

Волков Александр Викторович - доктор юридических наук, управляющий партнер Адвокатского бюро «Ирбис», адвокат.

Alexander Volkov - Doctor of Law, managing partner of the advocate bureau «Irbis», advocate.

адрес: 400066, г. Волгоград, ул. им. маршала В. И. Чуйкова, 21. Тел. 8 (8442) 49-96-18, 49-96-19; e-mail irbisadvokat@gmail.com

400066, Volgograd, st. named after Marshal V.I. Chuikov, 21.

8 (8442) 49-96-18, 49-96-19; e-mail irbisadvokat@gmail.com

УДК 346.1

«Консолидация лиц» и «консолидация доходов» как налоговые последствия за дробление бизнеса

Налоговые органы, выходя на проверку, ищут у налогоплательщиков и рядом с ними налоговые схемы (в основном в форме дробления бизнеса), активно собирая по ним информацию и агрессивно используя допросы свидетелей. Как обычно указывает инспекция пишет в актах проверок «недобросовестная цель налогоплательщика подтверждена фактом дробления одного бизнеса между несколькими лицами с целью использования упрощенной системы налогообложения вместо общей системы налогообложения, предусматривающей уплату НДС, налога на прибыль и налога на имущество организаций».

При этом налоговый орган часто не задумывается, как отличить добросовестную (законную) налоговую оптимизацию (например, раздел бизнеса между братьями) и недобросовестную (незаконную) оптимизацию – создание налоговых схем, где происходит намеренное формирование недобросовестными лицами каскада гражданско-правовых сделок (либо их условий), а также совершение иных действий с целью искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов) и об объектах

налогообложения, влекущих уменьшение или зачет уплаты налогов? Кроме того, объединяя (консолидируя) доходы выявленных «сателлитов» на проверяемое лицо, к вменяемому доходу инспекция относит всю выручку взаимозависимых лиц, накручивая, к тому же, «сверху» НДС.

Разберемся с правовыми причинами подобных явлений.

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

В соответствии со ст. 54.1 НК РФ не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика. Как базовая статья кодекса, направленная на борьбу с различными злоупотреблениями в налоговых правоотношениях, статья 54.1 НК РФ из правомерной экономической деятельности исключила любое уменьшение налогов, связанное с искажением сведений о фактах хозяйственной жизни налогоплательщика, то есть, определила по сути внешние пределы для действий налогоплательщика. В оставшейся «без искажений» сфере экономической жизни налогоплательщика дополнительно установлены персонально для него две «внутренние» границы ведения экономической деятельности – запрещена любая «антиналоговая» цель, а все обязательства по сделкам налогоплательщика должны быть исполнены только его контрагентом либо в силу закона или договора третьим лицом. Причем последнее требование связано не с принципом реальности исполнения сделки,

поскольку запрет на фиктивные сделки и операции «де факто» заложен в п. 1 ст. 54.1 НК РФ (то есть в запрете на любые искажения сведений о фактах хозяйственной жизни налогоплательщика), а с принципом направленности и определенности, а значит фактической связанности сделки (операции) с экономической деятельностью самого налогоплательщика¹.

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

В соответствии с пунктом 4.1 статьи 346.13 НК РФ налогоплательщик утрачивает право на применение УСН, если по итогам отчетного (налогового) периода доходы налогоплательщика, определяемые в соответствии со статьей 346.15 и с подпунктами 1 и 3 пункта 1 статьи 346.25 настоящего Кодекса, превысили установленный лимит (150 млн.руб) и (или) в течение отчетного (налогового) периода допущено несоответствие требованиям, установленным пунктами 3 и 4 статьи 346.12 и пунктом 3 статьи 346.14 настоящего Кодекса (персонал свыше 100 человек или стоимость основных средств свыше 150 млн.руб). Такой налогоплательщик считается утратившим право на применение упрощенной системы налогообложения с начала того квартала, в котором допущены указанное превышение и (или) несоответствие указанным требованиям. В соответствии с пунктом 3 статьи 346.13 НК РФ налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, не вправе до окончания налогового периода перейти на иной режим налогообложения, если иное не предусмотрено настоящей статьей.

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

¹ См. подробнее: Концов А.В. «Оптимизация налогов» в предпринимательской деятельности. Волков А.В. // Журнал предпринимательского и корпоративного права, 2018, № 3

Налоговый кодекс РФ единственное прямое правило о «консолидации дохода» у проверяемого лица устанавливает в ст. 105.3 НК РФ, согласно п.1 которой в случае, если в сделках между взаимозависимыми лицами создаются или устанавливаются коммерческие или финансовые условия, отличные от тех, которые имели бы место в сделках, признаваемых в соответствии с настоящим разделом сопоставимыми, между лицами, не являющимися взаимозависимыми, то любые доходы (прибыль, выручка), которые могли бы быть получены одним из этих лиц, но вследствие указанного отличия не были им получены, учитываются для целей налогообложения у этого лица.

Условия, при которых налоговый орган вправе проверять правильность применения налогоплательщиком цен по сделкам и «добавить» налог, установлены в пункте 2 статьи 40 НК РФ. Так, налоговый орган вправе осуществлять данную проверку лишь в случаях, когда сделки заключены: между взаимозависимыми лицами; по товарообменным (бартерным) операциям; при совершении внешнеторговых сделок; при отклонении более чем на 20 процентов в сторону повышения или в сторону понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени. В случаях, предусмотренных пунктом 2 ст. 40 НК РФ, когда цены товаров, работ или услуг, примененные сторонами сделки, отклоняются в сторону повышения или в сторону понижения более чем на 20 процентов от рыночной цены идентичных (однородных) товаров (работ или услуг), налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пени, рассчитанных таким образом, как если бы результаты этой сделки были оценены исходя из применения рыночных цен на соответствующие товары, работы или услуги.

Однако в приведенных двух случаях «консолидация доходов» по взаимозависимым сделкам применяется только в рамках мониторинга, поскольку согласно п. 1 ст. 105.17 НК РФ проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами проводится федеральным органом исполнительной власти,

уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, по месту его нахождения. Проверка проводится на основании уведомления о контролируемых сделках или извещения территориального налогового органа, проводящего выездную или камеральную налоговую проверку, налоговый мониторинг налогоплательщика, направленных в соответствии со статьей 105.16 настоящего Кодекса, а также при выявлении контролируемой сделки в результате проведения федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, повторной выездной налоговой проверки в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего налоговую проверку, налоговый мониторинг. При проведении проверок федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, вправе проводить мероприятия налогового контроля, установленные статьями 95-97 Кодекса. При этом контроль соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, рыночным ценам не может быть предметом выездных и камеральных проверок.

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

Чтобы восстановить этот явный пробел в компетенции налогового органа Верховный суд РФ вынужден был в Обзоре практики рассмотрения судами дел, связанных с применением глав 26.2 и 26.5 Налогового кодекса РФ в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства (утвержден Президиумом ВС РФ от 04 июля 2018г.), в пункте 4 отметить, что сам по себе факт взаимозависимости налогоплательщика и его контрагентов не является

основанием для консолидации их доходов и для вывода об утрате права на применение упрощенной системы налогообложения данными лицами, если каждый из налогоплательщиков осуществляет самостоятельную хозяйственную деятельность; и далее сделать оговорку, что при наличии четких доказательств неправомерного дробления бизнеса (при которой видимость действий нескольких юридических лиц прикрывает фактическую деятельность одного хозяйствующего субъекта, не отвечавшего установленным главой 26.2 Налогового кодекса условиям для применения упрощенной системы налогообложения) у налогового органа имеются «основания для определения прав и обязанностей указанных юридических лиц исходя из подлинного экономического содержания их деятельности путем консолидации доходов и исчисления налогов по общей системе налогообложения применительно к подпункту 7 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса».

ВС РФ явно «кривит душой», поскольку, исходя из текста и смысла приведенной нормы, подобной компетенцией налоговый орган в случаях дробления бизнеса налогоплательщиком не наделен. Разберемся подробнее.

В соответствии со ст. 22 НК РФ налогоплательщикам (плательщикам сборов, плательщикам страховых взносов) гарантируется административная и судебная защита их прав и законных интересов. Порядок защиты прав и законных интересов налогоплательщиков определяется Кодексом и иными федеральными законами. Права налогоплательщиков обеспечиваются соответствующими обязанностями должностных лиц налоговых органов и иных уполномоченных органов. Неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанностей по обеспечению прав налогоплательщиков влечет ответственность, предусмотренную федеральными законами.

При этом согласно п. 3 ст. 30 НК РФ налоговые органы действуют в пределах своей компетенции и в соответствии с законодательством Российской Федерации, то есть действует ограничительный принцип – «разрешено только то, что прямо предусмотрено законом». В частности, налоговые органы имеют право собирать доказательства и требовать

предоставления документов, подтверждающих правильность исчисления налогов, а также проводить налоговые проверки только в порядке, установленном Налоговым кодексом РФ (п. 1 ст. 31 НК РФ).

Согласно ст. 82 НК РФ налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном настоящим Кодексом. Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, плательщиков страховых взносов, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных настоящим Кодексом.

В соответствии со ст. 87 НК РФ налоговые органы проводят камеральные и выездные налоговые проверки. Целью камеральной и выездной налоговых проверок является контроль за соблюдением налогоплательщиком, плательщиком сборов, плательщиком страховых взносов или налоговым агентом законодательства о налогах и сборах. Согласно п. 1 ст. 108 НК РФ никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе, как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены настоящим Кодексом.

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

В соответствии с п. 6 ст. 108 НК РФ лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке. Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы.

Неустрашимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица.

Таким образом, налоговым органам предписано строго соблюдать законодательство о налогах при осуществлении контроля за соблюдением налогового законодательства налогоплательщиками (ст. 32 НК РФ), то есть добросовестно осуществлять налоговое администрирование.

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

В статье 31 НК РФ, на которую сослался ВС РФ в своем Обзоре, перечислены права налогового органа, в том числе: определять суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками в бюджетную систему Российской Федерации, расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в случаях: 1) отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения; 2) непредставления в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов; 3) отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения, ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги; 4) непредставления налогоплательщиком - иностранной организацией, не осуществляющей деятельность на территории

Российской Федерации через постоянное представительство, налоговой декларации по налогу на имущество организаций.

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

В связи с этим, по-прежнему остается актуальным постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (в дальнейшем «постановление № 53»), где в пункте 5 перечислены пять квалифицирующих признаков, при наличии которых устанавливается размер необоснованной налоговой выгоды и взыскивается с налогоплательщика. Соответственно, суды, опираясь на доктрину о недопустимости злоупотребления правом, ориентируются на признание налоговой выгоды необоснованной, в частности, в случаях, если 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); это, в свою очередь, предполагает доначисление суммы налогов и сборов, подлежащих уплате в бюджет так, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом на основании соответствующих положений НК РФ, регулирующих порядок исчисления и уплаты конкретного налога и сбора.

Как и должно быть в публично-властных отношениях, обязанность доказывания всех вышеперечисленных обстоятельств возложена, в силу прямого указания п.2 ст.82 НК РФ, на налоговый орган. При этом, налоговый орган должен доказать не отсутствие деловой цели как таковой при

совершении сделок, а присутствие у налогоплательщика единственной цели, направленной на уменьшение налоговых обязательств.

Принимая во внимание положения пункта 2 статьи 22 Налогового кодекса РФ, устанавливающие обязанность налоговых органов обеспечивать права налогоплательщиков, необходимо сделать вывод, что налоговое администрирование должно осуществляться с учетом принципа добросовестности, предполагающего учет законных интересов плательщиков налогов, то есть недопустимость создания условий для взимания налогов сверх того, что определено законом.

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

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

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

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

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

д) правильно применять методики расчетов, исчисляя НДС, например, «изнутри» дохода, а не «сверху» и, тем более, с чистого дохода, а не с выручки взаимозависимых лиц при консолидации их доходов и определения налоговой базы².

Остановимся подробнее на правовых основаниях последней операции.

Выявляя недобросовестную схему и определяя сделку как мнимую или притворную, налоговый орган не производит переквалификацию в

² См. подробнее: Признаки необоснованной налоговой выгоды в контексте злоупотребления гражданскими и налоговыми правами. Волков А.В. // Вестник арбитражной практики, 2017, № 6

собственном смысле слова (не говорит о том, что сделка подпадает под регулирование правовых норм, регламентирующих иной вид гражданско-правового обязательства), а лишь нивелирует, игнорирует ее юридические последствия в части корректировки налоговых обязательств налогоплательщика.

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

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

цены (тарифы). При этом на ярлыках товаров и ценниках, выставяемых продавцами, сумма налога не выделяется.

В связи с этим, классическое доначисление НДС заключается в том, что при увеличении дохода налогоплательщика, находящегося на ОСН или на УСН, в результате признания деятельности взаимозависимых лиц фиктивной, все доходы от деятельности этих лиц презюмируются доходами самого проверяемого лица (консолидация доходов). В этом случае предполагается, что аффилянты, продавая свой товар населению, в чеке закладывают «входящий» НДС. Как указано в п. 17 постановления Пленума ВАС РФ № 33 от 30.05.2014 г., если в договоре нет прямого указания на то, что установленная в нем цена не включает в себя сумму налога и иное не следует из обстоятельств, предшествующих заключению договора, или прочих условий договора, судам надлежит исходить из того, что предъявляемая покупателю продавцом сумма налога выделяется последним из указанной в договоре цены, для чего определяется расчетным методом (п.4 ст. 164 НК РФ), то есть «изнутри» ранее определенного чистого (дополнительного) дохода.

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

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

содержат в себе НДС. При этом в чеках и на ценниках указывать НДС отдельно не требуется.

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

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

Тем не менее, аналогичный порядок (НДС «изнутри») должен применяться при расчете НДС по консолидированным доходам и при реализации товара нерозничным покупателям. Эта позиция имеет следующее обоснование.

Согласно статье 3 НК РФ каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения. При установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога. Налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев. Не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала.

Как неоднократно отмечал Конституционный Суд Российской Федерации, в налогообложении равенство понимается прежде всего как равномерность, нейтральность и справедливость налогообложения. Это означает, что одинаковые экономические результаты деятельности налогоплательщиков должны влечь одинаковое налоговое бремя, и что принцип равенства налогового бремени нарушается в тех случаях, когда определенная категория налогоплательщиков попадает в иные по сравнению с

другими налогоплательщиками условия, хотя между ними нет существенных различий, которые оправдывали бы неравное правовое регулирование (постановления от 13.03.2008 № 5-П и от 22.06.2009 № 10-П, определения от 17.07.2014 № 1579-О и от 17.07.2014 № 1578-О).

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

По общему правилу НДС является частью цены договора, подлежащей уплате налогоплательщику со стороны покупателей. Уплачиваемое (подлежащее уплате) покупателями встречное предоставление за реализованные им товары (работ, услуги) является экономическим источником для взимания данного налога. Другими словами, в консолидированном доходе, который налоговый орган добавляет проверяемому лицу, экономическим источником для взимания НДС является розничный или нерозничный потребитель товара, т.е. денежные средства, которые он уплатил в адрес взаимозависимых лиц (сателлитов).

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

Пленум Высшего Арбитражного суда Российской Федерации в пункте 17 постановления № 33 от 30.05.2014 г. «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость» указал, что бремя надлежащего учета сумм НДС при определении окончательного размера указанной в договоре цены, ее выделения в расчетных и первичных учетных документах, счетах-фактурах отдельной строкой лежит только на одной из сторон сделки – на продавце как налогоплательщике. Соответственно, как вытекает из абзаца второго пункта 17 постановления Пленума ВАС РФ № 33 от 30.05.2014 г., в тех случаях, когда соотношение договорной цены и суммы НДС относительно друг друга прямо не определено в договоре и не может быть установлено по обстоятельствам, предшествующим заключению договора, или иным условиям договора, то по общему правилу сумма налога, предъявляемая покупателю продавцом, выделяется последним из указанной в договоре цены, для чего определяется расчетным методом (пункт 4 статьи 164 Налогового кодекса).

Кроме того, по указанному вопросу необходимо учитывать и новый правовой подход, изложенный в Определении ВС РФ от 20.12.2018 г. № 306-КГ18-13128 (дело № А12-36108/2017): «По настоящему делу судами установлено, что в договорах аренды от 29.05.2014 и от 01.08.2014 плата за пользование имуществом установлена без выделения в ней сумм НДС. Налог не выделялся отдельно в расчетных документах и не указывался в платежных поручениях арендатора. Отсутствие в договорах аренды и иных документах указания на то, что установленная в них плата за пользование имуществом включает в себя сумму НДС и указание «без НДС» в платежных поручениях в данном случае является следствием того, что при заключении договоров предприниматель не рассматривал себя в качестве плательщика НДС и не предполагал необходимость учета данного налога при определении окончательного размера арендной платы, а не свидетельством согласия сторон договора на возможность увеличения арендной платы в случае возникновения необходимости предъявления налога.

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

Следовательно, вменение арендодателю статуса предпринимателя по результатам налоговой проверки не должно влечь нарушение разумных ожиданий налогоплательщика относительно налоговых последствий совершенных им сделок и приводить к исчислению НДС в повышенном размере, который невозможно предъявить к оплате арендатору. В сложившейся ситуации изменение квалификации статуса гражданина может служить основанием для того, чтобы определить его права и обязанности как плательщика НДС способом, согласующимся с действительно сложившимися экономическими условиями деятельности налогоплательщика таким образом, как если бы НДС изначально предъявлялся к оплате арендатору в рамках установленных в договорах размеров платы за пользование имуществом, то есть с применением расчетной ставки налога (пункт 4 статьи 164 Налогового кодекса и абзац второй пункта 17 постановления Пленума ВАС РФ № 33 от 30.05.2014 г.). При таких обстоятельствах вывод судов о правомерности исчисления налога предпринимателю по ставке 18 процентов в дополнение к установленной в договорах арендной плате вместо выделения налога из арендной платы с применением расчетной ставки 18/118 не может быть признан обоснованным».

Однако на какие правовые позиции опирается налоговый орган при консолидации доходов? В большинстве случаев – ни на какие, то есть в актах проверки и решениях вообще не содержится ссылок на нормы права. Иногда редкие ссылки на явно устаревшее постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», которые не могут восполнить отсутствующее правовое основание.

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

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

Управляющий партнер
Адвокатского бюро «Ирбис»
Волгоградской области,
доктор юридических наук,
адвокат

А.В. Волков