

УДК 336.02

**ПРАВОВЫЕ АСПЕКТЫ НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ
ХОЗЯЙСТВУЮЩИХ СУБЪЕКТОВ РФ: СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ
И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ**

Васильева Е. Г.

Северо-Кавказский филиал РГУП г. Краснодар

В статье освещаются правовые аспекты налогового планирования хозяйствующих субъектов, анализируются проблемы оптимизации налогообложения, совершенствования. Исследованы законодательные подходы, связанные с определением правовых пределов налогового планирования. Проанализированы основные подходы к разграничению налоговой оптимизации и уклонения от налогообложения, исследованы вопросы добросовестности налогоплательщика. Предложены меры законодательного регулирования для определения правовых пределов налогового планирования. Путем рассуждений и результатов исследований определена сущность и правовая природа налогового планирования, налоговой оптимизации. Автор считает, что отсутствие в российском законодательстве понятия «налоговая оптимизация», его неверное трактование являются вполне закономерным следствием введения термина в НК РФ и научный оборот. На основе проведенного исследования автор предлагает создать правовую модель оптимизации налогообложения, способствующую созданию полноценных субъектов рынка и формированию новой системы налогообложения.

Ключевые слова: налоговое планирование, уменьшение размера налоговых выплат, оптимальный вид платежа, снижение налоговой нагрузки, правовая модель налоговой оптимизации.

Налоговая система государства является важнейшим инструментом формирования бюджетных поступлений и основой финансирования деятельности различных органов государственной власти. Необходимым условием оптимального функционирования налоговой системы выступает эффективный налоговый контроль. Одним из средств минимизации рисков, связанных с ведением финансово-хозяйственной деятельности субъектов предпринимательства, является налоговое планирование, представляющее собой комплекс мер, направленных на уменьшение налогового бремени.

Отношения, связанные с порядком осуществления такой деятельности, регулируются нормами гражданского законодательства. Согласно п. 3 ст. 2 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) [1] к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим финансовым и административным отношениям, гражданское законодательство не применяется, если иное не предусмотрено законодательством. Таким образом, нормы гражданского права не могут быть применены к налоговым отношениям по общему правилу. Нормы налогового законодательства не могут регулировать данные отношения, однако, при налоговом планировании всегда необходимо учитывать гражданско-правовое регулирование экономических отношений для оценки влияния на эффективность деятельности.

Актуальность темы порождает возрастающая роль налогового планирования в условиях современного рыночного хозяйства. В настоящее время проблема оптимизации налогообложения является одной из наиболее актуальных при анализе финансово-экономического состояния государства с целью поиска наилучших вариантов минимизации расходов. Известно, что налоговое бремя в России и зарубежных странах достаточно значительно. Это оправдывает стремление большинства налогоплательщиков к экономии, используя все возможные законные для этого методы. Среди способов управления налогообложением важное место занимает налоговое планирование. Первые исследования проблем налоговой оптимизации появились в западной литературе в 70–80-х гг. прошлого столетия.

Сложно переоценить значение налогового планирования в современных условиях ведения бизнеса. Используя налоговое планирование, можно вполне легально снизить налоговую нагрузку на бизнес, это деятельность налогоплательщика в направлении минимизации его налоговых обязательств без нарушений законодательства. Налоговое планирование фактически выступает правомерным способом уменьшения налоговых обязанностей со стороны организации – в отличие от незаконной минимизации налоговых выплат (уклонения от уплаты налогов). Представляется, что налоговое планирование подразумевает использование комплекса методов, направленных на снижение налоговой нагрузки и повышение финансовой эффективности бизнеса. Задача оптимизации не только снизить налоги, но и избежать возможных налоговых санкций со стороны налоговых органов.

Главным инструментом налоговой оптимизации является снижение объема налоговых обязательств посредством правомерных действий налогоплательщика, включая максимальное использование предоставленных законодательством льгот, налоговых освобождений и других законных приемов и способов. Целью налогового планирования является построение такой модели хозяйствования, которая оптимизировала и сокращала бы налоговую нагрузку до минимального уровня. Следовательно, сущность налогового планирования заключается в том, что за каждым налогоплательщиком признается право использования всех допустимых законом средств, путей и методов для максимального сокращения своих налоговых обязательств. Это обеспечивается диспозитивными нормами действующего законодательства. Согласно п. 3 ч. 1 ст. 21 Налогового кодекса Российской Федерации: «налогоплательщик имеет право использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах» [2]. Формально согласно п. 7 ст. 3 Налогового кодекса Российской Федерации все неустраняемые неясности и противоречия закона должны толковаться в пользу налогоплательщика, но на деле не все так просто, как может показаться. Другой стороной проблемы является то, что в действующем российском законодательстве отсутствуют четкие критерии, которые позволяют в каждом конкретном случае разграничить правомерную минимизацию налогообложения и незаконное уклонение от уплаты налогов. Кроме того, на сегодня сформирована различная судебная практика, которая в отдельных случаях относит аналогичные действия налогоплательщиков либо к правомерной деятельности, либо к разряду правонарушений. В то же время необходимо отметить, что грамотное применение хозяйствующим субъектом норм действующего налогового законодательства,

правомерное использование всех существующих возможных льгот, прав и гарантий позволяют снизить риски налогового планирования до минимального уровня. Итогом выступает то, что достигаемый с помощью налогового планирования положительный результат оправдывает возможные налоговые риски.

В настоящее время российские ученые не пришли к единому мнению о сущности налогового планирования. Данное явление исследуется учеными различных областей знания: экономистами, юристами. Большинство работ представлено учеными в области экономики: Е. С. Вылкова, Т. А. Козенкова, Л. Г. Липник, Ю. А. Лукаш, И. Н. Соловьев, Д. Н. Тихонов [3]. Анализ существующих позиций ученых и практиков позволяет определить налоговое планирование как деятельность налогоплательщика, осуществляемую систематически и направленную на изучение и использование предусмотренных налоговым законодательством возможностей в целях оптимизации налогообложения.

Изучением методологической базы налогового планирования занимались такие ученые, как: Д. В. Попков, А. В. Брызгалин, И. Г. Русакова, В. А. Кашин, В. Я. Кожин, Т. А. Козенкова, Н. А. Попонова, В. А. Бабанин, Н. В. Воронина и др.

Современное налоговое законодательство, предусматривая различные налоговые режимы, методы исчисления налоговой базы и допуская использование налоговых льгот, стимулирует применение налогового планирования. Но не стоит забывать, что налоговое планирование имеет свои пределы, выход за которые грозит налоговыми доначислениями: добросовестность и разумность, а также запрет на действия в обход закона.

Следует отметить, что существующие пробелы в российском законодательстве дают возможность организациям-налогоплательщикам грамотно уменьшать налоговые платежи. В целях недопущения занижения налоговой базы порядок определения цен определяется Налоговым кодексом Российской Федерации (далее – НК РФ) [4] в разделе V.1. «Взаимозависимые лица. Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании» (далее – Раздел V.1. НК РФ), которым определяется порядок определения налоговой базы при совершении сделок между взаимозависимыми лицами. Также этим разделом могут определяться цены для целей налогообложения в случаях, предусмотренных отдельными положениями ч. 2 НК РФ, а также при возможном пересчете налоговой базы в случае доказательства налоговым органом получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды в случае занижения цен. Как представляется, применение порядка ценообразования, установленного Разделом V.1. НК РФ, позволяет в специфических целях налогообложения изменять цену сделки, определенную сторонами на условиях действующих гражданско-правовых отношений. При этом существует и обратная связь, когда сделка признана недействительной (ничтожной), в этом случае стороны, если в результате этой сделки были затронуты элементы, формирующие налоговую базу (например, доходы или расходы, или же стоимость имущества организации или физического лица), вынуждены будут пересмотреть свои налоговые обязательства по сделке, признанной ничтожной.

В правоприменительной практике большинства государств, в том числе и Российской Федерации, существуют специальные методы, которые позволяют предотвратить уклонение от уплаты налогов, а также существенно ограничить сферу применения различных способов налогового планирования. Принято разделять данные методы на три основные категории: законодательные ограничения, меры административного и финансового воздействия, которые применяются к нарушителям налогового законодательства, а также специальные судебные доктрины.

Действующее налоговое законодательство Российской Федерации на сегодня не содержит механизма противодействия злоупотреблению правами в целях минимизации налогов и получения необоснованной налоговой выгоды. Для установления фактов злоупотребления налогоплательщиком правами налоговые органы используют постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» [5]. Однако, как отмечается в «Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов», существующая судебная практика не предусматривает все возможные случаи злоупотребления налогоплательщиками своими правами и не позволяет в полной мере использовать налоговым органам все возможности для борьбы с агрессивным налоговым планированием.

Полагаю, что сегодня российская налоговая практика идет по пути объединения различных судебных доктрин, используемых в зарубежных странах, в одну комплексную – доктрину добросовестности налогоплательщика. При этом для разрешения вопроса о добросовестности налогоплательщика суды, как правило, исследуют вопросы соответствия формы и содержания, а также цели действий налогоплательщика. Необходимо отметить, что на сегодня комплексное определение понятия «добросовестность налогоплательщика» не дано ни в одном нормативном правовом акте. Несмотря на попытки изменения законодательства (в 2014 году было предложено дополнить ст. 21.1 НК РФ), понятие добросовестности налогоплательщика так и не нашло своего законодательного отражения, что представляется весьма обоснованным и целесообразным.

Как известно, понятие добросовестного налогоплательщика получило широкое правоприменение после принятия Конституционным Судом РФ (далее — КС РФ) ряда решений по данному вопросу. В 1998 году КС РФ впервые использовал категорию добросовестности применительно к налогоплательщикам, указав на то, что повторное взыскание с добросовестного налогоплательщика не поступивших в бюджет налогов нарушает конституционные гарантии частной собственности. Анализ принятых решений КС РФ показал следующее: не раскрывается понятие добросовестности, не даются квалифицирующие его родовые и видовые признаки. Вместе с тем, несмотря на отсутствие законодательной дефиниции добросовестности, в арбитражном и гражданском процессе понятие добросовестности все больше применяется при осуществлении судьейского усмотрения. Важным для правоприменительной практики следует иметь в виду, что применение категории добросовестности должно осуществляться наряду с принципами, заложенными в Конституции РФ. Поэтому недопустимо ограничение прав налогоплательщика в зависимости от способа реализации права частной

собственности, а также права свободного использования своих способностей и имущества для экономической деятельности, не запрещенной законом (ч. 3 ст. 55, ч. 1 ст. 34, ст. 35 Конституции РФ).

На основе анализа действующего законодательства можно сделать вывод, что право на свободное использование своих способностей и имущества для предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности служит основой конституционно-правового статуса участников. Важное значение для правильного понимания сущности налоговой оптимизации имеет правовая позиция Конституционного Суда РФ в постановлении от 27 мая 2003 г. № 9-П [7], подтвержденная определением Конституционного Суда РФ от 16.10.03 № 329-О [8]. Таким образом, вполне допускаю право добросовестного налогоплательщика на оптимизацию и налоговое планирование. На сегодняшний момент арбитражные суды (свидетельствует анализ судебной практики [9]) при рассмотрении налоговых споров ушли от применения презумпции невиновности и оперируют понятиями «добросовестный» либо «недобросовестный налогоплательщик», сочетая его с «налоговой выгодой (обоснованной либо необоснованной)». Вызвано это тем, что Пленум ВАС РФ в постановлении от 12 октября 2006 года № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» решил отказаться от абстрактного понятия «недобросовестность» и заменил его на «необоснованную налоговую выгоду». Надо признать, что возможность достижения того же экономического результата с меньшей налоговой выгодой, полученной налогоплательщиком путем совершения других предусмотренных или не запрещенных законом операций, не является основанием для признания налоговой выгоды необоснованной. Следовательно, оценочные понятия, выступающие объектами научных дискуссий, являются мощным ускорителем, способствующим развитию современного законодательства, привносящими определенные новеллы в доктрину налогового права и практику его применения. Таким регулятором и стала налоговая выгода, способствующая появлению нестабильной модели налоговой оптимизации.

В этой связи представляется актуальным соответствующий анализ развития теоретических представлений о налоговой выгоде и практики применения судебными и налоговыми органами судебных доктрин с целью выработки научно-обоснованных предложений по включению в российское законодательство о налогах и сборах критериев оценки налоговой выгоды в качестве обоснованной или необоснованной.

Нетрудно заметить, использование оценочных понятий – «налоговая выгода» (обоснованная, необоснованная), введенных судебным толкованием, нацелено на предотвращение неполноты, неопределенности налогового права в отношении оценки правомерности применения налоговых вычетов, возмещения НДС. Полагаю, что введение в научный оборот и действующее законодательство категории «налоговая выгода» неизбежно приведет к спорам и множеству мнений, как и с категорией «добросовестность» в гражданском праве. Необходимой логической предпосылкой этой теоретической позиции является появление самостоятельной, а не межотраслевой категории – «налоговая выгода» в налоговом законодательстве, что упростит ее правоприменение, взамен тому, как предлагается в законопроекте № 529775-6 [10] и принятом в последующем Федеральном законе от 18.07.2017 №

163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» [11].

Обобщая сказанное, можно заключить, что в современных условиях эффективная оптимизация налогообложения для хозяйствующих субъектов просто необходима. Отсутствие четких правовых ориентиров формирования модели налоговой оптимизации не позволяет свободно выбирать экономическим субъектам все возможные варианты снижения налоговой нагрузки, влечет невозможность применения их на практике. Несмотря на то, что задача минимизации налогов решается путем законодательно предусмотренных мер, способов (применения или не применения налоговых льгот для отдельных категорий налогоплательщиков, определенных режимов налогообложения, применения пониженных налоговых ставок, отсрочки налогового платежа и др.), невозможно избежать ошибок, допущенных при минимизации налоговой нагрузки. Важно отметить, что отсутствие установленных законом пределов налоговой минимизации приводит к целому ряду негативных последствий: сдерживает деловую активность хозяйствующих субъектов; снижает доверие хозяйствующих субъектов к налоговым органам; снижает инвестиционную привлекательность российской экономики.

В сложившейся ситуации представляется целесообразным для определения правовых пределов налогового планирования разработать предложения по внесению изменений в НК РФ в части: введения правового механизма противодействия налоговым злоупотреблениям в виде использования налогоплательщиками формально правомерных действий с основной целью неуплаты или уплаты налогов в меньшей сумме; закрепления в законодательстве о налогах и сборах прямого запрета на злоупотребление правами в сфере налогообложения. Такие изменения не должны затронуть добросовестных налогоплательщиков, но при этом будут способствовать созданию привлекательных условий ведения бизнеса и конкурентной среды для тех налогоплательщиков, которые не используют агрессивные механизмы налоговой оптимизации.

Цель введения модели налоговой оптимизации – выработать оптимальное решение вопроса, которое позволит осуществлять легальные операции с минимальными налоговыми потерями. Следует признать, что для реализации модели налогообложения на практике, помимо урегулирования общетеоретических вопросов, необходимо четкое нормативное закрепление прав и обязанностей сторон, чьи интересы указаны в модели, – государства и экономических субъектов (налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов). Отсутствие в российском законодательстве понятия «налоговая оптимизация», его неверное трактование является вполне закономерным следствием введения термина в НК РФ и научный оборот. Следует разработать теоретическую базу, позволяющую создать сбалансированную налоговую нагрузку, не подавляющую развитие экономики и способствующую проводимой государством эффективной налоговой политики. Установить в НК РФ правила, определяющие пределы дозволенного при оптимизации налогообложения. Кроме того, разработать принципы, которые необходимо соблюдать при налоговом планировании для безопасности субъектов экономической деятельности (добросовестность налогоплательщика; комплексность, эффективность и разумность; наличие деловой цели; преимущество экономического смысла, а не юридической формы; реальность экономической

деятельности и пр.). Нет сомнения, оптимизации налогообложения, чтобы почувствовать себя добросовестным налогоплательщиком, построить грамотную систему учета и уплаты налогов и, кроме того, сэкономить денежные средства законным путем, может помочь правовая модель налоговой оптимизации. Представляется, что рекомендуемая правовая модель оптимизации налогообложения поможет сформировать такую систему налогообложения, которая будет способствовать на фоне развития экономики созданию полноценных субъектов рынка. Полагаю, что сделанные выводы о введении в научный оборот и действующее законодательство категории, оценочного понятия – «модель налоговой оптимизации» (модель, отражающую оптимизацию налогообложения) неизбежно приведут к спорам и множеству мнений, как и с категорией «добросовестность» в гражданском праве. Решать вопросы налоговой оптимизации необходимо комплексно, на основе системного подхода, объединяющего специалистов различных сфер. Перспективой дальнейших исследований в данном направлении является: исследование теоретических основ формирования модели налоговой оптимизации как перспективного направления совершенствования налогового планирования и прогнозирования в России.

Список литературы:

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 29.07.2017) // Собрание законодательства РФ. 1994. № 32. Ст. 3301.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 18.07.2017) // Собрание законодательства РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.
3. Основы налогового планирования: учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по направлению «Экономика» / А. Е. Суглобов, М. И. Мигунова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015. – 247 с.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 18.07.2017) // Собрание законодательства РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.
5. Вестник ВАС РФ. 2006. № 12.
6. СПС КонсультантПлюс.
7. СЗ РФ. 2003. № 24. Ст. 2431.
8. Определение Конституционного Суда РФ от 16.10.03 № 329-О // СПС Консультант Плюс.
9. Официальный сайт Федеральные арбитражные суды Российской Федерации <<http://www.arbitr.ru>> (последнее посещение – 18.10.2017).
10. Законопроект № 529775-6 «О внесении изменения в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации (об установлении пределов прав и исполнения обязанностей налогоплательщиком)» // Официальный сайт Государственной Думы РФ <<http://www.duma.gov.ru>> (последнее посещение – 18.10.2017).
11. СЗ РФ. 2017. № 30. Ст. 4443.

Vasilyeva E. G. Legal aspects of tax planning economic entities of the Russian Federation: current state and prospects of development // Scientific notes of V. I. Vernadsky crimean federal university. Juridical science. – 2017. – Т. 3 (69). № 1. – P. 207–214.

The article highlights legal aspects of tax planning of economic entities, analyzes the problems of tax optimization, improvement. Investigated legislative approaches related to the definition of the legal limits of tax planning. The basic approaches to the distinction between tax optimization and tax evasion, investigated questions of good faith of the taxpayer. The proposed legislative regulation to define legal limits of tax

planning. By reasoning and research for defining the essence and legal nature of tax planning, tax optimization. The author believes that the absence in the Russian legislation the concept of "tax optimization", his interpretation is wrong it is a natural consequence of the introduction of the term into the tax code of the Russian Federation and the scientific revolution. On the basis of the conducted research the author proposes to create a legal model of tax optimization, contributing to the creation of a genuine market and the formation of a new system of taxation.

Keywords: tax planning, reducing tax payments, the best form of payment, reduce the tax burden, and legal model of tax optimization.

Spisok literatury:

1. Grazhdanskiy kodeks Rossiyskoy Federatsii (chast pervaya) ot 30.11.1994 № 51-FZ (red. ot 29.07.2017) // Sobranie zakonodatelstva RF. 1994. № 32. St. 3301.
2. Nalogovyy kodeks Rossiyskoy Federatsii (chast pervaya) ot 31.07.1998 № 146-FZ (red. ot 18.07.2017) // Sobranie zakonodatelstva RF. 1998. № 31. St. 3824.
3. Osnovy nalogovogo planirovaniya: ucheb. posobie dlya studentov vuzov, obuchayuschihsya po napravleniyu «Ekonomika» / A.E. Suglobov, M.I. Migunova. – M.: YuNITI-DANA, 2015. – 247 s.
4. Nalogovyy kodeks Rossiyskoy Federatsii (chast pervaya) ot 31.07.1998 № 146-FZ (red. ot 18.07.2017) // Sobranie zakonodatelstva RF. 1998. № 31. St. 3824.
5. Vestnik VAS RF. 2006. № 12.
6. SPS KonsultantPlyus.
7. SZ RF. 2003. № 24. St. 2431.
8. Opredelenie Konstitutsionnogo Suda RF ot 16.10.03 № 329-O // SPS Konsultant Plyus.
9. Ofitsialnyy sayt Federalnyie arbitrazhnyie sudyi Rossiyskoy Federatsii <<http://www.arbitr.ru>> (poslednee poseschenie – 18.10.2017).
10. Zakonoproekt № 529775-6 «O vnesenii izmeneniya v chast pervuyu Nalogovogo kodeksa Rossiyskoy Federatsii (ob ustanovlenii predelov prav i ispolneniya obyazannostey nalogoplatelshikom)» // Ofitsialnyy sayt Gosudarstvennoy Dumyi RF <<http://www.duma.gov.ru>> (poslednee poseschenie – 18.10.2017).
11. SZ RF. 2017. № 30. St. 4443.