

УДК 336.221

**Правовые пределы налогового планирования:  
где заканчивается налоговая оптимизация и начинается  
уклонение от налогов**

**Тамбиев Руслан Магометович**

Студент,

Российская академия народного хозяйства и государственной  
службы при Президенте Российской Федерации,  
119571, Российская Федерация, Москва, просп. Вернадского, 82, стр. 1;  
e-mail: Ruha624@gmail.com

**Аннотация**

В статье исследованы законодательные подходы, связанные с определением правовых пределов налогового планирования.

Актуальность рассмотрения вопросов налогового планирования обусловлена существующим противоречием – вполне объяснимым стремлением налогоплательщиков уменьшить налоговую нагрузку и столь же объяснимым стремлением государства воспрепятствовать этому.

В экономически развитых странах налоговому планированию уделяется чрезвычайно большое внимание. Для российских предпринимателей налоговое планирование является пока еще недостаточно освоенной областью менеджмента. При этом в отечественной практике ведения бизнеса часто отмечаются факты неправомерного уклонения от уплаты налогов и другие нарушения в сфере налогообложения.

Целью работы является рассмотрение основных правовых аспектов выявления и отграничения уклонений от налогообложения и других нарушений в области налогов и сборов от правомерной налоговой оптимизации.

Автором на основе современных и актуальных требований российского законодательства проанализированы основные подходы к разграничению налоговой оптимизации и уклонений от налогообложения, исследованы вопросы добросовестности налогоплательщика.

Установлено, что пределы возможного поведения налогоплательщика при неоднозначном толковании налогового законодательства остаются одним из самых спорных вопросов во взаимоотношениях бизнеса и налоговых органов.

Предложены меры законодательного регулирования для определения правовых пределов налогового планирования на основе определения добросовестности налогоплательщика и отграничения их от нарушений законодательства о налогах и сборах.

**Для цитирования в научных исследованиях**

Тамбиев Р.М. Правовые пределы налогового планирования: где заканчивается налоговая оптимизация и начинается уклонение от налогов // Вопросы российского и международного права. 2016. № 4. С. 97–104.

**Ключевые слова**

Налоговое планирование, налоговая оптимизация, уход от налогов, добросовестность налогоплательщика, Налоговый кодекс.

**Введение**

Налоговая система государства является важнейшим инструментом формирования бюджетных поступлений и основой финансирования деятельности различных органов государственной власти. При этом необходимым условием оптимального функционирования любой налоговой системы выступает эффективный налоговый контроль.

С позиции собственника бизнеса налоговые отчисления выступают затратами, от которых невозможно избавиться, но существует постоянное желание их сократить. Таким образом, возникает конфликт интересов, который в одних случаях приводит к оптимизации налогового планирования в организации (деятельности в пределах законных требований), а в других случаях ведет к использованию компаниями различных нелегальных схем уклонения от налогообложения (что связано с нарушением действующих правовых норм).

В нынешних условиях определенная часть собственников бизнеса, стейкхолдеров и руководителей компаний, ориентируясь на определенное несовершенство существующих законодательных норм, используют различные механизмы сокрытия объектов налогообложения: от сокрытия информации об объектах налогообложения и ведения финансово-хозяйственной деятельности без постановки на учет в налоговых органах до создания посреднических компаний, использования фальшивых реквизитов и печатей. Несвершенство российского законодательства, сильная зависимость бизнеса от влияния макроэкономических факторов, нестабильность социально-экономического развития государства приводят к проблемам оптимальной организации системы налогового учета и контроля. В этой ситуации и встают закономерные вопросы: где находятся границы налоговой оптимизации и уклонения от налогообложения, какова грань между двумя этими явлениями с позиции правой науки и юридической практики?

Актуальность рассмотрения данных вопросов определяется также обострением в нынешней ситуации действия негативных макроэкономических факторов потребности в эффективном методологическом обеспечении функции налогового управления и контроля, необходимостью использования имеющихся возможностей современных информационных технологий, а также развитием системы управления рисками в различных сферах налогообложения.

## **Налоговое планирование как возможность легального уменьшения налогообложения и существующие проблемы в этой области**

В наиболее общем случае налоговое планирование является организацией деятельности налогоплательщика в направлении минимизации его налоговых обязательств без нарушений законодательства. Налоговое планирование фактически выступает правомерным способом уменьшения налоговых обязанностей со стороны организации – в отличие от незаконной минимизации налоговых выплат (уклонения от уплаты налогов).

Цель налогового планирования заключается в построении такой модели хозяйствования, которая оптимизировала (сокращала) бы налоговую нагрузку до минимального уровня.

Сущность налогового планирования заключается в том, что за каждым налогоплательщиком признается право использования всех допускаемых законом средств, путей и методов для максимального сокращения своих налоговых обязательств. С юридической стороны это обеспечивается диапозитивными нормами законодательства, а ситуацией, когда нормы права не определены с достаточной точностью или допускают свое неоднозначное толкование.

Согласно п. 3 ч. 1 ст. 21 НК РФ «налогоплательщик имеет право использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах». Формально согласно п. 7 ст. 3 НК РФ все неустранимые неясности и противоречия закона должны толковаться в пользу налогоплательщика, но на деле не всегда происходит именно так.

Важно учитывать, что использование налогового планирования связано с возникновением предпринимательских рисков. Несомненно, фискальные органы не поощряют действий налогоплательщиков, преследующих снижение налоговой нагрузки, даже если такие действия формально не противоречат нормативным требованиям. Это вполне объяснимо, т. к. целью формирования государственного бюджета является максимальное увеличение налоговых поступлений [Тюрина, 2015].

Другой стороной проблемы является то, что в действующем российском законодательстве отсутствуют четкие критерии, которые позволяют в каждом конкретном случае разграничить правомерную минимизацию налогообложения и незаконное уклонение от уплаты налогов. Кроме того, на сегодняшний день сформирована и противоречивая судебная практика, которая в разных случаях относит одни и те же действия налогоплательщиков либо к правомерной деятельности, либо к разряду правонарушений [Рудовер, Ситник, 2013]. В то же время грамотное применение хозяйствующим субъектом норм действующего налогового законодательства, правомерное использование всех существующих возможных льгот, прав и гарантий позволяют снизить риски налогового планирования до минимального уровня. Итогом выступает то, что достигаемый с помощью налогового планирования положительный результат оправдывает возможные налоговые риски.

Важно отметить, что отсутствие установленных законом пределов налоговой минимизации приводит к целому ряду негативных последствий:

- сдерживает деловую активность среди хозяйствующих субъектов – как резидентов, так и нерезидентов;
- снижает доверие хозяйствующих субъектов к налоговым органам и авторитет государственной власти в глазах налогоплательщиков;
- снижает инвестиционную привлекательность отечественной экономики.

## **Правовая деятельность государства по предотвращению налоговых нарушений**

Как отмечают исследователи [Климова, 2014, 5; Косаренко, 2011, 6; Николаев, 2013, 7], в правоприменительной практике большинства государств, в том числе и Российской Федерации, существуют специальные методы, которые позволяют предотвратить уклонение от уплаты налогов, а также существенно ограничить сферу применения различных способов налогового планирования. Принято разделять данные методы на три основные категории: законодательные ограничения, меры административного и финансового воздействия, которые применяются к нарушителям налогового законодательства, а также специальные судебные доктрины.

Законодательные ограничения фактически составляют некий кодекс поведения налогоплательщика, включающий его обязанности, права и гарантии осуществления налоговой свободы. К обязанностям налогоплательщика следует, например, отнести необходимость регистрации в налоговом органе, предоставления необходимых сведений и документов, используемых для исчисления налогов, соблюдения налогового законодательства и др.

Например, согласно ст. 45 НК РФ взыскание налога с организаций производится налоговыми органами в бесспорном порядке. Взыскание же налога с физического лица производится только в судебном порядке.

К мерам административного и финансового воздействия по отношению к нарушителям налогового законодательства следует отнести право налогового органа на переквалификацию сделки в судебном порядке, выступающее одним из основных способов борьбы с недобросовестными налогоплательщиками, уклоняющимися от уплаты налогов.

Так, согласно ст. 170 ГК РФ судом могут быть признаны недействительными мнимые и притворные сделки. В качестве наиболее типичных примеров мнимых и притворных сделок можно привести следующие:

- заключение фактически недействующих трудовых (гражданско-правовых) договоров с льготными категориями работников (например, инвалидами) для предоставления существенных налоговых льгот,
- вместо договоров купли-продажи объектов недвижимости заключение инвестиционных договоров или договоров уступки прав требования;

– заключение договоров о совместной деятельности вместо договоров аренды и др.

Заключение подобных сделок позволяет осуществить налогоплательщику уход от уплаты тех или иных налогов.

Если законодательные ограничения, а также меры административного и финансового воздействия, применяемым к налогоплательщикам – нарушителям налогового законодательства, нашли широкое применение в российской судебной практике и в деятельности налоговых органов, то метод специальных судебных доктрин пока еще не получил в Российской Федерации законодательного признания.

Действующее налоговое законодательство Российской Федерации на сегодняшний день не содержит механизма противодействия злоупотреблению правами в целях минимизации налогов и получения необоснованной налоговой выгоды. Для установления фактов злоупотребления налогоплательщиком правами налоговые органы используют постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».

Однако, как отмечается в «Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов», существующая судебная практика не предусматривает все возможные случаи злоупотребления налогоплательщиками своими правами и не позволяет в полной мере использовать налоговым органам все возможности для борьбы с агрессивным налоговым планированием.

По нашему мнению, сегодня российская налоговая практика идет по пути объединения различных судебных доктрин, используемых в зарубежных странах, в одну комплексную – доктрину добросовестности налогоплательщика. При этом для разрешения вопроса о добросовестности налогоплательщика суды, как правило, исследуют вопросы соответствия формы и содержания, а также цели действий налогоплательщика.

Важно отметить, что на сегодняшний день комплексное определение понятия «добросовестность налогоплательщика» не дано ни в одном нормативном правовом акте. Несмотря на попытки изменения законодательства (в 2014 году было предложено дополнить ст. 21.1 НК РФ [Гороховцева, 2014]), понятие добросовестности налогоплательщика так и не нашло своего законодательного отражения.

## Заключение

В действующем российском законодательстве отсутствуют четкие критерии, которые позволяют в каждом конкретном случае разграничить правомерную минимизацию налогообложения и незаконное уклонение от уплаты налогов. Кроме того, на сегодняшний день сформирована и противоречивая судебная практика, которая в разных случаях относит одни и те же действия налогоплательщиков либо к правомерной деятельности, либо к разряду правонарушений.

В сложившейся ситуации, по нашему мнению, для определения правовых пределов налогового планирования необходимо разработать предложения по внесению изменений в НК РФ в части:

- определения добросовестности налогоплательщика;
- введения правового механизма противодействия налоговым злоупотреблениям в виде использования налогоплательщиками формально правомерных действий с основной целью неуплаты или уплаты налогов в меньшей сумме;
- закрепления в законодательстве о налогах и сборах прямого запрета на злоупотребление правами в сфере налогообложения.

Такие изменения не должны затронуть добросовестных налогоплательщиков, но при этом будут способствовать созданию привлекательных условий ведения бизнеса и конкурентной среды для тех налогоплательщиков, которые не используют агрессивные механизмы налоговой оптимизации.

### Библиография

1. Гороховцева М. Можно ли спать спокойно? Еще раз о добросовестности налогоплательщика // ГАРАНТ.РУ.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая): федер. закон Рос. Федерации от 30.11.1994 № 51-ФЗ: принят Гос. Думой Федер. Собр. Рос. Федерации 21.10.1994 // Собрание законодательства Российской Федерации. 1994. № 32. Ст. 3301.
3. Климова М.А. Налоговые органы и налогоплательщики. Основы правовых взаимоотношений. М.: Библиотечка «Российской газеты». 2014. 192 с.
4. Косаренко Н.Н. Налоговое право. М.: Флинта, 2011. 184 с.
5. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая): федер. Закон Рос. Федерации от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 05.04.2016): принят Гос. Думой Федер. Собр. Рос. Федерации 16.07.1998: одобр. Советом Федерации Федер. Собр. Рос. Федерации 17.07.1998 // Собрание законодательства Российской Федерации. 1998. № 31. Ст. 3824.
6. Николаев В.А. Теория и практика распределения налоговых полномочий в России. М.: Логос, 2013. 172 с.
7. Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды: постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2006. № 12. С. 65–68.
8. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов // СПС КонсультантПлюс.
9. Рудовер Ю.В., Ситник А.А. Привлечение налогоплательщиков к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах: проблемы правоприменительной практики // Банковское право. 2013. № 3. С. 51–55.

10. Тюрина Ю.Г. Реализация интересов государства и налогоплательщиков в налогообложении имущества организаций // Экономика: вчера, сегодня, завтра. 2015. № 10. С. 138-152.

## Legal limits of tax planning: where tax optimization ends and tax evasion starts

**Ruslan M. Tambiev**

Student,

Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration,  
119571, 82/1 Vernadskogo av., Moscow, Russian Federation;  
e-mail: Ruha624@gmail.com

### Abstract

This article investigates legislative approaches associated with the definition of the legal limits of tax planning. The urgency of the consideration of tax planning issues is explained by the current contradiction – quite understandable desire to reduce the tax burden of taxpayers and equally understandable desire of the state to prevent it. Economically developed countries pay extremely great attention to tax planning. Russian businessmen have not sufficiently mastered the management of tax planning yet. Therefore, Russian business is characterized by frequent cases of unlawful tax evasion and other violations in the sphere of the taxation. The purpose of article is to examine the basic legal aspects of the identification and delimitation of tax evasion and other violations in the field of taxes and fees from the legitimate tax optimization. The article is based on current and relevant requirements of the Russian legislation. The author analyzes main approaches to the delimitation of tax optimization and tax evasion and studies taxpayer integrity issues. It is stated that the limits of the taxpayer's possible behavior in an ambiguous interpretation of tax legislation remains one of the most contentious issues in relations between business and tax authorities. The author proposes legislative regulatory measures for the limits determination of tax planning on the basis of determining the taxpayer's honesty and distinguishing them from violations of tax legislation.

### For citation

Tambiev R.M. (2016) Pravovye predely nalogovogo planirovaniya: gde zakanchivaetsya nalogovaya optimizatsiya i nachinaetsya ukлонenie ot nalogov [Legal limits of tax planning: where tax optimization ends and tax evasion starts]. *Voprosy rossiiskogo i mezhdunarodnogo prava* [Matters of Russian and International Law], 4, pp. 97–104.

### Keywords

Tax planning, tax optimization, tax evasion, tax honesty, the Tax Code.

## References

1. Gorokhovtseva M. *Mozhno li spat' spokojno? Eshcherazodobrosovestnostinalogoplatel'shchika* [Can we sleep well? Once again on the taxpayer's honesty]. GARANT.RU Publ.
2. Grazhdanskii kodeks Rossiiskoi Federatsii (chast' pervaya): feder. zakon Ros. Federatsii ot 30.11.1994 № 51-FZ: prinyat Gos. Dumoi Feder. Sobr. Ros. Federatsii 21.10.1994 [Civil Code of the Russian Federation (Part One): Federal Law of the Russian Federation No. 51-FZ of November 30, 1994] (1994). *Sobranie zakonodatel'stva RF (St. 3301)* [Collected legislation of the Russian Federation (Art. 3301)], 32.
3. Klimova M.A. (2014) *Nalogovye organy i nalogoplatel'shchiki. Osnovy pravovykh vzaimootnoshenii* [Tax authorities and taxpayers. Fundamentals of the legal relationship]. Moscow: Bibliotekha "Rossiiskoi gazety" Publ.
4. Kosarenko N.N. (2011) *Nalogovoe pravo* [Tax law]. Moscow: Flinta Publ.
5. Nalogovyi kodeks Rossiiskoi Federatsii (chast' pervaya): feder. Zakon Ros. Federatsii ot 31.07.1998 № 146-FZ (red. ot 05.04.2016): prinyat Gos. Dumoi Feder. Sobr. Ros. Federatsii 16.07.1998: odobr. Sovetom Federatsii Feder. Sobr. Ros. Federatsii 17.07.1998 [Tax Code of the Russian Federation (Part One): Federal Law of the Russian Federation No. 146-FZ of July 31, 1998 (as amended on April 05, 2016)] (1998). *Sobranie zakonodatel'stva RF (St. 3824)* [Collected legislation of the Russian Federation (Art. 3824)], 31.
6. Nikolaev V.A. (2013) *Teoriya i praktika raspredeleniya nalogovykh polnomochii v Rossii* [Theory and practice of the distribution of taxation power in Russia]. Moscow: Logos Publ.
7. Ob otsenke arbitrazhnymi sudami obosnovannosti polucheniya nalogoplatel'shchikom nalogo-voi vygody: postanovlenie Plenuma Vysshego Arbitrazhnogo Suda Rossiiskoi Federatsii ot 12.10.2006 № 53 [On estimation of arbitration courts of the validity of received tax benefits by a taxpayer: resolution of the plenum of the supreme arbitration court of the Russian Federation No. 53 of October 12, 2006] (2006). *Vestnik Vysshego Arbitrazhnogo Suda Rossiiskoi Federatsii* [Bulletin of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation], 12, pp. 65–68.
8. *Osnovnye napravleniya nalogovoi politiki Rossiiskoi Federatsii na 2016 god i planovyi period 2017 i 2018 godov* [Main directions of the tax policy of the Russian Federation for 2016 and the planning period of 2017 and 2018]. SPS Konsul'tantPlyus Publ.
9. Rudover Yu.V., Sitnik A.A. (2013) Privlechenie nalogoplatel'shchikov k otvetstvennosti za narushenie zakonodatel'stva o nalogakh i sborakh: problemy pravoprimeritel'noi praktiki [Taxpayers' responsibility for violation of tax legislation: the problem of law enforcement]. *Bankovskoe pravo* [Banking], 3, pp. 51–55.
10. Tyurina Yu.G. (2015) Realizatsiya interesov gosudarstva i nalogoplatel'shchikov v nalogooblozhenii imushchestva organizatsii [The realization of the interests of the state and taxpayers in the taxation of business property]. *Ekonomika: vchera, segodnya, zavtra* [Economics: yesterday, today and tomorrow], 10, pp. 138–152.