях и результатах исполнения соответствующих сделок.

Учитывая при этом содержание пункта 2 статьи 105.1 Кодекса и расширенный по сравнению со статьей 20 НК РФ состав указанных в данной норме признаков взаимозависимости, возможность признания лиц

взаимозависимыми на основании пункта 7 статьи 105.1 Кодекса не ограничена случаями, когда в соответствии с законодательством участники сделки признавались бы аффилированными лицами, дочерними и зависимыми организациями и т.п.

В то же время влияние, оказываемое по экономическим причинам, например в силу преимущественного положения на рынке одного из участников сделки, не должно приниматься во внимание при решении вопроса о признании лиц взаимозависимыми (пункт 4 статьи 105.1 НК РФ).

Установление факта взаимозависимости лиц по обстоятельствам иным, чем перечислены в пункте 2 статьи 105.1 Кодекса, осуществляется судом с участием налогового органа и налогоплательщика в ходе рассмотрения дела, касающегося обоснованности вынесения решения о доначислении налога, либо при разрешении требований налогового органа о взыскании доначисленной задолженности (подпункт 4 пункта 2 статьи 45 НК РФ).

Взаимозависимость участников сделки может являться основанием для корректировки их доходов (прибыли, выручки) по правилам раздела V.1 НК РФ, если в отношении этой сделки соблюдается вся совокупность условий, при наличии которых она признается контролируемой.

Хозяйственное общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа, которым оно привлечено к предусмотренной статьей 129.4 НК РФ ответственности за непредставление уведомления о контролируемых сделках.

Как установила инспекция, общество приобретало товары у контрагентов, не являющихся взаимозависимыми с ним лицами. Однако поставщиком товаров для указанных контрагентов выступала российская организация - взаимозависимое по отношению к налогоплательщику лицо. Применив подпункт 1 пункта 1 статьи 105.14 НК РФ, налоговый орган пришел к выводу, что эта совокупность сделок является контролируемой, в связи с чем общество было обязано представить предусмотренное статьей 105.16 Кодекса уведомление.

Решением суда, с выводами которого согласились суд апелляционной инстанции и суд округа, привлечение общества к налоговой ответственности признано незаконным в силу следующего.

В соответствии с пунктом 1 статьи 105.3 и пунктом 1 статьи 105.14 НК РФ по общему правилу контролируруемыми признаются сделки между взаимозависимыми лицами.

На основании подпункта 1 пункта 1 статьи 105.14 Кодекса к сделкам, совершенным между взаимозависимыми лицами, может быть приравнена совокупность сделок по реализации товаров (работ, услуг), совершаемых с участием (при посредничестве) лиц, не являющихся взаимозависимыми, если такие лица в этой совокупности сделок выполняют только функцию по организации реализации товаров (работ, услуг).

Поскольку указанная в подпункте 1 пункта 1 статьи 105.14 НК РФ совокупность сделок приравнивается к сделкам, совершенным между соответствующими взаимозависимыми лицами, то в отношении этой совокупности должны соблюдаться общие условия, при наличии которых такие сделки признавались бы контролируруемыми, будучи совершенными между взаимозависимыми лицами.

Для совершаемых внутри страны сделок взаимозависимых лиц пунктом 2 статьи 105.14 Кодекса установлен суммовой порог, при недостижении которого эти сделки не могут являться предметом контроля в соответствии с разделом V.1 Кодекса. Налогоплательщиком данное пороговое значение превышено не было, а значит, обязанность по представлению уведомления у него отсутствовала.

Предусмотренное разделом V.1 НК РФ право суда учесть любые обстоятельства, имеющие значение для определения соответствия примененной налогоплательщиком цены рыночному уровню, не может служить основанием для отступления от установленных законом правил исчисления налогов по контролируемым сделкам.

Изучение судебной практики показало, что суды не во всех случаях дают оценку правильности избранного налоговым органом метода определения рыночной стоимости товаров (работ, услуг), допускают возможность отступления от установленных законом правил определения рыночной цены для целей налогообложения.

В связи с этим необходимо обратить внимание на следующее.

На основании пункта 11 статьи 105.7 НК РФ судом могут быть учтены иные обстоятельства, имеющие значение для определения соответствия цены, примененной в сделке, рыночной цене, без ограничений, предусмотренных общими положениями раздела V.1 НК РФ о ценах и налогообложении (глава 14.2 Кодекса) и правилами применения методов определения доходов (прибыли, выручки) (глава 14.3 Кодекса).

В силу закрепленного пунктом 6 статьи 3 НК РФ принципа определенности налогообложения правила исчисления налогов по контролируемым сделкам, которым следуют налогоплательщики, и правила, которые применяются налоговыми органами при осуществлении налогового контроля, не должны быть различными.

В связи с этим пункт 11 статьи 105.7 НК РФ не может служить основанием для отступления от установленных законом правил, касающихся определения сопоставимости коммерческих и (или) финансовых условий сделок и выбора используемой при этом информации (статьи 105.5-105.6 Кодекса), выбора приоритетного метода определения доходов (прибыли, выручки) в сделках, сторонами которых являются взаимозависимые лица (пункт 3 статьи 105.7 Кодекса), или изменения установленного порядка расчета доходов (прибыли, выручки) с использованием соответствующего метода.

Предназначением пункта 11 статьи 105.7 НК РФ является исключение тех ситуаций, когда формальное применение положений глав 14.2-14.3 Кодекса способно привести к необоснованной корректировке налоговой базы, не отвечающей цели, установленной в абзаце первом пункта 1 статьи

105.3 НК РФ, - устранение влияния, которое было оказано на налоговую базу взаимозависимостью участников сделки.

В частности, на основании пункта 11 статьи 105.7 НК РФ налогоплательщик вправе приводить доказательства того, что неполучение им дохода (прибыли) в размере, определенном налоговым органом с применением установленного главой 14.3 Кодекса метода, не являлось следствием взаимозависимости участников контролируемой сделки, а имело иные экономические причины; обосновывать, что вменяемая ему экономическая выгода была учтена для целей налогообложения при совершении других операций и т.п.

Отчет об оценке рыночной стоимости может приниматься в качестве доказательства по спорам, связанным с корректировкой налоговой базы в соответствии с разделом V.1 НК РФ, только в установленных в данном разделе случаях. При этом отчет признается надлежащим доказательством, если он позволяет сделать вывод об уровне дохода (прибыли, выручки) по контролируемым сделкам, который действительно мог быть получен налогоплательщиком.

Хозяйственное общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа, которым ему с применением результатов независимой оценки был доначислен налог на прибыль организаций и налог на добавленную стоимость в отношении операций по сдаче в аренду нежилых помещений.

Удовлетворяя требования общества, суд первой инстанции, среди прочего, обратил внимание на следующее.

В соответствии с пунктом 4 статьи 40 НК РФ рыночной ценой товара (работы, услуги) признается цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (а при их отсутствии - однородных) товаров (работ, услуг) в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях.

Используемое же в оценочной деятельности понятие рыночной стоимости определено статьей 3 Закона об оценочной деятельности как наиболее вероятная цена, по которой объект оценки может быть отчужден на открытом рынке в условиях конкуренции, когда стороны сделки действуют разумно, располагая всей необходимой информацией, а на величине цены сделки не отражаются какие-либо чрезвычайные обстоятельства.

Таким образом, понятие рыночной стоимости, применяемое в оценочной деятельности, имеет вероятностный характер и не во всех случаях учитывает возможность реального совершения сделки на соответствующих условиях.

Исследовав представленный налоговым органом отчет об оценке, суд пришел к следующему выводу: состояние спроса на аренду помещений оценщиком во внимание не принималось, что в совокупности с иными допущенными оценщиком нарушениями не позволяет принять этот отчет в качестве источника сведений, необходимых для корректировки налоговой базы.

Постановлением суда апелляционной инстанции, с выводами которого согласился суд округа, решение суда оставлено без изменения.

Разрешая аналогичные споры в условиях действия, раздела V.1 НК РФ, необходимо учитывать, что использование отчета об оценке рыночной стоимости в целях осуществления корректировок налоговых баз допускается законом:

- в качестве источника информации, используемой при сопоставлении условий сделок, если сведения о сопоставимых сделках, совершенных самим налогоплательщиком с лицами, не признаваемыми взаимозависимыми, а также иные источники сведений, перечисленные в пункте 1 статьи 105.6 НК РФ, отсутствуют или являются недостаточными (подпункт 3 пункта 2 статьи 105.6 Кодекса);

- вместо методов определения доходов (прибыли, выручки), предусмотренных главой 14.3 НК РФ, если налогоплательщиком совершена

разовая сделка, а указанные методы не позволяют определить соответствие цены рыночному уровню (пункт 9 статьи 105.7 Кодекса).

Оценивая доказательную силу отчета об оценке, в этих случаях необходимо принимать во внимание, что в силу абзаца третьего пункта 1 статьи 105.3 Кодекса под рыночными ценами для целей НК РФ понимаются цены, применяемые в сделках, сторонами которых являются лица, не признаваемые взаимозависимыми. Таким образом, как и ранее, закон исходит из сопоставления условий контролируемой сделки прежде всего с условиями фактически совершенных независимыми контрагентами сопоставимых сделок (фактическими показателями деятельности).

Кроме того, если в соответствии с законодательством Российской Федерации при совершении сделки проведение оценки является обязательным, согласно пункту 10 статьи 105.3 НК РФ стоимость объекта оценки, определенная оценщиком в соответствии с законодательством Российской Федерации об оценочной деятельности, является основанием для определения рыночной цены для целей налогообложения.

Подведем итог вышеизложенному, Верховный Суд РФ определил следующие правовые позиции.

Суд вправе признать лица взаимозависимыми по иным основаниям, прямо не указанным в НК РФ. Критерием здесь выступает возможность другого лица влиять на решения налогоплательщика в сфере финансово-хозяйственной деятельности. При этом не принимается во внимание влияние, оказываемое по экономическим причинам, например, в силу преимущественного положения на рынке одного из контрагентов.

Суд вправе учесть любые обстоятельства, имеющие значение для определения соответствия примененной налогоплательщиком цены рыночному уровню. Однако это не означает, что можно отступить от установленных законом правил исчисления налогов по контролируемым сделкам.

Также важно, что размер штрафа за непредставление в срок уведомления о контролируемых сделках (его недостоверность) не зависит от числа сделок, которые должны быть указаны в уведомлении.

Таким образом, единый экономический субъект – два и более налогоплательщика, имеющие общего выгодоприобретателя (выгодоприобретателей), созданные для осуществления одного бизнес-проекта, в рамках которого выполняют распределенные им тождественные или взаимосвязанные роли, в целях распределения прибыли и расходов внутри единого экономического субъекта для получения необоснованной налоговой выгоды.

Общим итогом проведенного исследования стали предложения по внесению изменений в действующее законодательство в части установления критериев взаимозависимости лиц путем создания единого экономического субъекта и введению для таких лиц специального налогового режима «Консолидированное налогообложение».

### 2.3 Особенности привлечения к ответственности взаимозависимых лиц, осуществляющих деятельность путем формального разделения (дробления) бизнеса

ФНС России представлен обзор судебной практики по вопросам получения необоснованной налоговой выгоды путем формального дробления бизнеса. Согласно данному Письму признаками применения схемы дробления бизнеса могут выступать такие обстоятельства, как:

– дробление производственного процесса между несколькими лицами, применяющими специальные системы налогообложения (ЕНВД или УСН), вместо исчисления и уплаты НДС, налога на прибыль и налога на имущество организаций основным участником, осуществляющим реальную деятельность;

– налогоплательщик, его участники, должностные лица или лица, осуществляющие фактическое управление деятельностью схемы, являются выгодоприобретателями от ее использования;

– создание участников схемы в течение небольшого промежутка времени непосредственно перед расширением производственных мощностей (численности персонала);

– формальное перераспределение между участниками схемы персонала без изменения их должностных обязанностей;

– единственным поставщиком или покупателем для одного участника схемы может являться другой ее участник либо поставщики и покупатели общие для всех участников схемы;

– общими являются службы, осуществляющие ведение бухгалтерского учета, подбор персонала и т.д.

Кроме того, при доказывании в судах фактов получения налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды в результате использования схем дробления бизнеса важным вопросом является правильное определение действительного размера и структуры налоговых обязательств налогоплательщика. Суды неоднократно обращали внимание на необходимость определения налоговой базы с учетом не только полученных участниками схемы доходов, но и понесенных ими расходов, а также на применяемую налоговыми органами методику начисления налогов.

Данный термин содержит Постановление Пленума ВАС РФ № 53, согласно которому под налоговой выгодой понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета<sup>1</sup>. Само по себе получение налоговой выгоды не является противоправным действием, а при рассмотрении налоговых споров

---

<sup>1</sup> Постановление Пленума ВАС РФ «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» от 12 октября 2006 г. № 53 // Вестник ВАС РФ. 2006. № 12.

необходимо исходить из презумпции добросовестности налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики<sup>1</sup>. Это означает, что любое лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока налоговыми органами не будет доказана его вина (ст.108 НК РФ). Поэтому предполагается, что действия налогоплательщика, направленные на получение налоговой выгоды, экономически оправданы, если не доказано обратное. Они будут признаны необоснованными лишь в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера), или если она получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности<sup>2</sup>.

Дробление бизнеса рассматривается как способ получения необоснованной налоговой выгоды, если производится исключительно для уменьшения налоговой нагрузки, а не в целях ведения предпринимательской деятельности. Правоприменительная практика сформировала две основные модели дробления бизнеса:

Первая модель представляет собой разделение производственного процесса, когда каждая из «разделенных» частей не может самостоятельно осуществлять деятельность в отрыве от остальных, а вместе они представляют единый непрерывный механизм. То есть наблюдается полное отсутствие самостоятельности юридических лиц.

Например, Арбитражный суд Челябинской области в качестве выводов подтверждающих согласованность действий организаций на получение необоснованной налоговой выгоды рассмотрел<sup>3</sup>:

– учредителем и руководителем организаций, одна из которых

---

<sup>1</sup> Гараев И.Г. Оценка добросовестности действия налогоплательщика при дроблении бизнеса // Евразийская адвокатура. 2013. № 1 (2). С. 119.

<sup>2</sup> Шишкин Р.Н. Дробление бизнеса: риски, налоговый контроль, судебная практика. М.: Редакция «Российской газеты», 2018. № 18. С. 86.

<sup>3</sup> Решение Арбитражного суда Челябинской области по делу № А76-30296/2015 от 18 июля 2016 г. URL: <http://ras.arbitr.ru/> (дата обращения 15.05.2019).

находилась на общей системе налогообложения, а другая на упрощенной, является одного лица;

- главным бухгалтером являлось одно лицо;
- расположение организаций в одном помещении;
- расчетные счета открыты в одном кредитном учреждении и право их распоряжением принадлежит одному и тому же лицу и др.

Учитывая, что сами по себе указанные обстоятельства не могут служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной, суд указал, что в совокупности они могут свидетельствовать о получении налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды. Заявитель использовал схему дробления бизнеса путем включения в цепочку по реализации продукции взаимозависимого лица, применяющего специальный режим налогообложения, но не имеющего собственных материально-технических, трудовых и иных ресурсов для осуществления заявленного вида деятельности.

Вторая модель предусматривает создание большого количества юридических лиц, связанных между собой напрямую или косвенно. В данном случае такие юридические лица обладают большим количеством схожих до степени смешения признаков – одинаковый вид деятельности, программное обеспечение, совместные трудовые ресурсы и др.

Так, в одном из дел рассматриваемых Арбитражным судом Челябинской области организация использовала схему дробления бизнеса по реализации товаров и оказанию услуг через субъекты малого предпринимательства, применяющие специальный режим налогообложения – единый налог на вмененный доход (далее – ЕНВД), что позволило получить налоговую выгоду в виде уменьшения размера налоговых обязательств по налогу на прибыль организаций и налогу на добавленную стоимость (далее – НДС) путем занижения выручки от

реализации товаров и услуг<sup>1</sup>. Существо схемы состояло в том, что розничная реализация товаров формально оформлялась документами от имени предпринимателей, что позволяло вывести долю доходов из-под налогообложения НДС и налога на прибыль, в то время как фактически розничная торговля осуществлялась одним хозяйствующим субъектом. В качестве оснований для указанного вывода суда послужила совокупность следующих обстоятельств:

- взаимозависимость всех участников схемы дробления бизнеса;
- фактическое управление деятельностью всех участников осуществлялось одним и тем же лицом. Единые службы, осуществляющие ведение бухгалтерского учета, кадрового делопроизводства, подбор персонала, поиск и работу с поставщиками и покупателями, юридическое сопровождение;
- учет товаров и выручки ведется в единой программе;
- аналогичный вид предпринимательской деятельности, осуществляемый участниками схемы;
- показатели деятельности каждого из предпринимателей, такие как численность персонала, занимаемая площадь и размер получаемого дохода близки к предельным величинам, ограничивающим право на применение ЕНВД;
- организация несет затраты на содержание индивидуальных предпринимателей, компенсируя их текущие расходы;
- все работники одеты в одну фирменную одежду с единым логотипом и др.

Изучив в совокупности указанные обстоятельства, суд пришел к выводу, что заявителем, таким образом, была создана схема получения необоснованной налоговой выгоды, путем снижения своих налоговых обязательств за счет создания видимости действий иных

---

<sup>1</sup> Решение Арбитражного суда Челябинской области по делу № А76-27603/2017 от 7 февраля 2019 г. [Электронный ресурс]. URL: <http://cas.arbitr.ru/> (дата обращения 15.05.2019).

налогоплательщиков – индивидуальных предпринимателей. В результате была создана ситуация формального соблюдения действующего законодательства, хотя по факту индивидуальные предприниматели прикрывали фактическую деятельность самого налогоплательщика. Общество не смогло доказать, что избранная схема способствовала возникновению именно экономической, а не налоговой выгоды.

На основе анализа судебно-арбитражной практики в Письме ФНС России «О направлении обзора судебной практики, связанной с обжалованием налогоплательщиками ненормативных актов налоговых органов, вынесенных по результатам мероприятий налогового контроля, в ходе которых установлены факты получения необоснованной налоговой выгоды путем формального разделения (дробления) бизнеса и искусственного распределения выручки от осуществляемой деятельности на подконтрольных взаимозависимых лиц» от 11 августа 2017 г. № СА-4-7/15895@<sup>1</sup> было выделено семнадцать критериев незаконной схемы дробления бизнеса:

– дробление одного бизнеса (производственного процесса) происходит между несколькими лицами, применяющими специальные системы налогообложения (систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (далее - ЕНВД) или упрощенную систему налогообложения (далее - УСН) вместо исчисления и уплаты НДС, налога на прибыль организаций и налога на имущество организаций основным участником, осуществляющим реальную деятельность;

– применение схемы дробления бизнеса оказало влияние на условия и

---

<sup>1</sup> Письмо ФНС России «О направлении обзора судебной практики, связанной с обжалованием налогоплательщиками ненормативных актов налоговых органов, вынесенных по результатам мероприятий налогового контроля, в ходе которых установлены факты получения необоснованной налоговой выгоды путем формального разделения (дробления) бизнеса и искусственного распределения выручки от осуществляемой деятельности на подконтрольных взаимозависимых лиц» от 11 августа 2017 г. № СА-4-7/15895@ // Нормативные акты для бухгалтера. 2017. № 19.

экономические результаты деятельности всех участников данной схемы, в том числе на их налоговые обязательства, которые уменьшились или практически не изменились при расширении в целом всей хозяйственной деятельности;

– налогоплательщик, его участники, должностные лица или лица, осуществляющие фактическое управление деятельностью схемы, являются выгодоприобретателями от использования схемы дробления бизнеса;

– участники схемы осуществляют аналогичный вид экономической деятельности;

– создание участников схемы в течение небольшого промежутка времени непосредственно перед расширением производственных мощностей и/или увеличением численности персонала;

– несение расходов участниками схемы друг за друга;

– прямая или косвенная взаимозависимость (аффилированность) участников схемы дробления бизнеса (родственные отношения, участие в органах управления, служебная подконтрольность и т.п.);

– формальное перераспределение между участниками схемы персонала без изменения их должностных обязанностей;

– отсутствие у подконтрольных лиц, принадлежащих им основных и оборотных средств, кадровых ресурсов;

– использование участниками схемы одних и тех же вывесок, обозначений, контактов, сайта в сети «Интернет», адресов фактического местонахождения, помещений (офисов, складских и производственных баз и т.п.), банков, в которых открываются и обслуживаются расчетные счета, контрольно-кассовой техники, терминалов и т.п.;

– единственным поставщиком или покупателем для одного участника схемы дробления бизнеса может являться другой ее участник, либо поставщики и покупатели у всех участников схемы являются общими;

– фактическое управление деятельностью участников схемы одними лицами;

- единые для участников схемы службы, осуществляющие: ведение бухгалтерского учета, кадрового делопроизводства, подбор персонала, поиск и работу с поставщиками и покупателями, юридическое сопровождение, логистику и т.д.;
- представление интересов по взаимоотношениям с государственными органами и иными контрагентами (не входящими в схему дробления бизнеса) осуществляется одними и теми же лицами;
- показатели деятельности, такие как численность персонала, занимаемая площадь и размер получаемого дохода, близки к предельным значениям, ограничивающим право на применение специальной системы налогообложения;
- данные бухгалтерского учета налогоплательщика с учетом вновь созданных организаций могут указывать на снижение рентабельности производства и прибыли;
- распределение между участниками схемы поставщиков и покупателей, исходя из применяемой ими системы налогообложения.

Данный перечень не является императивным или исчерпывающим, на законодательном уровне также не закреплён. Суды каждый раз выносят решения, учитывая индивидуально-определённые особенности конкретного дела. Важно понимать, что как основа для привлечения к ответственности за неуплату налогов, они не являются нарушением законодательства. Например, в Определении Конституционного суда РФ № 1440-О судья К.В. Арановский высказал особое мнение: «закон не запрещает и не предусматривает ответственность за «дробление бизнеса». Ведение предпринимательской деятельности в одном лице или в нескольких нигде не описано как состав правонарушения. Одно лицо может правомерно участвовать на законных условиях в деятельности разных субъектов, а если делает это ещё и формально, то, значит, исполняет формально установленные правила. А применение специальных и любых других законных режимов налогообложения тем более не влечёт ответственности ни само по себе, ни в

тех случаях, когда их применяют взаимозависимые лица»<sup>1</sup>. То есть само по себе ведение семейного бизнеса, владение несколькими компаниями не запрещается законом. Условия о том, что компании не могут использовать общие трудовые ресурсы, торговые знаки также не определены законом. Но на наш взгляд, в своей совокупности указанные критерии представляют угрозу для бизнеса, направленного на снижение налоговой нагрузки. Налоговый орган должен собрать, обосновать и доказать наличие признаков налогового правонарушения и исходя из этого определить возможные налоговые последствия. Важно доказать факт умысла налогоплательщика направленного на минимизацию налоговой нагрузки.

Так, об умышленных действиях налогоплательщика свидетельствует следующее<sup>2</sup>:

– реализация товара предпринимателем осуществляется в пределах торговых площадей, используемых налогоплательщиком, при этом арендованные предпринимателем у налогоплательщика торговые площади фактически не представляют собой самостоятельную торговую точку с автономной системой торговли, имели общие входы, общие торговые залы, оформленные в едином фирменном стиле сети магазинов общества, в которых находились и товары, принадлежащие обществу, и товары предпринимателя;

– не обособлены от торговых площадей, занимаемых товарами налогоплательщика, единые складские помещения;

– получение денежных средств от покупателей товаров общества и предпринимателя осуществлялось через единые кассовые линии (кассовые терминалы), расчеты с покупателями осуществляются работниками

---

<sup>1</sup> Определение Конституционного Суда РФ «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Бунеева С.П. на нарушение его конституционных прав положениями статей 146, 153, 154, 247 - 249 и 274 Налогового кодекса Российской Федерации» от 4 июля 2017 г. № 1440-О. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения 15.05.2019).

<sup>2</sup> Письмо ФНС России «О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов)» от 13 июля 2017 г. № ЕД-4-2/13650@ // Официальные документы. 2017. № 35.

налогоплательщика на всех кассах, в том числе принадлежащих предпринимателю. Выручка, полученная от продажи товаров, учитывается через единое программное обеспечение кассовой техники, производится совместное инкассирование выручки налогоплательщика и предпринимателя;

– товары приобретаются налогоплательщиком и предпринимателем по заявке предпринимателя у одних и тех же поставщиков, при этом товары для общества и товары для предпринимателя поступают на склад и в магазины общества, доставка, разгрузка товара и его хранение осуществляется силами общества ввиду отсутствия соответствующих работников у предпринимателя;

– трудовую деятельность фактически осуществляли одни и те же сотрудники, которые воспринимают общество и предпринимателя как единый субъект предпринимательской деятельности.

В Письме ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@<sup>1</sup> отмечается, что схема «дробления» бизнеса – один из примеров искажения сведений о фактах хозяйственной жизни, об объектах налогообложения, что согласно п. 1 ст. 54.1 НК РФ является недопустимым способом уменьшения налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога (из контекста названного Письма можно сделать вывод, что речь идет как раз об искусственном «дроблении» бизнеса, недопустимом для целей налоговой минимизации).

Здесь уместно вспомнить также и доктрину добросовестности/недобросовестности налогоплательщика, нашедшую свое отражение в ряде решений Конституционного Суда РФ, исходя из которой при выявлении недобросовестности, злоупотреблений в действиях налогоплательщика ему может быть отказано в признании и реализации тех или иных прав, в том числе по минимизации налогообложения, и в удовлетворении даже формально законных требований.

---

<sup>1</sup> Письмо ФНС России «О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации от 31 октября 2017 г. № ЕД-4-9/22123@ // Официальные документы. 2017. №35.

Нельзя забывать о выработанных в судебной практике доктринах реальной деловой цели операции и преобладания содержания (существа) над формой, по смыслу которых действительная деловая суть отношений и подлинные (фактические) обстоятельства хозяйственной деятельности имеют преимущество над их оформлением.

При этом налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели и в принципе не может являться главной (основной) целью, преследуемой налогоплательщиком.

Иными словами, налоговая выгода может быть только попутной, «побочной» целью.

По нашему мнению, недопустимое для целей налоговой минимизации искусственное «дробление» бизнеса как раз и следует определять с использованием вышеперечисленных параметров – «искажение», «недобросовестность», «форма – существо», «реальная деловая цель». Так, если «дробление» бизнеса имеет реальные деловые цели (не сводящиеся только лишь к минимизации налогообложения), а документальное оформление деятельности каждого из участников «раздробленного» бизнеса без искажений соответствует их фактическому участию и выполняемой роли (в т.ч. материально-техническим, финансовым и трудовым ресурсам, задействованным каждым из участников), то такое «дробление» бизнеса нельзя назвать искусственным. Соответственно, «побочный» эффект от такого «дробления» бизнеса в виде минимизации налогообложения следует признать допустимым.

Напротив, искусственное «дробление» бизнеса – это, например, ведение от имени нескольких формально независимых субъектов (индивидуальных предпринимателей и (или) юридических лиц) организационно единой предпринимательской деятельности, фактически управляемой и координируемой одними и теми же лицами, с задействованием общих материально-технических и (или) трудовых ресурсов и (или) средств индивидуализации, но при этом в отсутствие договорных

взаимоотношений, экономически объясняющих такую фактическую взаимосвязь и консолидацию. Здесь формально «раздробленная» структура бизнеса – только лишь фикция, своего рода «фасад», за которым в действительности нет структурного деления на самостоятельных субъектов; видимость деятельности нескольких лиц прикрывает фактическую деятельность одного налогоплательщика. Имитация самостоятельной хозяйственной деятельности в данном случае позволяет искусственно распределять полученную выручку либо иные объекты налогообложения между участниками «раздробленного» бизнеса с целью получения или сохранения каких-либо налоговых преимуществ (применение специального налогового режима, налоговой льготы, пониженной налоговой ставки и др.). Достигнутую таким образом налоговую минимизацию нельзя признать обоснованной и допустимой, поскольку в ее основе нет реальных действий и обстоятельств.

Понятно, что все это очень условно. Конституционно-правовой принцип свободы экономической деятельности и гражданско-правовой принцип свободы договора в их развитии и конкретизации в системе действующего российского законодательства допускают и предполагают бесчисленное многообразие экономических операций, различного рода хозяйственных схем, договорных моделей, непрерывно видоизменяющихся с течением времени. В связи с этим реальную предпринимательскую деятельность и ее организационно-структурное оформление (воплощение) невозможно полностью уложить в какие-то шаблоны, стандарты и параметры, однозначно определяющие добросовестность и недобросовестность, злоупотребление при «дроблении» бизнеса.

Поэтому далее, так сказать для ориентира, проанализируем примеры имеющейся к настоящему моменту практики уголовного преследования за налоговые преступления, связанные с «дроблением» бизнеса, и вычленим конкретные признаки/обстоятельства, которые признавались свидетельством преступной минимизации налогообложения:

1. Работники, состоящие в трудовых отношениях с одним из участников «раздробленного» бизнеса, выполняют трудовые функции и (или) управленческие функции в отношении других участников «раздробленного» бизнеса, без какого-либо документального обоснования этого факта.

2. Некоторые из участников «раздробленного» бизнеса не имеют средств, ресурсов и инфраструктуры, необходимых для ведения деятельности.

3. «Транзитный» характер движения денежных средств и (или) имущества.

4. Одномоментный массовый перевод сотрудников и (или) передача материально-технической базы, основных средств во вновь созданные взаимозависимые структуры.

5. Участники «раздробленного» бизнеса ведут учет и сдают отчетность с использованием одних и тех же компьютеров, программ, каналов связи и (или) силами одних и тех же лиц.

6. Участники «раздробленного» бизнеса используют систему «Клиент-Банк» с одних и тех же компьютеров, по одним и тем же каналам связи.

7. Хранение кадровой, бухгалтерской и иной документации участников «раздробленного» бизнеса в одном месте.

8. Правом подписи и (или) функциями представительства от имени одного из участников «раздробленного» бизнеса наделяются другие участники «раздробленного» бизнеса или их работники.

9. Фактическое перемещение имущества между участниками «раздробленного» бизнеса без надлежащего документального оформления.

10. Создание очередного участника «раздробленного» бизнеса при приближении предыдущих участников к «порогу», ограничивающему применение специального налогового режима.

11. Продажа товаров нескольких участников «раздробленного» бизнеса в одном помещении, без зонирования, без индивидуализации и обособления продаваемых товаров по собственникам.

12. Хранение товаров нескольких участников «раздробленного» бизнеса на одном складе, без индивидуализации по собственникам.

13. Работники нескольких участников «раздробленного» бизнеса находятся в одних помещениях (кабинетах), работают совместно.

14. Заключенные участниками «раздробленного» бизнеса договоры едины по форме и содержанию.

15. Один из участников «раздробленного» бизнеса несет расходы за других участников.

Как правило, суды видят искусственность в «дроблении» бизнеса при наличии сразу нескольких признаков/обстоятельств. Но как определить эту «критическую массу» – вопрос оценки и усмотрения в каждом конкретном случае. Каких-то объективных и заранее предустановленных критериев здесь

нет (это, кстати, признает и ФНС России в п. 1 Письма от 11.08.2017 № СА-4-7/15895@)<sup>1</sup>. Можно с уверенностью сказать лишь одно: наличие хотя бы одного из перечисленных признаков/обстоятельств – сигнал для повышенного внимания за построением и деятельностью бизнес-структуры, наличие же сразу нескольких признаков/обстоятельств – повод для глубокой и серьезной проверки. Обобщая изложенные выше позиции общего характера и судебную практику, можно укрупненно выделить два основных аргумента, на которых строится обвинение в преступной минимизации налогообложения с использованием схемы искусственного «дробления» бизнеса:

отсутствие разумных экономических причин (деловой цели) в действиях по «дроблению» бизнеса;

отсутствие у некоторых участников «раздробленного» бизнеса достаточной (необходимой) самостоятельности.

Приведенная выше судебная практика, поддерживавшая позицию обвинения по делам об искусственном «дроблении» бизнеса, сложилась при применении одним или несколькими участниками этого «раздробленного» бизнеса налогового спецрежима.

Собственно, уклонение от уплаты налогов как раз и фиксируется в результате пересчета налоговых обязательств по общему режиму налогообложения и вменения этих обязательств тому участнику «раздробленного» бизнеса, который в реальности является «главным звеном», «координатором», «центром». Пересчет налоговых обязательств со специального режима налогообложения на общий режим налогообложения – наиболее часто применяемое последствие признания «дробления» бизнеса

---

<sup>1</sup> Письмо ФНС России «О направлении обзора судебной практики, связанной с обжалованием налогоплательщиками ненормативных актов налоговых органов, вынесенных по результатам мероприятий налогового контроля, в ходе которых установлены факты получения необоснованной налоговой выгоды путем формального разделения (дробления) бизнеса и искусственного распределения выручки от осуществляемой деятельности на подконтрольных взаимозависимых лиц» от 11.08.2017 N СА-4-7/15895@ // Официальные документы. 2017. № 4.

искусственным. Но если, например, налогоплательщик совмещал налоговые режимы по УСН и ЕНВД, при этом искусственное «дробление» бизнеса использовал для обеспечения соответствия специальным критериям именно по ЕНВД, то возможен пересчет налоговых обязательств с ЕНВД на УСН (понятно, если ограничения и критерии для применения УСН соблюдаются).

Но даже при «дроблении» бизнеса на организации и индивидуальных предпринимателей, применяющих только общий режим налогообложения, механизм исчисления и уплаты налогов у участников такого «раздробленного» бизнеса будет отличаться (в первую очередь за счет того, что базовая налоговая ставка по налогу на прибыль организаций – 20%, по НДФЛ у индивидуальных предпринимателей – 13%). Соответственно, полагаем, нельзя полностью исключать, что в будущем правоприменительная практика будет воспринимать такую разницу в налогообложении как необоснованную налоговую выгоду при искусственном «дроблении» бизнеса (т.е. даже при применении всеми участниками такого «раздробленного» бизнеса общего режима налогообложения), с пересчетом налоговых обязательств исходя из ставки налога на прибыль. При установлении искусственности в «дроблении» бизнеса к налогоплательщику могут быть применены те последствия, которые он недобросовестно стремился избежать, т.е. налоговые обязательства определяются и вменяются исходя из подлинного экономического содержания взаимоотношений – так, как если бы искусственно «раздробленный» бизнес был оформлен на одно лицо (Определение Конституционного Суда РФ от 04.07.2017 № 1440-О). Соответственно, в искусственном «дроблении» бизнеса можно усмотреть как нарушение общей нормы ст. 54.1 НК РФ, так и нарушение норм, регламентирующих порядок и условия (критерии) применения тех или иных режимов налогообложения. В этом случае «налоговая» противозаконность вполне себе налицо (напомним, это один из состав образующих элементов по налоговым преступлениям).

Таким образом, в настоящей работе предлагается ввести понятие «незаконное дробление бизнеса», под которым следует понимать налоговое правонарушение, осуществляемое взаимозависимыми лицами путем формального разделения (дробления) бизнеса и искусственного распределения выручки от осуществляемой деятельности на подконтрольных взаимозависимых лиц с целью получения необоснованной налоговой выгоды. При этом формальное разделение (дробление) бизнеса – это процесс, направленный на уменьшение налоговой нагрузки, связанный с получением необоснованной налоговой выгоды, путем создания на базе одного ранее существующего субъекта несколько новых самостоятельных субъектов, осуществляющих один и тот же вид деятельности или задействованных в одном бизнес-процессе как его элементы и являющихся в рамках данного бизнес-процесса основными контрагентами друг для друга.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Исследование взаимозависимых лиц, как особой разновидности субъектов налогового права, направлено, прежде всего, на выявление возможностей эффективного правового регулирования налоговых правоотношений с их участием. Итогом проведенного исследования стал вывод, что категория «взаимозависимые лица» является правовой конструкцией, отражающей состав юридических фактов, наличие которых вынуждает конкретное лицо выступить в качестве обладателя особого правового положения.

Предложенный в работе подход к понятию взаимозависимые лица как к особому правовому положению налогоплательщика обусловлен следующими факторами. Взаимозависимость воздействует на экономические результаты деятельности взаимозависимых лиц и определяется критериями, которые можно разделить на следующие группы:

- наличие служебной зависимости;
- наличие корпоративной зависимости путем прямого или косвенного участия лица в одной, или нескольких организациях;
- наличие корпоративной зависимости путем участия в управлении
- наличие родственных связей.

В работе теоретически осмыслено действующее понятие «взаимозависимые лица». Подводя итог, можно сказать что, в категорию взаимозависимых попадают физические или юридические лица, отношения между которыми определяют результаты их сделок. Взаимозависимость может возникать в разных «комбинациях»: между физическими лицами, между юридическими лицами или между теми и другими. И она считается негативным критерием, если в совокупности с другими факторами намекает на признание налоговой необоснованной выгоды. Под «взаимозависимыми» лицами предлагается понимать сложные коллективные субъекты права

созданные для осуществления совместной предпринимательской деятельности, как единый экономический субъект, или путем дробления ранее существующей бизнес-структуры.

Приведенный в настоящей работе опыт правового регулирования данной категории лиц за рубежом позволяет сделать следующие выводы:

во-первых, для изученных правопорядков отдельных иностранных государств характерно возложение обязанности по установлению признаков взаимозависимости на налоговые органы;

во-вторых, с учетом тенденций реформирования зарубежных режимов налогообложения дивидендов, Россия сталкивается с необходимостью постоянного совершенствования методов налоговой конкуренции для привлечения инвестиций, в том числе - с необходимостью в перспективе расширить сферу действия «нулевой» налоговой ставки в отношении дивидендов, распределяемых внутри групп взаимозависимых организаций, в тоже время мы можем констатировать и другую тенденцию, а именно отказ от пониженных ставок на дивиденды в рамках соглашения об избежание двойного налогообложения с отдельными государствами (такими как Кипр, Мальта, Люксембург).

В Российской Федерации законодателем уже предусмотрен порядок признания лиц взаимозависимыми. Полномочия налоговых органов прямо закреплены в законе, не могут ими вольно интерпретироваться и реализуются посредством проведения налоговых проверок и налогово-контрольных мероприятий. По результатам налоговой проверки налогоплательщика, на основании критериев сформулированных в законе или выработанных судебной практикой, могут быть признаны налоговым органом взаимозависимыми, что возможно приведет к доначислению сумм налога и применению санкций. Данный порядок создает конфликтную ситуацию между налогоплательщиками и налоговыми органами.

В настоящей работе, предполагается изменить процедуру определения и сами основания для признания лиц взаимозависимыми, а именно, в работе

предлагается сделать обязательным элемент решения арбитражного суда в вопросах об определении взаимозависимости и нарушений с контролируруемыми сделками, а также изменить недостаточно конкретные признаки определения взаимозависимости, сделав основной упор на возможность оказания влияния одного лица на решения другого.

Налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность. Характерными для любого налогового правонарушения, в том числе и правонарушениям взаимозависимых лиц, признаками являются противоправность деяния, виновность лица и наличие противоправных последствий. Помимо этого, большое значение имеет юридический состав правонарушения, состоящий из четырех взаимосвязанных элементов: объект, объективная сторона, субъект и субъективная сторона. При этом в отношении правонарушений совершаемых взаимозависимыми лицами особое значение имеет субъективная сторона, а именно признаки, свидетельствующие о согласованности действий взаимозависимых лиц с целью ухода от исполнения налоговой обязанности. В тоже время в настоящий момент налоговый орган фактически не исследует субъективную сторону при вынесении решений о привлечении к ответственности, а судебная практика по этому вопросу крайне не однородна, что обусловлено определением объективной стороны как наиболее важного элемента подобных налоговых правонарушений, позволяющему, по–мнению, контролирурующих органов, прийти к выводу о наличии состава правонарушения.

Основным правовым инструментом, призванным обеспечить противодействие уклонению от налогообложения с использованием отношений зависимости, являются нормы налогового законодательства, закрепляющие порядок проверки цен по сделкам между взаимозависимыми лицами. Проверка правильности цен по сделкам - это осуществляемое в ходе

выездной налоговой проверки посредством общих и специальных методов мероприятие налогового контроля, направленное на установление факта отклонения цен по сделке между взаимозависимыми лицами от рыночных цен с целью корректировки размера налоговой базы и суммы налога, подлежащего уплате за соответствующий налоговый период.

С учетом необходимости проведения проверки цен только в рамках выездной налоговой проверки, предложено внести изменения в налоговое законодательство, предусматривающие особенности проведения выездной налоговой проверки в отношении налогоплательщиков взаимозависимых лиц.

Анализ судебной практики показал, что взаимозависимые лица могут осуществлять деятельность, направленную на получение необоснованной налоговой выгоды путем создания единого экономического субъекта или путем дробления бизнес-структуры ранее существующего субъекта.

Единый экономический субъект – это два и более налогоплательщика, имеющие общего выгодоприобретателя (выгодоприобретателей), созданные для осуществления одного бизнес-проекта, в рамках которого выполняют распределенные им тождественные или взаимосвязанные роли, в целях распределения доходов и расходов внутри единого экономического субъекта для получения необоснованной налоговой выгоды.

Общим итогом проведенного исследования стали предложения по внесению изменений в действующее законодательство в части установления критериев взаимозависимости лиц путем создания единого экономического субъекта и введению для таких лиц специального налогового режима «Консолидированное налогообложение».

Незаконное дробление бизнеса – это налоговое правонарушение, осуществляемое взаимозависимыми лицами путем формального разделения (дробления) бизнеса и искусственного распределения выручки от осуществляемой деятельности на подконтрольных взаимозависимых лиц с целью получения необоснованной налоговой выгоды. При этом для

привлечения к ответственности за «дробление бизнеса» налоговым органам необходимо доказать, что это происходит исключительно в целях уменьшения налоговой нагрузки, а не ведения предпринимательской деятельности. В связи с этим, на наш взгляд, было бы целесообразно ввести в оборот понятие «незаконное дробление бизнеса», под которым следует понимать процесс, направленный на уменьшение налоговой нагрузки, связанный с получением необоснованной налоговой выгоды, путем создания на базе одного ранее существующего субъекта несколько новых самостоятельных субъектов, осуществляющих один и тот же вид деятельности или задействованных в одном бизнес-процессе как его элементы и являющихся в рамках данного бизнес-процесса единственными контрагентами друг для друга.

Целью введения в правовой оборот этой новой для российского налогового права указанных выше категории (единый экономический субъект, незаконное дробление бизнеса) является необходимость гарантировать юридическое и экономическое равенство добросовестных «независимых» налогоплательщиков и взаимосвязанных лиц, обеспечив тем самым баланс частных и публичных интересов. В нашем понимании очень важно следовать пути предупреждения проблем и обеспечения интересов каждой стороны, а также защита более слабых субъектов. Выбранный нами путь основывается на изучении материалов из литературы, так и законодательства в других сферах.

В целом комплекс проблем, связанных с правовым регулированием особенностей правового положения налогоплательщиков взаимозависимых лиц и обеспечением эффективности мероприятий налогового контроля в отношении этой группы налогоплательщиков, предоставляет возможность для дальнейших теоретических исследований.

## БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

## РАЗДЕЛ 1 НОРМАТИВНЫЕ ПРАВОВЫЕ АКТЫ И ИНЫЕ

## ОФИЦИАЛЬНЫЕ АКТЫ

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г.) // Российская газета. 1993. № 237.
2. Федеральный конституционный закон «О Верховном Суде Российской Федерации» от 5 февраля 2014 г. № 3-ФКЗ // СЗ РФ. 2014. № 6 ст. 550
3. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ // СЗ РФ. № 32. Ст. 3301.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.
5. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ // СЗ РФ. 1996. № 25. Ст. 2954.
6. Федеральный закон «Об акционерных обществах» от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ // СЗ РФ. 1996. № 1. Ст. 1
7. Федеральный закон «О некоммерческих организациях» от 12 января 1996 г. № 7-ФЗ // СЗ РФ. 1996. № 3. Ст. 145.
8. Федеральный закон «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 08 февраля 1998 г. № 14-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 7. Ст. 785.
9. Федеральный закон «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях» от 14 ноября 2002 г. № 161-ФЗ // СЗ РФ. 2002. № 48. Ст. 4746.
10. Федеральный закон «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» от 27 ноября 2017 г. № 335-ФЗ // СЗ РФ. 2017. № 49. Ст. 7307.
11. Федеральный закон «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» от 3 августа 2018 г. № 302-ФЗ // СЗ РФ. 2018. № 32 (часть I). Ст. 5095.

12. Федеральный закон «О внесении изменений в Федеральный закон «О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» от 29 мая 2019 № 110-ФЗ // СЗ РФ. 2019. № 22. Ст. 2666.
13. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 3 октября 2012 г. № 03-01-18/7-135. URL: [www.garant.ru](http://www.garant.ru) (дата обращения 28.05.2021).
14. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 15 октября 2012 г. № 03-01-18/7-142. URL: [www.garant.ru](http://www.garant.ru) (дата обращения 28.05.2021).
15. Письмо ФНС России «О применении отдельных положений статьи 105.3 Налогового кодекса Российской Федерации» от 02 ноября 2012 г. № ЕД-4-3/18615 (вместе с Письмом Минфина России «О применении положений статьи 105.3 Налогового кодекса Российской Федерации» от 18 октября 2012 № 03-01-18/8-145). URL: <https://www.consultant.ru> (дата обращения 12.03.2021);
16. Письмо Минфина России «Вопрос: О налоговом контроле правильности определения налоговой базы и исчисления суммы налога по сделкам, совершаемым между взаимозависимыми лицами, не являющимся контролируемым сделками» от 26 декабря 2012 г. № 03-02-07/1-316. URL: <https://www.consultant.ru> (дата обращения 12.03.2021);
17. Письмо ФНС России от 26 марта 2013 г. № ЕД-4-3/5200@ «О направлении письма Минфина России» (вместе с Письмом Минфина России от 01 марта 2013 г. № 03-04-07/6189). URL: <https://www.consultant.ru> (дата обращения 12.03.2021).
18. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 23 апреля 2013 г. № 03-01-18/14181. URL: [www.garant.ru](http://www.garant.ru) (дата обращения 28.05.2021).

19. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 6 февраля 2013 г. № 03-01-18/2646. URL: [www.garant.ru](http://www.garant.ru) (дата обращения 28.05.2021).
20. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 10 декабря 2014 г. № 03-01-18/63462. URL: [www.garant.ru](http://www.garant.ru) (дата обращения 28.05.2021).
21. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 28 мая 2015 г. № 03-01-18/30961. URL: [www.garant.ru](http://www.garant.ru) (дата обращения 28.05.2021).
22. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 9 апреля 2015 г. № 03-01-18/20054. URL: [www.garant.ru](http://www.garant.ru) (дата обращения 28.05.2021). [www.garant.ru](http://www.garant.ru) (дата обращения 28.05.2021).
23. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 22 мая 2015 г. № 03-01-18/29892. URL: [www.garant.ru](http://www.garant.ru) (дата обращения 28.05.2021).
24. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 19 июня 2015 г. № 03-01-18/35527. URL: [www.garant.ru](http://www.garant.ru) (дата обращения 28.05.2021).
25. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 4 сентября 2015 г. № 03-01-11/51070. URL: [www.garant.ru](http://www.garant.ru) (дата обращения 28.05.2021).
26. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 30 марта 2016 г. № 03-01-18/17927. URL: [www.garant.ru](http://www.garant.ru) (дата обращения 28.05.2021).
27. Письмо Департамента налоговой и таможенной политики Минфина России от 1 ноября 2016 г. № 03-12-11/1/64028. URL: [www.garant.ru](http://www.garant.ru) (дата обращения 28.05.2021).
28. Письмо ФНС России «О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок

- обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов)» от 13 июля 2017 г. № ЕД-4-2/13650@ // Официальные документы. 2017. № 35.
29. Письмо ФНС России «О направлении обзора судебной практики, связанной с обжалованием налогоплательщиками ненормативных актов налоговых органов, вынесенных по результатам мероприятий налогового контроля, в ходе которых установлены факты получения необоснованной налоговой выгоды путем формального разделения (дробления) бизнеса и искусственного распределения выручки от осуществляемой деятельности на подконтрольных взаимозависимых лиц» от 11 августа 2017 г. № СА-4-7/15895@ // Нормативные акты для бухгалтера. 2017. № 19.
30. Письмо Департамента налоговой и таможенной политики Минфина России от 13 ноября 2018 г. № 03-12-11/1/81520. URL: [www.garant.ru](http://www.garant.ru) (дата обращения 28.05.2021).
31. Приказ Федеральной налоговой службы «Об утверждении формы уведомления о контролируемых сделках, формата представления уведомления о контролируемых сделках в электронной форме, порядка заполнения формы уведомления о контролируемых сделках, а также порядка представления уведомления о контролируемых сделках в электронной форме и признании утратившим силу приказа ФНС России от 27 июля 2012 г. № ММВ-7-13/524@» от 7 мая 2018 г. № ММВ-7-13/249@. URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения 28.05.2021).

## РАЗДЕЛ 2 ИСПОЛЬЗОВАННАЯ ЛИТЕРАТУРА

1. Алтухова Е.В. Взаимозависимые лица в налоговом праве: автореф. дис....канд.юрид. наук. М., 2008. С. 9, 15, 17.
2. Асаул А.Н. Организация предпринимательской деятельности. СПб.: АНО ИПЭВ, 2009. С. 14-15.; Осипенко О.В. Российские холдинги. Экспертные проблемы формирования и обеспечения развития. М.: Статут, 2008. С. 8-10.
3. Белов, В.А. Финансово-правовые институты зарубежных стран: учебное пособие / В.А. Белов. М.: РИОР. 2012. 297 с.
4. Брызгалин, А.В. Методы налоговой оптимизации / А.В. Брызгалин, В.Р. Берник, А.Н. Головкин. М.: Аналитика-Пресс, 2001. 120 с.
5. Брызгалин, А.В. Налоговый контроль и производство по делам о налоговых правонарушениях. Теория и практика применения гл. 14 Налогового кодекса РФ / А.В. Брызгалин, В.Р. Берник, А.Н. Головкин. М.: Норма, 2009. 264 с.
6. Брызгалин, А.В., Берник, В.Р., Головкин А.Н. Методы налоговой оптимизации / А.В. Брызгалин, В.Р. Берник. М.: Аналитика-Пресс, 2001. 304 с.
7. Васкевич, К.Н. Правовое регулирование ответственности за нарушения налогового законодательства в ФРГ / К.Н. Васкевич // Государственная служба. 2015. №2 (94). С. 96–99.
8. Венедиктов А.В. Избранные труды по гражданскому праву. Том I. М.: Статут, 2004. С. 70.
9. Венедиктов, А.В. Избранные труды по гражданскому праву. Том I / А.В. Венедиктов. М.: Статут, 2004. 462 с.
10. Веницкий, Д.В. Проблемы разграничения налоговой и административной ответственности / Д.В. Веницкий // Хозяйство и право. 2003. №5. С. 111–114.
11. Веницкий, Д.В. Налоговое право. Учебник для бакалавров: учебник для студентов высших учебных заведений, обучающихся

- по направлению «Юриспруденция» / Д.В. Винницкий. М.: Юрайт, 2013. 360 с.
12. Воропаева, О.А. Виды налоговых правонарушений и санкции за их совершение / О.А. Воропаева, Н.А. Воропаева // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 20. С. 24–34.
  13. Галузин, А.Ф. Правонарушения как основная угроза правовой и социальной безопасности: монография / А.Ф. Галузин. Самара: Изд-во Самарского гос. экономического ун-та, 2007. 402 с.
  14. Гараев, И.Г. Оценка добросовестности действия налогоплательщика при дроблении бизнеса / И.Г. Гараев // Евразийская адвокатура. 2013. № 1 (2). С. 118-121.
  15. Глебов, Д.А. Налоговые преступления и налоговая преступность / Д.А. Глебов. СПб.: Юридический центр, 2015. 440 с.
  16. Гогин, А.А. К вопросу об уточнении отдельных положений налогового кодекса РФ / А.А. Гогин // Актуальные проблемы правопедения. 2005. №3. С. 182–186.
  17. Годме Поль Мари. Финансовое право. Перевод Р.О. Халфиной. М.: Прогресс. 1978. С. 11.
  18. Гольдфарб, А.А. Финансовое право. Конспект лекций / А.А. Гольдфарб. М.: Проспект, 2014. 128 с.
  19. Грачева, Е.Ю. Финансовое право / Е.Ю. Грачева. М.: Проспект, 2016. 646 с.
  20. Грибанов В.П. Осуществление и защита гражданских прав М.: Московский финансово-промышленный университет «Синергия», 2001. С. 44-45.
  21. Груздев В.В. Волевая природа юридического лица // Юрист. 2013. № 16. С. 28.
  22. Груздев, В.В. Волевая природа юридического лица / В.В. Груздев // Юрист. 2013. № 16. С. 27-30.

23. Дернберг, Р.Л. Международное налогообложение. Перевод с англ. / Р.Л. Дернберг. М.: ЮНИТИ, 2014. 375 с.
24. Иволжатов А.В. Основания признания юридических лиц взаимозависимыми в контексте сравнительного межотраслевого исследования // Актуальные проблемы российского права. 2013. № 11. С. 1440.
25. Иконникова О.А. Правовые режимы налогообложения взаимозависимых лиц (организаций): автореф. дис. ... канд.юрид. наук. М., 2009. С. 6, 16.
26. Каменков М.В. Проблемы налогообложения взаимозависимых лиц: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. С.П., 2016. С.11, 25.
27. Карташев, А.В. Налоговое право: учебное пособие для прикладного бакалавриата / А.В. Карташев, Е.Ю. Грачева. М.: Юрайт, 2017. 231 с.
28. Кинсбургская, В.А. Налоговая и финансовая ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах: разграничение понятий / В.А. Кинсбургская // Право и экономика. 2010. № 6. С. 31–37.
29. Клейменова М.О. Налоговое право: учебное пособие. М.: Московский финансово-промышленный университет "Синергия", 2013, С. 86.
30. Клейменова М.О. Налоговое право: учебное пособие. М.: Московский финансово-промышленный университет «Синергия», 2013. С. 86.
31. Козырин, А.Н. Введение в российское налоговое право: учебное пособие / А.Н. Козырин. М: Институт публично-правовых исследований, 2015. 304 с.
32. Копина А.А. Взаимозависимые лица в налоговых правонарушениях: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / А.А. Копина. М., 2011. С. 46.

33. Копина А.А. Взаимозависимые лица: проблемы правовой идентификации // *Налоги*. 2009. № 3. С. 6.
34. Копина, А.А. Взаимозависимые лица в налоговых правонарушениях: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / А.А. Копина. М., 2011. 193 с.
35. Корпоративное право: учебник / Е.Г. Афанасьева, В.Ю. Бакшинская, Е.П. Губин и др.; отв. ред. И.С. Шиткина. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Московский финансово-промышленный университет «Синергия», 2015. С. 544.
36. Корпоративное право: учебник и практикум для бакалавриата и магистратуры: О.А. Макарова: предисловие В.Ф. Попондопуло М., 2015. С. 38.
37. Корпоративное право: учебник и практикум для бакалавриата и магистратуры: О.А. Макарова: предисловие В.Ф. Попондопуло М.:
38. Крохина, Ю.А. Налоговое право: учебник для академического бакалавриата / Ю.А. Крохина. М.: Изд-во Юрайт, 2019. 428 с.
39. Крохина, Ю.А. Финансовое право России: учебник / Ю.А. Крохина. М.: Норма: ИНФРА-М, 2011. 720 с.
40. Кужугет, Т.К. Структурно-логическая схема криминалистической характеристики налоговых преступлений и особенности заключительного этапа предварительного расследования / Т.К. Кужугет // *Вестник Тувинского государственного университета. Социальные и гуманитарные науки*. 2015. №1 (24). С.73–78.
41. Кулагин, М.И. Избранные труды по акционерному и торговому праву / М.И. Кулагин. М.: Статут, 2004. 363 с.
42. Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (правовые аспекты). М.: Московский финансово-промышленный университет «Синергия», 2009. С. 271-272.
43. Кучеров, И.И. Налоговое право зарубежных стран. Курс лекций / И.И. Кучеров / И.И. Кучеров. М.: Центр ЮрИнфоР, 2013. 760 с.

44. Кучеров, И.И. Теория налогов и сборов (правовые аспекты): Монография / И.И. Кучеров. М.: ЗАО «ЮрИнфоР», 2009. 473 с.
45. Лаптев В.А. Предпринимательские объединения: холдинги, финансово-промышленные группы, простые товарищества. М.: Волтерс Клувер, 2010. С. 37-38.
46. Лаптев, В.А. Предпринимательские объединения: холдинги, финансово-промышленные группы, простые товарищества / В.А. Лаптев. М.: Волтерс Клувер, 2010. 176 с.
47. Ломакин Д.В. Корпоративные правоотношения: общая теория и практика ее применения в хозяйственных обществах М.: Московский финансово-промышленный университет «Синергия», 2008, С. 143.
48. Малиновская, В.М. Ответственность за налоговые правонарушения: научно-практический комментарий к главе 15 Налогового кодекса Российской Федерации / В.М. Малиновская // Реформы и право. 2015. № 4. С. 34–45.
49. Малько, А.В. Теория государства и права / А.В. Малько, Д.А. Липинский. М.: Проспект, 2017. 328 с.
50. Морозова, Л.А. Теория государства и права / Л.А. Морозова. М.: Норма, 2017. 464 с.
51. Московский финансово-промышленный университет «Синергия», 2015. С. 38.
52. Налоговое право: учебник для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Альпина Паблицер, 2017. 796 с.
53. Осипенко, О.В. Российские холдинги. Экспертные проблемы формирования и обеспечения развития / О.В. Осипенко. М.: Статут, 2008. 365 с.
54. Парыгина, В.А., Тедеев, А. А. Налоговое право Учебник для студентов вузов, обучающихся по специальности

- «Юриспруденция» / В.А. Парыгина, А.А. Тедеев. Ростов н/Д.: Феникс, 2011. 390 с.
55. Петрова, Г.В. Международное финансовое право. Учебник для магистров / Г.В. Петрова. М.: Юрайт, 2011. 457 с.
56. Пятаков, В.А. Налоговое право и налогообложение / В.А. Пятаков. М.: Приор, 2012. 160 с.
57. Сайдулаев, Д.Д. Административная ответственность за налоговые правонарушения / Д.Д. Сайдулаев, И.Х. Агаева // International Journal of Humanities and Natural Sciences. 2018. С.150–154.
58. Суругин, Д.Н. Правовое регулирование налогового контроля трансфертного ценообразования: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Д.Н. Суругин. Москва, 2007. 227 с.
59. Тютин, Д.В. Налоговое право: курс лекций / Д.В. Тютин. М.: ГроссМедиа, 2018. 440 с.
60. Цинделиани, И.А. Налоговое право: учебник для бакалавров / И.А. Цинделиани. М.: Проспект, 2018. 528 с.
61. Черник, Д.Г., Кирина, Л.С., Балакин, В.В. Налоговое консультирование. Учебное пособие для студентов, обучающихся по экономическим специальностям и направлениям / Д.Г. Черник, Л.С. Кирина, В.В. Балакин. М.: Экономика, 2014. 438 с.
62. Шаронова Е.А. О взаимозависимости и контролируемости начислотов // Главная книга. 2013. N 21. С. 66.
63. Шершеневич Г.Ф. Курс торгового права Том I. М.: Юрайт, 2019. С. 351.
64. Шершеневич Г.Ф. Учебник русского гражданского права. М.: Волтерс Клувер, 2005. С. 9.
65. Шершеневич, Г.Ф. Курс торгового права Том I / Г.Ф. Шершеневич. М.: Юрайт, 2019. 397 с.
66. Шиткина И.С. Холдинги: правовое регулирование и корпоративное управление. М.: Волтерс Клувер, 2008. С. 119-138.

67. Шиткина, И.С. Холдинги: правовое регулирование и корпоративное управление / И.С. Шиткина. М.: Волтерс Клувер, 2008. 615 с.
68. Шишкин, Р.Н. Дробление бизнеса: риски, налоговый контроль, судебная практика / Р.Н. Шишкин. М.: Редакция «Российской газеты», 2018. № 18. 159 с. Брызгалин, А.В. Налоговая ответственность. Штрафы, пени, взыскания / А.В. Брызгалин, В.Р. Берник, А.Н. Головкин. М.: Аналитика-Пресс, 1997. С. 242–243.
69. Спицына Т.В. Совершенствование налогового контроля // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. 2021. № 3. URL: [www.garant.ru](http://www.garant.ru) (дата обращения 28.05.2021).

### РАЗДЕЛ 3 ПОСТАНОВЛЕНИЯ ВЫСШИХ СУДЕБНЫХ ИНСТАНЦИЙ И МАТЕРИАЛЫ ЮРИДИЧЕСКОЙ ПРАКТИКИ

1. Определение Конституционного Суда РФ «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Бунеева С.П. на нарушение его конституционных прав положениями статей 146, 153, 154, 247-249 и 274 Налогового кодекса Российской Федерации» от 4 июля 2017 г. № 1440-О. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения 15.05.2019).
2. Постановление Пленума ВАС РФ «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» от 12 октября 2006 г. № 53 / Вестник ВАС РФ. 2006. № 12.
3. Определение Верховного Суда РФ от 14 сентября 2015 г. № 306-КГ15-10508. URL: <https://www.consultant.ru> (дата обращения 22.03.2021).
4. Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации (утверждено Президиумом Верховного Суда РФ 16 февраля 2017 г.) // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2017. № 9.

5. Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 16 февраля 2017 г.) // URL: <https://www.garant.ru> (дата обращения 30.05.2021).
6. Обзор практики разрешения Арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации. Информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 17 марта 2003 г. № 71 // Вестник ВАС РФ. 2003 № 5.
7. Обзор практики рассмотрения споров, связанных с применением части первой Налогового кодекса Российской Федерации (Одобрено Президиумом Федерального арбитражного суда Уральского округа. Протокол № 10 от 14 июля 2008 г.). URL: <https://demo.garant.ru> (дата обращения 28.05.2021).
8. Постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 21 июля 2014 г. № 09АП-22065/2014 и Арбитражного суда Московского округа от 31 октября 2014 г. № Ф05-12000/2014. URL: <https://www.consultant.ru> (дата обращения 22.03.2021).
9. Постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 10 марта 2017 г. № 11АП-401/17. URL: [www.garant.ru](http://www.garant.ru) (дата обращения 28.05.2021).
10. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 10 июля 2015 г. № Ф05-8331/15 по делу № А40-153792/2014. URL: <https://www.consultant.ru> (дата обращения 22.03.2021).
11. Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 8 ноября 2016 г. № Ф10-3573/16 по делу № А83-5137/2015. URL: <https://base.garant.ru> (дата обращения 21.03.2021).

12. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 11 ноября 2016 г. № Ф04-5225/16 по делу № А03-3285/2016. URL: <https://www.consultant.ru> (дата обращения 22.03.2021).
13. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 30 июня 2017 г. № Ф06-21495/17 по делу № А12-46187/2016. URL: <https://www.consultant.ru> (дата обращения 22.03.2021).
14. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 25 сентября 2017 г. № Ф08-6876/17 по делу № А32-970/2017. URL: <https://www.consultant.ru> (дата обращения 22.03.2021).
15. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 28 февраля 2017 г. № Ф06-17689/17 по делу № А55-5175/2016. URL: <https://www.consultant.ru> (дата обращения 22.03.2021).
16. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 6 июня 2018 г. № Ф09-2759/18 по делу № А60-43335/2017. URL: <https://www.consultant.ru> (дата обращения 22.03.2021).
17. Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 2 июля 2019 г. № Ф10-2560/19 по делу № А09-738/2018. URL: <https://www.consultant.ru> (дата обращения 22.03.2021).
18. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 10 сентября 2019 г. № Ф05-14194/19 по делу № А40-294178/2018. URL: [www.garant.ru](http://www.garant.ru) (дата обращения 28.05.2021).
19. Решение Арбитражного суда Челябинской области по делу № А76-30296/2015 от 18 июля 2016 г. URL: <http://ras.arbitr.ru/> (дата обращения 15.05.2019).
20. Решение Арбитражного суда Челябинской области по делу № А76-27603/2017 от 7 февраля 2019 г. URL: <http://ras.arbitr.ru/> (дата обращения 15.05.2019).