

Федеральное государственное автономное
образовательное учреждение
высшего образования
«СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Юридический институт

Кафедра предпринимательского, конкурентного и финансового права

УТВЕРЖДАЮ
И. о. зав. кафедрой
И. В. Шишко
подпись инициалы, фамилия
« » 2020 г.

БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА

НАЛОГОВОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ В КОММЕРЧЕСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ – ПРАВОМЕРНОЕ И НЕПРАВОМЕРНОЕ

40.03.01 – Юриспруденция

Руководитель _____
подпись, дата

старший преподаватель

С. В. Староватова
инициалы, фамилия

Выпускник

Н. О. Рубан

Консультант: _____
подпись, дата

К.Ю.Н., доцент
должность, ученая степень

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
Глава 1. Теоретические основы налогового планирования.....	6
 1.1. Понятие и содержание налогового планирования	6
 1.2. Принципы, этапы и уровни налогового планирования	13
Глава 2. Разграничение налогового планирования по правомерности в коммерческой организации	22
 2.1. Правомерное налоговое планирование в коммерческой организации	22
 2.2 Неправомерное налоговое планирование в коммерческой организации	35
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	54
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	59

ВВЕДЕНИЕ

Правовые аспекты налогового планирования в предпринимательской деятельности в целом и в коммерческих организациях в частности в настоящее время являются наименее разработанной областью научных знаний. Целевая направленность налогового планирования на уменьшение налогообложения, конфликтующая с государственным интересом, диктует необходимость законодательного регулирования этого явления, в частности, через установление его определения, принципов, методов, точного разграничения правомерного и неправомерного поведения налогоплательщиков. Несмотря на то, что большинство хозяйствующих субъектов применяют налоговое планирование в современной предпринимательской практике, его правовое обеспечение в значительной степени отстает от требований времени.

Актуальность исследования заключается в необходимости создания целостной, научно-обоснованной концепции, раскрывающей природу и сущность, способы осуществления налогового планирования как неотъемлемой части финансово-хозяйственной деятельности субъекта предпринимательской деятельности, которая была бы положена в основу разработки соответствующего законодательства.

Теоретическую базу настоящего исследования образуют фундаментальные положения общей теории права, теории конституционного, административного права, уголовного права, гражданского и предпринимательского права, финансового и налогового права, экономической теории. В исследовании отражены идеи ведущих ученых в этих областях, таких как: С.С. Алексеева, О.Ю. Бакаевой, К.С. Вельского, Д.В. Винницкого, Л.К. Вороновой, О.Н. Горбуновой, Е.Ю. Грачевой, В.В. Грищенко, А.В. Демина, С.В. Запольского, Ю.А. Крохиной, И.И. Кучерова, Н.П. Кучерявенко, Г.В. Петровой, А.И. Погорлецкого, Е.В. Покачаловой, Е.А. Ровинского, Б.А. Рагозина, И.В. Рукавишниковой, Г.Ф. Ручкиной, М.В. Сенцовой (Карасевой), Э.Д. Соколовой, И.Н. Соловьева, Г.П. Толстопятенко, Н.И. Химичевой, Н.А. Шевелевой, А.А.

Ялбулганова, Б.К. Абдуллаевой, О.А. Антошиной, М.В. Беспалова, Т.П. Винокурова, Е.С. Вылковой, В.А. Гуровой, Ф.С. Дибиргаджиевой, Н.Г. Зиновьевой, Е.А. Кировой, М.Н. Крейниной, М.И. Литвинова, Т.К. Островенко, В.А. Приходько, Д.Н. Тихонова, Д.Ю. Федечкиной, В.В. Мосияша, А.Г. Седова и др. В последние годы институт налогового планирования и его совершенствование анализировался в диссертационных исследованиях на соискание ученых степеней Т.А. Гусевой, М.А. Громова, А.В. Глинова, С.В. Жесткова, С.И. Задорогина, С.В. Савсериса и др.

Однако, несмотря на столь значительное количество работ, посвященных исследованию института налогового планирования, многие вопросы остаются дискуссионными, что негативно отражается на практике применения этого института гражданами и правоприменителями. Следовательно, изучение института налогового планирования в коммерческой организации имеет теоретическую и практическую значимость.

Объектом дипломного исследования – является комплекс теоретических и практических вопросов, связанных с процессом реализации института налогового планирования, обеспечение прав и законных интересов субъектов правовых отношений как осуществляющих предпринимательскую деятельность, их работников, потенциальных клиентов (потребителей), государства в лице его органов и должностных лиц, регламентированных действующим законодательством Российской Федерации.

Предметом исследования являются налоговые нормы, нормы гражданского, трудового, административного, уголовного права, регламентирующие особенности налогового планирования и привлечения к административной и уголовной ответственности и наказания лиц, совершивших налоговые правонарушения.

Цель исследования заключается в том, чтобы на основе действующего российского законодательства, выявить особенности налогового планирования коммерческими организациями, определить критерии его правомерности и противоправности, а также определить основные пути его совершенствования.

Задачи исследования:

- проанализировать и раскрыть понятия «планирование», «налоговое планирование»;
- определить сущность, цели, принципы, этапы налогового планирования;
- проанализировать условия правомерности налогового планирования;
- провести разграничение правомерного и неправомерного налогового планирования;
- выработать рекомендации по осуществлению правомерного налогового планирования в коммерческой организации;
- раскрыть основания и особенности привлечения коммерческих организаций и их должностных лиц к различным видам юридической ответственности за правонарушения, совершенные в результате осуществления неправомерного налогового планирования;
- определить проблемные вопросы, связанные с осуществлением налогового планирования в коммерческих организациях.

Методологическую основу исследования составляют совокупность общенаучных и специальных методов познания социально-правовой действительности. Среди них главное место занимает диалектический метод, позволяющий рассмотреть объект и предмет исследования во всей полноте их проявлений, учитывая имеющиеся противоречия и последствия их разрешения. В работе использованы также аналитический, формально-логический, сравнительно-правовой, системно-структурный методы.

При проведении данного исследования было изучено законодательство Российской Федерации, монографии, научные публикации, судебные акты Верховного Суда и Конституционного Суда РФ, сложившаяся судебная практика федеральных судов РФ, правоприменительная практика налоговых органов РФ.

Работа состоит из введения, двух глав, четырех параграфов, заключения и списка использованных источников.

Глава 1. Теоретические основы налогового планирования

1.1. Понятие и содержание налогового планирования

Прежде чем анализировать понятие «налоговое планирование», необходимо раскрыть понятие «планирование». Словарь русского языка дает такое определение планированию – «...составление плана мероприятий, развития чего-либо»¹. Финансовый словарь говорит о планировании как о «...процессе, обеспечивающем сбалансированное взаимодействие отдельных видов ресурсов в рамках выбранного объекта управления, устанавливающий пропорции и темпы роста»². Планирование в экономике (лат. – planning) – «...процесс разработки планов развития экономических объектов разного уровня. В широком смысле слова включает также процессы организации осуществления планов, корректировки планов и контроля за их выполнением»³.

На сегодняшний момент налоговое планирование в большей степени – категория экономическая. Экономисты рассматривают налоговое планирование как составляющий элемент менеджмента на предприятии. Так, Е.А. Самсонов под налоговым планированием понимает совокупность плановых действий, направленных на умножение финансовых ресурсов предприятий, регулирующих размер и строение налоговой базы, влияющих на действенность принятых управленческих решений и способствующих своевременным расчетам с бюджетом в соответствии с действующим законодательством⁴. Профессор Е.С. Вылкова, Н.В. Романовский считают, что налоговое планирование – «...это неотъемлемая часть управления финансово-хозяйственной деятельностью организации в рамках единой стратегии ее экономического развития,

¹ Словарь русского языка: В 4-х т. / РАН, Ин-т лингвистич. Исследований /Под ред. А. П. Евгеньевой. — 4-е изд., стер. — М.: Рус. яз.; Полиграфресурсы, 1999. С. 576.

² Словарь терминов по курсу «Финансы, деньги и кредит / сост. В.А. Мурашкин. – Гжель: ГГХПИ, 2011. С. 37.

³ Словарь Лопатникова. Общекономический и экономико-математический объяснительный словарь.[Электронный ресурс]. –URL: <https://lopatnikov.pro/slovar/p/planirovaniye/>.

⁴ Самсонов Е.А. Модернизация использования инструментария в налоговом планировании в организации // Известия ВолгГТУ. 2016. № 3. С. 139.

выступающая как процесс системного применения наилучших (оптимальных) законных налоговых способов и методов для достижения желаемого будущего финансового состояния объекта в условиях ограниченности ресурсов и возможности их альтернативного использования»¹. Кандидат экономических наук О.Г. Стороженко характеризует налоговое планирование как законную деятельность хозяйствующего субъекта в рамках общего стратегического планирования бизнеса, направленной на выявление возможности налоговой экономии и учет налоговых последствий в деятельности организации, в основе которой лежит системный подход»².

Т.П. Винокурова определяет в качестве налогового планирования «...действия налогоплательщиков по уменьшению сумм налоговых платежей всеми способами, предусмотренными законодательством, начиная с использования налоговых льгот и вычетов учетной политики предприятия», указывает на минимизацию налоговой нагрузки путем использования льгот и иных способов, предусмотренных законодательством, чем подчеркивает свое мнение о том, что цель налогового планирования заключается в уменьшении сумм налоговых платежей³. Налоговое планирование, по мнению М.В. Ермиловой, - это «...составная часть стратегии в процессе управления организацией, обеспечивающего ее оптимальное финансовое состояние»⁴. Н.Г. Зиновьева определяет налоговое планирование «...как составную часть финансового планирования; процесс разработки системы налоговых планов и показателей по обеспечению эффективности деятельности организации в результате оптимизации налоговых платежей»⁵. При этом под налоговой оптимизацией понимается процесс, связанный с достижением определенных

¹ Вылкова Е.С., Романовский М.Е. Налоговое планирование. Санкт-Петербург: Питер. 2016. С. 493.

² Стороженко О.Г. Проблемы налогового планирования на корпоративном уровне // Бюллетень финансовой информации. – 2011. – № 9–10. С. 25.

³ Винокурова Т.П. Методика анализа и оценки налоговой нагрузки организаций сферы обращения // Экономика и управление. 2009. № 3. С. 68.

⁴ Ермилова М.В. Налоговое планирование на предприятии // Вестник науки и образования. 2017. № 6 (30). С. 2.

⁵ Зиновьева Н.Г. Налоговое планирование как способ повышения эффективности функционирования сельскохозяйственных товаропроизводителей // Управленческий учет. 2006. № 2. С. 81.

пропорций всех аспектов деятельности хозяйствующего субъекта в целом, осуществляемых им сделок и проектов, которую следует ограничивать от минимизации налогообложения - максимального снижения всех налогов¹.

Понимание налогового планирования, направленного на уменьшение налогов, привело к пониманию налогового планирования в узком смысле, которое не включало в себя налоговой оптимизации, в том смысле, где под налоговым планированием понимается также деятельность организации по распределению бюджета, с учетом необходимости выплат в определенный период и в определенном количестве. Определение, включающее в себя данные критерии, предлагаю Б. К. Абдуллаева и Ф. С. Дибиргаджиева, они понимают «налоговое планирование как необходимое условие эффективного функционирования экономики страны, способное оптимизировать налоговые обязательства и создать возможности для повышения конкурентоспособности отечественных предприятий»². Данное определение можно рассматривать как понятие налогового планирования в широком смысле, т.к. оно охватывает государственную деятельность по налоговому планированию и деятельность по налоговому планированию, осуществляемую всеми субъектами предпринимательской деятельности.

Ученые-правоведы дают такие определения налоговому планированию. Так, С.В. Жестков считает, что налоговое планирование – «...часть общего финансового планирования налогоплательщика - хозяйствующего субъекта; такая организация его предпринимательской деятельности, которая позволяет правомерно уменьшить ему налоговые обязательства; деятельность, направленная на разработку методики проведения хозяйственных операций с целью оптимизации налоговых обязательств на длительное время»³. Доктор

¹ Беспалов М.В. Снижение налогового бремени с помощью резерва по сомнительным долгам // Налоговая политика и практика. 2010. № 3. С. 18.

² Абдуллаева Б.К., Дибиргаджиева Ф.С. Методологические подходы к понятию налогового планирования // Теория и практика общественного развития. 2014. № 21. С. 2.

³ Жестков, С.В. Правовые основы налогового планирования: на примере групп предприятий. Автореферат по ВАК РФ 12.00.14, кандидат юридических наук. 2001. [Электронный ресурс]. –URL: <https://www.dissertcat.com/content/pravovye-osnovy-nalogovogo-planirovaniya-na-primere-grupp-predpriyatiy>.

юридических наук, профессор Т.А. Гусева под налоговым планированием понимает «...выбор налогоплательщиком наиболее выгодных правовых форм осуществления деятельности – организационно-правовой формы регистрируемого субъекта предпринимательской деятельности, налогового режима, учетной политики, вида и условий заключаемых гражданско-правовых договоров, использование льгот и т.д., с целью исчисления оптимальной суммы налогов в конкретных условиях хозяйствования в соответствии с действующим законодательством»¹.

Анализ приведенных определений налогового планирования, данных учеными экономистами и юристами позволил выделить основные его характеристики: вид управленческой деятельности; осуществляется в рамках стратегического планирования в течение длительного времени; проводится на основе системного анализа деятельности хозяйствующего субъекта; направлен на оптимизацию налоговой нагрузки; носит легитимный, законный характер. При этом следует отметить, что ни одному автору не удалось дать определение понятия налогового планирования, в котором бы нашли отражение все без исключения названные признаки.

Налоговое законодательство Российской Федерации, в частности, Налоговый кодекс РФ не содержит определения термина «налоговое планирование», что неизбежно приводит к различному толкованию понятия налогового планирования, его сущности и содержания. Между тем Налоговый кодекс РФ, нормативные правовые акты налоговой службы содержат такие определения и словосочетания: плановый период, налоговый период, планируемые поступления налога на прибыль, план по предупреждению банкротства банка, уплата налогов по планируемой сделке², агрессивное

¹ Гусева, Т.А. Правовое регулирование налогового планирования в предпринимательской деятельности: проблемы теории и практики. Автореферат по ВАК РФ 12.00.14, доктор юридических наук. 2008. [Электронный ресурс]. –URL: <https://www.dissertcat.com/content/pravovoe-regulirovaniye-nalogovogo-planirovaniya-v-predprinimatelskoi-deyatelnosti-problemy-t>.

² Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая): федеральный закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 01 апр. 2020) // Российская газета. – 1998. – № 148–149.

налоговое планирование¹. Судебные решения, принимаемые по налоговым спорам, не содержат определения налогового планирования, но суды используют такие формулировки «оптимизация налоговых платежей», «необоснованная налоговая выгода», «оценка налоговых последствий», «подлинное экономическое содержание операции», «действия лишенные деловой цели», «...получение экономического эффекта в результате осуществления реальной предпринимательской или иной хозяйственной деятельности...», «...экономия на налогах» и многие другие. Применяемые в тексте судебных решений формулировки, характеризуют действия субъектов предпринимательской деятельности как действия по налоговому планированию, что свидетельствует о необходимости проработки этого понятия и его основных характеристик для полного, ясного и единообразного понимания всеми субъектами налоговых правоотношений граней правомерного и неправомерного налогового планирования, какова конечная и истинная цель налогового планирования. Анализ норм налогового законодательства, судебной и иной правоприменительной практики позволяет сделать вывод, что различного рода планирование субъектом предпринимательской деятельности осуществляется, но ни легального определения понятия «налоговое планирование», ни его содержания, ни основных его этапов в налоговом законодательстве не закреплено, что, по-нашему мнению, является пробелом, который необходимо устранить. Устранения его возможно путем формулирования правовых норм и закрепления их в нормативных правовых актах различных уровней как федерального, так и регионального и муниципального.

Чтобы окончательно определиться с понятием налогового планирования необходимо понять его сущность и определить его цель. В вопросе определения сущности налогового планирования нет единого мнения ученых.

¹ О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов)» (вместе с «Методическими рекомендациями «Об исследовании и доказывании фактов умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора)»: Письмо ФНС России от 13 июля 2017 г. № ЕД-4-2/13650 // Официальные документы. – № 35.

Так, А.Н. Щедричева, Г.Е. Шалдина считают, что «...сущность налогового планирования заключается в признанном за каждым налогоплательщиком праве использовать все допускаемые законом средства, пути и методы для максимального сокращения своих налоговых обязательств»¹. Учеными отмечается, что «возможность налогового планирования обусловлена наличием в налоговом законодательстве весьма обширной сферы, где нормы права с достаточной точностью не определены и допускается их неоднозначное толкование»², тем самым указывая на грань между налоговым планированием и неправомерными действиями, целью которых является уход от уплаты налогов. Е.Н. Буева считает, что сущность налогового планирования проявляется в «...стремлении субъекта предпринимательской деятельности к максимизации конечного финансового результата в том числе путем оптимизации размера налоговых платежей государству»³.

Е.С. Вылкова, Т.А. Козенкова, Л.Г. Липник, определяют сущность налогового планирования в осуществлении систематической деятельности налогоплательщика, которая направлена на использование возможностей, предусмотренных налоговым законодательством, в целях оптимизации налогообложения⁴. Итак, под сущностью налогового планирования будем понимать - признание за каждым налогоплательщиком права использовать все допустимые законом средства, приемы, методы и способы для максимального сокращения и оптимизации своих налоговых обязательств перед государством.

При определении цели налогового планирования ученые высказывают различные точки зрения, которые категорически различаются в методах налогового планирования и отношении к границам проведения данной

¹ Щедричева А.Н., Шалдина Г.Е. Сущность и содержание налогового планирования // Успехи в химии и химической технологии. 2012. № 8 (137). С. 105.

² Ермилова М.В. Налоговое Планирование на предприятии //Экономика и бизнес». [Электронный ресурс]. –URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovoe-planirovanie-na-predpriyati-2>.

³ Буева Е.Н. Налоговое планирование предпринимательской деятельности // Ученые записки Казанского государственного университета. Гуманитарные науки. 2015. Том 147, кн. 3. [Электронный ресурс]. –URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovoe-planirovaniye-predprinimatelskoy-deyatelnosti>.

⁴ Суглобова А.Е., Мигунова М.И. Основы налогового планирования: учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по направлению «Экономика». Москва: ЮНИТИ-ДАНА. 2015. С. 213.

деятельности. Но большинство авторов сходятся во мнении, насчет конечной цели налогового планирования, подразумевая под этим увеличение прибыли проводящего эту деятельность субъекта. Так, Т.А. Марфудина в своей статье пишет: «Вся система налогового планирования направлена на одну конечную цель – увеличение прибыли хозяйствующего субъекта. В связи с этим, оценить ее эффективность можно только по степени влияния применяемых методов и способов на финансовые результаты деятельности организации»¹. На наш взгляд данное выражение верно, в плане обозначения цели налогового планирования, а конкретно «увеличение прибыли хозяйствующего субъекта» и оценки эффективности данной деятельности по результатам уменьшения налоговой нагрузки на организацию.

Налоговое планирование субъектами предпринимательской деятельности осуществляется различными методами, к которые можно условно разделить на две группы – общую и специальную. К первой группе относят такие методы как: «принятие учетной политики организации для целей налогообложения, заключение договоров и совершение сделок, имеющих более низкое налоговое бремя по сравнению с традиционным подходом, максимальное использование налоговых льгот и налоговых освобождений», к специальным же способам относит: «метод замены отношений, метод разделения отношений, метод отсрочки налогового платежа и метод прямого сокращения объекта налогообложения»². Деление методов на две группы, считаю обоснованным, так как необходимо разделить методы, возможные на любом этапе планирования и методы, которые возможно реализовать на более поздних этапах планирования.

И так, в связи с тем, что легального понятия налогового планирования не дано в российском законодательства, а значение его для осуществления предпринимательской деятельности велико, полагаем необходимым закрепить

¹ Марфудина Т.А. Роль налогового планирования в управлении // Логистика. Транспорт. Консалтинг. 2012. № 31. С. 2.

² Гурова В.А. К вопросу об определении сущности налогового планирования // Научный вестник: финансы, банки, инвестиции. 2014. № 4 (29). С. 27.

в абзаце 2 п. 1 ст. 3. Основные начала законодательства о налогах и сборах Налогового кодекса Российской Федерации понятие «налоговое планирование» и изложить ее в следующей редакции:

«1. 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.

Налогоплательщик вправе осуществлять налоговое планирование своей деятельности».

Дополнить п. 2 ст. 11 Налогового кодекса РФ «Институты, понятия и термины, используемые в настоящем Кодексе» понятие налоговое планирование и изложить его в следующей редакции:

«... Налоговое планирование – систематическая деятельность налогоплательщика, направленная на выбор наиболее выгодных правовых форм осуществления деятельности (организационно-правовая форма, налоговый режим, учетная политика, заключаемые договоры, использование льгот и т.д.), осуществляемая с целью исчисления оптимальной суммы налогов в конкретных условиях хозяйствования в соответствии с действующим законодательством».

Для проведения дальнейшего исследования за основу возьмем предложенное к законодательному закреплению определение налогового планирования и проанализируем принципы, этапы и уровни налогового планирования без определения сущности которых само правомерное налоговое планирование будет невозможным.

1.2. Принципы, этапы и уровни налогового планирования

В основу любого правового института, и налоговое планирование не является исключением, всегда положены основополагающие начала -

принципы, на которых строится этот институт. Под принципами в целом традиционно понимают основополагающие начала, на фундаменте которых, формируется сама деятельность. Как правило это общеправовые и специфические принципы. Общеправовые принципы – законность, верховенство права, недопустимость произвольного ограничения прав, уважения прав и свобод, справедливости, широкой доступности правовой информации, взаимной ответственности гражданина и государства¹; специфические принципы – определенности, удобства, экономии², обязательственности, недопустимости дискриминации, добросовестности и т.д. Раскроем некоторые из перечисленных принципов на которых должно базироваться налоговое планирование.

А.Е. Черникова выделяет такие принципы налогового планирования как законность, оперативность, непрерывность. Принцип законности – основополагающий принцип любой деятельности в правовом государстве, который представляет собой в налоговой сфере строгое соблюдение требований законодательства всеми обязанными субъектами при исчислении и уплате налогов. Принцип оперативности заключается в необходимости своевременности корректировки налоговой политики субъекта предпринимательской деятельности с учетом изменений в законодательстве. общим в плане обращения к законодательству и отслеживании изменений в нем. Принцип непрерывности – означает, что налогоплательщик, разработав схему налогового планирования должен следовать ей в течение длительного периода времени³, без исключения каких-либо периодов, является основополагающим в деятельности по налоговому планированию внутри организации.

В своей работе А. А. Петров указывает на такой принцип как «понятность и экономическая обоснованность схемы как в целом, так и всех без исключения

¹ Основы государства и права /Под ред. Шафирова В.М. Красноярск, 2008. С. 40-42.

² Майбуров И.А. Налоги и налогообложение. – 6-е изд., переработ. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015. С. 187. [Электронный ресурс]. –URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/printsiipy-nalogovoy-sistemy-rossiyskoy-federatsii>.

³ Черникова А.Е. Налоговое планирование на предприятиях в современных условиях // Проблемы экономики и менеджмента. 2016. № 3 (55). С. 2.

ее составных частей»¹. Данный принцип, на мой взгляд, отражает, одно из важнейших фундаментальных оснований, на которых основывается налоговое планирование, а именно то, что действия по его применению могут применяться как в совокупности, для достижения основной цели, или по отдельности, для достижения меньшего, но эффективного результата.

К принципам налогового планирования М. В. Беспалов в своей статье «Налоговое планирование и оптимизация налогообложения...» относит такие принципы как:

- «...адекватности затрат – стоимость внедряемой схемы не должна превышать суммы уменьшаемых налогов;
- юридического соответствия – схема оптимизации должна быть, бесспорно, легитимной в отношении как отечественного, так и международного законодательства;
- конфиденциальности – доступ к информации о фактическом предназначении и последствиях проводимых трансакций должен быть максимально ограничен;
- подконтрольности – достижение желаемых результатов от использования схемы оптимизации налоговых платежей зависит от хорошо продуманного контроля и существования реальных рычагов воздействия на всех исполнителей и на всех этапах;
- допустимого сочетания формы и содержания – синхронизация юридических и фактических действий важна не только для обеспечения защиты от недобросовестных участников процесса, но имеет также огромное значение и для минимизации возможных подозрений со стороны проверяющих;
- нейтралитета – оптимизацию налоговых платежей необходимо производить за счет своих налоговых платежей, а не за счет увеличения отчисления независимых контрагентов;

¹ Петров А.А. Налоговое планирование как элемент финансовой (налоговой) политики организации: дипломная работа специалиста. Красноярск, 2016. С.78.

- автономности – действия по оптимизации налогообложения должны как можно меньше зависеть от внешних участников»¹. Автор, выделяя принципы налогового планирования такие как нейтралитет, адекватность, автономность и, указывая, тем самым на независимость деятельности по уменьшению налогового бремени от внешних участников расширяет список критериев, которым должно соответствовать налоговое планирование. Подчеркивая независимость налогового планирования от внешнего воздействия, в том числе и государственного М.В. Беспалов указывает обособленную деятельность организации от иных налоговых действий, ограниченную в том числе от государственного администрирования.

В свою очередь Ю.В. Чечнева предлагает использовать при характеристике налогового планирования следующий набор принципов:

- «...оптимальности подразумевает, что из всех потенциально возможных вариантов должен выбираться самый эффективный;
- адекватности, который означает, что при планировании и прогнозировании должны использоваться модели, отражающие реальные процессы;
- системности, проявляющийся тем, что любая исследуемая экономическая система состоит из множества подсистем, объединенных общей целью, и процесс выработки и обоснования решения должен проводиться с учетом закономерностей развития подсистем;
- непрерывности – при прогнозировании и планировании необходимо производить увязку результатов предыдущих прогнозов и разрабатываемых на будущие периоды;
- альтернативности, т.е. многовариантность действий налогоплательщика;
- целенаправленности и приоритетности, предполагает целевой характер планирования и прогнозирования, нацеленность на достижение определенных результатов, от которых зависит развитие экономики в целом;

¹ Беспалов М.В. Налоговое планирование и оптимизация налогообложения: основные цели, задачи и принципы осуществления // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2013. № 24. С. 26.

- комплексности, который означает изучение и анализ всех сторон объекта исследования во взаимосвязи и зависимости с другими процессами и явлениями¹. Данный комплекс принципов, приведенных Ю.В. Чечневой, наиболее полно отражает сущность налогового планирования, указывает на множественность способов его осуществления и будет использован в дальнейшем исследовании как основа налогового планирования.

Анализируя вышеназванные работы ученых, можно отметить, что мнения по поводу набора принципов налогового планирования преимущественно сходятся, что позволяет составить их единый перечень:

- а) принцип законности, на котором должна основываться любая деятельность коммерческой организации;
- б) принцип адекватности затрат;
- в) принцип оптимальности;
- г) принцип системности;
- д) принцип непрерывности;
- е) принцип альтернативности, т.е. многовариантности исследований (альтернатив);
- ж) принцип целенаправленности и приоритетности;
- з) принцип комплексности;
- и) принцип нейтралитета;
- к) принцип автономности.

Приведенные принципы, по нашему мнению, в полном объеме соответствуют правомерному налоговому планированию, но, в связи тем, что данный институт не урегулирован налоговым законодательством в полном объеме, считаем необходимым закрепить данные принципы на законодательном уровне.

Процесс налогового планирования представляет собой несколько взаимосвязанных между собой этапов. Этапы налогового планирования

¹ Чечнева Ю.В. Планирование и прогнозирование налоговых поступлений: типология и основные принципы // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. 2012. № 12. С. 44.

представляют собой совокупность последовательных действий, ведущих к общей цели. Некоторые авторы приводят свои версии поэтапного проведения налогового планирования. Так О.А. Антошина предлагает следующие этапы налогового планирования коммерческой организации:

- «...анализ объектов налогообложения;
- подготовка связанных бюджетов;
- расчеты по видам налогов;
- распределение платежей по сроку уплаты налогов и сборов;
- последовательная итерация финансовых бюджетов;
- контроль и анализ исполнения бюджета. Комплекс этапов налогового планирования, предложенный выше закрепляет этап распределения платежей по сроку уплаты налогов и сборов, что, несомненно, является важным процессуальным этапом налогового планирования»¹.

Д.Н. Тихонов в своей работе выделяет такие этапы налогового планирования как: знание налогового законодательства; соблюдение налоговых законов; налоговая оптимизация². На мой взгляд, данный список этапов неполон, но в нем перечисляются основные этапы налогового планирования.

Обобщая высказанные учеными выше позиции об этапах налогового планирования, Т.В. Пащенко предлагает свою модель этапов налогового планирования:

- «...сбор информации для расчета налоговой нагрузки организации (фактической и планируемой) и показателей налогового бремени основных объектов обложения;
- анализ налоговой базы (может быть самостоятельным элементом управления);
- балансирование налоговых выплат (применение нормативов, льгот, отсрочек и т.д.);
- составление налогового календаря;

¹ Антошина О.А. Организация налогового учета и налогового планирования на предприятии // Экономико-правовой бюллетень. 2009. № 11. С. 117.

² Тихонов Д.Н. Основы налогового планирования: Москва: Инфограф. 1999. С. 192.

- составление операционного бюджета по налогам»¹.

Предложенная Т.В. Пащенко модель, по моему мнению, содержит в себе основные этапы налогового планирования и может быть взяты за основу для организации и осуществления налогового планирования в коммерческой организации. Таким образом, при анализе приведенных данных об этапах налогового планирования, предлагается проводить дальнейшее исследование, используя следующую модель:

- а) этап стратегического планирования, осуществляющийся при создании организации и группы, отвечающей за налоговое планирование в организации;
- б) этап оперативного планирования, состоящий из анализа объектов налогообложения, распределения платежей по сроку уплаты налогов и сборов, подготовки связанных бюджетов и иных активных действий, принимаемых организацией для уменьшения налоговой нагрузки;
- в) этап оценки эффективности налогового планирования, заключающийся в анализе результатов проделанной работы.

Немаловажное значение при осуществлении налогового планирования хозяйствующего субъекта имеют уровни налогового планирования:

– оперативный (базовый) уровень - своевременное и верное исчисление и уплата налогов в соответствии с действующим налоговым законодательством. Для этого нужно знать только перечень всех налогов и сборов, адресованных конкретному хозяйствующему субъекту, имеющиеся у него объекты налогообложения, ставки, источник и сроки уплаты налогов; вычислить базу налогообложения, исчислить налог, подлежащий уплате в соответствующий бюджет, отнести за счет соответствующего источника; при осуществления любой хозяйственной операции следует использовать только действующее законодательство. На этом уровне налогового планирования хозяйствующий субъект внимательно изучает налоговое законодательство и осуществляет

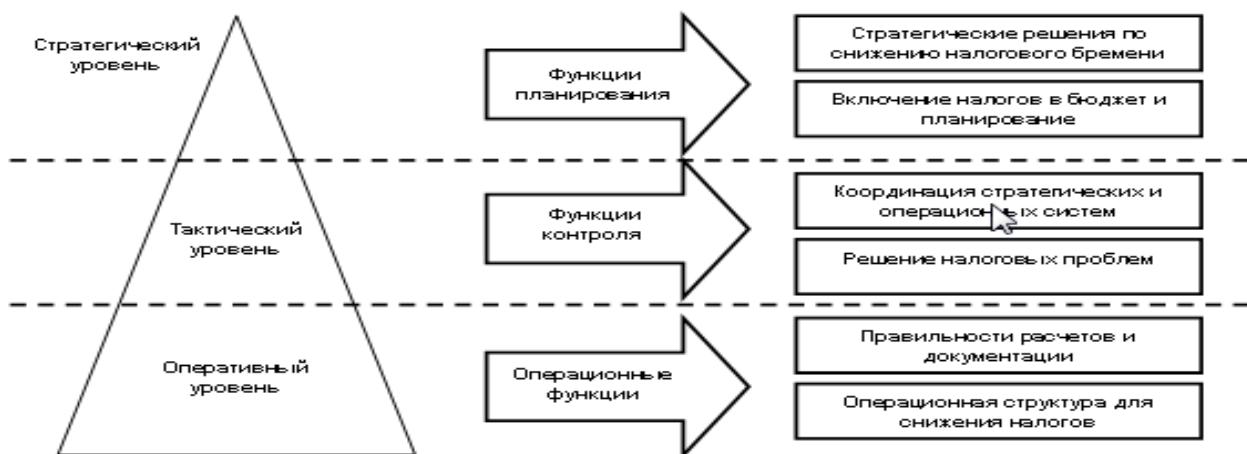
¹ Пащенко Т.В. Анализ налоговых обязательств как основной этап налогового планирования в организации // Вестник ПГУ. Серия: Экономика. 2013. № 4 (19). С. 5.

исчисление и уплату налогов, на этом уровне элементов планирования не видно, субъект осуществляет только операционную функцию;

- тактический уровень – хозяйствующий субъект анализирует финансовое состояние своего предприятия, изучает соразмерность доходов и затрат в одном налоговом периоде, следит за наличием дебиторской задолженности; использует пробелы в налоговом законодательстве при решении спорных вопросов, в том числе с помощью существующих судебных прецедентов. На этом уровне хозяйствующий субъект умеет оптимально платить налоговые платежи в краткосрочном налоговом периоде, и не платить лишнего, осуществляя контрольную функцию;

- стратегический уровень – заключается в долговременном планировании хозяйствующим субъектом своих налоговых платежей, включению их в бюджет организации и распределении их по налоговым периодам. Налогоплательщик использует такие приемы и методы, которые уменьшают его налоговые обязательства в течение длительного времени или в процессе всей хозяйствующей деятельности. На этом уровне хозяйствующий субъект осуществляя функции налогового планирования оптимизирует (снижает) налоговое бремя используя только законные методы уменьшения налогового бремени¹. Уровни налогового планирования представлены на Рисунке 1.

Рисунок 1. Уровни налогового планирования



¹ Горский И.В. Налоговая политика и экономический рост // Финансы. 2014. № 1. С. 23.

Анализ функций хозяйствующего субъекта на различных уровнях налогового планирования позволяет сделать вывод, что только стратегический уровень налогового планирования – уровень, на котором оно осуществляется в полной мере в течение всего периода хозяйственной деятельности налогоплательщика в рамках действующего законодательства с соблюдением баланса интересов налогоплательщика и государства.

Итак, поэтапное налоговое планирование должно осуществляться на основе общеправовых и специфических принципов, законодательное закрепление которых необходимо для верного и единообразного понимания и реализации всеми субъектами налоговых правоотношений своих прав и исполнения обязанностей, позволит бесспорно отграничивать правомерное поведение налогоплательщика от неправомерно, проявляющегося в уклонении от уплаты налогов. В связи с этим предлагается закрепить понятие «налоговое планирование» в Налоговом кодексе РФ, разработать и утвердить методические рекомендаций для хозяйствующих субъектов по налоговому планированию, где необходимо детально раскрыть определение налогового планирования, с учетом выявленных выше признаков, определить цель и сущность деятельности хозяйствующего субъекта – коммерческой организации по налоговому планированию, обозначить принципы налогового планирования, этапы его осуществления.

На сегодняшний день вопросы с разграничением правомерного поведения налогоплательщика от неправомерного являются актуальными, так как абстрактность и гибкость антиуклонительных норм, недопустимые по общему правилу в публичном праве, балансируются надежными процедурами их применения, а также редкостью их использования. Все это в совокупности гарантирует стабильность и предсказуемость налоговых практик, необходимых бизнесу для нормальной работы и планирования своей деятельности. Анализу правомерности поведения налогоплательщика – коммерческой организации посвящена вторая глава исследования.

Глава 2. Разграничение налогового планирования по правомерности в коммерческой организации

2.1. Правомерное налоговое планирование в коммерческой организации

Правомерность является ключевой категорией всей юридической науки и практики. Правомерность в юридической науке понимается как соответствие деятельности или результатов деятельности субъектов права требованиям и дозволениям, содержащимся в нормах права¹. Правомерным налоговым планированием в коммерческой организации, исходя из данного определения, признается соответствие деятельности или результатов деятельности такой организации требованиям и дозволениям, содержащимся в нормах права. Иными словами, налоговое планирование является правомерным тогда, когда оно соответствует действующему законодательству.

Право налогоплательщика принимать меры, направленные на правомерное уменьшение своих налоговых обязательств, основано на праве всех субъектов права защищать свои охраняемые законом права (в первую очередь, право собственности) любыми не запрещенными законом способами. Согласно ст. 209 ГК РФ собственник вправе по своему усмотрению совершать в отношении принадлежащего ему имущества любые действия, не противоречащие закону и иным правовым актам и не нарушающие права и охраняемые законом интересы других лиц². Хоть и закреплено Гражданским кодексом право собственника на распоряжение своим имуществом, но оно должно быть урегулировано государством, чем и являются налоги.

Законодатель в Налоговом кодексе определяет налог как обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических

¹ Тарасова Л.Н. Правомерность как правовой принцип, метод правового регулирования и правовой режим // Вестник МФЮА. 2012. № 4. С. 43.

² Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) : федеральный закон от 30 нояб. 1994 г. № 51-ФЗ (ред. от 27 дек. 2019 г.) // Собрание законодательства РФ. – 1994. – № 32. – Ст. 3301.

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 (ч. 1 ст. 8 НК РФ). Иными словами, налогом является изымаемая государством в свою пользу доля имущества налогоплательщика на безвозмездной основе. Исходя из этого, естественным желанием налогоплательщика является желание уменьшить потери, причиненные ему взиманием налогов. Так, заинтересованное лицо, с которого государство безвозмездно взывает денежные средства в качестве налогов, вправе самостоятельно избрать способ их уплаты, который позволил бы снизить его потери, используя для этого все способы, которые разрешены законом. Это положение подтверждает и Конституция РФ в ч. 2 ст. 45, которая гарантирует всем право защищать свои права и обязанности всеми способами, не запрещенными законом¹. Таким образом, Конституция РФ признает право налогоплательщика на реализацию мер по защите его права собственности, в том числе и направленных на уменьшение налоговых обязательств. Однако, следует подчеркнуть, что право уменьшать налоговые платежи не безгранично. Налогоплательщик имеет право лишь на те действия, которые не противоречат законодательству.

Статья 12 Закона «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» предусматривала, что налогоплательщик имеет право пользоваться льготами по уплате налогов на основаниях и в порядке, установленном законодательными актами². В настоящее время данная норма закона, утратившего силу в связи с принятием Налогового Кодекса Российской Федерации от 1 января 1999 г., трансформировалась в ст. 21 НК РФ о правах налогоплательщиков. В соответствие с ч. 3 ст. 21 НК РФ налогоплательщики

¹ Конституция Российской Федерации: принята всенародным голосованием 12 дек. 1993 г. (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30 дек. 2008 г. № 6-ФКЗ, от 30 дек. 2008 г. № 7-ФКЗ, от 5 фев. 2014 г. № 2-ФКЗ, от 21 июл. 2014 г. № 11-ФКЗ) // Собрание законодательства РФ. – 2014. – № 31. – Ст. 4398.

² Об основах налоговой системы в Российской Федерации: Закон РФ от 27 дек. 1991 г. № 2118-1 (утр. силу) // Российская газета. – 1992. – № 56.

имеют право использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах.

Как указал Конституционный Суд РФ в своем Постановлении от 3 июня 2014 г. № 17-П, правила Налогового кодекса РФ предусматривают возможность выбора налогоплательщиком наиболее оптимального способа организации экономической деятельности и налогового планирования¹. При этом Налоговый кодекс РФ определяет меру свободы усмотрения налогоплательщиков в процессе исполнения ими конституционной обязанности по уплате налогов, при которой они вправе самостоятельно осуществлять налоговое планирование при соблюдении законодательных ограничений. Налоговое законодательство не исключает в налоговых правоотношениях действия принципа диспозитивности и допускает возможность выбора налогоплательщиком того или иного метода учетной политики (применения налоговых льгот или отказа от них, применения специальных налоговых режимов и т.п.), которая, однако, не должна использоваться для неправомерного сокращения налоговых поступлений в бюджет в результате злоупотребления налогоплательщиками своими правомочиями.

Также Конституционный Суд РФ указал на то, что налоговые отношения базируются на властном методе правового регулирования и исполнение закрепленной в Конституции РФ обязанности по уплате установленных законом налогов подразумевает субординацию, то есть властное подчинение налогоплательщика условиям, предусмотренным со стороны государства. Иными словами, налоговое законодательство регулирует публичные отношения, которые не могут складываться в горизонтальной плоскости, всегда такое регулирование исходит из того, что государство – обязывающий субъект, а налогоплательщик – обязанnyй.

Но не стоит говорить о государстве, как о субъекте налогового правоотношения, который ужесточает налогообложение контрагента-

¹ По делу о проверке конституционности положений п. п. 6 и 7 ст. 168 и п. 5 ст. 173 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой ООО «Торговый дом «Камснаб» : Постановление КС РФ от 3 июня 2014 г. № 17-П // Собрание законодательства РФ. – 2014. – № 24. – Ст. 3143.

налогоплательщика. Политика государства в вопросе налогообложения (фискальная политика) заключается не только в применении сдерживающих мер, например, увеличение налога, но и в применении налоговых преференций, которые являются стимулом от государства для налогоплательщиков.

Наличие стимулирующей политики в государстве, как ровно и сдерживающей, по моему мнению, является необходимым условием для сохранения и поддержания баланса системы налогообложения. Ведь, когда государство установило подобную фискальную политику, обеспечивающую выгодный как для налогоплательщика, так и для государства результат, представленный в виде увеличения собираемости налоговых сборов и удовлетворяющий обоих субъектов.

Преференции государства, в первую очередь, дают возможность налогоплательщикам использовать налоговые льготы, применяя которые коммерческая организация осуществляет правомерное налоговое планирование.

Примером механизма правомерного налогового планирования выступают страховые взносы. Так, в соответствии с ст. 420 НК РФ объектом обложения страховыми взносами являются выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц, подлежащих обязательному социальному страхованию в соответствии с федеральными законами о конкретных видах обязательного социального страхования:

- а) в рамках трудовых отношений и по гражданско-правовым договорам, предметом которых являются выполнение работ, оказание услуг;
- б) по договорам авторского заказа в пользу авторов произведений;
- в) по договорам об отчуждении исключительного права на результаты интеллектуальной деятельности, издательским лицензионным договорам, лицензионным договорам о предоставлении права использования произведения науки, литературы, искусства, в том числе вознаграждения, начисляемые

организациями по управлению правами на коллективной основе в пользу авторов произведений по договорам, заключенным с пользователями¹.

Основанием для уменьшения налогового бремени выступают льготные (пониженные) тарифы, установленные ст. 427 НК РФ. Так, налогоплательщики могут применить пониженные тарифы страховых взносов при наличие следующих оснований:

- а) осуществление интеллектуальной деятельности;
- б) для организаций и индивидуальных предпринимателей, заключивших с органами управления особыми экономическими зонами соглашения об осуществлении технико-внедренческой деятельности;
- в) для российских организаций, работающих в области информационных технологий;
- г) для плательщиков, производящих выплаты и иные вознаграждения членам экипажей судов, зарегистрированных в Российском международном реестре судов. Данное основание является не столько распространенным в силу особого субъекта налогообложения.
- д) для организаций и индивидуальных предпринимателей, которые используют упрощенную систему налогообложения (УСН), основными видами экономической деятельности которых являются:
 - 1) производство пищевых продуктов;
 - 2) производство безалкогольных напитков, производство минеральных вод и прочих питьевых вод в бутылках;
 - 3) производство текстильных изделий;
 - 4) производство одежды;
 - 5) производство кожи и изделий из кожи и другие.

Стоит отметить, что для физических лиц это не единственный способ снизить размер взносов, для них также предусмотрены налоги, которые не подлежат налогообложению, установленные ст. 217 НК РФ.

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): федеральный закон от 05 авг. 2000 г. № 117-ФЗ (ред. от 21 мая 2020 г.) // Собрание законодательства РФ. – 2000. – № 32. – Ст. 3340.

Что касается судебной практики разрешения налоговых споров, то она исходит из презумпции добросовестности налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики. В связи с этим предполагается, что действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, экономически оправданы, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, – достоверны.

Под налоговой выгодой, Пленум Высшего Арбитражного Суда РФ в своем Постановлении от 12 октября 2006 г. № 53, понимает уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета¹.

Представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения, если налоговому органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы.

Так, кооператив по строительству и эксплуатации гаражей для личного автотранспорта «Пикет» обратился к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 4 по Ямало-Ненецкому автономному округу, к Управлению ФНС РФ по Ямало-Ненецкому автономному округу об оспаривании решения МИФНС № 4 по ЯНАО № 1609 от 14 июля 2018 г. о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решения управления Федеральной налоговой службы по ЯНАО № 314 от 07 сентября 2018 г².

¹ Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды: постановление Пленума ВАС РФ от 12 окт. 2006 г. № 53 // Вестник ВАС РФ. – 2006. – № 12.

² Решение арбитражного суда Ямало-Ненецкого автономного округа от 16 апр. 2019 г. [Электронный ресурс] // Судебные и нормативные акты РФ. – URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/ebcqnksmaWL8>.

Кооперативом по строительству и эксплуатации гаражей для личного автотранспорта «Пикет» 30 января 2018 года представлен в Межрайонную инспекцию Федеральной налоговой службы № 4 по Ямало-Ненецкому автономному округу расчет по страховым взносам за 2017 год «с нулевыми» показателями. Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы РФ №4 по Ямало-Ненецкому автономному округу проведена камеральная налоговая проверка представленного расчета, по итогам которой был составлен акт проверки. Позднее должностным лицом МИФНС РФ №4 по ЯНАО принято решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, согласно которому Кооператив по строительству и эксплуатации гаражей для личного автотранспорта «Пикет» привлечен к ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 122 Налогового кодекса Российской Федерации за неуплату (неполную уплату) страховых взносов в виде штрафа в размере 3510 руб. Кроме того, указанным решением Кооперативу доначислены и предложены к уплате страховые взносы в размере 17550 руб. и пени, начисленные в связи с несвоевременной уплатой страховых взносов в сумме 1700 руб. 65 коп.

Основанием для привлечения Кооператива к ответственности послужил вывод Инспекции о занижении плательщиком облагаемой базы по страховым взносам в результате неотражения в расчете по страховым взносам в 2017 году возможных выплат председателю Кооператива – исходя из величины прожиточного минимума в спорный период (19500 руб.).

Исследуя имеющиеся материалы дела, а также с учетом действующего законодательства, суд пришел к выводу о том, что руководитель организации, состоящий с кооперативом в трудовых отношениях, а также в случае, когда он является единственным учредителем (участником) организации, в целях обязательного социального страхования относится к лицам, работающим по трудовому договору. С учетом этого на выплаты, производимые данному лицу, страхователи обязаны начислять страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, на обязательное социальное страхование на случай временной

нетрудоспособности и в связи с материнством, а также на обязательное медицинское страхование, руководствуясь положениями главы 34 НК РФ.

Основанием для исчисления страховых взносов являются выплаты, начисленные работнику за определенный трудовой результат (исполнение служебных обязанностей, выполнение работы, оказание услуги).

Налоговой проверкой установлено, что Кооператив по строительству и эксплуатации гаражей для личного автотранспорта «Пикет» на протяжении проверяемого периода осуществлял хозяйственную деятельность, председатель Кооператива свои функции выполнял, однако заработка платы последнему не начислялась и, соответственно, страховые взносы во внебюджетные фонды не перечислялись, что расценено налоговым органом как нарушение законодательства о страховых взносах. Вместе с тем, материалы дела свидетельствуют о том, что Кооперативом в проверяемый период в пользу председателя не начислялись и не производились выплаты, что, в свою очередь, свидетельствует об отсутствии базы для начисления страховых взносов.

При этом суд отмечает, что в налоговом законодательстве отсутствует норма, санкционирующая начисление страховых взносов произвольно расчетным путем исходя из минимального размера оплаты труда в отсутствие у плательщика облагаемой базы. С учетом изложенного суд пришел к выводу об отсутствии оснований для доначисления заявителю страховых взносов, начисления соответствующих сумм пеней, а также для привлечения Кооператива к ответственности на основании пункта 1 статьи 122 НК РФ.

Таким образом, в данном примере налоговая инспекция приняла ненормативный правовой акт, который не свидетельствует в действиях Кооператива правонарушения, в связи с чем, Кооператив «Пикет» правильно применил действующее законодательство и, в связи с чем, правомерно осуществил налоговое планирование, исчислило и уплатило налог.

Другим судебным актом, служащим примером правомерного налогового планирования коммерческой организации, является решение арбитражного суда Челябинской области от 26 ноября 2019 г. по делу № А76-21523/2019.

ООО «Автоэкспресс» подало заявление в арбитражный суд о признании незаконным бездействия и требованием обязать произвести возврат страховых взносов и пени в сумме 1 050 624 руб. 74 коп. Ответчиком по данному делу выступила межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы № 20 по Челябинской области. В обоснование доводов заявления общество сослалось на то, что оно правомерно применяло пониженный тариф по страховым взносам по причине соответствия критериям, установленным ст. 427 НК РФ, а потому излишне взысканные страховые взносы на сумму 969 311 руб. 15 коп. и пени на сумму 81 313 руб. 59 коп. подлежат возвращению обществу. Инспекция ссыпалась в отзыве на то, что общество не имеет права на применение пониженного тарифа, поскольку, если основным видом экономической деятельности плательщика страховых взносов, совмещающего УСН и единый налог на вмененный доход, является вид экономической деятельности, указанный в подп. 5 п. 1 ст. 427 НК РФ, но по которому плательщик применяет ЕНВД, то у него отсутствует право на применение пониженных тарифов страховых взносов.

Суд отметил, что, как обоснованно отмечено обществом в ходе судебного разбирательства, применение льготного тарифа, предусмотренного ст. 427 НК РФ, является правом страхователя, носит заявительный характер посредством его декларирования в подаваемых уполномоченному органу расчетах и может быть реализовано при соблюдении установленных в ст. 427 НК РФ совокупности условий¹. При этом, то обстоятельство, что льгота изначально не была заявлена обществом сам по себе не означает его отказ от использования соответствующей налоговой льготы в этом периоде. Суд уточнил, что право на налоговую льготу, не использованную в предыдущих налоговых периодах, налогоплательщик может реализовать путем подачи уточненной налоговой декларации, заявления в рамках проведения выездной налоговой проверки либо

¹ Решение арбитражного суда Челябинской области от 26 нояб. 2019 г. [Электронный ресурс] // Судебные и нормативные акты РФ. –URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/2PdLWBIfcYNv>.

заявления в налоговый орган при уплате налога на основании налогового уведомления.

Суд также уточнил, что положения Налогового кодекса РФ не содержат требований о том, что для применения пониженных тарифов должно выполняться условие о фактической уплате налога по УСН с основного вида экономической деятельности. Уплата организацией по основному виду деятельности единого налога на вмененный доход, и применение им упрощенной системы налогообложения, не может являться основанием для отказа в применении пониженного тарифа.

Исходя из смысла ст. 427 НК РФ, если основным видом экономической деятельности организации, применяющей УСН и ЕНВД, является вид деятельности, указанный в пп. 5 п. 1 ст. 427 НК РФ, то страховые взносы уплачиваются такой организацией по пониженному тарифу при соблюдении условия о сумме доходов независимо от вида налога специального налогового режима по данному виду деятельности. При таких обстоятельствах, применение заявителем пониженного тарифа страховых взносов является правомерным. Вывод суда заключается в признании за обществом его действий в налоговом планировании правомерными, а именно – соответствующими налоговому законодательству в части применения пониженного тарифа страховых взносов. Таким образом ООО «Автоэкспресс» сумело доказать и отстоять свое законное право на использование льготы, данной ему государством.

Одним из важнейших этапов налогового планирования является учетная политика предприятия. В соответствие с п. 2 ст. 11 НК РФ учетная политика для целей налогообложения – это выбранная налогоплательщиком совокупность допускаемых способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета других необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика. Требования к учетной политики содержатся в главах 21, 25, 26 Налогового кодекса РФ. Примером

применения такого этапа налогового планирования может послужить решение арбитражного суда Брянской области Решение от 9 октября 2019 г. по делу № А09-6975/2018¹.

Закрытое Акционерное Общество «Брянский арсенал» обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы по г. Брянску о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Так, Инспекцией Федеральной Налоговой Службы России по г. Брянску была проведена выездная налоговая проверка ЗАО «Брянский арсенал» по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания, перечисления) налога на добавленную стоимость, налога на прибыль организаций, транспортного налога, налога на доходы физических лиц, налога на имущество организаций, по результатам которой был составлен акт. Налоговая служба ссылалась на то, что данные о фактически понесенных расходах ЗАО «Брянский арсенал» на транспортные расходы не соответствуют нормам налогового законодательства и учетной политикой предприятия при определении размера расходов и периода, на который они относятся.

Суд исследовал все имеющиеся в деле материалы и пришел к выводу о том, что фактически применяемый в ЗАО «Брянский арсенал» в 2012-2013 годах способ принятия к учету транспортных расходов не зависел от даты передачи в производство сырья и материалов, и при этом не противоречил учетной политике общества и изданным в целях ее исполнения распорядительным документам, а требование акционерного общества подлежит удовлетворению. В данном случае налоговый орган не смог опровергнуть факт несения транспортных расходов, в соответствии с чем суд и принял решение в пользу акционерного общества, чем еще раз показал, что учетная политика предприятия является правомерным налоговым планированием коммерческой организации.

¹ Решение арбитражного суда Брянской области от 18 окт. 2018 г. [Электронный ресурс] // Судебные и нормативные акты РФ. – URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/jDKLcNDbRdJ8>.

Рассмотрим налоговое планирование на примере ООО «КрасСпецАвто», занимающейся предоставлением техники в соответствии с договорами по возмездному оказанию услуг. В связи с тем, что в организации нет специального отдела по налоговому планированию, данную функцию осуществляет отдел, состоящий из бухгалтера и главного бухгалтера.

Такой отдел обеспечивает:

- а) участие в составлении финансовых планов и контроль за их выполнением;
- б) наблюдение за состоянием остатков на расчетном и других счетах в банках;
- в) наблюдение за своевременными платежами в государственный бюджет;
- г) контроль за расходованием денежных средств по целевому назначению;
- д) оформление чеков, аккредитивов, заявлений, обязательств и других документов по банковским и расчетным операциям;
- е) получение в банках – выписок из счетов предприятия;
- ж) анализ финансового положения предприятия;
- з) планирование налоговых платежей в бюджет и внебюджетные фонды.

Таким образом, можно видеть, что налоговое планирование в ООО «КрасСпецАвто», заключается в оперативном контроле за правильностью определения налоговой базы и контроле за полнотой и своевременностью уплаты налогов. При определении налоговой нагрузки изучаются данные налогового и бухгалтерского учета, в соответствии с Федеральным законом от 06 декабря 2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»¹. Но все же стоит отметить, что данной коммерческой организации не хватает методологических рекомендаций для осуществления правомерного налогового планирования с

¹ О бухгалтерском учете : федеральный закон от 6 дек. 2011 г.№ 402-ФЗ (в ред. от 26 июля 2019 г.) // Российская газета. – 2011. – № 278.

целью снижения налогового бремени и увеличения ее финансово-хозяйственной деятельности.

Подводя итог можно сказать, что налоговое планирование в коммерческой организации является правомерным в случае соблюдения действующего законодательства, которое хоть и не содержит его легального определения, но имеет все необходимые инструменты для его достижения. Так, налоговое законодательство установило ряд преференций, применение или не применение которых зависит от налогоплательщика. Такие преференции не являются сами по себе освобождением налогоплательщика от уплаты налогов, они предоставляются им в виде разнообразных льгот.

Отсутствие законодательного регулирования налогового планирования приводит к тому, что между государством и субъектом предпринимательской деятельности преследуют разные цели. Так, с одной стороны, государство заинтересовано в поступлении в бюджет как можно большего количества денежных средств, с другой стороны – каждый налогоплательщик стремится сократить безвозмездные изъятия части его дохода, что значит, уменьшить сумму налоговых платежей. И для того, чтобы субъект налогового правоотношения не перешел в неправомерное налоговое планирование ему необходимо понимать, что может он делать, а что нет, ведь грань между правомерностью и неправомерностью довольно тонкая. В связи с этим возникает необходимость в таком акте, который бы включал в себя методологические рекомендации для коммерческих организаций, отражающие варианты правомерного налогового планирования. Иными словами, наряду с правомерным налоговым планированием существует отдельная категория методов незаконного налогового планирования, которые будут рассмотрены в следующем параграфе.

2.2 Неправомерное налоговое планирование в коммерческой организации

Неправомерность как антоним правомерности – несоответствие деятельности или результатов деятельности субъектов права требованиям и дозволениям, содержащимся в нормах права. Неправомерным налоговым планированием в коммерческой организации, исходя из данного определения, признается несоответствие деятельности или результатов деятельности такой организации требованиям и дозволениям, содержащимся в нормах права. Иными словами, в случае несоответствия действующему законодательству налоговое планирование будет признаваться неправомерным.

Неправомерным налоговым планированием является уклонение от уплаты налогов, а также, когда налогоплательщиком незаконно используются налоговые льготы, несвоевременно уплачиваются налоги, сборы и платежи, скрываются доходы, не представляются или несвоевременно представляются необходимые документы для исчисления и уплаты налогов и сборов. Подобные действия порождают негативные последствия для налогоплательщиков со стороны регулирующих органов. Породить такие обстоятельства может как незнание современного налогового законодательства, так и нежелание платить налоги.

В результате неправомерного налогового планирования могут наступить негативные последствия как для сотрудников, осуществивших такое планирование, так и для организации в целом. Такие негативные последствия выражаются в различных видах ответственности – дисциплинарной, гражданско-правовой, административной, уголовной.

Дисциплинарная ответственность, как вид юридической ответственности, применяется за совершение дисциплинарного проступка, то есть невыполнение или ненадлежащее выполнение работником по его вине возложенных на него трудовых обязанностей. В таком случае, в соответствии со ст. 192 ТК РФ, работодатель имеет право применить дисциплинарные взыскания в виде

вынесения замечания или выговора, либо увольнения с занимаемой должности¹.

Для привлечения к ответственности сотрудника, занимающегося налоговым планированием, необходимы доказательства того, что нарушение произошло по вине работника. Например, суд отменил выговор, объявленный главному бухгалтеру за неправильное исчисление страховых взносов, так как выяснилось, что работодатель не обеспечил его ни бухгалтерской программой, ни справочными правовыми системами, ни доступом в Интернет. Поэтому у главного бухгалтера просто не было возможности своевременно узнавать об изменениях законодательства². В данном примере главный бухгалтер, который осуществлял налоговое планирование, вышел за рамки правомерности, в связи с чем страховые взносы были исчислены неверно, хотя и не по его вине. Такой вид ответственности применяется на практике часто, но стоит заметить, что он может применяться только за невыполнение обязанностей, закрепленных в трудовом договоре или должностной инструкции. И стоит отметить, когда организация несет убытки в связи с неправомерными действиями лица при осуществлении им его трудовых функций, тогда она имеет право регрессного требования по отношению к такому лицу.

Вторым видом ответственности за применение неправомерного налогового планирования является административная ответственность. Такой вид юридической ответственности определяет обязанности субъекта претерпевать лишения государственно-властного характера за совершение административного правонарушения. Назначить административное наказание за административное правонарушение может орган или должностное лицо, наделенное соответствующими полномочиями (судебная и внесудебная ответственность). В качестве субъекта административной ответственности могут выступать и организации. Но только не в случае с налогами. Для данной

¹ Трудовой кодекс Российской Федерации: федеральный закон от 30 дек. 2001 г. № 197-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 2002. – № 1 (часть I). – Ст. 3.

² Кассационное определение Мурманского областного суда от 1 фев. 2012 г. [Электронный ресурс] // Судебные и нормативные акты РФ. – URL: <http://sudact.ru/regular/doc/BJaIYpj567>.

категории нарушений санкции по КоАП РФ установлены только для должностных лиц. Что, впрочем, вполне объяснимо. Наложение дополнительного административного штрафа на организацию, которая уже подверглась налоговому штрафу, означало бы нарушение принципа однократности привлечения к ответственности, а это недопустимо. Так, в соответствие с главой 15 Кодекса административных правонарушений РФ, должностные лица организации могут понести ответственность за грубое нарушение требований к бухгалтерскому учету, в том числе к бухгалтерской (финансовой) отчетности. Под грубым нарушением подразумевается уменьшение объема налогов и сборов не менее чем на 10 процентов вследствие искажения данных бухгалтерского учета, а также искажения любого показателя отчетности.

Так, в отношении генерального директора ООО «Апин» А.С. Седых было вынесено постановление мирового судьи Амурской области по Благовещенскому городскому судебному участку № 6 от 9 октября 2019 года, в соответствии с которым А.С. Седых была признана виновной в совершении административного правонарушения, предусмотренного ч. 1 ст. 15.11 КоАП РФ, и ей назначено административное наказание в виде штрафа в размере 5000 рублей. Привлекая Седых А.С. к административной ответственности по ч. 1 ст. 15.11 КоАП РФ, мировой судья исходил из того, что субъектом данного правонарушения является именно руководитель организации, поскольку на него в соответствии с ФЗ «О бухгалтерском учете» возложена ответственность за организацию бухгалтерского учета, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций. По мнению мирового судьи, на основании положений ст. 7 указанного закона ведение бухгалтерского учета и хранение документов бухгалтерского учета организуются руководителем экономического субъекта.

Учитывая это, исходя из положений ст. ст. 6, 7 ФЗ «О бухгалтерском учете» руководитель в зависимости от объема учетной работы определяет форму организации бухгалтерского учета на предприятии. При учреждении

бухгалтерской службы непосредственную ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности несет главный бухгалтер организации. Как усматривается из акта налоговой проверки от 27 февраля 2019 года, главный бухгалтер в ООО «Апин» имелся. Данные обстоятельства были оставлены мировым судьей без внимания, в связи с чем постановление мирового судья было отменено решением Благовещенского городского суда № 12-1878/2019 от 22 ноября 2019 г¹. В данном примере стоит обратить внимание не на то, что было привлечено ненадлежащее лицо к административной ответственности, а на то, что административное правонарушение было совершено, в результате чего была искажена отчетность в силу включения в состав основных затрат и иных, не относящихся к основным, что является способом снижения налоговых выплат, т.е. неправомерным налоговым планированием.

Третьим видом ответственности за неправомерное налоговое планирование является гражданско-правовая. Такой вид юридической ответственности является последствием, возникающим в следствие совершения гражданского правонарушения. Гражданско-правовая ответственность заключается в применении к правонарушителю в интересах другого лица или государства мер воздействия, предусмотренных законом или договором и влекущих для него негативные, экономически невыгодные последствия имущественного характера — возмещение убытков, уплату неустойки. Однако гражданско-правовая ответственность характерна для отношений юридически равных сторон. Налоговые отношения имеют государственно-властный характер: сторона, представляющая государство, вправе давать указания, обязательные для другой стороны. Имущественная ответственность при неравенстве субъектов отношений не имеет гражданско-правового характера. Однако государственный орган, причинивший своими незаконными

¹ Решение Благовещенского городского суда от 22 нояб. 2019 г. [Электронный ресурс] // Судебные и нормативные акты РФ. –URL: <https://sudact.ru/regular/doc/KKUzbOVsb1YV>.

действиями ущерб интересам лица, обязан возместить убытки. В такой ситуации отсутствуют властные отношения, поэтому возмещение убытков регулируется гражданским правом. Меры гражданской ответственности не направлены непосредственно на обеспечение соблюдения налогового законодательства, но косвенно влияют на законность в сфере налогообложения.

Налоговый орган (ФНС и ее подразделения) отвечает за сбор, исчисление и уплату налогов в бюджет в соответствии с действующим налоговым законодательством. В соответствие со ст. 45 НК РФ налоговый орган вправе проверить сделку, переквалифицировать ее (мнимую или притворную), а доначисленные в результате этого налоги взыскиваются в судебном порядке. В таком случае возникает вопрос, когда налоговый орган может вмешиваться в гражданско-правовые отношения. Например, налогоплательщиком был оформлен договор купли-продажи, а в действительности отношения контрагентов соответствуют договору дарения¹. В данном случае налоговый орган переквалифицировал сделку и привлек к ответственности налогоплательщика на основании необоснованного уменьшения налогового бремени, в связи с чем убытки понесло государство. Исходя из этого можно сделать вывод, что налоговый орган имеет право вмешиваться в гражданско-правовые отношения тогда, когда такие отношения причиняют вред государству. Кроме того, являясь публичными субъектами, налоговые органы имеют права, совпадающие с их обязанностями. Налоговый орган не вправе единолично определять, пользоваться ли своим правом или нет. То есть, при необходимости переквалификации, право налогового органа на изменение юридической квалификации сделки, либо же характера деятельности налогоплательщика становится одновременно и его обязанностью².

Другим примером, когда налоговый орган обоснованно вмешивается в гражданско-правовые отношения, является Определение Верховного Суда РФ

¹ Решение арбитражного суда г. Москвы от 18 авг. 2005 г. [Электронный ресурс] // Судебные и нормативные акты РФ. – URL: <http://sudact.ru/regular/doc/BDjkabh89>.

² Акимова В.Г, Литвинова К.Ю., Штукмастер И.Б., Кузнецов А.Б. Пределы вмешательства в налоговое планирование при налоговом администрировании // Закон. 2019. № 5. С. 7.

от 21 июля 2016 г. № 306-КГ16-8417¹. Так, ОАО «Ульяновский механический завод № 2» обратилось в суд с заявлением о признании недействительным решения ИФНС в части доначисления НДС, уменьшения убытков. Решением Арбитражного суда Ульяновской области от 18 сентября 2014 г. заявленные требования удовлетворены частично, решение инспекции признано недействительным в части штрафа по ст. 126 НК РФ, размер штрафа уменьшен до суммы 109 360 руб. Постановлением Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 20 февраля 2015 г. решение суда первой инстанции оставлено без изменения. Постановлением Арбитражного суда Поволжского округа от 27 мая 2015 г. решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции в обжалуемой части отменены. Однако Судебная коллегия Верховного Суда РФ встала на сторону налоговых органов.

Так, Верховный Суд РФ признал договорные отношения «формальными», поскольку было установлено наличие недостоверных сведений, содержащихся в первичных документах, представленных обществом по взаимоотношениям с контрагентами.

Позиция ИФНС заключалась в следующем: основанием для доначисления спорных сумм налога, начисления пени, взыскания штрафных санкций, уменьшения убытков послужили выводы инспекции о неправомерном занижении – доходов от реализации продукции собственного производства, НДС путем формального заключения договора с ООО «Техснабторг», а также о необоснованном отражении в составе расходов, учитываемых для целей налогообложения, стоимости товаров, приобретенных по договору поставки с ООО «Промотек», неправомерном предъявлении сумм НДС к вычету с целью получения необоснованной налоговой выгоды.

Формальность договора налоговый орган установил по следующим признакам: руководитель ООО «Техснабторг» является массовым учредителем в 17 организациях и массовым руководителем в 19 организациях; генеральный

¹ Определение Верховного Суда РФ от 21 июля 2016 г. [Электронный ресурс] // Судебные и нормативные акты РФ. – URL: <http://sudact.ru/regular/doc/BJabqM567>.

директор ОАО «УМЗ № 2» при опросе в ходе проверки указал, что лично с руководителем ООО «Техснабторг» при заключении договора не встречался; подписи в первичных документах по заявленным операциям и подписи в документах, оформленных руководителем ООО «Техснабторг» при заключении и расторжении трудового договора, а также при регистрации в органах ФМС России визуально отличаются; согласно анализу налоговой отчетности ООО «Техснабторг» фактическая сумма налогов, подлежащая уплате в бюджет, заявляется в минимальном размере; с расчетных счетов ООО «Техснабторг» расходы за аренду помещений, коммунальные услуги не списывались, что свидетельствует об отсутствии офисных, складских, гаражных помещений, т. е. об отсутствии административно-хозяйственных расходов, обычных при ведении финансово-хозяйственной деятельности; по юридическому адресу организация не находится, информация по организации передана в розыск в УВД.

По совокупности данных признаков налоговый орган сделал вывод о формальном характере взаимоотношений. Как видно из примера, вмешательство налогового органа в гражданско-правовые отношения организаций является обоснованным, что позволило выявить факт правонарушения налогового законодательства. Здесь необходимо отметить еще один аспект относительно формальности взаимоотношений субъектов. Если договоры, заключаемые налогоплательщиком не реальные (заключены только на бумаге), то предлагается считать их заключенными в отсутствие какой-либо другой деловой цели, за исключением минимирования налоговых обязательств. Пленум ВАС РФ в своем Постановлении от 12 октября 2006 г. № 53 отметил, что налоговая выгода является оправданной, когда такая выгода получена в следствие операций, которые обусловлены разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера) и стремлением получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной хозяйственной деятельности. В работах многих авторов проводится исследование понятия деловой цели сделки. Так, С. В.

Савсерис считает, что практически деловая цель может рассматриваться в двух смыслах: в узком, когда переоцениваются налоговые последствия сделок без деловой цели; и в широком, когда пересматриваются налоговые результаты сделок, имеющих как налоговую, так и деловую цель, где первая перевешивает¹. Именно поэтому автор предлагает отталкиваться не от концепции деловой цели, а от концепции мнимых и притворных сделок. Приведенные ученым концепции, по нашему мнению, сочетаются друг с другом. У мнимых сделок всегда отсутствует деловая цель. Когда стороны правоотношения заключают договор только для вида, то есть без намерения создать какие-либо гражданско-правовые последствия (за исключением получения налоговой выгоды), в таком случае этот договор не вправе считаться причиной для уменьшения налоговых обязательств.

М.В. Кратенко обращает внимание на то, что использованная в Постановлении Пленума ВАС РФ № 53 конструкция необоснованности извлеченной налоговой выгоды, связанной с неправильным учетом хозяйственных операций в целях налогообложения вопреки их действительному экономическому смыслу или вне их связи с достижением целей делового характера (вне связи с осуществлением налогоплательщиком реальной предпринимательской или иной экономической деятельности), внешне напоминает определение фиктивных сделок. Автор делает вывод о том, что признаки, указанные в пунктах 5 и 6 данного Постановления, присущи именно для мнимой сделки². То есть если есть доказательства, что сделка мнимая, то для целей налогообложения важно признать, что она заключена при отсутствии в ней деловой цели.

Одним из примеров неправомерного налогового планирования или налогового планирования с целью ухода от налогов является создание фирмы-однодневки. Данная схема является одной из самых распространенных способов уклонения от уплаты налогов. Определение фирм-однодневок было

¹ Савсерис С.В. Категория «недобросовестность» в налоговом праве. Москва, 2017. С. 106.

² Кратенко М.В. Злоупотребление свободой договора: частноправовые и публично-правовые аспекты: монография // Волтерс Клувер. 2010. С. 74.

дано ФНС РФ в своем письме от 11 февраля 2010 г. № 3-7-07/84. Так, под «фирмой-однодневкой» в самом общем смысле понимается юридическое лицо, не обладающее фактической самостоятельностью, созданное без цели осуществления предпринимательской деятельности, как правило, не представляющее налоговую отчетность, зарегистрированное по адресу массовой регистрации и т.д.¹.

Смысл данного подхода к снижению налоговой нагрузки заключается в искусственном включении этих фирм в цепочку хозяйственных связей, т.е. фирма-однодневка внедряется в череду контрагентов, при прохождении которой стоимость товара увеличивается путем его многократной реализации. Обычно подобные организации подконтрольны налогоплательщику. Такая цепочка создается исключительно с целью увеличения стоимости товара и уменьшения налогооблагаемой базы налогоплательщика. Все это необходимо доказать в том числе в суде². Проблема с доказательством заключается в том, что не часто удается найти связь фирмы-однодневки с налогоплательщиком. Образцом ситуации, когда налоговый орган смог доказать свою позицию, выступает Постановление ФАС Московского округа от 8 февраля 2013 г. № Ф05-16369/12 по делу № А40-54652/2012³.

Так, Общество с ограниченной ответственностью «Евробир» обратилось в Арбитражный суд г. Москвы с заявлением о признании недействительным решения ИФНС № 14 по г. Москве от 30 декабря 2011 № 935 «О привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения» в части начисления и предложения уплатить налог на добавленную стоимость в размере 64 348 322 руб., налог на прибыль в размере 85 490 917 руб., пени в размере 47 264 303 руб., штрафа в размере 22 947 875 руб.

¹ О рассмотрении обращения: Письмо ФНС РФ от 11 фев. 2010 г. № 3-7-07/84 // Официальные документы. – 2010. – № 9.

² Шестакова, Е. В. Взаимодействие налогоплательщика и государства при планировании налогообложения в условиях неопределенности // Налоги. 2017. № 4. С. 17–21.

³ Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 08 фев. 2013 г. [Электронный ресурс] // Судебные и нормативные акты РФ. – URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/CB1i5ofh>.

Суд первой инстанции, вывод которого подтвердил суд апелляционной инстанции частично удовлетворил требования ООО «Евробир» о признании недействительным решения Инспекции ФНС № 14 по г. Москве от 30 декабря 2011 № 935 «О привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения» в части начисления и предложения уплатить налог на добавленную стоимость в размере 13 449 017 руб., пени по этому налогу в размере 11 013 350 руб., налог на прибыль в размере 49 295 663 руб., пени по этому налогу в размере 13 484 109 руб., штраф по этому налогу в размере 9 859 132 руб. В остальной части обществу в удовлетворении требований было отказано.

Не согласившись с принятыми судебными актами ООО «Евробир» обратилось с кассационной жалобой в Арбитражный Суд Московского округа, в чем заявителю было отказано по следующим основаниям. Рассматривая материалы дела, судами было установлено, что основанием для вынесения оспариваемого решения послужили выводы налогового органа о получении обществом необоснованной налоговой выгоды в виде уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль и приобретения права на налоговые вычеты по налогу на добавленную стоимость, поскольку для целей налогообложения организацией были взяты во внимание операции по отношениям с взаимозависимыми лицами не в соответствии с их действительным экономическим смыслом.

В ходе рассмотрении данного дела судами на основании изучения и оценки представленных в материалах дела доказательств, в их совокупности и взаимной связи была установлена взаимозависимость сторон договора от импортера (ООО «Интерпродукт») до ООО «Евробир» и отсутствие действительности хозяйственных операций по цепочке перепродавцов спорного товара, в связи с чем заключения налогового органа, которые содержатся в оспариваемом решении, о получении заявителем необоснованной налоговой выгоды признаны обоснованными и подтверждёнными надлежащими документами.

Исходя из материалов дела судами было установлено, что организацией был заключен договор от 01.07.2008 № 1 с ООО «Оптторг» на поставку пива, которое было ввезено на территорию Российской Федерации импортером ООО «Интерпродукт».

В результате проведенной проверки налоговый орган установил, что общество неправомерно включило в состав своих расходов, использованных для целей налогообложения прибыли, и заявило налоговые вычеты по операциям, которые были учтены не в соответствии с их экономическим назначением, с дальнейшей перечисления денежных средств с назначением платежа «за рекламные и маркетинговые услуги» на счета организаций, которые имеющих признаки «фирм-однодневок».

Помимо того, суды установили взаимозависимость участников сделки от импортера пива ООО «Интерпродукт» до ООО «Евробир», поскольку ООО «Евробир», ООО «Европиво», ООО «Русская традиция», ООО «Рашен Традишен+», ООО «Пивная гильдия», ООО «Русская традиция М» и ООО «Термин» имеют одних и тех же учредителей, что подтверждается сведениями из ЕГРЮЛ.

После завершения спорных сделок все перечисленные организации были проданы неустановленным лицам. Вышеуказанные обстоятельства в их совокупности и взаимосвязи были рассмотрены и расценены судами как свидетельство о вовлечении в отношения «фирм-однодневок» и перечислением им средств за оказание маркетинговых и рекламных услуг, которые действительно ими не оказывались, поскольку у них отсутствовали реальные возможности для осуществления таких операций. Основанием для признания полученной налогоплательщиком налоговой выгоды, при приобретении товаров (работ, услуг), необоснованной, является подтверждение (установление) налоговым органом факта, что налогоплательщик для целей налогообложения учел операции не в соответствующие их действительному экономическому смыслу. Стоит отметить, что на сегодняшний день фирмы-однодневки существуют в меньшем объеме по сравнению с ситуацией десять

лет назад. Это связано с тем, что на в настоящее время законодательно определенная процедура ликвидации организации довольно громоздкая, что является препятствием для создания фирм на короткий срок и одним из способов борьбы с ними.

Другим примером получения необоснованной налоговой выгоды, что является незаконным налоговым планированием, может служить такая хозяйственная операция, как операция по сделкам с драгоценными металлами. Сущностью данной операции является то, что между покупателем и банком заключили договор купли-продажи драгоценных металлов и при этом, продажа металла осуществляется с НДС. Далее денежные средства, полученные в качестве оплаты за драгоценный металл, перечисляются банком принципалу, который, в свою очередь, направляет часть полученной суммы на приобретение драгоценного металла по договорам ОМС без уплаты НДС, сумма неуплаченного НДС выводится за рубеж или обналичивается. Данное правонарушение было установлено Арбитражным судом Московского округа своим Постановлением от 29 ноября 2017 г. № А40-50959/2017¹.

Следующим примером неправомерного налогового планирования в коммерческой организации является ведение единой предпринимательской деятельности несколькими субъектами. Так, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в своем Определении от 27 ноября 2015 г. по делу № А12-24270/2014 отменила постановления суда первой и кассационной инстанции, оставив в силе постановление суда апелляционной инстанции. Как следует из судебных актов по этому делу, налоговая инспекция установила, что ООО «МАН» и ИП фактически осуществляют единую деятельность по реализации товаров через магазины компаний. На основании этого инспекция вменила обществу всю

¹ Постановление Арбитражного суда Московского округа от 29 нояб. 2017 г. [Электронный ресурс] // Судебные и нормативные акты РФ. – URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/jDKLcNsfNdJ8>.

полученную за проверяемый период выручку ИП и доначислила НДС и налог на прибыль (а также соответствующие пени и штрафы)¹.

По мнению налогового органа, заключение встречных договоров поручения на реализацию собственных товаров в магазинах «МАН» не имело разумной деловой цели и было направлено на необоснованное получение налоговой выгоды. Проанализировав фактические взаимоотношения между компанией «МАН» и ИП, инспекция пришла к выводу о притворности встречных договоров поручения.

Проанализировав представленные налоговым органом доказательства, суд апелляционной инстанции установил следующее:

а) реализация товаров обществом «МАН» и ИП осуществлялась через магазины компании с использованием единой системы расчета с покупателями;

б) закупка товаров как для ООО «МАН», так и для ИП, их приемка, складирование и хранение осуществлялись с использованием ресурсов (складов, магазинов, персонала) компании. Поставщики товаров заключали договоры с ИП исключительно с целью их продажи через магазины компании;

в) общество «МАН» и ИП имели фактически общий трудовой ресурс. Функции их работников в магазинах не различались. Сотрудники фактически осуществляли деятельность и в ИП и в обществе, т.е. рабочее место, график работы, должностные обязанности и заработная плата были неизменны. Для работников не имело существенного значения их фактическое место работы, поскольку «МАН» и ИП воспринимались ими как единый субъект предпринимательской деятельности;

г) для осуществления своей деятельности ООО «МАН» и ИП использовали единый офис;

д) деятельность ИП фактически осуществлялась за счет средств общества, так, как от него (в качестве оплаты по договору поручения) поступало более 90% денежных средств на расчетный счет ИП.

¹ Постановление двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 28 янв. 2015 г. [Электронный ресурс] // Судебные и нормативные акты РФ. – URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/jDdHfNsfNdJ8>.

В итоге апелляционный суд, постановление которого было поддержано Судебной коллегией по экономическим спорам Верховного Суда РФ, признал, что в данном случае ООО «МАН» получило необоснованную налоговую выгоду в виде занижения налоговой базы по НДС и налогу на прибыль в отношении выручки, учтенной ИП в рамках ЕНВД. Но почему суды не обосновали вменение налогов ООО «МАН», а не ИП, который также является реальным субъектом предпринимательской деятельности. Ведь с учетом используемой для торговли площади магазинов деятельность ИП также могла быть квалифицирована как деятельность, подпадающая под общую систему налогообложения с начислением соответствующих сумм НДС и НДФЛ (НДС был бы таким же)¹.

Следующий пример неправомерного налогового планирования, который хотелось бы привести, связан с возможностью компаний привлекать к работе самозанятых. Федеральным законом от 27 ноября 2018 г. № 425-ФЗ² в п. 2 ст. 18 НК РФ был добавлен подпункт 6, в соответствие с которым, к специальным налоговым режимам относится налог на профессиональный доход (в порядке эксперимента). Именно с данного нововведения коммерческие компании, чтобы снизить налоговое бремя, стали привлекать к работе в своей организации лиц, зарегистрированных в качестве самозанятых. Иными словами, работодатель может снизить налоговую нагрузку путем принятия на работу самозанятых, но он не может переводить действующих работников в эту категорию, иначе такое действие будет признано неправомерным.

Перевод сотрудника, работающего по трудовому договору, в разряд самозанятых, осуществляющих деятельность в этой организации на основании гражданско-правового договора (например, договор оказания услуг) может повлечь административную ответственность, предусмотренную ст. 5. 27 КоАП

¹ Лысенко Е.А. Вменение налоговых обязательств: практические подходы в борьбе с агрессивным налоговым планированием. Комментарий к Определению Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 27 ноября 2015 г. № 306-КГ15-7673 // Вестник экономического правосудия Российской Федерации. 2016. № 1. С. 6.

² О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации: федеральный закон от 27 нояб. 2018 г. № 425-ФЗ // Российская газета. – 2018. – № 270.

РФ¹. За данное правонарушение установлена ответственность в виде штрафа в размере:

- а) от 1 000 до 5 000 рублей – для должностных лиц организации и ИП;
- б) от 30 000 до 50 000 рублей – для юридических лиц.

В случае повторного правонарушения размер ответственности (штрафа) увеличиваются до:

- а) от 10 000 до 20 000 рублей – для должностных лиц организации и ИП;
- б) от 50 000 до 70 000 рублей – для юридических лиц.

Суть перевода работника, осуществляющего деятельность по трудовому договору, в категорию лиц, уплачивающих налог на профессиональный доход, заключается в уменьшении налогового бремени организации за такого работника. Работодатель нанимает на работу сотрудника, зарегистрированного в качестве самозанятого, на постоянную работу с полной занятостью по гражданско-правовому договору. Так, компания экономит на оплате НДФЛ, который составляет 13%, на страховых взносах в размере 30% от начисляемой работнику заработной платы, которые она уплачивает за каждого работника и на компенсациях работникам. Связано это с тем, что самозанятые лица не уплачивают страховые взносы, а ставка налога на профессиональный доход составляет всего 4% или 6% в зависимости от субъекта, которому реализуется товар (работа/услуга).

В попытке оптимизировать такие коммерческие организации нарушают действующее законодательство и подвергаются риску привлечения к материальной ответственности в случае выявления факта такого правонарушения. Так, в соответствие с пп. 8 п. 2 ст. 6 Федерального закона от 27 ноября 2018 г. № 422-ФЗ не признаются объектом налогообложения доходы от оказания (выполнения) физическими лицами услуг (работ) по гражданско-правовым договорам при условии, что заказчиками услуг (работ) выступают работодатели указанных физических лиц или лица, бывшие их работодателями

¹ Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях: федеральный закон от 30 дек. 2001 г. № 195-ФЗ (ред. от 24 апр. 2020 г.) // Российская газета. – 2001. – № 256.

менее двух лет назад. И, в случае привлечения коммерческой организацией таких самозанятых работников к своей деятельности, она будет нести ответственность в соответствие с п. 1 ст. 54.1 НК РФ, которая предусматривает пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы. В случае выявления такого нарушения налоговыми органами, нарушившая организация обязана будет заплатить НДФЛ и все страховые взносы, а также понесет ответственность в виде уплаты пени и штрафа.

Таким образом, коммерческие организации, желающие оптимизировать затраты по уплате обязательных установленных для него законодателем налогов, подвергают себя риску несения еще большего количества расходов, чем они бы уплатили в соответствие с действующим законодательством.

Помимо дисциплинарной, административной, гражданско-правовой ответственности за нарушение налогового законодательства в действующем законодательстве России предусмотрена также и уголовная ответственность. Согласно п. 3 ст. 108 НК РФ ответственность за деяние, совершенное физическим лицом, наступает, если это деяние не содержит признаков состава преступления в соответствии с уголовным законодательством РФ. Следовательно, при возбуждении уголовного дела по фактам выявленных нарушений налогового законодательства нет законных оснований для привлечения лица к ответственности, установленной НК РФ.

Уголовная ответственность за налоговые преступления предусмотрена статьями 199, 199.1, 199.2, 199.2, 199.2 Уголовного кодекса РФ¹. Двумя из них предусмотрена ответственность непосредственно за уклонение от уплаты налогов и страховых взносов, третья содержит уголовное наказание для налоговых агентов, четвертая предусматривает ответственность за сокрытие денег и иного имущества предпринимателя или организации, за счет которого должно производиться взыскание налогов. Похожая норма об уклонении от

¹ Уголовный кодекс Российской Федерации : федеральный закон от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ (ред. от 07 апр. 2020 г.) // Собрание законодательства РФ. – 1996. – № 25. – Ст. 2954.

уплаты налогов и страховых взносов в УК РФ содержится и для физических лиц (ст. 198 УК РФ).

Важно отметить, что преступлением является не любая недоимка, а только та, которая превышает определенные законодателем пределы. Иначе говоря, для того, чтобы наступила ответственность в виде уголовного наказания, важно не уплатить налогов (взносов) на определенную сумму. Статья 199 УК РФ определяет, что уклонение от уплаты налогов (взносов) является преступлением, если оно совершено в крупном размере или в особо крупном размере. В примечании к данной норме приведены определения крупного и особо крупного размера. Так, крупным размером считается сумма налогов, сборов, страховых взносов, превышающая за период в пределах 3 финансовых лет подряд 15 миллионов рублей, а особо крупным размером – сумма, которая превышает за период в пределах 3 финансовых лет подряд 45 миллионов рублей. Лицо или организация, совершившие преступление, впервые могут быть освобождены от уголовной ответственности, если этим лицом либо организацией, уклонение от уплаты налогов, сборов, страховых взносов которой вменяется этому лицу, полностью уплачены суммы недоимки и соответствующих пеней, а также сумма штрафа в размере, определяемом в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации. При решении вопроса об уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов обязательно учитывается способ уклонения. Преступной является только такая недоимка, которая возникла в результате:

- а) непредставление налоговой декларации, расчета или других обязательных по Налоговому кодексу РФ документов;
- б) включение в налоговую декларацию (расчет, иные документы) заведомо ложных сведений.

Так Президиум Верховного суда Республики Татарстан в Постановлении от 03 мая 2017 г. № 44-Г-60¹ признал правомерным привлечение руководителя

¹ Постановление Президиума Верховного Суда Республики Татарстан от 03 мая 2017 г. [Электронный ресурс] // Судебные и нормативные акты РФ. – URL: <http://sudact.ru/regular/doc/378616>.

организации к уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов. При этом было доказано, что руководитель организации составлял фиктивные договоры, на основании которых формировались счета-фактуры и бухгалтерские документы. И уже на основании этих документов заведомо ложные сведения попадали в налоговые декларации по НДС и налогу на прибыль. В данном случае решающее значение имел именно факт умышленного составления фиктивных договоров, так как очевидно, что руководитель, составлявший такие договоры, не мог не знать, что это повлечет включение в налоговые декларации неверных сведений и неуплату налогов.

Следующим примером может служить апелляционное определение Санкт-Петербургского городского суда от 2 ноября 2017 г. № 33-10871/2017¹. Так, суд признал правомерным осуждение руководителя за уклонение от уплаты налога на имущество организаций. Уклонение выразилось в том, что компания приняла от исполнителя по договору подряда созданные основные средства, однако в регистрах бухгалтерского учета по решению руководителя их не отразила. Соответственно, они не попали в баланс и налоговую декларацию по налогу на имущество. Такие действия руководителя следствие квалифицировало как внесение заведомо ложных сведений в налоговые декларации по налогу на имущество.

Приведенные выше примеры указывают на то, что действия налогоплательщика могут являться уголовно наказуемыми, если не уделять особое внимание качеству информации, включаемой в налоговые декларации и другие документы. Для того, чтобы не быть привлеченным к уголовной ответственности необходимо соблюдать действующее налоговое законодательство и прибегать лишь к правомерному налоговому планированию.

Исходя из приведенных примеров неправомерного налогового планирования, которые имеют разнообразные модификации, можно сделать

¹ Определение Санкт-Петербургского городского суда от 2 нояб. 2017 г. [Электронный ресурс] // Судебные и нормативные акты РФ. – URL: <http://sudact.ru/regular/doc/BJaIYGqM51>.

вывод, что коммерческие организации, желающие снизить свои налоги, прибегают к разнообразным способам, которые не имеют ничего общего с законом, на свой страх и риск. Такие организации надеются на то, что они останутся не замеченными налоговыми органами и им удастся осуществлять привычную им деятельность с наименьшими расходами на уплату налогов, но такие надежды, как видно из наличия судебной практики, весьма иллюзорны. Другой момент, когда организация допускает нарушения законодательства, заключается в неосведомленности с действующим законодательством, что также не может оправдывать ее, в силу того, что одним из условий налогового планирования как раз и является применение новейшего законодательства. Также стоит отметить, что в настоящее время отсутствует единообразный подход к борьбе с типовыми способами уклонения от уплаты налогов в силу того, что в большинстве случаев границы между допустимыми пределами налогового планирования и злоупотреблениями в налоговой сфере регулируются судебной практикой.

Но не стоит говорить о том, что абсолютно все коммерческие организации, которые осуществляют налоговое планирование выходят за грани правомерного и в результате чего становятся правонарушителями. Такой вывод не может являться правдивым в силу того, что количество фирм, привлеченных к ответственности за данное правонарушение, меньше в соотношение с общим количеством коммерческих организаций. Это исходит из того, что государство стремится разработать наиболее понятную и лояльную налоговую политику. И для того, чтобы не допустить негативных налоговых последствий налогоплательщику необходимо применять только правомерные способы налогового планирования. Для этого, считаем, необходимо разработка и создание методологических рекомендаций для помощи организациям в понимании и осуществлении налогового планирования.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В результате проведенного исследования можно сделать вывод, что на сегодняшний день налоговое планирование, как институт налогового права известен российскому законодательству и применяется на практике. Несмотря на это действующее законодательство о налогах и сборах не содержит легального определения данного института, в связи с чем на практике часто возникают сложности в разграничении налогового планирования правомерного и неправомерного. Однако стоит отметить, что коммерческие организации, даже при отсутствии законодательного регулирования налогового планирования, прибегают к этому для целей снижения несения ими налогового бремени.

По результатам исследования института налогового планирования можно сделать следующие выводы:

1. Налоговое планирование имеет свои цели, этапы и принципы. Данный вывод был сделан в результате анализа действующего законодательства, правоприменительной практики, судебных материалов и научной доктрины. Так, целью налогового планирования является снижение налогового бремени коммерческих организаций способами, определенными налоговым законом, для более эффективного ведения хозяйственной деятельности такой организации. Принципами налогового планирования являются:

- а) принцип законности, на котором должна основываться любая деятельность коммерческой организации;
- б) принцип адекватности затрат;
- в) принцип оптимальности;
- г) принцип системности;
- д) принцип непрерывности;
- е) принцип альтернативности;
- ж) принцип целенаправленности и приоритетности;
- з) принцип комплексности;

и) принцип нейтралитета;

к) принцип автономности.

Такие принципы соответствуют именно правомерному налоговому планированию, но, в связи тем, что данный институт не урегулирован налоговым законодательством в полном объеме, считаем необходимым закрепить данные принципы на законодательном уровне. Этапами налогового планирования, которые также необходимо закрепить в законодательстве на федеральном и региональном уровнях, являются:

- а) сбор информации для расчета налоговой нагрузки организации (фактической и планируемой) и показателей налогового бремени основных объектов обложения;
- б) анализ налоговой базы хозяйствующего субъекта – коммерческой организации;
- в) балансирование налоговых выплат (применение нормативов, льгот, отсрочек и т.д.);
- г) составление налогового календаря;
- д) составление операционного бюджета по налогам.

2. Государство предусматривает специальные послабления для налогоплательщиков в качестве специальных льгот на уплату налогов. Такие преференции закрепляются государством в соответствующих нормах на федеральном уровне и, соответственно, действие их распространяется на всех субъектов, указанных в такой норме, а воспользоваться таким правом или нет – выбор каждого налогоплательщика. Наряду со льготами государство устанавливает сдерживающие меры, направленные на увеличение налогового бремени для налогоплательщика. В совокупности такая фискальная политика государства направлена на поддержание баланса в системе налогообложения.

3. Одним из важнейших условий правомерности налогового планирования является его соответствие действующему законодательству, а также соблюдение прав и законных интересов третьих лиц и государства. За соблюдением правомерности следит государство в лице налоговых служб,

которые, в случае выявления несоблюдения действующего законодательства, применяют меры ответственности к правонарушителю.

4. Налоговое планирование необходимо разграничивать по правомерности на правомерное налоговое планирование и неправомерное – уклонение от уплаты налогов. Правомерное налоговое планирование можно свести к законодательным способам и приемам по снижению налоговых выплат коммерческих организаций. Любое уменьшение налоговой нагрузки позволяет организации сохранять средства в обороте и увеличивать эффективность финансово-хозяйственной деятельности. Таким образом, цель коммерческой организации заключается в повышении эффективности ее деятельности, а не только в снижении налоговой нагрузки. Наряду с правомерным налоговым планированием существует отдельная категория методов незаконного налогового планирования, которое, в случае его выявления государством в лице налоговой службы, преследует определенные последствия в виде несения административной, гражданской и уголовной ответственности.

5. В ходе изучения специальной литературы и налогового законодательства были выявлены основы правомерного налогового планирования, в связи с чем предлагаются следующие рекомендации для коммерческих организаций:

- а) наличие грамотного специалиста в области налогового планирования, а в крупных организациях - отдела по налоговому планированию;
- б) изучение законодательства о налогах и сборах, методологических указаний и рекомендаций ФНС России и иных необходимых правовых актов;
- в) разработка долгосрочных программ проведения мероприятий, позволяющих оптимизировать налоговое бремя коммерческой организации с учетом баланса интересов налогоплательщика и государства;
- г) осуществление текущего налогового планирования;
- д) определение учетной политики организации;
- е) обращаться к помощи квалифицированных юристов для создания оптимальных налоговых условий.

6. Основанием для привлечения коммерческой организации к ответственности за неправомерное налоговое планирование является доказательственная база, собиранием которой занимается налоговая служба в ходе проверок. Так, коммерческая организация, которая необоснованно и с нарушением действующего законодательства прибегла к снижению налогов, в случае выявления такого нарушения подвергается различным видам юридической ответственности. Для данных организаций предусмотрены административная, гражданско-правовая и уголовная ответственность. Меры уголовной ответственности, предусмотренные Уголовным кодексом РФ, применяются к таким нарушителям в случае уклонения от уплаты налогов и страховых взносов в крупных и особо крупных размерах.

7. В результате проведенного исследования было выяснено, что отсутствует регулирование налогового планирования в общем виде. Нормы, содержащиеся в налоговом законодательстве структурно не объединены. В связи с этим возникают проблемы у коммерческих организаций в возможности и осведомленности о применения законных способов снижения налогового бремени. В связи с выявленными недостатками в регулировании налогового планирования предлагаются следующие меры по совершенствованию законодательства:

1. Внести в абзац 2 п. 1 ст. 3. Основные начала законодательства о налогах и сборах Налогового кодекса Российской Федерации право налогоплательщика на осуществление налогового планирования и изложить ее в следующей редакции:

«1. 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.

Налогоплательщик в праве осуществлять налоговое планирование своей деятельности».

2. Внести в п. 2 ст. 11 Налогового кодекса РФ «Институты, понятия и термины, используемые в настоящем Кодексе» понятие налоговое планирование и изложить его в следующей редакции:

«...2. Налоговое планирование – систематическая деятельность налогоплательщика, направленная на выбор наиболее выгодных правовых форм осуществления деятельности (организационно-правовая форма, налоговый режим, учетная политика, заключаемые договоры, использование льгот и т.д.), осуществляемая с целью исчисления оптимальной суммы налогов в конкретных условиях хозяйствования в соответствии с действующим законодательством».

3. Разработать и утвердить методические рекомендации по налоговому планированию в коммерческих организациях. Закрепить в них признаки, сущность и этапы налогового планирования, раскрыть понятие «налоговое планирование», принципы его осуществления, которые были определены в ходе настоящего исследования. Такими методическими рекомендациями будут урегулированы вопросы применения правомерных способов налогового планирования и его значение для эффективной финансово-хозяйственной деятельности коммерческой организации.

Решение имеющихся проблемных вопросов в реализации процессов налогового планирования в коммерческой организации имеют большое значение как в формировании доходной части бюджетов различных уровней в общем, так и для осуществления предпринимательской деятельности в частности и вызывают необходимость дальнейшей теоретической проработки и законодательного закрепления всех составляющих его элементов.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

Нормативные правовые акты

1. Конституция Российской Федерации : принята всенародным голосованием 12 дек. 1993 г. (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30 дек. 2008 г. № 6-ФКЗ, от 30 дек. 2008 г. № 7-ФКЗ, от 5 фев. 2014 г. № 2-ФКЗ, от 21 июл. 2014 г. № 11-ФКЗ) // Собрание законодательства РФ. – 2014. – № 31. – Ст. 4398.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая): федеральный закон от 30 нояб. 1994 г. № 51-ФЗ (ред. от 27 дек. 2019 г.) // Собрание законодательства РФ. – 1994. – № 32. – Ст. 3301.
3. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях: федеральный закон от 30 дек. 2001 г. № 195-ФЗ (ред. от 24 апр. 2020 г.) // Российская газета. – 2001. – № 256.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая): федеральный закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 01 апр. 2020) // Российская газета. – 1998. – № 148–149.
5. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации: федеральный закон от 27 нояб. 2018 г. № 425-ФЗ // Российская газета. – 2018. – № 270.
6. О бухгалтерском учете: федеральный закон от 6 дек. 2011 г. № 402-ФЗ (в ред. от 26 июля 2019 г.) // Российская газета. – 2011. – № 278.
7. Об основах налоговой системы в Российской Федерации: Закон РФ от 27 дек. 1991 г. № 2118-1 (утр. силу) // Российская газета. – 1992. – № 56.
8. Трудовой кодекс Российской Федерации: федеральный закон от 30 дек. 2001 г. № 197-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 2002. – № 1 (часть I). – Ст. 3.

9. Уголовный кодекс Российской Федерации: федеральный закон от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ (ред. от 07 апр. 2020 г.) // Собрание законодательства РФ. – 1996. – № 25. – Ст. 2954.

10. О рассмотрении обращения: Письмо ФНС РФ от 11 фев. 2010 г. № 3-7-07/84 // Официальные документы. – 2010. – № 9.

11. О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов)» (вместе с «Методическими рекомендациями «Об исследовании и доказывании фактов умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора)»: Письмо ФНС России от 13 июля 2017 г. № ЕД-4-2/13650 // Официальные документы. – № 35.

Материалы судебной практики

12. Определение Верховного Суда РФ от 21 июля 2016 г. [Электронный ресурс] // Судебные и нормативные акты РФ. – URL: <http://sudact.ru/regular/doc/BJa6qM567>.

13. Определения ВС РФ от 20.02.2018 по делу № А40-171348/2016, от 27.03.2017 по делу № А40-213762/2014, от 26.04.2017 по делу № А40-63455/2015.

14. Определения КС РФ от 04.06.2007 N 320-О-П и № 366-О-П. [Электронный ресурс] // Судебные и нормативные акты РФ. –URL: <https://sudact.ru/>.

15. Определение по делу о проверке конституционности положений п. п. 6 и 7 ст. 168 и п. 5 ст. 173 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой ООО «Торговый дом «Камснаб» : Постановление КС РФ от 3 июня 2014 г. № 17-П // Собрание законодательства РФ. – 2014. – № 24. – Ст. 3143.

16. Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды: постановление Пленума ВАС РФ от 12 окт. 2006 г. № 53 // Вестник ВАС РФ. – 2006. – № 12.

17. Кассационное определение Мурманского областного суда от 1 фев. 2012 г. [Электронный ресурс] // Судебные и нормативные акты РФ. – URL: <http://sudact.ru/regular/doc/BJaIYpj567>.

18. Определение Санкт-Петербургского городского суда от 2 нояб. 2017 г. [Электронный ресурс] // Судебные и нормативные акты РФ. – URL: <http://sudact.ru/regular/doc/BJaIYGqM51>.

19. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 08 фев. 2013 г. [Электронный ресурс] // Судебные и нормативные акты РФ. –URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/CB1i5ofh>.

20. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 29 нояб. 2017 г. [Электронный ресурс] // Судебные и нормативные акты РФ. – URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/jDKLcNsfNdJ8>.

21. Постановление Семнадцатого ААС от 13.02.2017 по делу N A50-17405/2016, оставлено без изменения Постановлением АС Уральского округа от 16.06.2017. [Электронный ресурс] // Судебные и нормативные акты РФ. – URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/jDdHfNsfNdJ8>.

22. Постановление двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 28 янв. 2015 г. [Электронный ресурс] // Судебные и нормативные акты РФ. – URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/jDdHfNsfNdJ8>.

23. Постановление Президиума Верховного Суда Республики Татарстан от 03 мая 2017 г. [Электронный ресурс] // Судебные и нормативные акты РФ. – URL: <http://sudact.ru/regular/doc/378616>.

24. Решение арбитражного суда г. Москвы от 18 авг. 2005 г. [Электронный ресурс] // Судебные и нормативные акты РФ. – URL: <http://sudact.ru/regular/doc/BDjka6h89>.

25. Решение арбитражного суда Брянской области от 18 окт. 2018 г. [Электронный ресурс] // Судебные и нормативные акты РФ. – URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/jDKLcNDbRdJ8>.

26. Решение арбитражного суда Челябинской области от 26 нояб. 2019 г. [Электронный ресурс] // Судебные и нормативные акты РФ. –URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/2PdLWBIfcYNv>.

27. Решение арбитражного суда Ямало-Ненецкого автономного округа от 16 апр. 2019 г. [Электронный ресурс] // Судебные и нормативные акты РФ. –URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/ebcqnkmsmaWL8>.

28. Решение Благовещенского городского суда от 22 нояб. 2019 г. [Электронный ресурс] // Судебные и нормативные акты РФ. –URL: <https://sudact.ru/regular/doc/KKUzbOVsb1YV>.

Диссертации на соискание ученой степени

29. Гусева, Т.А. Правовое регулирование налогового планирования в предпринимательской деятельности: проблемы теории и практики. Автореферат по ВАК РФ 12.00.14, доктор юридических наук. 2008. [Электронный ресурс]. –URL: <https://www.dissercat.com/content/pravovoe-regulirovanie-nalogovogo-planirovaniya-v-predprinimatelskoi-deyatelnosti-problemy-t>.

30. Жестков, С.В. Правовые основы налогового планирования: на примере групп предприятий. Автореферат по ВАК РФ 12.00.14, кандидат юридических наук. 2001. [Электронный ресурс]. –URL: <https://www.dissercat.com/content/pravovye-osnovy-nalogovogo-planirovaniya-na-primere-grupp-predpriyatiy>.

Специальная литература

31. Абдуллаева, Б.К. Методологические подходы к понятию налогового планирования / Б.К. Абдуллаева, Ф.С. Дибиргаджиева // Теория и практика общественного развития. – 2014. – № 21. – С. 1–3.

32. Акимова, В.Г. Пределы вмешательства в налоговое планирование при налоговом администрировании / В.Г. Акимова, К.Ю. Литвинова, И.Б. Штукмастер, А.Б. Кузнецов // Закон. – 2019. – № 5. – С. 1–19.

33. Антошина, О.А. Организация налогового учета и налогового планирования на предприятии / О.А. Антошина // Экономико-правовой бюллетень. – 2009. – № 11. – 142 с.
34. Беспалов, М.В. Налоговое планирование и оптимизация налогообложения: основные цели, задачи и принципы осуществления / М. В. Беспалов // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2013. – № 24. – С. 24–28.
35. Беспалов, М.В. Снижение налогового бремени с помощью резерва по сомнительным долгам / М.В. Беспалов // Налоговая политика и практика. - 2010. - № 3. - С. 18-19
36. Буева Е.Н. Налоговое планирование предпринимательской деятельности // Ученые записки Казанского государственного университета. Гуманитарные науки. 2015. Том 147, кн. 3. [Электронный ресурс]. –URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovoe-planirovanie-predprinimatelskoy-deyatelnosti>.
37. Винницкий Д.В. Добросовестность, обоснованность выгоды, пределы осуществления прав, или как российское налоговое право оказалось на передовых рубежах борьбы со злом, гнездящимся в налогоплательщиках // Закон. 2018. № 11. С. 22.
38. Винокурова, Т.П. Методика анализа и оценки налоговой нагрузки организаций сферы обращения / Т.П. Винокурова // Экономика и управление. – 2009. – № 3. – С. 64–71.
39. Вылкова, Е.С. Налоговое планирование / Е. С. Вылкова, М.Е. Романовский. — Санкт-Петербург : Питер, 2016. – 650 с.
40. Вылкова, Е.С. Энциклопедия управления налогообложением экономических субъектов. Том 1 Теоретические основы: монография / Вылкова Е.С. – СПб.: Изд-во СПбГЭУ, 2017. С. 108.
41. Горский, И.В. Налоговая политика и экономический рост / И.В. Горский // Финансы. – 2004. – № 1. – С. 22–26.

42. Гурова, В.А. К вопросу об определении сущности налогового планирования / В.А. Гурова // Научный вестник: финансы, банки, инвестиции. – 2014. – №4 (29). – С. 24–28.
43. Демин, А.В. Официальные разъяснения фискальных органов в контексте определенности налогообложения // Вестник Томского государственного университета. Право. 2019. № 31. С. 67-68.
44. Демин, А.В. Принцип определенности налогообложения: монография / А.В. Демин// Статут. -2015. – 97с.
45. Ермилова, М.В. Налоговое планирование на предприятии / М.В. Ермилова // Вестник науки и образования. - 2017. - №6 (30). С. 1-3.
46. Зиновьева, Н.Г. Налоговое планирование как способ повышения эффективности функционирования сельскохозяйственных товаропроизводителей / Н. Г. Зиновьева // Управленческий учет. – 2006. – №2. – С. 74–84.
47. Иванов А.А. Налоговые нарушения: между умыслом и случайностью // Вестник экономического правосудия РФ. 2018. № 4. С. 19. //СПС КонсультантПлюс.
48. Кратенко, М.В. Злоупотребление свободой договора: частноправовые и публично-правовые аспекты: монография / М.В. Кратенко // Волтерс Клувер. – 2010. – 115 с.
49. Лысенко, Е.А. Вменение налоговых обязательств: практические подходы в борьбе с агрессивным налоговым планированием. Комментарий к Определению Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 27 ноября 2015 г. № 306-КГ15-7673 / Е.А. Лысенко // Вестник экономического правосудия Российской Федерации. – 2016. – № 1. – С. 4–8.
50. Майбуров И.А. Налоги и налогообложение. – 6-е изд., переработ. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015. С. 187. [Электронный ресурс]. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/printsy-nalogovoy-sistemy-rossiyskoy-federatsii>.

51. Марфудина, Т.А. Роль налогового планирования в управлении предприятием / Т.А. Марфудина // Логистика. Транспорт. Консалтинг. – 2012. – № 31. – С. 1–3.
52. Мещерякова А.Ф. Налоговые споры в практике арбитражных судов: проблемы и пути решения // Общественные науки. Право. Известия высших учебных заведений. Поволжский регион. 2017. № 4. С. 76.
53. Пащенко, Т.В. Анализ налоговых обязательств как основной этап налогового планирования в организации / Т. В. Пащенко // Вестник ПГУ. Серия : Экономика. – 2013. №4 (19). – С. 1–7.
54. Петров, А.А. Налоговое планирование как элемент финансовой (налоговой) политики организации : дипломная работа специалиста : 080105.65 / А.А. Петров. – Красноярск : СФУ, 2016. – 78 с.
55. Савсерис, С.В. Категория «недобросовестность» в налоговом праве / С.В. Савсерис. – Москва : Статут, 2007. 191 с.
56. Самсонов, Е.А. Модернизация использования инструментария в налоговом планировании в организации / Е.А. Самсонов // Известия ВолгГТУ. – 2016. – № 3. – С. 137–142.
57. Словарь Лопатникова. Общеэкономический и экономико-математический объяснительный словарь. [Электронный ресурс]. –URL: <https://lopatnikov.pro/slovar/p/planirovanie/>.
58. Словарь русского языка: В 4-х т. / РАН, Ин-т лингвистич. Исследований /Под ред. А. П. Евгеньевой. — 4-е изд., стер. — М.: Рус. яз.; Полиграфресурсы, 1999. С. 576.
59. Словарь терминов по курсу «Финансы, деньги и кредит / сост. В.А. Мурашкин. – Гжель: ГГХПИ, 2011. С. 37.
60. Стороженко, О.Г. Проблемы налогового планирования на корпоративном уровне / О.Г. Стороженко // Бюллетень финансовой информации. – 2011. – № 9–10. С. 25.

61. Суглобова, А.Е. Основы налогового планирования : учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по направлению «Экономика» / А.Е. Суглобов, М.И. Мигунова. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2015. – 247 с.
62. Тарасова, Л.Н. Правомерность как правовой принцип, метод правового регулирования и правовой режим / Л.Н. Тарасова // Вестник МФЮА. 2012. № 4. С. 42–53.
63. Тихонов, Д.Н. Основы налогового планирования / Д.Н. Тихонов. – Москва : Инфограф, 1999. – 192 с.
64. Черникова, А.Е. Налоговое планирование на предприятиях в современных условиях / А.Е. Черникова // Проблемы экономики и менеджмента. – 2016. – №3 (55). – С. 1–3.
65. Чечнева, Ю.В. Планирование и прогнозирование налоговых поступлений: типология и основные принципы / Ю.В. Чечнева // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. – 2012. – № 12. – С. 40–47.
66. Шестакова, Е.В. Взаимодействие налогоплательщика и государства при планировании налогообложения в условиях неопределенности /Е.В. Шестакова // Налоги. – 2017. – № 4. С. 17–21.
67. Щедричева, А.Н. Сущность и содержание налогового планирования / А. Н. Щедричева, Г.Е. Шалдина // Успехи в химии и химической технологии. – 2012. – №8 (137). – С. 101–107.

Федеральное государственное автономное
образовательное учреждение
высшего образования
«СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»
Юридический институт
Кафедра предпринимательского, конкурентного и финансового права

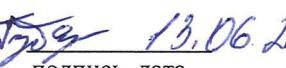
УТВЕРЖДАЮ
И. о. зав. кафедрой
 И. В. Шишко
подпись инициалы, фамилия
« 17 » июнь 2020 г.

БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА

НАЛОГОВОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ В КОММЕРЧЕСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ – ПРАВОМЕРНОЕ И НЕПРАВОМЕРНОЕ 40.03.01. Юриспруденция

Руководитель  13.06.2020 старший преподаватель
подпись, дата должность, ученая степень

С. В. Староватова
инициалы, фамилия

Выпускник  13.06.2020
подпись, дата

Н. О. Рубан
инициалы, фамилия

Консультант:  13.06.2020 к.ю.н., доцент
подпись, дата должностъ, ученая степень

Л. Ю. Егорова
инициалы, фамилия

Красноярск 2020