
ПРОБЛЕМЫ АДМИНИСТРАТИВНОГО И ФИНАНСОВОГО ПРАВА

PROBLEMS OF ADMINISTRATIVE AND FINANCIAL LAW

Научная статья

УДК/UDC 346.62

DOI: 10.21779/2224-0241-2025-54-2-44-52

Анализ практики судебных органов по налоговым спорам о получении необоснованной налоговой выгоды

5.1.2 — Публично-правовые (государственно-правовые) науки

Аминат Зайдуллаевна Арсланбекова¹, Ибрагим Казбекович Исмаилов²

^{1,2} Дагестанский государственный университет, г. Махачкала, Российская Федерация

^{1,2} tanima22@mail.ru

Аннотация. В статье на основе анализа законодательства о налогах и сборах и судебной практики выявлены критерии определения необоснованной налоговой выгоды, исследованы схемы получения налоговой экономии посредством заключения фиктивных сделок; «дробления бизнеса» для перехода на специальный налоговый режим; безосновательное использование налоговых льгот и др. При проведении исследования применены различные методы, такие как анализ, синтез, логическое обобщение, сравнение. В заключение авторы делают вывод, что при рассмотрении налоговых споров реализуются различные презумпции: добросовестности, невиновности налогоплательщика; законности действий налогового органа. Однако эти презумпции могут быть оспорены налоговыми органами. Предмет доказывания устанавливается судом. На основе анализа возражений сторон и обстоятельств дела суд дает оценку реально совершенной сделке и устанавливает обоснованность или необоснованность полученной налоговой выгоды.

Ключевые слова: необоснованная налоговая выгода, «дробление бизнеса», налоговая экономия, налоги, экономическая выгода

Для цитирования: Арсланбекова А.З., Исмаилов И.К. Анализ практики судебных органов по налоговым спорам о получении необоснованной налоговой выгоды // Юридический вестник ДГУ. 2025. Т. 54, № 2 (74). С. 44–52. DOI: 10.21779/2224-0241-2025-54-2-44-52

Original article

Analysis of the practice of judicial bodies on tax disputes on obtaining an unjustified tax benefit

5.1.2 — Public law (state law) sciences

Aminat Z. Arslanbekova¹, Ibrahim K. Ismailov²

^{1,2} Dagestan State University, Makhachkala, Russian Federation

^{1,2} tanima22@mail.ru

Abstract. In the article, based on the analysis of the legislation on taxes and fees and judicial practice, the criteria for determining an unjustified tax benefit are identified, schemes for obtaining tax savings through the conclusion of fictitious transactions; "splitting up a business" to switch to a special tax regime; unjustified use of tax benefits, etc. are examined. During the study, various methods were used, such as analysis, synthesis, logical generalization, comparison. In conclusion, the authors conclude that when considering tax disputes, various presumptions are realized: good faith, innocence of the taxpayer; legality of the actions of the tax authority. However, these presumptions can be challenged by the tax authorities. The subject of proof is established by the court. Based on the analysis of the objections of the parties and the circumstances of the case, the court assesses the actual transaction and establishes the validity or invalidity of the tax benefit received.

Keywords: unjustified tax benefit, "splitting up a business", tax savings, taxes, economic benefit

For citation: Arslanbekova A.Z., Ismailov I.K. Analysis of the practice of judicial bodies on tax disputes on obtaining unjustified tax benefits. *Yuridicheskii vestnik DGU = Law Herald of DSU*, 2025, vol. 54, no. 2 (74), pp. 44–52. DOI: 10.21779/2224-0241-2025-54-2-44-52. (In Russ.).

Согласно Конституции РФ граждане обязаны платить законно установленные налоги и сборы. Однако любые действия государства, направленные на обеспечение исполнения этой обязанности негативно воспринимается налогоплательщиком, который пытается получить налоговую выгоду. Налоговый кодекс РФ (НК РФ) не закрепляет понятия налоговой выгоды, но использует категории экономической и материальной выгоды.

Субъекты предпринимательства, осуществляя свою деятельность, пытаются получить экономическую выгоду. Поэтому налогоплательщики, стремясь получить больший доход, используют различные методы налоговой экономии. Причем эти методы могут носить как противоправный характер, так и, вполне, правомерные действия, лишённые экономического смысла и совершаемые фиктивно. Методы, применяемые налогоплательщиками в целях уменьшения налогов, представляют собой многочисленные способы минимизации налогов, которые зависят от многих причин и от вида налога. В процессе налогового контроля, осуществляемого налоговыми органами, выявляются различные незаконные схемы, направленные на налоговую экономию.

Ситуация, при которой налогоплательщиками используются различные методы получения налоговой выгоды, и проявления при этом недобросовестности со стороны отдельных субъектов, обусловлена тем, что в НК РФ не закреплены понятия налоговой выгоды, необоснованной налоговой выгоды. Споры, связанные с получением субъектами предпринимательства налоговой выгоды, часто встречаются в судебной практике, что свидетельствует об актуальности изучения способов получения налоговой выгоды.

В НК РФ закреплён механизм выявления необоснованной налоговой выгоды, которую можно получить при совершении внешне правомерных хозяйственных операций. Согласно п. 1 ст. 54.1 НК РФ налогоплательщик не должен уменьшать налоговую базу и (или) сумму налога путем искажения данных о хозяйственной деятельности и объектах налогообложения. Думается, что эта норма не противоречит положениям Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 г. № 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды"¹, которые определяют различные подходы к даче правовой оценки налоговой выгоды и, как отметил Д.В. Тютин, является совокупностью законодательных норм, направленных на предупреждение неуплаты налогов [1].

Как правильно пишет Ж.Г. Попкова, характеризуя институт налоговой выгоды, совершение

налогоплательщиком действий, нарушающих нормы НК РФ, приводит к применению к нему норм, которые он пытается обойти [2, с. 198].

Рассмотрим основные положения российской судебной доктрины рассмотрения налоговых споров, связанных с получением налоговой выгоды.

1. Налоговые споры о получении необоснованной налоговой выгоды разрешаются при соблюдении процессуальных правил доказывания. Большое значение при этом имеют различные рекомендации ФНС РФ, которые устанавливают необходимость соблюдения определенного порядка при даче правовой оценки хозяйственных операций, проведенных налогоплательщиком. Согласно п. 2 Письма ФНС РФ № БВ-4-7/3060@² в первую очередь необходимо оценить реальность совершения операции и соответствия их следующим признакам:

- контрагент налогоплательщика исполнил налоговую обязанность;
- совершенная операция имеет экономический смысл;
- наличие деловой цели совершенной операции.

Если налогоплательщик отражает достоверные сведения по совершенным им операциям, то он может уменьшить налоговую базу и сумму налога при соблюдении следующих условий:

- совершение операции не преследует цель неуплаты (неполной уплаты) или зачет (возврат) суммы налога;
- контрагент налогоплательщика выполнил свою налоговую обязанность (п. 2 ст. 54.1 НК РФ).

Налогоплательщик обязан представить основания получения налоговой льготы, вычета, учета расходов, применения специального налогового режима.

2. При рассмотрении налоговых споров действуют различные презумпции. Например, Э.М. Нагорная выделяет презумпцию знания закона; добросовестности, невиновности налогоплательщика; законности решений налогового органа [3, с. 162]. Но эти презумпции могут быть оспорены представленными доказательствами налоговых органов.

В налоговых спорах в основном применяется порядок доказывания, по которому «факт скорее был, чем не был» [1]. Пункт 9 Письма ФНС РФ №БВ-4-7/3060@ закрепляет обязанность налоговых органов сделать вывод, что налогоплательщик знал о совершении операции с «технической» компанией, только если установленные обстоятельства и доказательства, их подтверждающие, свидетельствуют о том, что налогоплательщик был осведомлен об этих фактах. Таким образом, установлено высокое требование доказывания вины налогоплательщика: «вне разумных сомнений». Надо также

¹ Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды: Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 г. № 53 // Вестник ВАС РФ. 2006. № 12.

² О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации: Письмо ФНС РФ от 10.03.2021 г. № БВ-4-7/3060@ // Официальные документы. 2021. № 10.

заметить, что каждая сторона налогового спора вправе представлять в суд доказательства, которые отсутствовали в процессе проведения налоговой проверки.

Пленум ВАС РФ разъяснил, что сбор доказательств проводится сторонами спора при проведении налогового контроля и в процессе досудебного разрешения налогового спора¹. Налогоплательщик обязан представить возражения на выводы налогового органа, если он не представил документы налоговому органу при проведении налоговой проверки и в процессе досудебного разрешения налогового спора [1].

3. Суд устанавливает предмет доказывания с учетом возражений сторон и обстоятельств дела. Судебное рассмотрение проводится на основе решения налогового органа, вынесенное им по результатам проверки, в котором отражены факты хозяйственной деятельности налогоплательщика и нашли отражение в решении налогового органа [4, с. 91].

Арбитражный суд, рассматривая заявление, устанавливает:

- допущены ли нарушения прав и интересов налогоплательщика;
- не нарушены ли сроки обращения в суд;
- не нарушены ли требования нормативных актов, закрепляющих право налогового органа на принятие оспариваемого решения, порядок и основания принятия оспариваемого решения;
- соответствует ли содержание оспариваемого решения нормативным актам, регулирующим спорные отношения².

Доказать необходимо также обстоятельства, на основании которых сделаны выводы налогового органа, и обстоятельства, обосновывающие возражения налогоплательщика относительно таких выводов. В каждом конкретном случае такие обстоятельства являются индивидуальными, но их можно обобщить, с учетом распространенных способов получения необоснованной налоговой выгоды.

4. При проведении предпринимательства налогоплательщики, чаще всего, используют следующие способы неисполнения налоговой обязанности:

- увеличение стоимости приобретенного товара (услуг) и завышение расходов для снижения доходов путем совершения фиктивных сделок;
- использование специального налогового режима путем дробления бизнеса;
- использование налоговых льгот, уменьшение налогов без основания и др.³

Рассмотрим эти способы получения необоснованной налоговой выгоды.

Совершение фиктивных сделок. Самым распространенным способом получения необоснованной налоговой выгоды является заключение налогоплательщиком фиктивных сделок с контрагентами, которые реально не совершают хозяйственные операции и, соответственно, не платят налоги по операциям, совершаемым от имени фирм-однодневок. В этом случае суды устанавливают действительный размер налогов, подлежащих уплате, т.е. действие суда направлено на пресечение злоупотребления правом налогоплательщиком.

Применение такого порядка судом зависит от степени участия налогоплательщика в налоговую схему, что названо Ж.Г. Попковой подменой экономического основания налога основанием «психологическим» [5, с. 97], и наличием у налогового органа данных о лице, которое осуществило реальное исполнение операции. При этом надо различать ситуации, определяющие предмет доказывания и выбор средств доказывания по спору:

- операция проведена документально, т.е. является фиктивной, поэтому не исполнена, а полученная в результате налоговая выгода не обоснована;

- операция реально проведена, но лицом, который не обязан был его исполнить; налогоплательщик оформил формальные документы и он знал о совершении операции с «технической» компанией и ее исполнение другим лицом, при этом:

- а) объемы реально совершенной операции не установлены, а налоговая выгода не обоснована в полном объеме;

- б) объемы реально совершенной операции установлены, а налоговая выгода обоснована, только в части вычетов по НДС, которые соответствуют объемам реально совершенной операции;

- операция реально совершена, но исполнена другим лицом, который не обязан был его исполнить; в результате проявления осмотрительности выбирая контрагента, налогоплательщик должен был знать о совершении операции с «технической» компанией и ее исполнении другим лицом, при этом:

- а) объемы реально совершенной операции не установлены; налоговый орган осуществляет учет расходов налогоплательщика с учетом рыночных цен;

¹ О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации: Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 г. № 57 «» (п. 78). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». — URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_14058/ (дата обращения: 07.03.2025).

² О некоторых вопросах применения судами положений главы 22 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации и главы 24 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации: Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.06.2022 г. № 21 // Российская газета. 13.07.2022. № 149.

³ О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации: Письмо ФНС РФ от 10.03.2021 № БВ-4- 7/3060@ (п. 27) // Официальные документы. 2021. № 10.

б) объемы реально совершенной операции установлены, налоговая выгода обоснована только в части вычетов по НДС, которые соответствуют объемам реально совершенной операции;

– операция совершена реально, но исполнена другим лицом, который не обязан был ее исполнить; в результате проявления осмотрительности выбирая контрагента, налогоплательщик не знал и не должен был знать о совершении операции с «технической» компанией и ее исполнении другим лицом, при этом полученная налоговая выгода обоснована.

Чтобы определить необоснованность налоговой выгоды по проведенной операции, налоговый орган должен установить:

- фиктивный характер операции;
- исполнил ли налоговую обязанность контрагент налогоплательщика, или лицо, которому обязанность по уплате налога за совершенную операцию передана по договору или закону;

- проявил ли налогоплательщик осмотрительность, выбирая контрагента, и знал ли он об исполнении операции другим лицом.

Если совершена мнимая операция, то налоговый орган обязан доказать, что такая операция не совершена и налогоплательщик представил ложные сведения. Доказательством может послужить отсутствие товара, купленного налогоплательщиком.

Если налоговый орган владеет доказательствами о реально совершенной операции, то он должен проверить исполнение этой операции контрагентом налогоплательщика. При этом проверяется, не является ли контрагент фирмой-однодневкой, который не проводит операции в своих интересах, не имеет своего имущества, не выполняет свои функции, но является участником операции на основании оформленных документов в незаконных целях¹.

Чтобы доказать умышленное понижение налогоплательщиком налогов, подлежащих уплате путем оформления фиктивных документов, налоговый орган должен проверить, не является ли контрагент аффилированным или находящимся под контролем налогоплательщика, нет ли согласованности в их действиях, провести анализ движения денежных средств на предмет их обналичивания.

В соответствии с п. 10 Постановления №53 в случае взаимозависимости или аффилированности налогоплательщика с контрагентом налогоплательщик должен знать о нарушениях контрагента. Если налоговый орган не смог получить доказательства о том, что налогоплательщик знал об исполнении операции другим лицом или хотел получить налоговую выгоду, налоговый орган оценивает поведение налогоплательщика, т.е. устанавливает,

проявил ли он осмотрительность, выбирая контрагента, чтобы убедиться в том, что налогоплательщик знал о неисполнении контрагентом налоговой обязанности. Однако установление самого факта неуплаты налогов контрагентом не является доказательством необоснованности налоговой выгоды. Налоговый орган должен доказать, что налогоплательщик был осмотрительным при выборе контрагента, чтобы знать о его нарушениях.

Такого же мнения и Налоговый кодекс РФ. Согласно п. 3 ст. 54.1 НК РФ «нарушение контрагентом налогоплательщика законодательства о налогах и сборах не может рассматриваться в качестве основания для признания уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога неправомерным».

Как отмечает А.В. Брызгалин, нельзя говорить о какой-то особой «налоговой осмотрительности», следует учитывать правила осторожного поведения в гражданском обороте, который ожидается от разумного участника в конкретных отношениях [6].

Надо также иметь в виду, что если контрагент не имеет материально-технической базы, необходимой для исполнения операций, то доказать проявление необходимой осмотрительности должен налогоплательщик, если же контрагент имел такие ресурсы, то обязанность по доказыванию ложится на налоговый орган, т.к. контрагент отвечает предъявляемым требованиям.

Как правильно отмечает Е.В. Тимофеев, проявление необходимой осмотрительности заключается не в том, чтобы быть уверенным в выполнении им своих налоговых обязательств, а в том, чтобы, зная, что контрагент не выполнит налоговую обязанность, не заключать с ним договор [7, с. 331].

На практике возникают споры относительно обязанности налогового органа указать реального исполнителя операции. Е.В. Тимофеев убежден, что у налогового органа нет такой обязанности при условии принятия им всех мер с целью установления фактического исполнителя [7, с. 320].

В своих постановлениях Конституционный Суд РФ указал на то, что налоговые органы обязаны принимать меры по установлению размера налоговой обязанности налогоплательщика².

«Дробление бизнеса». Еще одной распространенной схемой уменьшения налогов является «дробление бизнеса» с целью применения специального

¹ О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации: Письмо ФНС РФ от 10.03.2021 г. № БВ-4-7/3060@ // Официальные документы. 2021. № 10.

² По делу о проверке конституционности пункта 4 части второй статьи 250, статьи 321.1 Налогового кодекса Российской Федерации и абзаца второго пункта 3 статьи 41 Бюджетного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами Российского химико-технологического университета им. Д.И. Менделеева и Московского авиационного института (государственного технического университета): Постановление Конституционного Суда РФ от 22.06.2009 г. № 10-П // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2009. № 27, ст. 3383.

налогового режима. А.В. Красюков назвал это примером искажения не сведений о фактах хозяйственной деятельности, а самих таких фактов [8, с. 28].

Создание нескольких организаций при осуществлении предпринимательской деятельности является часто встречающейся практикой, вызванной разными причинами – это осуществление нескольких видов деятельности; удобство проведения контроля при проведении разных видов операций, территориальная разбросанность организаций и др. Ведение такой формы предпринимательской деятельности путем образования нескольких организаций дает возможность использовать специальный налоговый режим, который не может быть применен одной организацией из-за несоответствия определенным требованиям [9, с. 308].

Переход на специальный налоговый режим дает возможность заменить несколько налогов уплатой одного налога. Но создание нескольких организаций в рамках одного бизнеса может быть законным и незаконным.

На возможность самостоятельного выбора налогоплательщиком структуры ведения бизнеса неоднократно указывал в своих постановлениях Конституционный Суд РФ¹, при этом организации вправе пользоваться льготами, переходить на специальные режимы, позволяющие минимизировать подлежащие уплате налоги. В своем Письме ФНС России также подтвердила право выбора налогоплательщиками структуры ведения бизнеса и на недопустимость предъявления каких-либо требований к организациям, основной целью создания такой структуры, которых являлась не минимизация налогообложения².

Однако законодательство не устанавливает порядок установления добросовестного и недобросовестного деления бизнеса на несколько организаций. Согласно ст. 54.1 НК РФ не допускается уменьшение налогов, достигаемая искажением фактов ведения хозяйственной деятельности, а также, если целью такой деятельности является сама минимизация налогов.

По мнению ФНС РФ одним из способов искажения фактов ведения хозяйственной деятельности указала схему «дробления бизнеса», которая создает условия для перехода на специальный

налоговый режим с целью незаконной минимизации налогов³. Само по себе «дробление бизнеса» не является противоправным деянием, о существовании можно сделать вывод только при наличии нескольких признаков, свидетельствующих о создании схемы «дробления бизнеса» для уклонения от уплаты налогов⁴.

Специалисты выделяют несколько форм «дробления бизнеса»:

1) дробление одной организации на несколько малых;

2) выделение отдельной организации в производстве;

3) создание отдельной организации, на которую оформлены основные средства и работники;

4) агентская схема дробления [10, с. 9].

ФНС России на основе анализа судебной практики выделила 17 признаков, свидетельствующих о создании схем, направленных на уменьшение налогов – это:

- взаимозависимость (подконтрольность);
- общее руководство организаций-участников схемы;
- общий адрес нахождения;
- общая материально-техническая база, кадровый состав;
- общие поставщики и клиенты;
- ведение бухучета, налоговой отчетности одними и теми же лицами;
- хранение документации в одном месте, совпадение IP адресов для применения электронного документооборота, использование общего сайта, адресов электронной почты и т.д.⁵

Надо отметить, что это письмо носит диспозитивный характер, и перечень критериев применения схемы дробления бизнеса для минимизации

¹ Постановление Конституционного Суда РФ от 03.06.2014 г. № 17-П "По делу о проверке конституционности положений пунктов 6 и 7 статьи 168 и пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью "Торговый дом "Камснаб" // СЗ РФ. 2014. № 24, ст. 3143.

² Письмо ФНС РФ от 29.12.2018 г. № ЕД-4-2/25984 "О злоупотреблениях налоговыми преимуществами, установленными для малого бизнеса". Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_14058/ (дата обращения: 07.03.2025)

³ Письмо ФНС РФ от 31.10.2017 г. № ЕД-4-9/22123 "О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации". Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_14058/ (дата обращения: 07.03.2025).

⁴ Вопрос: ...Об установлении налоговыми органами фактов получения необоснованной налоговой выгоды в результате дробления бизнеса в целях применения УСН при торговле алкогольной продукцией (Письмо Министерства финансов России от 15.02.2019 г. № 03-02-07/1/9647) // Малая бухгалтерия. 2019. № 3.

⁵ Письмо ФНС РФ от 11.08.2017 г. № СА-4-7/15895@ «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» // Малая бухгалтерия. 2019. № 3.

налогов является неполным и необязательным, т. к. письма ФНС России носят рекомендательный и консультационный характер.

Осуществление предпринимательской деятельности включает в себя различные хозяйственные операции между субъектами предпринимательства, в т. ч. и взаимозависимыми, поэтому невозможно закрепить общие и единые признаки определения реальной цели дробления бизнеса.

ФНС России разъяснила, что сделать вывод о получении организацией только налоговых преференций при ведении бизнеса при использовании специальных налоговых режимов можно в следующих случаях:

а) налогоплательщик осуществляет деятельность через подконтрольных лиц, использующих специальные налоговые режимы, которые сами не осуществляют хозяйственные операции, но документально оформлены как участники операций;

б) налогоплательщиком проводятся хозяйственные операции с использованием одних и тех же работников и ресурсов;

в) налогоплательщиком проводятся разные, но взаимосвязанные между собой виды деятельности, в рамках одного производства, направленного на получение общего дохода¹.

Можно выделить несколько признаков использования схемы «дробления бизнеса» для перехода на УСН с целью уменьшения налогов – это:

- наличие взаимозависимости, в т. ч. финансовой участников схемы²;
- общая материально-техническая база организаций;
- организации налогоплательщика имеют общих контрагентов;
- работники таких организаций выполняют свои трудовые обязанности во всех организациях.

Признаками «дробления бизнеса» являются также: наличие общих поставщиков и клиентов, совпадение адресов местонахождения налогоплательщиков, единые производственные и складские помещения и др. Но надо отметить, что сама по себе взаимозависимость не доказывает использование налогоплательщиками незаконных схем уклонения от налогов, главное – это установление ее влияния на размеры подлежащих уплате налогов. Как показывает судебная практика создание организаций в короткое время до совершения операций и взаимозависимость участников операции, не сви-

детельствуют о получении необоснованной налоговой выгоды³.

Схема «дробления бизнеса» возможна путем деления единого производства на несколько организаций. Так, ведение единого бизнеса не позволяло использовать специальный налоговый режим, поэтому организаторы схемы распределяли трудовые ресурсы, производственные объекты и доходы на несколько организаций. При «дроблении бизнеса» с целью получения необоснованной налоговой выгоды участники схемы всегда являются взаимозависимыми и подконтрольными между собой. Но эта зависимость не всегда очевидна и соответствует признакам ст. 105.1 НК РФ. Довольно часто налоговым органам приходится доказывать участие налогоплательщиков в таких схемах, используя косвенные критерии подконтрольности. Например, несколько субъектов, оказывая гостиничные услуги, находятся по одному адресу, используют единую вывеску, имеют общий штат работников, общее имущество. Путем «дробления бизнеса» такие организации не допускают превышения своих доходов для соответствия критериям УСН.

Надо заметить, что суды не всегда занимают позицию налогового органа⁴. Так, по результатам проверки налоговые органы сделали вывод об использовании схемы «дробления бизнеса» организациями, оказывающими услуги по пассажирским грузоперевозкам с целью использования УСН для уменьшения налогов. В качестве доказательств своих выводов налоговые органы привели следующие доводы: организации находятся по одному адресу; зарегистрированы в одно время; организациями используется один сайт, один IP адрес для проведения платежей, материальные ресурсы принадлежат одной организации, которая сдает их другим организациям на основе договора аренды.

Однако нахождение проверяемых организаций по одному адресу, по мнению суда, не доказывает недобросовестность налогоплательщиков, а, наоборот, такое месторасположение организаций направлено на эффективное развитие производства.

Приведем пример. В деле № 304-КГ17-14572 суд занял позицию налогового органа, который доказал использование незаконной схемы минимизации налогов путем разделения организаций и использования УСН. Налоговый орган помимо взаимозависимости указал на проведение бухучета

¹ Письмо ФНС РФ от 10.03.2021 г. № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» // Официальные документы. 2021. № 10.

² Определение Верховного Суда РФ от 25.07.2019 г. № 306-ЭС19-11366 по делу № А55-11094/2018. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_14058/ (дата обращения: 07.03.2025).

³ Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 19.07.2018 № Ф04-1528/2018 по делу N А27-1647/2017 // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_14058/ (дата обращения: 07.03.2025)

⁴ Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 23.01.2020 № Ф09-9119/19 по делу № А47-14417/2018 // СПС «КонсультантПлюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_14058/ (дата обращения: 07.03.2025)

и налоговой отчетности одним лицом, хранение финансовой документации в одном месте¹.

Другой пример. Налоговый орган пришел к выводу о получении необоснованной налоговой выгоды путем фиктивного «дробления бизнеса» по производству кондитерских изделий путем регистрации взаимозависимой организации для создания видимости соответствия ее условиям перехода на УСН. Налогоплательщик оспорил решение налогового органа. Суд, отказывая в удовлетворении требований налогоплательщика, указал на то, что регистрация подконтрольной налогоплательщику организации была осуществлена для получения сокращения налогов посредством перехода на УСН. К такому выводу суд пришел с учетом следующих обстоятельств:

- установлена взаимозависимость налогоплательщиков, т.е. у организаций общий руководитель;
- организации зарегистрированы по одному адресу; используют единую вывеску и торговый знак; выпускают одинаковую продукцию; используют общие помещения и оборудование при производстве продукции;
- руководство, маркетинг, управление персоналом, ведение бухучета осуществляют одни и те же лица;
- расходы, связанные с проведением деятельности, осуществляются одним из налогоплательщиков;
- общие клиенты и контрагенты;
- значительное уменьшение доходов организации после создания взаимозависимой организации;
- регистрация взаимозависимой организации в период времени, когда численность работников налогоплательщика соответствовала условиям перехода на УСН².

Другой пример. В ходе проверки налоговый орган пришел к выводу об использовании схемы «дробления бизнеса» взаимозависимыми лицами, которые приходятся друг другу мужем и женой. Торговая деятельность проводится ими в одном здании, находящемся на праве общей совместной собственности. Муж уплачивает налоги в соответствии с общей системой налогообложения, а его жена использует специальный налоговый режим. Налоговый орган пришел к выводу о необходимости объединения доходов и расходов указанных лиц в рамках одного бизнеса и доначислил налоги, исходя из общей системы налогообложения. Налогоплательщик оспорил решение налогового органа

в суде. Суд отказал в удовлетворении требований на основании признания факта использования налогоплательщиком схемы «дробления бизнеса» на основании следующих обстоятельств:

- установлена взаимозависимость налогоплательщиков, т.е. они являются супругами;
- торговля проводится с использованием общего торгового и складского помещения;
- по показаниям свидетелей работниками выполняются распоряжения, как работодателя, так и подконтрольного ему предпринимателя;
- не разграничен порядок учета и хранения наличных денег проверяемым налогоплательщиком и подконтрольным ему предпринимателем³.

Анализ рассмотренных примеров позволяет выделить два основных признака использования схемы «дробления бизнеса» для уменьшения налогов: отсутствие деловой цели дробления бизнеса и финансовой самостоятельности организаций.

«Дробление бизнеса» может осуществляться в разных формах. Однако в законодательстве не закреплены единые признаки отнесения той или иной формы «дробления бизнеса» к незаконному уменьшению налогов или к разрешенной налоговой экономии. Такие признаки устанавливаются судебной практикой, которая зависит от индивидуальных обстоятельств.

В вышеприведенных примерах формальное дробление единого бизнеса имело целью снижение размера налогов, подлежащих уплате в бюджет. В отличие от непрямого дробления, которое может быть неосторожным, «дробление бизнеса» осуществляется только умышленно совместными действиями нескольких налогоплательщиков. В таких ситуациях почти всегда прослеживается взаимозависимость. Однако наличие только взаимозависимости участников схемы недостаточно для доказательства необоснованности налоговой выгоды. Для этого необходимо установить, что целью осуществления такого предпринимательства является уменьшение налогов. Поэтому, когда устанавливается цель «дробления бизнеса», необходимо оценить финансовую самостоятельность субъектов предпринимательства. Для этого налоговые органы проводят осмотр помещений, допрос работников, выступающих свидетелями, анализ перемещения денег внутри организации, состава контрагентов, устанавливают налоговую выгоду.

Схема «дробления бизнеса» отличается отсутствием финансовой самостоятельности подконтрольных лиц, так как осуществлять производство без привлечения ресурсов налогоплательщика для них невозможно, поэтому они имитируют свою финансовую независимость. При наличии факта

¹ Определение Верховного Суда РФ от 17.10.2017 г. № 304-КГ17-14572 по делу № А27-10323/2016. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_14058/ (дата обращения: 07.03.2025).

² Решение Арбитражного суда Республики Марий Эл от 06.11.2019 г. по делу № А38-62/2018. - URL: <https://kad.arbitr.ru> (дата обращения: 07.03.2025).

³ Решение Арбитражного суда Республики Марий Эл от 06.12.2019 г. по делу № А38-2629/2018. - URL: <https://kad.arbitr.ru> (дата обращения: 07.03.2025).

фактического осуществления субъектом предпринимательской деятельности (получения доходов, осуществления расходов, связанных с этой деятельностью) нельзя утверждать, что организация создана только для минимизации налогов¹.

Поэтому налоговому органу необходимо доказать отсутствие самостоятельности лиц, ведущих один бизнес; формальный характер проводимых ими операций, которые свидетельствуют о соответствии предпринимателя условиям применения специального налогового режима.

Таким образом, несмотря на законодательное закрепление подходов к определению обоснованной налоговой выгоды, значение подтверждающих его доказательств несколько не снизилось как при рассмотрении налоговых споров, так и при планировании налогоплательщиками своей хозяйственной деятельности.

Выводы

1. Налоговые споры о получении необоснованной налоговой выгоды разрешаются при соблюдении процессуальных правил доказывания. Большое значение при этом имеют различные рекомендации ФНС России, в соответствии с которыми при даче оценки хозяйственных операций, совершенных налогоплательщиком необходимо соблюдать определенный порядок. В первую очередь необходимо оценить реальность совершения операции. Нереально совершенная операция не может учитываться при обложении налогов. Другие критерии в отношении такой операции не подвергаются оценке и не подлежат доказыванию. Реально совершенные операции должны подвергаться оценке для установления ответственности их определенным требованиям.

2. При рассмотрении налоговых споров реализуются различные презумпции: добросовестности, невиновности налогоплательщика; законности решений налогового органа. Но эти презумпции могут быть оспорены представленными доказательствами налоговых органов.

3. Предмет доказывания устанавливается судом, исходя из требований и возражений сторон и обстоятельств, имеющих значение для решения дела. Арбитражный суд, рассматривая заявление, выясняет: допущены ли нарушения прав и интересов налогоплательщика; не нарушены ли сроки обращения в суд; не нарушены ли требования нормативных актов, закрепляющих право налогового органа на принятие оспариваемого решения, порядок и основания принятия оспариваемого решения; соответствует ли содержание оспариваемого решения нормативным актам, регулирующим спорные отношения. Доказательству подлежат также обстоятельства, на основании которых сделаны выводы налогового органа, и обстоятельства, обосновывающие возражения налогоплательщика относительно таких выводов.

4. При осуществлении предпринимательской деятельности налогоплательщики чаще всего используют следующие методы неуплаты налогов: увеличение стоимости приобретенного товара (услуг), завышение расходов для снижения доходов путем совершения фиктивных сделок; использование специального налогового режима путем «дробления бизнеса»; безосновательное использование налоговых льгот, уменьшение налоговых ставок и др.

Список источников

1. *Тютин Д.В.* Налоговое право: курс лекций. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант-Плюс». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_14058/ (дата обращения: 07.03.2025).
2. *Попкова Ж.Г.* Налоговая выгода как институт налогового права: монография. Москва: Проспект, 2020.
3. *Нагорная Э.Н.* Налоговые споры: оценка доказательств в суде. 2-е изд., перераб. и доп. Москва: Юстицинформ, 2012.
4. *Смолина О.С.* Арбитражный процесс: доказывание и доказательства по делам об оспаривании результатов налоговых проверок: монография. Москва: Норма, 2015.
5. *Попкова Ж.Г.* «Психологические» основания налога и не только: некоторые аспекты письма ФНС России про статью 54.1 НК РФ // Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского. 2022. № 1.
6. *Брызгалов А.В.* Комментарий к Определению СКЭС ВС РФ от 14.05.2020 № 307-ЭС19-27597. URL: <https://zakon.ru/blog/2020/5/21> (дата обращения: 30.03.2025).
7. *Тимофеев Е.В.* Налоговое право России – практическое и увлекательное. Полутом I: От основ к источникам и основным принципам. Москва: Арт-Ресурс, 2018.
8. *Красюков А.В.* Искажение сведений о фактах хозяйственной жизни или искажение фактов хозяйственной жизни? // Налоги. 2020. № 2.
9. *Кузнецова Е.В.* Необоснованная налоговая выгода при дроблении бизнеса: актуальные проблемы доказывания // Наукосфера. 2022. № 1-2.
10. *Зырянова Т.В., Загурский А.О.* Налоговые последствия дробления бизнеса // Дискуссия. 2018. Вып. 89. № 3.

¹ Решение Арбитражного суда Республики Марий Эл от 01.07.2016 по делу № А38-344/2016. - URL: <https://kad.arbitr.ru> (дата обращения: 07.03.2025).

References

1. *Tyutin D.V.* Nalogovoe pravo: kurs lekcij [Tax law: course of lectures]. Access from the Consultant-Plus legal reference system. (In Russ.). Available at: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_14058/ (accessed 03/07/2025).
2. *Popkova Zh.G.* Nalogovaya vygoda kak institut nalogovogo prava [Tax benefit as an institution of tax law]: monograph. Moscow: Prospect Publ., 2020. (In Russ.).
3. *Nagornaya E.N.* Nalogovye spory: ocenka dokazatel'stv v sude [Tax disputes: assessment of evidence in court]. 2nd ed., revised and enlarged. Moscow: Yustitsinform Publ., 2012. (In Russ.).
4. *Smolina O.S.* Arbitrazhnyj process: dokazyvanie i dokazatel'stva po delam ob osparivanii rezul'tatov nalogovyh proverok [Arbitration process: proof and evidence in cases of challenging the results of tax audits]: monograph. Moscow: Norma Publ., 2015. (In Russ.).
5. *Popkova Zh.G.* "Psixologicheskie" osnovaniya naloga i ne tol'ko: nekotorye aspekty pis'ma FNS Rossii pro stat'yu 54.1 NK RF ["Psychological" grounds for tax and more: some aspects of the letter of the Federal Tax Service of Russia on Article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation], [Bulletin of the Nizhny Novgorod University named after N.I. Lobachevsky], 2022, no. 1. (In Russ.).
6. *Bryzgalin A.V.* Kommentarij k Opredeleniyu SKES VS RF ot 14.05.2020 № 307-ES19-27597 [Commentary on the Definition of the SCES of the Supreme Court of the Russian Federation dated 05/14/2020 No. 307-ES19-27597]. (In Russ.). Available at: URL: <https://zakon.ru/blog/2020/5/21> (accessed: 04/03/2025).
7. *Timofeev E.V.* Nalogovoe pravo Rossii – prakticheskoe i uvlekatel'noe. Polutom I: Ot osnov k istochnikam i osnovnym principam [Russian tax law - practical and fascinating. Half-volume I: From Basics to Sources and Basic Principles]. Moscow: Art-Resource Publ., 2018. (In Russ.).
8. *Krasyukov A.V.* Iskazhenie svedenij o faktah hozyajstvennoj zhizni ili iskazhenie faktov hozyajstvennoj zhizni? [Distortion of Information on Facts of Economic Life or Distortion of Facts of Economic Life?], *Nalogi [Taxes]*, 2020, no. 2. (In Russ.).
9. *Kuznetsova E.V.* Neobosnovannaya nalogovaya vygoda pri droblenii biznesa: aktual'nye problemy dokazyvaniya [Unjustified Tax Benefit in Business Fragmentation: Current Problems of Proof], *Naukosfera [Naukosfera]*, 2022, no. 1-2. (In Russ.).
10. *Zyryanova T.V., Zagursky A.O.* Nalogovye posledstviya drobleniya biznesa [Tax Consequences of Business Fragmentation], *Diskussiya [Discussion]*, 2018, Issue 89, no. 3. (In Russ.).

Вклад авторов: все авторы сделали эквивалентный вклад в подготовку публикации. Авторы заявляют об отсутствии конфликтов интересов.

Authors' contribution: All authors have made an equivalent contribution to the preparation of the publication. The authors declare that there is no conflict of interest.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Арсланбекова Аминат Зайдullaевна, заведующая кафедрой административного, финансового и таможенного права юридического института Дагестанского государственного университета, доктор юридических наук, профессор, г. Махачкала, Российская Федерация. *E-mail: tanima22@mail.ru*

Исмаилов Ибрагим Казбекович, аспирант кафедры административного, финансового и таможенного права юридического института Дагестанского государственного университета, г. Махачкала, Российская Федерация. *E-mail: tanima22@mail.ru*

Поступила в редакцию 25.03.2025 г.; одобрена после рецензирования 24.04.2025 г.; принята к публикации 30.05.2025 г.

INFORMATION ABOUT THE AUTHORS

Arslanbekova Aminat Zaidullayevna, Head of the Department of Administrative, Financial and Customs Law of Law Institute at Dagestan State University, Doctor of Law, Professor, Makhachkala, Russian Federation. *E-mail: tanima22@mail.ru*

Ismailov Ibrahim Kazbekovich, Postgraduate student of the Department of Administrative, Financial and Customs Law of the Law Institute of Dagestan State University, Makhachkala, Russian Federation. *E-mail: tanima22@mail.ru*

Received 25.03.2025; approved after reviewing 24.04.2025; accepted for publication 30.05.2025