



Special subjects of tax law: *de jure et de facto*

M. V. Lushnikova¹

¹P. G. Demidov Yaroslavl State University, Yaroslavl, Russian Federation

DOI: 10.18255/1996-5648-2026-3-420-431

Research article

Full text in Russian

This article presents an analysis of the legal status of special tax law entities and classifies them based on the legalization criteria in the Russian Tax Code. Particular attention is paid to so-called "illegal" (de facto) entities in tax legal relations, whose status is not defined by law but is recognized by the law enforcement practices of courts and official government agencies (the Russian Ministry of Finance, the Federal Tax Service, etc.). These entities include "technical" companies, conduit companies, shell companies, controlled entities, and the actual executor of a transaction (the actual counterparty). Based on an analysis of judicial and arbitration practice and the law enforcement practices of tax authorities, the characteristics of these special entities are summarized. Proposals for improving tax legislation and its application are substantiated in terms of entity differentiation.

Keywords: Tax Code of the Russian Federation; special entities; related parties; controlled foreign companies; technical companies; unjustified tax benefit

INFORMATION ABOUT AUTHORS

Lushnikova, Marina V.	E-mail: mvlushnikova@mail.ru D. Sc. (Jurisprudence), Professor, Honored Lawyer of the Russian Federation
-----------------------	--

Funding: Yaroslavl State University (project VIP-023)



Специальные субъекты налогового права: *de jure et de facto*

М. В. Лушникова¹

¹Ярославский государственный университет им. П. Г. Демидова, Ярославль, Российская Федерация

DOI: 10.18255/1996-5648-2026-3-420-431
УДК 336.2

Научная статья
Полный текст на русском языке

В статье дан авторский анализ правового статуса специальных субъектов налогового права, проведена их классификация по критерию легализации в НК РФ. Особое внимание уделено так называемым «нелегализованным» субъектам (*de facto*) в налоговых правоотношениях, статус которых не определен законом, но признается правоприменительной практикой судов и официальных государственных органов (Министерство финансов РФ, ФНС и др.). Имеются в виду «технические» компании, кондуитные компании, «фирмы-однодневки», подконтрольное лицо, реальный исполнитель сделки (фактический контрагент). На основе анализа судебно-арбитражной практики, правоприменительной практики налоговых органов обобщены признаки, характеризующие этих специальных субъектов. Обоснованы предложения по совершенствованию налогового законодательства и практики его применения в ключе субъектной дифференциации.

Ключевые слова: Налоговый кодекс РФ; специальные субъекты; взаимозависимые лица; контролируемые иностранные компании; технические компании; необоснованная налоговая выгода

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Лушникова, Марина Владимировна	E-mail: mvlushnikova@mail.ru Доктор юридических наук, профессор, Заслуженный юрист Российской Федерации, профессор кафедры трудового и финансового права
-----------------------------------	--

Финансирование: ЯрГУ (проект VIP-023)

Перечень специальных субъектов налогового права весьма обширный, поэтому ограничимся некоторыми из них в ключе правовой оценки их специального налогового статуса и перспектив развития. На наш взгляд, следует разграничивать три вида специальных субъектов (физическое лицо, юридическое лицо, организация без создания юридического лица), исходя из содержания их правового статуса. Во-первых, это лица, в отношении которых устанавливается особый порядок налогообложения (например, субъекты специальных налоговых режимов, участники инвестиционного товарищества, банки по налогу на прибыль и др.), во-вторых, лица, наделенные дополнительными налоговыми правами и преимуществами и налоговыми льготами (например, резиденты территорий опережающего развития; участники региональных инвестиционных проектов, льготные категории налогоплательщиков по земельному налогу и др.), в-третьих, лица, на которых возложены дополнительные обязанности в сфере налогового контроля (например, контролирующее лицо контролируемой иностранной компании, взаимозависимые лица и др.).

Остановимся на характеристике специальных субъектов, которые наделены специальным налоговым статусом (*de jure*) в целях обеспечения налогового администрирования (взимания налоговых платежей), налогового контроля, т. е. реализации фискальной функции налоговой системы. Значительная часть этих специальных субъектов была легализована в налоговом законодательстве для реализации так называемых «антиуклонительных мер» и специальных форм налогового контроля. Это те категории специальных субъектов, в отношении которых явно было недостаточно общих форм налогового администрирования и налогового контроля, поэтому законодатель и вводит эту категорию специальных субъектов в НК РФ. Но ими правоприменительная практика не ограничивается. Дело в том, что доктрина необоснованной налоговой выгоды, отчасти легализованная в общей антиуклонительной норме ст. 54.1 НК РФ, «породила» нелегализованных специальных субъектов (*de facto*), признаваемых правоприменительной практикой высших судов и официальных государственных органов (Министерство финансов РФ, ФНС и др), о чем речь пойдет далее.

Контролирующее лицо, взаимозависимые лица, подконтрольные лица

Но начнем со специальных субъектов, правовой статус которых определен в НК РФ, – контролируемых иностранных компаний и контролирующих лиц (гл. 3.4 НК РФ). Введение этой главы НК РФ¹ преследовало цели деофшоризации экономики путем ограничения оттока капиталов за пределы Российской Федерации, установления правовых мер по противодействию размывания налоговой базы через офшорные компании и, как следствие, выводу прибыли организации из-под налогообложения.

¹ Глава введена в НК РФ ФЗ РФ от 24.11.2014 № 376-ФЗ (вступила в силу с 1 января 2015 г.) // СПС Консультант Плюс

Названные специальные субъекты не являются «российским изобретением», это результат имплементации в российское налоговое законодательство международных норм-рекомендаций Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), обобщившей положительный зарубежный опыт государств по противодействию размыванию налоговой базы и перемещению прибыли в низконалоговые юрисдикции. Нельзя не упомянуть в этой связи и о ратифицированной РФ Многосторонней конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения². Забегая вперед, отметим особую значимость этой Конвенции и в отношении еще одного специального субъекта – фактического получателя дохода (ст.7, 312 НК РФ). На российских налоговых резидентов (контролирующее лицо) возложена дополнительная обязанность уведомлять налоговые органы о контролируемых иностранных компаниях, иностранных структурах без образования юридического лица, о прямом или косвенном участии в иностранных организациях в целях уплаты налога на прибыль и налога на доходы физических лиц. В НК РФ установлен и особый порядок признания налоговым органом налогоплательщика контролирующим лицом, предоставления финансовой отчетности контролируемой иностранной компании, определен особый порядок исчисления и уплаты налога на прибыль и налога на доходы физических лиц контролирующим лицом, т. к. прибыль контролируемой иностранной компании учитывается при определении налоговой базы контролирующего его лица. Установлена и налоговая ответственность специального субъекта (контролирующего лица) за несоблюдение норм законодательства о контролируемых иностранных компаниях (ст.129.5; 129.6 НК РФ). Таким образом, Налоговый контроль в сфере деофшоризации заключается в специальной целевой направленности, наличии особых методов налогового администрирования и контроля, так обеспечивается эффективный процесс фискального налогообложения в случаях владения зарубежными активами [1, с. 32]. В литературе подмечена общая тенденция развития российского законодательства о контролируемых иностранных компаниях в сторону ужесточения требований к контролирующим их лицам и повышения налоговой ответственности за нарушение этого законодательства [2, с. 41–44]. Некоторые специалисты ратуют за расширение регулирующей функции института контролируемых иностранных компаний путем распространения на организации правил исчисления сумм налога с фиксированной прибыли контролируемой иностранной компании, как это установлено для физического лица при уплате налога на доходы физических лиц (ст. 227.2 НК РФ) [3, с. 35–37]. Но в целом, следует согласиться, что законодательство о контролируемых иностранных компаниях должно развиваться в направлении сбалансированности, согласования публичных и частных интересов, обе-

² СЗ РФ. 2020. №10, ст.1281.

спечения соразмерности налогообложения контролирующих лиц [4, с. 47]. Сегодня нормы о контролируемой иностранной компании и контролирующем лице явно нуждаются в адаптации к условиям санкционного давления со стороны недружественных государств. Это и происходит, например, как в отношении контролируемых иностранных компаний, принявших решение о редоцимилляции в РФ, т. е. международных компаний, которые в настоящее время зарегистрированы на о. Русский и о. Октябрьский, так и в отношении контролируемых иностранных компаний и контролирующих лиц, к которым иностранные государства (международные финансовые и иные организации) приняли меры по введению принудительного внешнего управления.

Но важно отметить еще одну проблему, связанную с квалификацией субъекта в качестве контролирующего лица. Термин «контролирующее лицо» в российском налоговом законодательстве многозначен. Выше мы уже указывали на специальный правовой статус контролирующего лица в отношении контролируемой иностранной компании, однако в правоприменительной практике налогообложения «понятие подконтрольности лиц» используется и при квалификации случаев получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды (ст. 54.1 НК РФ). При этом «подконтрольность лиц», «контролирующее лицо» в целях применения ст. 54.1 НК РФ определяется налоговыми органами, судами довольно широко и включает не только взаимозависимых лиц, взаимозависимость которых установлена в порядке НК РФ, но и другие случаи подконтрольности лиц. За практикой «далеко ходить не будем», обратимся к анализу судебных решений за 2025 год. К примеру, Арбитражный Суд Московского округа в своем постановлении указал на финансовую подконтрольность спорных контрагентов налогоплательщику в связи с отсутствием оплаты по заключенным договорам, отсутствием претензий и требований о взыскании задолженности³. В постановлении Арбитражного Суда Северо-Кавказского округа признана обоснованной позиция налогового органа о переводе части хозяйственных операций на подконтрольное лицо в рамках схемы искусственного дробления бизнеса. О подконтрольности контрагента налогоплательщика свидетельствовали, по мнению суда, использование налогоплательщиком совместно с контрагентом единого программного комплекса, IP-адреса, отсутствие разделения работников⁴.

Правовой статус взаимозависимых лиц как специальных субъектов налогового права, как отмечалось выше, установлен НК РФ. Поясним ряд важных аспектов, связанных с характеристикой их специального правового статуса. Понятие взаимозависимых лиц основано на юридической фикции

³ Постановление АС Московского округа от 17 января 2025 года № Ф05-26717/2024 // СПС Консультант Плюс.

⁴ Постановление АС Северо-Кавказского округа от 27 ноября 2025 года № Ф08-6789/2025 // СПС Консультант Плюс.

возможности влияния отношений между этими лицами на условия их сделок (ст. 105.1 НК РФ). Взаимозависимость лиц устанавливается несколькими способами: в силу положений НК РФ на основании критериев взаимозависимости (родственные связи, служебное подчинение, доля участия в уставном капитале и др.), самостоятельно самим налогоплательщиком, судом. В последних двух случаях перечень критериев (оснований) признания лиц взаимозависимыми является открытым. Суд вправе признать лиц взаимозависимыми и в случаях, не указанных в НК РФ, главное, чтобы отношения этих лиц могли оказать влияние на решения, которые принимает налогоплательщик в своей экономической деятельности⁵.

Нельзя обойти вниманием и налоговые последствия признания лиц взаимозависимыми. Эти правовые последствия можно разделить на две большие группы. В первую включаются налоговые последствия, прямо установленные налоговым законом. К ним относятся, во-первых, признание сделок между взаимозависимыми лицами контролируемыми, что предполагает специальный налоговый контроль (раздел 5.1 НК РФ) и возможность доначисления налогов ФНС на основе применения рыночных цен. Во-вторых, НК РФ регламентирует особый порядок исчисления отдельных налогов применительно к взаимозависимым лицам (налог на доходы физических лиц в части получения материальной выгоды (п. 1 ст. 212), использования имущественного вычета (п. 5 ст. 220); налог на прибыль по амортизационной премии (п. 9 ст. 258)). Вторая группа правовых последствий признания лиц взаимозависимыми прямо и непосредственно в НК РФ не указана, но применяется налоговыми органами и судами в рамках ст. 54.1 НК РФ при проверке получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. Так, Арбитражные суды Дальневосточного округа, Московского округа в своих решениях поддерживали позицию налогового органа о доначислении налогов налогоплательщику по общей системе налогообложения, о применении налогоплательщиком схемы искусственного дробления бизнеса с использованием взаимозависимого предпринимателя, применяющего специальный налоговый режим⁶.

В схемах по дроблению бизнеса, как правило, присутствуют взаимозависимые лица (юридические лица, индивидуальные предприниматели, физические лица). Понятие «дробление бизнеса» получило легальное закрепление в связи с объявленной амнистией⁷. Дробление бизнеса, по мнению законодателя, характеризуется следующими признаками в совокупности:

⁵ Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела VI и ст. 269 НК РФ: утв. Президиумом ВС РФ от 16 февраля 2017 года // СПС Консультант Плюс

⁶ Постановление АС Дальневосточного округа от 25 апреля 2025 года № Ф03-735/2025; Постановление АС Московского округа от 25 мая 2025 года № Ф055846/2025 // СПС Консультант Плюс.

⁷ ФЗ от 12 июля 2024 года №176 –ФЗ «О внесении изменений в ч.1 и ч.2 НК РФ...» // СПС Консультант Плюс.

единой предпринимательской деятельностью формально самостоятельных лиц; подконтрольностью деятельности одним и тем же лицам и целью дробления бизнеса –получением необоснованной налоговой выгоды путем применения специальных налоговых режимов. Поскольку названные оценочные категории (единая предпринимательская деятельность, подконтрольность лиц) не раскрываются в законе, постольку правоприменительная практика налоговых органов и судов стала искать пути решения этой проблемы. Так, в Письме ФНС⁸ на основе обобщения судебно-арбитражной практики по делам о доначислении налогов в случаях «дробления» бизнеса это понятие дополнено еще целым рядом признаков: координированием деятельности одними и теми же лицами, деятельностью единого хозяйствующего субъекта (разделение единого производственного процесса, направленного на достижение единого экономического результата, организационное единство деятельности лиц (как единство директора и учредителя), общностью материально-технических и (или) трудовых ресурсов и (или) средств индивидуализации (единство кадровой политики, единые линии коммуникации и др.). Судебно-арбитражная практика постоянно пополняет перечень признаков «дробления» бизнеса. Обратимся вновь к судебным решениям 2025 года. Так, к примеру, Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа в своем постановлении в числе прочих признаков дробления бизнеса указал на согласованные управленческие решения хозяйствующих субъектов⁹, Арбитражный суд Поволжского округа отметил, наряду с отсутствием у подконтрольных лиц основных средств и кадровых ресурсов, также и факт несения участниками расходов друг за друга¹⁰. Арбитражный Суд Поволжского округа в числе таких признаков называет и заключение между взаимозависимыми лицами, сделок, отклоняющихся от обычаев делового оборота (беспроцентные займы), наличие единых контрагентов¹¹. Таким образом, сложившаяся судебная практика по вопросу оценки «дробления бизнеса» исходит из необходимости учета совокупности признаков, свидетельствующих о дроблении бизнеса. Сам факт взаимозависимости лиц, осуществление ими одного вида деятельности и т. п. обстоятельств сами по себе не означают «дробления» бизнеса. Так, например, Арбитражный Суд Северо-западного округа признал позицию налогового органа в отношении «дробления» бизнеса налогоплательщиком

⁸ Письмо ФНС от 18 октября 2024 года № СД-4-2/ 11836@ «О направлении рекомендаций по применению ст. 6 Федерального закона № 176-ФЗ; Письмо ФНС от 16 июля 2024 года № БВ-4-7/8051@ «О правовых позициях, сформированных судебной практикой и применяемых арбитражными судами при разрешении споров, связанных с установлением в действиях налогоплательщиков признаков «дробления бизнеса»» //СПС Консультант Плюс.

⁹ Постановление АС Восточно-Сибирского округа от 22 декабря 2025 года № Ф02-4553/2025 // СПС Консультант Плюс.

¹⁰ Постановление АС Поволжского округа от 18 июня 2025 года № Ф06-5122/2024 // СПС Консультант Плюс.

¹¹ Постановление АС Поволжского округа от 29 мая 2025 года № Ф06-1449/2025 // СПС Консультант Плюс.

неправомерной, отметив, что в решении налогового органа, кроме ссылки на взаимозависимость лиц и их подконтрольность, отсутствуют иные признаки, указывающие на использование налогоплательщиком схемы «дробления» бизнеса¹².

Между тем наличие открытого перечня признаков дробления бизнеса, наличие этих отдельных признаков у взаимозависимых лиц при ведении ими предпринимательской деятельности порождает правовую неопределенность в налоговых отношениях, и, как правильно отмечается специалистами, не во всех случаях применения различных бизнес-моделей эти признаки означают дробление бизнеса [5, с. 15–17]. Тому свидетельство и судебно-арбитражная практика. Неслучайно в своем обзоре практики Верховный Суд РФ акцентирует внимание на правовую позицию в части оценки дробления бизнеса, отмечая, что налоговым органам и судам следует устанавливать и разграничивать в каждом конкретном случае две ситуации. В первом случае – это разделение бизнеса, направленное исключительно на получение налоговой выгоды, и формальное прикрытие единой экономической деятельности. Во втором – оптимизация деятельности хозяйствующего субъекта, продиктованная разумными экономическими причинами (например, создание с целями делового характера одним учредителем нескольких организаций, осуществление самостоятельной экономической деятельности участниками группы компаний и разделение между ними хозяйственных операций в целях делового характера и др)¹³. Эта тенденция судебно-арбитражной практики в положительном ключе оценивается и специалистами, более того, обосновывается необходимость применения разных правовых последствий (санкций) в отношении налогоплательщика в зависимости от его участия в схемах «дробления» бизнеса либо в сделках между взаимозависимыми лицами не в соответствии с их действительным экономическим смыслом [6, с. 33–34].

«Технические» компании, «компании-однодневки», кондуитные компании

К «антиуклонительным нормам», закрепленным в НК РФ, относятся нормы о фактическом получателе дохода (ст. 7 НК РФ). Льготные нормы международных налоговых соглашений об устранении двойного налогообложения доходов и имущества применяются только в отношении доходов фактического получателя дохода. Бремя доказывания права

¹² Постановление АС Северо-Западного округа от 20 марта 2025 года № Ф07-1739/2025 // СПС Консультант Плюс.

¹³ Обзор практики применения арбитражными судами положений законодательства о налогах и сборах, связанных с оценкой обоснованности налоговой выгоды: утв. Президиумом ВС РФ от 13 декабря 2023 года // СПС Консультант Плюс.

на налоговую льготу по международному соглашению лежит на фактическом получателе дохода¹⁴.

В письмах ФНС, разъясняющих порядок предоставления таких доказательств, в обзорах судебной практики можно найти указание еще на одного специального субъекта – кондуитную компанию (техническая компания с признаками «кондуитности»)¹⁵. Названный субъект в указанной терминологии не назван в НК РФ (п. 3 ст. 7), однако определены признаки иностранного лица, которое не признается лицом, имеющим фактическое право на получение дохода. К этим признакам отнесены ограниченные полномочия лица по распоряжению этими доходами, выполнение посреднических функций в интересах иного лица, непринятие на себя никаких рисков. Эти характеристики не носят исчерпывающего характера. В правоприменительной практике в каждой конкретной ситуации зачастую оценивается именно совокупность фактов: отсутствие реальности экономической деятельности, ресурсов для осуществления коммерческой деятельности, транзитный характер платежей и др.¹⁶. К примеру, в постановлении Арбитражного Суда Волго-Вятского округа указывается, что иностранная компания не является фактическим получателем дохода, т. к. характеризуется признаками кондуитной компании, т. к. отсутствует самостоятельная деятельность, полученные средства перечисляются другим взаимозависимым лицам, т. е. носят транзитный характер¹⁷.

Рассматриваемого специального субъекта – кондуитную компанию, следуя терминологии НК РФ, можно назвать «лицом, не имеющим фактического права на доход» (весьма своеобразный прием законодательной техники по легализации специального субъекта). В специальной литературе отмечаются две модели кондуитных компаний: во-первых, это кондуиты, не обладающие экономической субъектностью, и, во-вторых, кондуиты, которые имеют ресурсы, широкий бизнес-профиль, но при этом ограничены в полномочиях по распоряжению доходом и действуют в интересах другого лица [7, с. 32–39]. В последнем случае весьма показательным является решение Верховного Суда РФ, который подчеркнул, что высокий уровень реального экономического присутствия иностранной компании и осуществление ею предпринимательской деятельности не имеет право-

¹⁴ См.: Письмо ФНС России от 28 апреля 2018 г. № СА-4-9/8285 «О практике рассмотрения споров по применению концепции лица, имеющего право на доход (бенефициарного собственника)» // СПС Консультант Плюс.

¹⁵ Письмо ФНС России от 19 февраля 2024 № БВ-4-7/1786 «О направлении обзора правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ, принятых в четвертом квартале 2023 года по вопросам налогообложения» // СПС Консультант Плюс.

¹⁶ См.: Письмо ФНС от 6 мая 2019 года № СА -4-7/8448 «Обзор судебных споров по вопросам применения положений международных налоговых договоров и злоупотребления законодательством при трансграничных операциях» // СПС Консультант Плюс.

¹⁷ Постановление АС Волго-Вятского округа от 27 июня 2025 года по делу № А28-2635 /2023 // СПС Консультант Плюс.

вого значения¹⁸. Иными словами, она может признаваться кондуитной компанией. Верховный Суд РФ акцентирует внимание на том, что «оценка лиц, признаваемых фактическими получателями дохода, должна производиться исходя из целей и задач конкретных международных налоговых соглашений об избежании двойного налогообложения и с учетом таких основных принципов, как запрет злоупотребления соглашением и преобладанием существа над формой»¹⁹.

Забегаая несколько вперед, следует прийти к общему выводу о том, что по своей сути кондуитная компания – это та же техническая компания, но в «привязке» к применению международных налоговых соглашений.

В НК РФ отсутствует и термин «техническая» компания, но признаки таких компаний можно найти в Письмах ФНС России²⁰. К таким признакам причислены отсутствие реальной предпринимательской деятельности (в своем интересе на свой риск), отсутствие необходимых для исполнения сделки активов, неисполнение налоговых обязательств по сделкам, оформленным от имени технической компании, наличие формального (фиктивного) документооборота с участием «технических» компаний и др. В этих случаях лицом, которое исполняет договор, является иной субъект, в судебных решениях его нередко именуют «лицом, осуществляющим фактическое исполнение по сделке»²¹. Перечень признаков, обстоятельств, свидетельствующих о техническом характере компании, является открытым, и в конкретных случаях, как правило, оценивается именно совокупность таких обстоятельств. Очередной раз обратимся к анализу судебно-арбитражной практики 2025 года. Следующие формулировки чаще всего и присутствуют в решениях судов: «создание налогоплательщиком схемы формального документооборота с привлечением в качестве контрагентов “технических” компаний при отсутствии реальной поставки товаров этими лицами»²², «неуплата спорным контрагентом налогов в бюджет в совокупности с иными обстоятельствами, подтверждающими встраивание “технической” компании в сделку»²³, «поставщик является “технической”

¹⁸ Определение ВС РФ от 16 октября 2023 г. № 305-ЭС23-13710 // СПС Консультант Плюс.

¹⁹ Обзор практики применения арбитражными судами положений законодательства о налогах и сборах, связанных с оценкой обоснованности налоговой выгоды: утв. Президиумом ВС РФ от 13 декабря 2023 года // СПС Консультант Плюс

²⁰ Письмо ФНС России от 10 марта 2021 года № БВ-4-73060@ «О практике применения ст. 54.1 Налогового Кодекса Российской Федерации» // СПС Консультант Плюс.

²¹ См., напр.: Определение ВС РФ № 301-ЭС21-16598 // Обзор судебной практики ВС РФ. 2022. № 1 (утв. Президиумом ВС РФ от 1 июня 2022 г.); Обзор практики применения арбитражными судами положений законодательства о налогах и сборах, связанных с оценкой обоснованности налоговой выгоды: утв. Президиумом ВС РФ от 13 декабря 2023 года // СПС Консультант Плюс.

²² Постановление АС Дальневосточного округа от 24 апреля 2025 года № Ф03-1014/2025 // СПС Консультант Плюс.

²³ Постановление АС Северо-Кавказского округа от 13 ноября 2025 года № Ф08-6573/2025 // СПС Консультант Плюс.

компанией, не ведет реальной финансово-хозяйственной деятельности, не имеет необходимых материальных и трудовых ресурсов для исполнения договоров»²⁴, «налогоплательщик целенаправленно организовал фиктивный документооборот с участием «технических» компаний в целях получения необоснованной налоговой выгоды»²⁵.

Заметим, что Верховный Суд РФ нередко не использует термин «техническая» компания, заменяя его в своих решениях на «лиц, не ведущих реальной финансово-хозяйственной деятельности и не уплачивающих налоги в связи со сделками, оформленными от их имени, лица, которые в действительности не имели возможности исполнить сделку перед налогоплательщиком (отсутствуют трудовые ресурсы, имущество, платежи, необходимые для осуществления финансово-хозяйственной деятельности и др.), спорные контрагенты, имеющие признаки формальных компаний (отсутствие своих интернет-сайтов, отсутствие по адресу государственной регистрации, непродолжительный период существования, предоставление налоговой отчетности с «минимальными» показателями)»²⁶.

Фирмы-однодневки являются одним из видов «технических» компаний. ФНС России такие организации называет формально обособленными, но фактически несамостоятельными, которые существуют довольно непродолжительное время, создаются для проведения одной или нескольких мнимых сделок (операций)²⁷. «Фирму-однодневку» Верховный Суд РФ относит к лицам, заведомо неспособным исполнить обязательство²⁸.

Таким образом, на основе анализа правоприменительной практики можно сделать вывод о том, что в доказательственной базе получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды указание на отношения налогоплательщика с «техническими» компаниями явление весьма распространенное. Между тем нельзя не принимать во внимание доводы ряда авторов о недопустимости для судебных и налоговых органов обосновывать нарушение ст. 54.1 НК РФ обстоятельствами, не предусмотренными этой статьей (статья не упоминает термина «технические» компании), – применение такого понятия носит произвольный характер, граничащий с жаргонным [8, с. 185–200].

В заключение подведем некоторые итоги с учетом проведенного анализа практики налоговых органов и судов. Фрагментарность и неопределен-

²⁴ Постановление АС Северо-Западного округа от 25 апреля 2025 года № Ф07-2143/2025 // СПС Консультант Плюс.

²⁵ Постановление АС Уральского округа от 25 апреля 2025 № Ф09-7798/24 // СПС Консультант Плюс.

²⁶ Определение ВС РФ № 301-ЭС21-16598 // Обзор судебной практики ВС РФ. 2022. № 1 (утв. Президиумом ВС РФ от 1 июня 2022 г. // СПС Консультант Плюс.

²⁷ Письмо ФНС России от 24 июля 2015 года № ЕД-4-2/130 05@ // СПС Консультант Плюс.

²⁸ Постановление ПВС РФ от 21 декабря 2017 г. № 53 «О некоторых вопросах, связанных с привлечением контролирующих должника лиц к ответственности при банкротстве» // Бюллетень ВС РФ. 2018. № 3.

ность ст. 54.1 НК РФ вызывает немало нареканий со стороны как теоретиков, так и практиков. В этой связи многими авторами вполне справедливо предлагается дополнить НК РФ отдельными статьями или целой главой, в которой целесообразно кодифицировать судебные налоговые доктрины и основные понятия института необоснованной налоговой выгоды [9, с. 106; 10]. Полагаем, что пп. 1 п. 2 ст. 54.1 НК РФ нуждается в конкретизации в части цели совершения сделки с учетом практики пресечения «дробления» бизнеса и пп. 2 п. 2 той же статьи в части субъектов-реальных исполнителей договора с указанием на признаки субъектов, которые таковыми не признаются без обозначения их термином «техническая компания».

Ссылки

1. Андрианова Н. Г. Финансовый контроль в сфере деофшоризации // Финансовое право. 2022. № 12. С. 30-32. DOI 10.18572/1813-1220-2022-12-30-32
2. Цепова Е. А. Перспективы развития российского законодательства о контролируемых иностранных компаниях // Налоги. 2022. № 1. С. 41-44. DOI 10.18572/1999-4796-2022-1-41-44
3. Жутаев А. С. Контролируемые иностранные компании: решение проблем с уклонением от уплаты налога // Налоги. 2022. № 4. С. 35-37. DOI 10.18572/1999-4796-2022-4-35-37
4. Хаванова И. А. Развитие института контролируемых иностранных компаний в налоговом праве России и зарубежных государств // Налоги. 2021. № 3. С. 42-47. DOI 10.18572/1999-4796-2021-3-42-47
5. Садчиков М. Н. Понятие единой предпринимательской деятельности в аспекте дробления бизнеса для целей получения налоговой выгоды // Налоги. 2025. № 2. С. 15-18. DOI 10.18572/1999-4796-2025-2-15-18
6. Якубяк Ю. Ю. К вопросу разграничения законного ведения бизнеса взаимозависимыми лицами от незаконного дробления бизнеса // Налоги. 2025. № 1. С. 30-34. DOI 10.18572/1999-4796-2025-1-30-34
7. Тасалов К. А., Волков М. С. Критерии кондуитных компаний в российской концепции бенефициарной собственности // Закон. 2023. № 11. С. 32-39. DOI 10.37239/0869-4400-2023-20-11-32-39
8. Поляков С. Б. Превращение налогообложения в рэкет как результат нигилистического отношения к нормативному пониманию права // Сибирское юридическое обозрение. 2025. № 2. С. 185-200. DOI 10.19073/2658-7602-2025-22-2-185-200
9. Воложбенская Д. И. Судебная доктрина налоговой выгоды нуждается в новой формализации // Налоги. 2025. № 2. С. 2-6. DOI: 10.18572/1999-4796-2025-2-2-6
10. Сасов К. А. Какой должна быть общая норма о налоговых злоупотреблениях // Закон. 2021. № 8. С. 102-106. DOI 10.37239/0869-4400-2021-16-8-102-106