

## 1.2. ИССЛЕДОВАНИЕ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ СУБЪЕКТА ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА В ОБЛАСТИ НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ И УКЛОНЕНИЯ ОТ ИСПОЛНЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

Истратова М.В., к.э.н., доцент кафедры  
кафедры «Финансы и кредит»;  
Ишина М.С., к.э.н. доцент кафедры  
налогов и налогообложения

*Всероссийская государственная налоговая академия  
Министерства финансов РФ*

В статье рассматриваются вопросы организации налогового планирования деятельности хозяйствующего субъекта. Особое внимание уделено определению критерия правомерности уклонения от уплаты налогов и сборов, поскольку это положение неоднозначно трактуется действующим законодательством о налогах и сборах, что создает множество коллизий.

Планирование является неотъемлемым элементом управления процессом деятельности хозяйствующего субъекта и направлено на сознательное поддержание определенных пропорций в их развитии. При этом в связи с увеличивающимися объемами налоговых изъятий значительное место в управлении деятельностью хозяйствующего субъекта все большее место должно занимать налоговое планирование. В соответствии со ст. 21 Налогового кодекса РФ (НК РФ), налогоплательщик имеет право использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах. Но не только использование льгот является способом сокращения налоговых обязательств хозяйствующего субъекта. Налоговое планирование подразумевает минимизацию налоговых платежей с использованием всех доступных законом средств, приемов и способов.

В соответствии со ст. 8 НК РФ, под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств, в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований. Денежные средства являются важнейшим финансовым активом хозяйствующего субъекта, и соответственно частью его имущества.

В соответствии со ст. 48 Гражданского кодекса РФ (ГК РФ), юридическим лицом признается организация, которая имеет в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении обособленное имущество и отвечает по своим обязательствам этим имуществом. Также, в ст. 50 ГК РФ, установлено, что юридическими лицами могут быть организации, преследующие извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности (коммерческие организации) либо не имеющие извлечение прибыли в качестве такой цели и не распределяющие полученную прибыль между участниками (некоммерческие организации). Таким образом, можно сделать вывод, что хозяйствующий субъект стремится к сохранению и преумножению своего имущества, в том числе при помощи налогового планирования, и такие действия не являются противозаконными.

В НК РФ также провозглашена «презумпция невиновности» налогоплательщика. 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, а все неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица.

Однако не все методы, направленные на минимизацию налоговых обязательств, хотя бы и в рамках законодательства, могут характеризоваться, как деятельность в области налогового планирования. Необходимо разграничивать понятия налогового планирования и уклонения от уплаты налогов. Уклонение от уплаты налогов происходит, когда налогоплательщик занижает свои налоговые обязательства способами, прямо или косвенно запрещенными законодательством. К прямым способам уклонения от уплаты налогов можно отнести сокрытие документов, необходимых для исчисления налогов и сборов, непредставление деклараций в налоговый орган, незаконное использование льгот. Данные противоправные деяния достаточно легко обнаружить при проведении контрольных мероприятий налоговыми органами. В законодательстве РФ нет четких критериев, по которым было бы возможно отличить налоговое планирование от косвенных способов уклонения от уплаты налогов и сборов. Вследствие этого, в настоящее время существуют коллизии по вопросам управления процессом налогообложения хозяйствующего субъекта. Интерес для исследования представляют косвенные способы незаконного снижения налоговых обязательств. С целью законодательной обоснованности применения хозяйствующим субъектом различных способов минимизации налоговых обязательств, было принято постановление Пленума Высшего арбитражного суда РФ от 12 окт. 2006 г. №53 (Постановление №53).

Под налоговой выгодой было определено уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета. В то же время в настоящем постановлении было закреплено, что налоговая выгода может быть признана необоснованной, в тех случаях, когда для целей налогообложения учтены операции не соответствующие их действительному экономическому смыслу или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими причинами или целями делового характера.

Для дальнейшего исследования категорий налогового планирования и косвенного уклонения от уплаты налоговых обязательств, необходимо дать определения понятиям действительного экономического смысла и целей делового характера.

В западных странах наряду с провозглашением права налогоплательщика избегать налогов с использованием всех разрешенных законом способов, которое никем не может быть оспорено, существуют специальные доктрины экономического характера, существенно это право ограничивающие.

Судебные доктрины – это обычаи права, которые, несмотря на отсутствие их законодательного закрепления, являются правилом в силу многократного и широкого применения в судебной практике.

Рассмотрим основные из них, которые нашли свое применение в РФ.

Основу доктрины «существо над формой», составляет то, что юридические последствия сделки определяются в большей степени ее существом, нежели формой. Т.е. если форма сделки не соответствует отношениям, которые фактически реализуются между сторонами по сделке, то налоговые последствия определяются в соответствии с

реально возникшими между сторонами отношениями (существо сделки).

Механизмом реализации доктрины «существо над формой» являются нормы, закрепленные в ст. 169, 170 ГК РФ, предусматривающие ничтожность мнимых и притворных сделок, а также сделок противоречащих основам правопорядка и нравственности. Кроме того, используется п. 1 ст. 45 НК РФ, который разрешает переqualифицировать сделку налогоплательщика, если ее содержание, цели и динамика исполнения выходят за рамки ее правовой формы.

Суть доктрины «деловая цель», состоит в том, что сделка, направленная исключительно на уменьшение налогов, но не имеющая под собой разумной, экономически обоснованной, необходимой и достаточной деловой (хозяйственной) цели, может быть признана недействительной. При этом для предупреждения уклонения от уплаты налогов получаемая налоговая экономия не признается деловой целью сделки. Отдельные идеи данной доктрины можно увидеть в действующем законодательстве РФ.

Судебная доктрина «деловая цель» в настоящее время является наиболее перспективной для признания сделок недействительными и заключенными исключительно с целью уклонения от уплаты налогов без намерения создать соответствующие правовые последствия.

Существует два основных варианта применения доктрины «деловая цель»:

- доказывание умысла на уклонение от уплаты налогов и отсутствие разумной, экономически обоснованной деловой цели, результатом этого является применение налоговых последствий, которых стороны сделки планировали избежать, без признания недействительности сделки;
- признание сделки недействительной или изменение ее юридической квалификации в судебном порядке.

Доктрина «сделка по шагам» служит для определения налоговых последствий некоторых притворных сделок. Сущность этой доктрины заключается в устранении промежуточных сделок, осуществленных сторонами, и рассматривается только фактический результат каждой сделки.

Налогоплательщики умышленно разделяют сделку, влекущую существенные налоговые последствия, на ряд промежуточных сделок, что позволяет получить экономический результат со значительно меньшими налоговыми последствиями. Следует отметить, что данная доктрина может квалифицироваться как косвенное уклонение от уплаты налоговых обязательств, лишь при условии экономической нецелесообразности и необоснованности промежуточных сделок, которые имели своей целью лишь получение налоговой выгоды по основной сделке.

Доктрина «экономическая целесообразность сделки», основывается на том, что предпринимательская деятельность в соответствии с п. 1 ст. 2 ГК РФ направлена на извлечение прибыли. Таким образом, сделки субъекта предпринимательства, не отвечающие данному принципу, могут трактоваться как экономически нецелесообразные (здесь не учитывается деятельность некоммерческих организаций). В Постановлении №53 было закреплено, что налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Безусловно, необходимо учитывать совокупность внешних и внутренних факторов влияющих на каждую конкретную сделку. Следует учитывать общую экономическую ситуацию, колебания спроса и предложения, уровень конкурентоспособности, а также проводимую субъектом предпринимательства маркетинговую политику и многое другое.

Доктрина «фактический бенефициар» связана с доктриной «сделка по шагам» и применяется при анализе боль-

шого количества промежуточных сделок, совершенных посредством использования множества взаимосвязанных субъектов предпринимательства, в том числе оффшорных компаний. Суть данной доктрины заключается в установлении лица, которое организовывало и фактически управляло денежными потоками всех взаимозависимых субъектов предпринимательства и получало основную экономическую и налоговую выгоду. Данное лицо признается бенефициаром, а такая деятельность является косвенным уклонением от уплаты налоговых обязательств. В тоже время следует учитывать, что возможность достижения того же экономического результата с меньшей налоговой выгодой, полученной налогоплательщиком путем совершения предусмотренных или не запрещенных законом операций, не является основанием для признания налоговой выгоды необоснованной.

Широкое распространение получила доктрина «фактическое место осуществления деятельности». Эта доктрина применяется при анализе правомерности использования льгот субъектами предпринимательства, зарегистрированными на территории, где действует льготный режим налогообложения.

Судебные доктрины не обязательны для исполнения судами, так как не являются официальными разъяснениями высших судебных инстанций. Но при неоднократном практическом применении, они доказывают свою эффективность и возможность дальнейшего использования в качестве неписанных критериев между налоговым планированием и косвенным уклонением от уплаты налоговых обязательств.

В соответствии с Постановлением №53 о необоснованности налоговой выгоды могут также свидетельствовать подтвержденные доказательствами доводы налогового органа о наличии следующих обстоятельств:

- невозможность реального исполнения налогоплательщиком обязательств по сделкам с учетом времени, места нахождения имущества или объема факторов производства, которые экономически необходимы для их осуществления;
- учет для целей налогообложения таких хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды, если для данного вида экономической деятельности требуется совершение и учет иных хозяйственных операций;
- совершение операций с благом, которое не производилось или не могло быть произведено в объеме, указанном налогоплательщиком в финансовой отчетности.

Совокупность и взаимосвязь следующих обстоятельств, может свидетельствовать о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды:

- создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции;
- взаимозависимость участников сделок;
- неритмичный характер хозяйственных операций;
- нарушение налогового законодательства в прошлом;
- разовый характер операции;
- осуществление операции не по месту нахождения налогоплательщика;
- осуществление расчетов с использованием одного банка;
- осуществление транзитных платежей между участниками взаимосвязанных хозяйственных операций;
- использование посредников при осуществлении хозяйственных операций.

В соответствии с п. 1 ст. 45 НК РФ при изменении юридической квалификации гражданско-правовых сделок, судам предписано учитывать, что сделки, не соответствующие законодательным актам (ст. 168 ГК РФ), мнимые и притворные сделки (ст. 170 ГК РФ) являются недействительными.

Установление в ходе судебного разбирательства наличия целесообразных экономических причин или деловой

цели в действиях налогоплательщика осуществляется с учетом оценки совокупности обстоятельств, свидетельствующих о намерении получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской деятельности.

Важной составляющей Постановления №53 является закрепление того факта, что налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели. Таким образом, если установлено, что главной целью налогоплательщика было получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды при отсутствии намерения осуществлять реальную предпринимательскую деятельность, в признании обоснованности ее получения должно быть отказано.

Также, налоговая выгода может быть признана необоснованной, если будет установлено, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности при выборе контрагента, и налогоплательщику было известно о налоговых и иных правонарушениях, допущенных контрагентом, в силу отношений взаимозависимости или аффилированности налогоплательщика с контрагентом. Но сам факт нарушения контрагентом налогоплательщика своих налоговых обязанностей не может служить доводом для отказа в получении налогоплательщиком налоговой выгоды.

Обоснованность получения налоговой выгоды не зависит от структуры капитала субъекта предпринимательства или от эффективности использования капитала. Данное положение также закреплено в Постановлении №53, но, тем не менее при проведении контрольных мероприятий проверяющие используют данные финансовой отчетности для расчета основных финансовых коэффициентов, например, рентабельности, ликвидности, финансовой устойчивости, для анализа эффективности деятельности субъекта предпринимательства и выявления экономической целесообразности цепочки хозяйственных операций. Данная методика проведения контрольных мероприятий не закреплена законодательно, но представляет собой логический процесс установления взаимосвязи между экономическим смыслом хозяйственных операций и показателями финансовой деятельности субъекта предпринимательства.

Исходя из норм гражданского права и определения предпринимательской деятельности, экономическая выгода – это реальное приращение имущества в результате хозяйственной деятельности субъекта предпринимательства.

Экономическая выгода является объектом налогообложения, а налоговая выгода возникает после обложения налогом экономической выгоды. Размер налоговой выгоды определяется как разница между суммой налога, которую следовало уплатить, и фактически уплаченной суммой налога вследствие использования налогоплательщиком инструментов налогового планирования. Налоговое планирование является активной деятельностью налогоплательщика.

Постановление №53 указывает, что налоговая выгода возникает у налогоплательщика тогда, когда происходит уменьшение налоговой обязанности в результате действий, перечень которых не является закрытым. Между совершенными налогоплательщиком действиями и налоговой выгодой должна существовать причинно-следственная связь.

Уменьшение размера налоговой обязанности означает уменьшение размера суммы налога, подлежащего уплате в соответствующий бюджет. В зависимости от экономической оценки хозяйственных операций субъекта предпринимательства, которые повлекли за собой снижение суммы уплаченного налога, налоговая выгода может быть признана обоснованной или необоснованной.

При этом получение налоговой выгоды не является противоправным деянием, свидетельствующим о недобросовестности налогоплательщика. Высший арбитражный суд РФ прямо допускает получение налогоплательщиком

налоговой выгоды в случае документальной обоснованности права на ее получение.

Концепция налоговой выгоды, предусмотренная Постановлением №53, в целом отвечает общим принципам мировой практики.

1. Налоговая переквалификация сделки, отвечающая экономическим (деловым) целям организации.

2. Действительность сделки в гражданско-правовом смысле.

Таким образом, концепция налоговой выгоды строится на презумпции добросовестности налогоплательщика. Контролирующий орган может опровергнуть презумпцию добросовестности посредством представления убедительных доказательств.

## Литература

1. Будылин С.Л. Обоснована ли налоговая выгода? Доктрина деловой цели в налоговом праве России и зарубежных стран [Текст] / С.Л. Будылин // Закон. – 2008. – №8.
2. Гражданский кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть первая от 30 нояб. 1994 г. №51-ФЗ ; часть вторая от 26 янв. 1996 г. №14-ФЗ ; часть третья от 26 нояб. 2001 г. №146-ФЗ ; часть четвертая от 18 дек. 2006 г. №230-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Налоговый кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть первая от 31 июля 1998 г. №146-ФЗ ; часть вторая от 5 авг. 2000 г. №117-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Определение Конституционного Суда РФ от 25 июля 2001 г. №138-О [Электронный ресурс] : доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Постановление Пленума Высшего арбитражного суда РФ от 12 окт. 2006 г. №53 [Электронный ресурс] : доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Пепеляев С. Деловая цель сделки [Текст] / С. Пепеляев // Корпоративный юрист. – 2007. – №3.

## Ключевые слова

Бенефициар; взаимозависимость; деловая цель; налоговая выгода; налоговая льгота; налоговое планирование; презумпция невиновности; субъект предпринимательства; судебная доктрина; экономическая выгода.

*Истратова Марина Владимировна,  
Ишина Марианна Станиславовна*

## РЕЦЕНЗИЯ

Статья посвящена актуальным вопросам совершенствования процесса налогового менеджмента, в частности, одной из его основных составляющих налогового планирования. Особую значимость выработка наиболее верных и адекватных с позиций государственных органов власти и конкретных субъектов налога направлений оптимизации налогового планирования имеют в кризисной ситуации. Сохранение уровня собираемости налогов и достаточной по объемам доходной части бюджета с одной стороны, и создание условий экономического, финансового и инвестиционного развития экономических агентов – хозяйствующих субъектов определяет необходимость принятия ряда мер конструктивного характера обеспечивающих и подерживающих данное равновесие.

В статье на основе критического обзора действующих норм налогового законодательства показано, что существуют значительные противоречия в их трактовке и применении в практике деятельности хозяйствующих субъектов, что может привести к самым негативным последствиям в их финансовой деятельности.

Автором дается разграничение процесса налогового планирования и уклонения от уплаты налогов, что позволяет провести более четкое разграничение между этими диаметрально противоположными по последствиям для налогоплательщика действиями.

В целом статья представляет безусловный научный интерес и рекомендуется к публикации.

*Румянцева Е.Е., д.э.н., профессор кафедры финансов и отраслевой экономики» Академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ*

## 1.2. RESEARCH OF BUSINESS ACTIVITIES IN THE AREA OF TAX PLANNING AND AVOIDANCE OF FULFILLMENT OF TAX OBLIGATIONS

M.V. Istratova, Candidate of Science (Economic) Assistant  
Professor Managing Chair Financial and Credit;

M.S. Ishina, Candidate of Science (Economic) Assistant  
Professor Managing Chair Taxes and the Taxation

*Tax Academy*

At the organization of tax planning in an organization must delimits it according to the criterion validity of the deviation from the payment of taxes and fees. The law on taxes and fees are no clear criteria for such differentiation that creates a lot of collisions.

### Literature

1. S.L. Budilin. Justified if the tax benefit? The doctrine of business objective in tax legislation in Russia and abroad. // Law. 2008. №8.
2. Civil code of Russian Federation.
3. Tax code of Russian Federation.
4. Determination of the Constitutional Court of Russian Federation on 25th of July 2001. №138-O.
5. Resolution of the Plenum of SAC of Russian Federation on 12/10//2006 №53.
6. S. Pepelyaev. The business objective of deal. // Corporate lawyer. 2007. №3.

### Keywords

Beneficiary; interdependence; business objective; tax benefit; tax discount; tax planning; presumption of innocence; business entity; court doctrine; economic benefit.