

Секция «Обеспечение финансовой безопасности России: финансовые расследования в цифровой экономике»

К вопросу о необоснованном применении специального налогового режима

Научный руководитель – Хабибулин Алик Галимзянович

Фирсова Карина Викторовна

Студент (бакалавр)

Московский государственный университет имени М.В.Ломоносова, Высшая школа государственного аудита, Кафедра экономических и финансовых расследований, Москва, Россия

E-mail: Lu2774@mail.ru

Обеспечение финансовой безопасности и финансового суверенитета России является одной из приоритетных задач, которая приобрела особую значимость в результате сложившейся обстановки на международном и внутригосударственном уровнях. В современных условиях необходимо создавать и использовать механизмы, гарантирующие финансовую самостоятельность и независимость России. Некоторые инструменты требуют корректировок. Сегодня остаётся нерешённой проблема отсутствия должного механизма регулирования налоговыми органами «дробления бизнеса» и иных способов необоснованного использования специального налогового режима.

Следует отметить, что отсутствует единое понимание смысла понятий «необоснованное применение специального налогового режима» и «дробление бизнеса» и, как следствие, правильной квалификации деяния и должного применения норм о налоговой ответственности. С одной стороны, в соответствии с письмами Федеральной налоговой службы и с многочисленными судебными решениями необоснованное применение специального налогового режима является преступлением [3; 4]. С другой стороны, из Определений СКЭС Верховного Суда и нескольких судебных решений следует, что «дробление бизнеса» как способ получения необоснованной налоговой выгоды должно квалифицироваться в качестве злоупотребления правом путём обхода закона, так как отсутствует признак общественной опасности деяния, потому что предоставление недостоверной или неполной информации о результатах финансово-хозяйственной деятельности организации в официальных отчётах не приводит к применению налоговыми органами специальных мер для выявления соответствующих юридических фактов в процессе осуществления контрольной деятельности [2; 6].

В 2023 году Федеральная налоговая служба дала разъяснения по вопросу выявления схемы «дробления бизнеса» и указала, что такие действия могут быть квалифицированы в качестве злоупотребления правом, следовательно, налоговый орган признаёт только один способ злоупотребления правом и оценка конкретного деяния как дробление бизнеса зависит от профессиональных навыков и компетентности налогового инспектора [7].

В результате неправильной квалификации (из-за отсутствия единообразной судебной практики по делам о «дроблении бизнеса» и конкретной позиции Федеральной налоговой службы) в правоприменительной практике между различными органами государственной власти существуют разногласия относительно применения конкретных норм НК РФ, в том числе норм о налоговой ответственности. Одним из них является коллизия статей 119 и 122 НК РФ. В данном случае оценке подлежит вопрос допустимости одновременного применения этих статей, который возникает в спорах о получении необоснованной налоговой выгоды путём необоснованного использования специального налогового режима, в том числе о «дроблении бизнеса».

Статьи 119 и 122 НК РФ предполагают привлечение налогоплательщика к карательной ответственности в виде штрафа. В случае необоснованного использования специального налогового режима можно привлечь только к правостановительной ответственности, так как по своей природе такое деяние является злоупотреблением права путём обхода закона. К тому же само по себе дробление бизнеса или иное необоснованное использование специального налогового режима является деянием, поэтому нельзя возлагать на лицо двойную ответственность по двум соответствующим статьям за одно и то же правонарушение. Это следует из пункта 2 статьи 108 НК РФ и из Постановления Конституционного Суда от 17.05.2023 № 24-П, в соответствии с которым неправомерно привлечение лица к двойной ответственности за соответствующее правонарушение на основании одной и той же статьи или части статьи закона, в том числе, если совершённое деяние содержит признаки составов двух административных правонарушений и один из них охватывает признаки второго состава административного правонарушения, хотя СКЭС Верховного Суда выразила иную позицию в Определении по делу индивидуального предпринимателя Е. В. Адонина и включила это решение в Обзор судебной практики Верховного Суда РФ № 1, 2023 (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 26.04.2023) [1; 7]. По мнению автора, требуется разграничение статей 119 и 122 НК РФ в силу отсутствия единообразных судебной практики и решений налоговых органов. Кроме того, в соответствии с п. 93 Решения Европейского суда справедливости от 21.02.2006 по делу C-255/02 «Halifax pls and other» недопустимо применять к налогоплательщику санкцию в виде штрафа в случае установления факта злоупотребления, но при этом у него возникает обязательство уплаты задолженности вследствие обнаружения неуплаты [8].

Итак, статьи 119 и 122 НК РФ не следует применять для привлечения к налоговой ответственности налогоплательщика, необоснованно применяющего специальный налоговый режим, поэтому при выявлении схем необоснованного использования специального налогового режима налоговому органу следует учесть доходы налогоплательщика и обязать его уплатить налоги по общей системе налогообложения.

Таким образом, формулирование чёткой позиции по вопросу необоснованного использования специального налогового режима и формирование единого понимания налоговыми и судебными органами такого явления становится важной задачей на пути создания условий для стабильности финансового и экономического развития и совершенствования механизмов обеспечения финансовой безопасности России.

Источники и литература

- 1) Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации N 1 (2023) (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 26.04.2023)
- 2) Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 23.12.2022 N 308-ЭС22-15224 по делу N А63-18516/2020
- 3) Письмо ФНС России от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@ "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)" (вместе с "Методическими рекомендациями "Об исследовании и доказывании фактов умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора)", утв. СК России, ФНС России)
- 4) Письмо ФНС России от 31.10.2017 N ЕД-4-9/22123@ "О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации"
- 5) Письмо ФНС России от 02.05.2023 N КЧ-4-7/5569@ "О проведении налоговыми органами проверок организаций, оказывающих различный спектр услуг в области авто-

мобильных дорог, а также управляющих организаций, оказывающих услуги в сфере жилищно-коммунального хозяйства"

- 6) Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 16.11.2023 N Ф0610083/2023 по делу N А55-37631/2022
- 7) Постановление Конституционного Суда РФ от 17.05.2023 N 24-П "По делу о проверке конституционности статьи 12.18, части 2 статьи 12.24 и пункта 7 части 1 статьи 24.5 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях в связи с жалобой гражданина Р.А. Чепурного"
- 8) Решение Суда ЕС от 21 февраля 2006 года по делу № С-255/02 «Халифакс плс», «Лидс Перманент Девелопмент Сервисез Лтд», «Каунти Уайд Проперти Инвестментс Лтд» против Национального управления таможенных и налоговых сборов Великобритании»