Содержание

Введение 3

Глава 1. Содержание понятия «налоговое планирование» в налоговом праве России 10

* 1. Сущность налогового планирования в современной экономической теории 10
  2. Теоретические и правовые основы понятия «налоговое планирование» 24

Глава 2. Модели поведения налогоплательщиков: правовые подходы разграничения 51

* 1. Соотношение понятий «налоговое планирование», «уклонение от уплаты налогов» и смежных с ними категорий 51
  2. Разграничение понятий «налоговое планирование» и «уклонение от уплаты налогов» при использовании концепции «необоснованная налоговая выгода» 64

Заключение 79

Библиографический список использованной литературы 84

Введение

В настоящее время практически все без исключения хозяйствующие субъекты применяют налоговое планирование в качестве неотъемлемой части своей финансовой деятельности. Между тем, с началом активного роста и интенсификации экономических отношений законодательство о налогах и сборах стало стремительно отставать от потребностей практики, непрерывно усложняющейся под влиянием «креативности» налогоплательщиков[[1]](#footnote-1). Поэтому и сегодня нормативные правовые акты не всегда содержат нормы, позволяющие адекватно разграничивать правомерное налоговое планирование от случаев занижения сумм налоговых платежей в результате неправомерных действий, направленных на уклонение от уплаты налогов (налоговые правонарушения и преступления), либо злоупотребления правом (создание искусственных юридических конструкций для оптимизации налоговой нагрузки). В связи с этим можно с уверенностью констатировать, что проблема разграничения правомерной практики налогового планирования и уклонения от уплаты налогов является на сегодняшний день наиболее обсуждаемой в области налогового права, а каждый новый виток в её развитии, вызванный внесением изменений или дополнений в акты законодательства о налогах и сборах, формулированием правовых позиций высшими судебными инстанциями, представлением разъяснений по вопросам применения налогового законодательства финансовыми органами, а также нахождением налогоплательщиками ранее не испытанных методов налоговой экономии, находится под пристальным вниманием всех заинтересованных сторон.

Ввиду бездеятельности законодателя с целью воспрепятствования уходу от налогов на основе формального подхода правоприменители были вынуждены вырабатывать и использовать собственные методы предотвращения и преследования подобных действий «налогоНЕплательщиков». Так, с начала 2000-х годов в практике Конституционного Суда РФ и Высшего Арбитражного Суда РФ по рассмотрению дел, связанных с налогообложением, выявился промежуточный между законным налоговым планированием и уклонением от уплаты налогов вид снижения налоговой нагрузки. Первоначально в его основу была положена концепция недобросовестности налогоплательщика (впервые обратный термин «добросовестный налогоплательщик» был употреблен в Постановлении Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 года № 24-П[[2]](#footnote-2)). Данная концепция, предложенная Конституционным Судом РФ в качестве «средства местного применения» для борьбы с неуплатой налогов с использованием «проблемных» банков[[3]](#footnote-3), была охотно подхвачена налоговыми органами и арбитражными судами, которые превратили её в универсальный инструмент для решения задач повышения собираемости налогов (в частности, в спорах по выявлению неправомерного возмещения НДС, иных случаях).

В итоге за несколько лет сложилась достаточно разномастная судебно-арбитражная практика, характеризовавшаяся тем, что зачастую одни и те же действия налогоплательщиков получали различные оценки (вплоть до противоположных!). При этом в отсутствие надлежащих правовых положений понятие «недобросовестный налогоплательщик» нередко выступало в роли материально-правового основания обвинительных позиций налоговых органов и судов. Назревавший кризис законности налоговых правоотношений вынудил Конституционный Суд РФ примерно с 2005 года прекратить ссылаться на концепцию недобросовестного налогоплательщика в мотивировочной части своих актов, а Определением от 18 января 2005 года № 36-О[[4]](#footnote-4) Конституционный Суд РФ вовсе запретил толковать и применять данную концепцию расширительно.

Позднее с изданием Пленумом Высшего Арбитражного Суда РФ Постановления от 12 октября 2006 года № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»[[5]](#footnote-5) в судебно-арбитражную практику в качестве менее субъективного механизма определения допустимых границ налогового планирования было введено понятие необоснованной налоговой выгоды. За более чем шесть лет, минувших с момента принятия Постановления № 53, судами, налогоплательщиками и налоговыми органами наработана достаточно обширная практика его применения. Однако и эта конструкция доказала свою неспособность чётко ответить на вопросы налоговых органов и налогоплательщиков о том, что является приемлемым и не создающим дополнительных рисков с правовой точки зрения при разработке и реализации мероприятий налоговой политики хозяйствующего субъекта.

Вышеизложенное обусловило **актуальность выбранной темы магистерской диссертации.** От степени разработанности порядка правового регулирования разграничения налогового планирования от уклонения от уплаты налогов, в том числе в части критериев, допустимости, отграничения данных явлений от смежных форм правомерного и неправомерного поведения налогоплательщиков, зависит эффективность отношений между государством и налогоплательщиками, основной целью которых является достижение устойчивого баланса публичного и частного интересов.

**Объектом исследования** выступили общественные отношения по уплате налогов, характеризующиеся, с одной стороны, совершением налогоплательщиками действий по управлению и планированию совокупности своих налоговых платежей и, с другой стороны, их оценкой на соответствие критерию правомерности.

**Предмет исследования** охватил действующее законодательство Российской Федерации о налогах и сборах, практику Конституционного Суда РФ, Высшего Арбитражного Суда РФ, а также Федеральных арбитражных судов по вопросам налогообложения. Кроме того, при работе над диссертацией косвенно было затронуто налоговое законодательство, судебные акты и прецеденты зарубежных государств и рабочие документы Форума ОЭСР по налоговому администрированию. Теоретическую основу исследования составили научные труды отечественных учёных по теории права, экономическому анализу права, финансовой науке, финансовому и налоговому праву.

**Цель исследования** – теоретический анализ категории «налоговое планирование», лишённой нормативного определения, однако интенсивно применяемой в российском налоговом праве, на предмет выявления характерных признаков, ограничивающих её от понятия «уклонение от уплаты налогов» и иных смежных понятий.

**Задачи исследования** включают в себя:

1) раскрыть сущность категории «налоговое планирование» в современной экономической теории и представить теоретическое обоснование такого поведения налогоплательщика;

2) сформулировать понятие категории «налоговое планирование», применимого для исследования проблематики налогового права;

3) выяснить правовую природу категории «налоговое планирование»;

4) определить место категории «налоговое планирование» во всём многообразии моделей поведения налогоплательщиков, выделяемых в отечественной научной литературе;

5) рассмотреть проблему разграничения налогового планирования и уклонения от уплаты налогов с точки зрения концепции «необоснованная налоговая выгода».

Наряду с невообразимым количеством специальных публикаций практического характера, посвящённых вопросам налоговой минимизации, необходимо отметить явную недостаточность комплексных теоретических исследований по теме магистерской диссертации.

**Теоретическая база магистерского исследования**, прежде всего, основывается на публикациях специалистов по проблемам финансового и налогового права: А. В. Брызгалина, Р. Р. Вахитова, Д. В. Винницкого, Г. A. Гаджиева, А. Н. Головкина, Т. А. Гусевой, M. A. Громова; А. Ю. Долговой, В. М. Зарипова, М. Ф. Ивлиевой, А. Н. Козырина, В. В. Мачехина, М. Ю. Орлова, C. Г. Пепеляева, Г. В. Петровой, С. В. Савсерива, К. А. Сасова, Н. Р. Тупанчески, И. В. Хаменушко, Д. М. Щёкина, а также ряда других ученых. Отдельного упоминания заслуживают использованные в исследовании работы П. М. Годме, М. Д. Загряцкого, И. Х. Озерова, Е. Н. Трубецкого, И. И. Янжула.

В диссертационном исследовании были использованы работы специалистов в области управления и экономики, включая сферу экономического анализа права, В. С. Автономова, А. А. Аузана, Д. Норта, М. И. Одинцовой.

**Методологическую основу диссертационного исследования** составили общенаучные (логические методы (аналогия, индукция), анализ и синтез, диалектический метод) и специальные методы познания – конкретно-исторический, социологический, статистический, формально-юридический.

Диссертация представляет собой комплексное исследование экономического и правового содержания категории «налоговое планирование» в России. Автор провела анализ свойств правомерности/неправомерности в действиях налогоплательщиков, что позволило выявить место категории «налоговое планирование» в системе различных моделей поведения налогоплательщиков и прийти к выводам, касающимся соотношения налогового планирования с уклонением от уплаты налогов и иными смежными категориями при использовании концепции «необоснованная налоговая выгода».

**Научная новизна магистерской диссертации** состоит в следующих **положениях, выносимых на защиту:**

1. Действия налогоплательщика, осуществлённые им в рамках налогового планирования, в случае переквалификации налоговым органом или судом с использованием средств противодействия уклонению от уплаты налогов, кроме прямо закреплённых в актах законодательства о налогах и сборах, не могут быть признаны наказуемыми с применением мер юридической ответственности.

2. В текущей формулировке Постановления Пленума ВАС РФ № 53 доктрина деловой цели для оценки обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды применяется судами в широком смысле, что оставляет большую свободу для судейского усмотрения и не способствует цели упорядочения судебной практики по вопросам разграничения налогового планирования и иных форм поведения налогоплательщиков.

Результаты исследования получили **широкую апробацию**, в частности материалы магистерской диссертации нашли отражениев пяти научных публикациях автора, из них одна статья опубликована в журнале, рекомендованном ВАК. Проблематика диссертации была предметом дискуссий на научных конференциях в МГЮА им. О. Е. Кутафина, МГУ им. М. В. Ломоносова, Курском государственном университете.

Материалы настоящего исследования автор использовала при подготовке и проведении практических семинаров по налогообложению, проводимых на 3-ем курсе факультета права НИУ ВШЭ в течение 1-3 модулей 2012/2013 уч. года в рамках педагогической практики по дисциплине «Финансовое право», а также при выполнении обязанностей учебного ассистента по дисциплине «Налоговое право России» на 1-ом курсе магистратуры факультета права НИУ ВШЭ по программе «Финансовое, налоговое и таможенное право» в течение 1-4 модулей 2012/2013 уч. года.

Автор приняла участие в публикации учебно-методического комплекса «Введение в налоговое право» (Серия «Библиотечка финансового права», НИУ ВШЭ) по учебной программе «Налоговое право России», подготовив раздел с обзором судебно-арбитражной практики и задач по курсу.

Глава 1. Содержание понятия «налоговое планирование» в налоговом праве России

* 1. Сущность налогового планирования в современной экономической теории

Налоговое планирование как комплекс мероприятий по выбору налогоплательщиком определённых целей в отношении своей налоговой обязанности и принятию решений о том, как надлежит действовать для их достижения, является по своему смыслу прикладным, практико-ориентированным понятием, прочно уходящим корнями в экономические и управленческие науки[[6]](#footnote-6). Между тем, в основе такой деятельности естественным образом заложена состязательность признанных правом, им охраняемых и обеспеченных интересов всего общества, с одной стороны, и отдельного налогоплательщика, с другой, которая обусловлена фискальной функцией налога как наиболее эффективного внеэкономического средства мобилизации финансовых ресурсов с целью материального обеспечения государственной деятельности.

Классическая экономическая теория (финансовая наука) основывается на том, что хозяйствующий субъект в условиях конкуренции за ограниченные ресурсы и множественности вариантов их альтернативного применения руководствуется при принятии решений принципами рациональности и максимизации полезности[[7]](#footnote-7). Рассчитывая своё поведение, такой «homo economicus»[[8]](#footnote-8) вынужден заниматься профессиональным управлением, или менеджментом, то есть осуществлять эффективное управляющее воздействие на свою финансово-хозяйственную деятельность. Неотъемлемой частью данного процесса выступает планирование, суть которого заключается в определении будущего желаемого состояния управляемого объекта, прогнозировании возможностей и рисков, связанных с его достижением, и выборе наиболее оптимальных с точки зрения соотношения всех выгод и издержек по каждому из возможных вариантов выбора средств и методов получения ожидаемых результатов.

В ситуации научного моделирования рыночной среды[[9]](#footnote-9) управление финансами как комплекс мероприятий, в предельно обобщенном понимании объединяющий в себе управление доходами, расходами и их положительной либо отрицательной разницей (прибылью либо убытком), основывается на той предпосылке, что деятельность экономического агента подчинена сугубо экономическим факторам и стремится к максимизации конечного результата[[10]](#footnote-10). При этом согласно традиционному утилитарно-экономическому подходу хозяйствующий субъект может действовать как «рациональный максимизатор» только в рамках частноправовой сферы, в то время как в отношении государства, вмешивающегося в «экономический организм» посредством установления так называемых «регуляторных» ограничений (например, системы обязательных платежей, взимаемых в доход государства, таможенно-тарифных и нетарифных инструментов воздействия на внешнеэкономические сделки, антимонопольного регулирования и других нормативно-правовых методов координации) его поведение становится конформистским, в полной мере ориентированным на соблюдение правил и отсутствием установки их нарушать по причине издержек наказания[[11]](#footnote-11).

Очевидные примеры отклонения от теории в виде нарушений правовых норм, в частности, предписывающих платить налоги, коими изобилует мировая летопись человеческого рода[[12]](#footnote-12), не воспринимались экономистами как проблема, требующая системного решения, вплоть до тех пор, пока экономические исследования не стали в методологическом плане опираться на достижения социологических и исторических наук.

Первым шагом к решению проблемы приведения концепций экономистов в соответствие с тем поведением, которое хозяйствующие субъекты практикуют в реальной рыночной обстановке, стало допущение об оппортунистическом поведении экономических агентов[[13]](#footnote-13), которые, преследуя собственную выгоду, могут прибегать к обманным действиям, нарушающим сложившиеся и (или) санкционированные государством правила поведения. Отказ от методологического индивидуализма в пользу плюрализма с преобладанием в характеристике поведения людей главенствующей роли формальных и неформальных правил сблизил экономику с социальными (бихевиористскими) науками, что позволило раздвинуть рамки исследований, выйдя за пределы «чистой» рациональности, и принять во внимание социологические и психологические факторы.

Однако настоящим переворотом в экономической теории стало заявление, сделанное в начале 1970-х годов американским экономистом, одним из основателей неоинституционализма, впоследствии удостоенным Нобелевской премии, Дугласом Нортом о том, что «институты имеют значение»[[14]](#footnote-14). Норт определял институты как систему формальных и неформальных правил, выполнение которых обеспечено соответственно формальными и неформальными средствами принуждения[[15]](#footnote-15). При этом одна из главных функций неформальных институтов выражается в восполнении пробелов нормативно-правового регулирования, что, однако не исключает случаев, когда неформальные институты открыто противостоят формальным правилам и даже являются более устойчивыми и эффективными. К примеру, во многих развитых демократических странах неукоснительное исполнение императивного предписания законодательства уплачивать налоги помимо собственно государственного аппарата принуждения и системы мер юридической ответственности обеспечивается неформальной практикой. Беспрецедентный характер в этом отношении приобрёл налоговый скандал, в который в конце 2012 года оказалась вовлечена всемирно известная сеть американских кофеен Старбакс (Starbucks). Поводом, возбудившим широкий общественный резонанс, стала обвинительная речь, с которой в ноябре прошлого года выступили представители Бюджетного комитета парламента Великобритании, о том, что международные компании Амазон (Amazon), Гугл (Google) и Старбакс, успешно осуществляющие свою деятельность на территории Соединённого Королевства, на формально законных основаниях уклоняются от выплаты налогов в британский бюджет. По данным, опубликованным на официальном новостном портале Русской службы Би-би-си (BBC), Старбакс с 1998 года, то есть почти за 14 лет существования кофейной сети в Британии, заплатила всего 8,6 млн фунтов стерлингов налогов при выручке в 3 млрд фунтов стерлингов[[16]](#footnote-16). При этом на протяжении последних трёх лет Старбакс вообще не уплачивала британский налог на корпорации, демонстрируя убыток от своей деятельности в стране, который достигался в результате «циничных и несправедливых» схем по перечислению всей выручки от операционной деятельности головной компании в США, а также голландскому и швейцарскому отделениям в виде платежей за предоставление прав на интеллектуальную собственность и процентов за пользование заёмными средствами. Не могло не вызвать жаркую дискуссию высказывание председателя Бюджетного комитета Маргарет Ходж: «Мы не обвиняем вас в нарушении законов. Мы обвиняем вас в безнравственности»[[17]](#footnote-17). Реакция со стороны общественности последовала незамедлительно: в ряде крупнейших городов, включая Лондон, Ливерпуль, Кардифф, Бирмингем, посетители кафетериев устроили серию протестов с единственным требованием: «Старбакс, заплати налоги!» В ответ на возмущение клиентов управляющий директор Старбакс в Великобритании Крис Энгсков дал обещание, что компания возьмёт на себя обязательство выплатить дополнительные 20 млн фунтов стерлингов налогов в течение ближайших двух лет: «Я объявляю об изменениях, результатом которых станет то, что Старбакс будет платить более высокий корпоративный налог в Великобритании – *выше того, который сейчас предусмотрен законом* (курсив А. Бельтюковой)»[[18]](#footnote-18).

Описанный случай является эффектной иллюстрацией того, насколько в обществе с ярко выраженной институциональной средой возможности нормативно-правового регулирования корректировать правовое поведение субъектов общественных отношений (даже в сфере налогообложения!) могут уступать фактору «неформального» воздействия. Более того, в развитие применения такой «неформальной практики», как призывы бойкотировать «аморальных» налогоплательщиков, наносить урон их деловой репутации и взывать к совести и справедливости, британские налоговые органы (Her Majesty's Revenue and Customs, HMRC) стали публиковать на популярном среди интернет-пользователей сайте www.flickr.com фотографии английских подданных, уклоняющихся от уплаты налогов, с указанием совершённых ими правонарушений[[19]](#footnote-19).

Не менее любопытным примером весьма эффективного неформального института, ограничивающего право частной собственности, выступает так называемое факультативное налогообложение, наиболее распространённой формой которого является церковный налог. В отличие от стран с государственными религиями, в странах, относящих себя к категории светских, где религиозные предписания имеют характер социальных корпоративных норм, обязанность уплачивать церковный налог, как правило, не установлена законом и отсюда не подкреплена никакими формальными средствами принуждения, обеспечительным механизмом её исполнения выступает исключительно моральный авторитет Церкви (в некоторых случаях – возможность применения «санкций», связанных с отказом в отправлении церковными служителями каких-либо религиозных обрядов, как-то отказ в причащении, исповеди, обряде миропомазания, наречении крёстным отцом или крёстной матерью и пр.). Между тем, зачастую масштабы неуплаты таких факультативных (по сути – добровольных) платежей незначительны в сравнении с массовым уклонением от уплаты общеобязательных налогов, установленных законодательной властью[[20]](#footnote-20).

Следование неформальным нормам в нарушение формальных связано с проблемой трансакционных издержек[[21]](#footnote-21). В том случае, если трансакционные издержки следования формальным нормам выше издержек следования нормам неформальным, то экономические агенты будут уклоняться от выполнения первых и стремиться действовать неформально. На примере России данный вывод наглядно демонстрирует налоговая политика государства в отношении изменения величины ставок страховых взносов в 2010-2013 гг. Как известно, с 1 января 2010 года единый социальный налог был упразднён, а система обязательного социального страхования перешла к страховому принципу формирования доходов на основе страховых взносов на обязательное пенсионное и медицинское страхование, страхование на случай временной нетрудоспособности и страхование в связи с материнством. Правовое регулирование «новой» системы обязательных платежей во внебюджетные фонды стало осуществляться на основании Федерального закона от 24 июля 2009 года № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования»[[22]](#footnote-22). С 1 января 2011 года произошло увеличение максимального размера тарифов страховых взносов с 26 до 34 %[[23]](#footnote-23), при этом ряд категорий плательщиков, которые ранее были освобождены от уплаты единого социального налога, с 2010 года в отношении страховых взносов таких льгот лишились, в первую очередь, субъекты малого предпринимательства, применявшие специальные налоговые режимы. Несмотря на то, что 2010 год был объявлен для них переходным периодом с сохранением прежнего размера ставок (даже «в бытность» единого социального налога плательщики единого налога на вменённый доход и так называемые «упрощенцы» перечисляли взносы в Пенсионный фонд РФ в размере 14 % от фонда оплаты труда), а в течение 2011-2014 гг. предполагалось применение пониженных ставок, начиная с 2011 года нововведение дало ощутимые результаты, причём значительно отличающиеся от прогнозных планов по росту поступлений в государственные внебюджетные фонды. Дело в том, что работодатели отреагировали выведением фондов оплаты труда из-под налогообложения в теневой сектор, что незамедлительно привело к сокращению облагаемой базы по страховым взносам, равно как и налоговой базы по налогу на доходы физических лиц. По данным Единой межведомственной информационно-статистической системы (ЕМИСС), в общей сложности потери казны составили 780 млрд руб., или 1,45 % ВВП[[24]](#footnote-24). Как следствие, государство было вынуждено «пойти на попятную», и с 2012 года совокупный тариф страховых взносов был снижен до 30 %, а для страховых взносов в Пенсионный фонд РФ введена регрессивная шкала. Тем не менее, в 2013 году эксперименты в сфере формирования доходов системы государственного социального обеспечения имели продолжение, и уже можно обоснованно судить, что снова при прогнозировании результатов реализации «скорректированных» правовых норм во внимание не были приняты возможные пути развития неформальных практик в обход формальным предписаниям. Так, произошедшее с начала текущего года изменение порядка расчётов размера страховых взносов для плательщиков, не производящих выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, (установление фиксированного размера страхового взноса) привело к фактически двукратному увеличению фискальной нагрузки. Результатом стало не только стимулирование предпринимателей к огульному возврату к серым схемам, но и вообще отказ от занятия предпринимательской деятельностью. По сообщениям деловой прессы, на конец марта 2013 года статус предпринимателя сняли с себя более 317 тыс. человек[[25]](#footnote-25).

Продолжая рассмотрение институтов и их значения в современном обществе, для целей раскрытия сущности явления налогового планирования стоит отметить, что в более широкой перспективе институты как элементы институциональной среды способны задавать типологические свойства многотысячных групп людей, вплоть до охвата всех представителей нации. Согласно классификации социальных порядков, разработанной Д. Нортом, Дж. Уоллисом и Б. Вайнгастом, Россия, как, впрочем, и все развивающиеся государства, относится к естественным государствам, или государствам ограниченного доступа, в которых личные отношения внутри властной элиты являют собой основу всей социальной организации[[26]](#footnote-26). В таких государствах власть имеет выраженную принадлежность к господствующей коалиции, члены которой стремятся извлекать из своего политического лидерства экономические дивиденды. Отсюда определяющими факторами функционирования правовых институтов являются цели и потребности представителей правящей коалиции. Д. Норт резюмирует в отношении такой ситуации: «Институты не обязательно – и даже далеко не всегда – создаются для того, чтобы быть социально эффективными; институты или, по крайней мере, формальные правила создаются скорее для того, чтобы служить интересам тех, кто занимает позиции, позволяющие влиять на формирование новых правил»[[27]](#footnote-27).

В целом разделяя методологический подход к раскрытию сущности правовых институтов через призму взаимодействия интересов различных общественных групп, профессор финансового права Московского и Петербургского университетов И. Х Озеров характеризовал финансовое право как скристаллизовавшийся результат движения (борьбы) социальных групп в известном круге явлений при данном экономическом строе и отмечал, что было бы правильно исходить при анализе финансовых институтов из интереса, а затем учитывать роль других моментов[[28]](#footnote-28).

В этой связи уместно привести высказывание судьи Конституционного Суда РФ А. Л. Кононова: «Позитивистские представления о праве говорят о том, что право – это то, что исходит от государства, и это значит, что главная ценность государства – отнюдь не субъективные права граждан, а, напротив, что право основано на механизме принуждения и нужно, в первую очередь, защищать коллективные права и публичные интересы. Вот и судья Г. А. Гаджиев в своей пояснительной записке по определению 169-О (*определение Конституционного Суда РФ от 8 апреля 2004 года № 169-О[[29]](#footnote-29)*– курсив А. Бельтюковой) утверждает, что интересы бизнеса эгоистичны, противоречат принципу социальной ответственности, и государство вправе корректировать этот интерес с точки зрения публичных прав. В то время как предпринимательская деятельность априори основана на свободе реализации своих способностей. И прямое, произвольное и неограниченное вмешательство в свободу предпринимательской деятельности совершенно недопустимо! … К сожалению, над Конституционным Судом довлеет государственническая позиция, которая заложена в позитивистском сознании, причем, не только нашего суда, но и большинства населения. Преодолеть ее очень сложно. Мало написать в статье 2 Конституции, что интересы частного лица выше интересов государства, гораздо сложнее воплотить этот принцип в жизнь. Либеральные ценности очень плохо приживаются в нашем постсоветском обществе»[[30]](#footnote-30).

По нашему мнению, нет никакого диалектического противоречия между установкой демократического государства защищать интересы налогоплательщиков и доказанным многочисленными экономическими исследованиями с применением социологического и исторического подходов естественным противлением частного собственника всеми доступными ему средствами изъятию у него этой собственности. Как показывает пример с компанией Старбакс, в современном институциональном пространстве (неотъемлемой частью которого является и Россия, разумеется, с присущими ей особенностями) экономические агенты поставлены в такие рамки, при которых наибольшая финансовая и операционная эффективность в долгосрочной перспективе достигается не в результате максимизации прибыли путём предельного снижения затрат, включая неполную уплату или вообще избежание налогов, а является закономерным следствием компетентной, продуманной политики, направленной на оптимизацию влияния как внутренних, так и внешних факторов, от которых зависит деятельность компании. Одним из ключевых внешних факторов как раз и выступают налоги, причём их влияние количественно характеризуется не только размером сумм, начисленных и подлежащих уплате по итогам налогового периода на конкретную величину налоговой базы, но и должно учитывать стоимостное выражение так называемых налоговых рисков, то есть всех затрат, которые хозяйствующий субъект может потенциально понести в виде сумм доначисленных налогов, недоимки по ним, пени за несвоевременное внесение налогов в бюджетную систему Российской Федерации, потерь от возможного применения обеспечительных мер (например, полный или частичный арест имущества, приостановление расходных операций по счетам в банке и пр.), штрафов, иных наказаний в случае привлечения к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах, прямых расходов на ведение налоговых споров в административном и судебном порядке (в том числе уплату государственной пошлины, оплату услуг привлечённых юристов, представителей и пр.), а также иных неблагоприятных последствий, вызванных вероятным «ухудшением отношений с налоговыми органами».

Кроме того, в исследованиях о причинах такого хронического явления, как стремление налогоплательщиков уклоняться от уплаты причитающихся государству (шире – всему обществу как бенефициару деятельности государства по предоставлению услуг, финансируемой за счёт публичных доходов) налогов, наряду с психологическими факторами, юридико-техническими параметрами налоговых законов и другими причинами, также выделяют и причины экономические, как-то невыносимое налоговое бремя (в буквальном смысле «перекрывающее кислород» предпринимательской активности) или экономический фон в стране в конкретный временной промежуток[[31]](#footnote-31). Помимо этого, по замечанию А. Н. Козырина, государству становится легче бороться с уклонением от уплаты налогов, если налогоплательщику известно, что выплачиваемые им налоги будут использованы в его интересах[[32]](#footnote-32).

Таким образом, предпосылками девиантного поведения налогоплательщиков являются не только частные интересы в их самом худшем, корыстном понимании, но и нежелание государства комплексно решать проблему.

Инструментом, позволяющим выявить и оценить возможные последствия реализации решений по организации бизнеса, построению внутрифирменных отношений, выстраиванию хозяйственных связей с партнёрами, размещению активов, постановке бухгалтерского и налогового учёта и прочего, и является налоговое планирование.

* 1. Теоретические и правовые основы понятия «налоговое планирование»

Представляется очевидным, что необходимым шагом в анализе теоретико-правовых основ налогового планирования является определение категории «налог».

Согласно правовой позиции Конституционного Суда РФ[[33]](#footnote-33) сформулированной в постановлении от 11 ноября 1997 года № 16-П, налоговый платёж «представляет собой основанную на законе денежную форму отчуждения собственности с целью обеспечения расходов публичной власти, осуществляемого в том числе на началах обязательности, безвозвратности, индивидуальной безвозмездности»[[34]](#footnote-34). Впоследствии законодатель, в полном объёме воспринявший выводы и «интерпретационные представления»[[35]](#footnote-35) Конституционного Суда РФ по вопросам налогового права, в ст. 8 части первой Налогового кодекса Российской Федерации[[36]](#footnote-36) (далее – НК РФ) выделил следующие характерные признаки налога: обязательность, индивидуальная безвозмездность, денежная форма; взимание путём отчуждения денежных средств, принадлежащих налогоплательщику на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления; цель – финансовое обеспечение деятельности государства и (или) муниципального образования[[37]](#footnote-37).

Профессор М. Д. Загряцков отмечал, что «в налоговых отношениях всегда чувствуется их экономическая природа»[[38]](#footnote-38). Как первенствующую категорию «общественно-правовых источников государственных доходов» рассматривал налоги академик И. И. Янжул[[39]](#footnote-39). Под налогами им понимались такие «односторонние экономические пожертвования», которые государство в силу того, что оно является представителем общества, «взимает легальным путем и законным способом из частных имуществ для удовлетворения необходимых общественных потребностей и вызываемых ими издержек»[[40]](#footnote-40). И. И. Янжул делал вывод, что «налог есть та доля, определённая законом, которую государство требует из имущества подданных для достижения высших целей своего существования» – «в таком именно израсходовании заключается цель и лежит юридическое оправдание самих налогов»[[41]](#footnote-41).

И. И. Кучеров даёт определение понятию «налоговые платежи» через термин «юридическая конструкция», тем самым характеризуя налог как правовую категорию, представляющую собой некую юридическую конструкцию, состоящую из определённых элементов[[42]](#footnote-42). При этом одним из первых в отечественной правовой науке на существование правовой конструкции налога указал С. Д. Цыпкин[[43]](#footnote-43). В наши дни Д. В. Винницкий также выделяет конструкцию элементов налогообложения в качестве некой структуры, организующей весь нормативный материал, содержание которой определено в ст. 17 НК РФ и включает в себя налогоплательщиков, существенные и факультативный элементы налогообложения[[44]](#footnote-44).

Синтезируя представления об экономическом и юридическом содержании категории «налог», его можно определить как экономическое явление, «перераспределительную систему»[[45]](#footnote-45) (систему вторичного распределения), опосредующую безвозмездный переход права собственности на объект налогового платежа от плательщика к публично-правовому образованию, которое обладает исключительно правовой формой выражения и реализации.

Сущность налога составляет установленная конституционными нормами односторонняя, безэквивалентная обязанность налогоплательщика перед обществом вносить в казну часть своего имущества в виде определённой денежной суммы. Как выразился Конституционный Суд РФ в постановлении от 17 декабря 1996 года № 20-П, «налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну, и обязан регулярно перечислять эту сумму в пользу государства, так как иначе были бы нарушены права и охраняемые законом интересы других лиц, а также государства. Взыскание налога не может расцениваться как произвольное лишение собственника его имущества, – оно представляет собой законное изъятие части имущества, вытекающее из конституционной публично-правовой обязанности. В этой обязанности налогоплательщиков воплощен публичный интерес всех членов общества»[[46]](#footnote-46).

Коснувшись понятия «интерес», стоит отметить, что анализу подлинной роли данной категории в праве традиционно уделялось значительное внимание. В этой связи классической является «формула» немецкого правоведа Р. Иеринга и профессора Московского университета С. А. Муромцева: право есть законно «защищённый интерес»; ординарный профессор государственного права Петербургского университета Н. М. Коркунов также определял право как «разграничение интересов». Русский философ и правовед Е. Н. Трубецкой, признавая, что интерес служит «могущественным фактором правообразования», существенным недостатком такого подхода видел очевидное смешение права с одной из причин, обусловливающих его возникновение. Более того, Е. Н. Трубецкой подчёркивал: «отнюдь не следует, чтобы каждая норма права была тождественна с интересом, её вызвавшим, чтобы интерес составлял самое содержание права»[[47]](#footnote-47). В качестве примера Е. Н. Трубецкой называет случающиеся частые случаи ошибок законодателей, в частности, высокие пошлины на иностранные товары, установление которых преследуется интересами отечественной промышленности, помимо собственно поддержки национального производителя могут негативно сказываться на качестве продукции, дестимулировать к поиску и внедрению технических усовершенствований в искусственно созданной неконкурентной среде[[48]](#footnote-48).

В советском праве доминирующими были воззрения марксистов, видевших в праве возведённую в закон волю господствующего класса. Немецкий экономист, теоретик классического марксизма К Каутский давал следующее определение понятию социального класса:«Отдельные классы образует не только общность источника дохода, но и вытекающая отсюда общность интересов и общность противоположности прочим классам, из которых каждый стремится суживать источник дохода другого, чтобы обогатить источник дохода своего»[[49]](#footnote-49).

В современном российском обществе проблема соотношения интересов сохранилась, однако ввиду кардинальной смены формы государства и вектора экономического развития основной акцент сместился в сторону выяснения степени согласования или, наоборот, противоборства частных и публичных интересов.

Налог «представляет собой основанную на законе денежную форму отчуждения собственности»[[50]](#footnote-50). При этом передача титула собственника как необходимое условие исполнения налоговой обязанности неизбежно сопровождается для налогоплательщика ограничением права частной собственности, гарантированного ст. 35 Конституции РФ. И хотя Конституционный Суд РФ отказал данному праву в абсолютном характере и подтвердил правомерность его ущемления федеральным законом «в той мере, в какой это необходимо в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства», тем не менее, подспудно Суд указал, что в налоговых правоотношениях, основанных на властном подчинении и субординации сторон, «одной из которых – налоговому органу, действующему от имени государства, принадлежит властное полномочие, а другой – налогоплательщику – обязанность повиновения», приоритет должен отдаваться обеспечению защиты имущественных интересов налогоплательщика[[51]](#footnote-51).

Будучи производным от категории «налог», налоговое планирование также воплощает собой неразрывное единство экономической сущности и правовой формы.

Прежде всего, требует внимания тот факт, что в российском налоговом праве нормативное определение понятия «налоговое планирование» отсутствует. Более того, создаётся стойкое впечатление, что не только законодатель, но и органы, выполняющие функции иных ветвей власти, старательно избегают даже прямого упоминания исследуемого термина. Отдельными документами, содержащими непосредственную ссылку на данное явление, оказались Приказ Минэкономики РФ от 1 октября 1997 года № 118 «Об утверждении Методических рекомендаций по реформе предприятий (организаций)», в котором разработчики представили «примерную схему взаимосвязей структурных подразделений предприятия на этапе выработки вариантов учётной политики и налогового планирования предприятия»[[52]](#footnote-52); Квалификационный справочник должностей руководителей, специалистов и других служащих, утверждённый Постановлением Министерства труда РФ от 21 августа 1998 года № 37, в котором закреплено, что в функции финансового директора входит деятельность по налоговому планированию и оптимизации налогообложения[[53]](#footnote-53); наконец, Программа деятельности ФГУП, утверждённая Постановлением Правительства РФ от 10 апреля 2002 года № 228, где указано, что одной из задач деятельности юридического лица является «совершенствование налогового планирования и оптимизация налогообложения»[[54]](#footnote-54).

Помимо этого, исключением стало постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 12 декабря 2005 года № КА-А40/12076-05[[55]](#footnote-55). В нём суд признал недействительным решение налогового органа об отказе в возмещении НДС по экспортным операциям, полагавшего, что реализация товаров была произведена по стоимости ниже закупочной цены, а, следовательно, в данном случае в результате сделок наступает только налоговая экономия и хозяйственный результат отсутствует. Суд указал, что «сам по себе факт совершения операции, подлежащей налогообложению по нулевой ставке, нельзя расценить как незаконную налоговую экономию, а с учетом законной *налоговой минимизации* (курсив А. Бельтюковой) рассматриваемая сделка рентабельна».

Таким образом, эмпирической базой для выполнения задач настоящего раздела работы стала, главным образом, обширная литература по рассматриваемой теме, выражающая частные позиции специалистов по финансовой науке и налоговому праву.

По результатам проведённого обзора научных источников, посвящённых проблеме налогового планирования, а также, на первый взгляд, идентичных с ним категорий, таких как «налоговая оптимизация», «уменьшение налогов», «минимизация налогов» и др., А. А. Пилипенко утверждает, что до последнего времени основной массив исследований давал представление об этом явлении в его неразрывной связи с предпринимательской деятельностью хозяйствующего субъекта «в контексте повышательного тренда прибыли, который возможен в том числе за счёт снижения налоговых отчислений»[[56]](#footnote-56).

Е. С. Вылкова и М. В. Романовский определяют понятие «налоговое планирование на уровне хозяйствующего субъекта» как «неотъемлемую часть управления его финансово-хозяйственной деятельностью в рамках единой стратегии экономического развития, представляющую собой процесс системного использования оптимальных законных налоговых способов и методов для установления желаемого будущего финансового состояния объекта в условиях ограниченности ресурсов и возможности их альтернативного использования»[[57]](#footnote-57).

А. И. Погорлецкий полагает, что налоговое планирование представляет собой «составную часть финансово-хозяйственной деятельности физических и юридических лиц, целью которой является максимизация доходов экономических агентов за счет легальной минимизации их налоговых платежей»[[58]](#footnote-58). Деятельность по планированию налоговых последствий хозяйственной деятельности должна заключаться в поиске ответов на следующие вопросы: куда, когда, как и сколько необходимо уплатить налогов; какие существуют способы, позволяющие не переплачивать налоги, максимизировать доходы, действуя на основе законных способов и методов, оставаясь в рамках этики бизнеса.

В этой связи нельзя признать обоснованной точку зрения О. А. Антошиной, называющей налоговое планирование функцией управленческого учёта. Дело в том, что при налоговом планировании, напротив, используются данные, полученные в том числе в результате управленческого учёта, то есть всего комплекса мероприятий по выявлению, сбору, регистрации и обработке важной информации, касающейся деятельности организации. Иными словами, основным назначением управленческого учёта является оценка текущего состояния организации, в то время как деятельность по налоговому планированию предполагает постановку желаемых целей в отношении величины и характера налоговой обязанности в будущем и поиска оптимальных путей их достижения.

Такая позиция косвенно подтверждается мнением Е. Н. Евстегнеева, указывающего, что «налоговое планирование – это законные способы оптимизации налогообложения хозяйствующего субъекта с учётом стратегии и тактики его экономического развития»[[59]](#footnote-59).

Далее, по мнению Ю. А. Лукаша, под минимизацией или оптимизацией налогов понимаются действия по легальному уменьшению налоговых платежей, основанные «на соблюдении налогового законодательства путём корректировки финансово-хозяйственной деятельности компании, то есть на построении системы, позволяющей сочетать маркетинговые и финансовый планы компании с целью эффективно контролировать и своевременно реагировать на изменения как во внешней среде, окружающей компанию, так и на внутренние процессы, протекающие внутри компании»[[60]](#footnote-60).

Подавляющее большинство экономических трактовок налогового планирования и близких к нему по значению понятий абсолютно оправданно сводятся к рассмотрению данного явления в качестве сравнительно обособленного и самостоятельного этапа более широкого процесса – финансового (налогового) менеджмента. Так, Е. В. Акчурина указывает, что «налоговая минимизация – это только часть более крупной – главной – задачи, стоящей перед финансовым менеджментом (финансовым управлением предприятием). Главная задача финансового менеджмента – финансовая оптимизация, то есть выбор наилучшего пути управления финансовыми ресурсами предприятия»[[61]](#footnote-61).

Тем не менее, как вытекает из представленных в литературе по налогам и налогообложению определений налогового планирования, фактически все авторы в качестве существенного признака дают правовую оценку таких действий хозяйствующего субъекта, указывая на её полное соответствие положениям законодательства о налогах и сборах. В частности, О. В. Фишер пишет: «налоговое планирование – это интеграционный процесс рационализации хозяйственной деятельности с позиции соответствия действующему налоговому законодательству и стратегией развития предприятия»[[62]](#footnote-62).

В свою очередь, Э. С. Митюкова существенно расширяет представление о налоговом планировании как законопослушной деятельности, полагая, что под налоговым планированием или оптимизацией налогообложения «обычно понимают комплекс мероприятий, направленных на уменьшение или отсрочку налоговых платежей, в соответствии с нормами гражданского, трудового и налогового законодательства»[[63]](#footnote-63).

В продолжение рассмотрения темы приведём точку зрения А. В. Брызгалина, утверждающего, что «налоговая оптимизация, минимизация налогов (легальное уменьшение налогов) – это уменьшение размера налоговых обязательств посредством целенаправленных правомерных действий налогоплательщика, без нарушения норм налогового и уголовного законодательства, включающих в себя полное использование всех предоставленных законодательством льгот, налоговых освобождений и других законных приёмов и способов»[[64]](#footnote-64).

Дмитрий Путилин возражает, что налоговую оптимизацию не совсем точно рассматривать как комплекс законных мер минимизации налогов, то есть мер, отвечающих сугубо предписаниям актов законодательства и подзаконных актов. По его мнению, «налоговое планирование – это неотъемлемая часть планирования финансово-хозяйственной деятельности компании, которое осуществляется с учётом требований законодательства и сложившейся правоприменительной практики путём выбора формы и способов ведения реальной предпринимательской (экономической) деятельности, направленной на достижение деловых целей с наименьшей налоговой нагрузкой»[[65]](#footnote-65).

В приведённом определении сразу обращают на себя внимание два важных момента: во-первых, предпринятая автором попытка обозначить тот перечень формальных требований, при удовлетворении которым деятельность по налоговому планированию должна признаваться таковой, то есть осуществляемой строго в пределах правовой плоскости; во-вторых, прямое указание на то, что эффект, достигаемый от налогового планирования, не может заключать в себе исчерпывающий и самодостаточный смысл деятельности хозяйствующего субъекта, для которого снижение налоговой нагрузки имеет подчинённое, сопутствующее значение в отношении деловых (экономически обоснованных) целей.

В русле означенного подхода дефиницию налогового планирования формулирует со ссылкой на иностранный источник С. Г. Пепеляев: «налоговое планирование можно определить как организацию деятельности налогоплательщика таким образом, чтобы минимизировать его налоговые обязательства на стабильный период без нарушения буквы и духа закона»[[66]](#footnote-66).

На необходимости учитывать особенности применения налоговых норм исходя из их толкования контролирующими и судебными органами также акцентирует Т. А. Гусева, заключая, что «под налоговым планированием следует понимать выбор построения правовых форм отношений и возможных вариантов их интерпретации в рамках действующего налогового законодательства»[[67]](#footnote-67).

Довольно интересной, хотя и не отражающей феномен налогового планирования во всей его полноте, представляется идея о том, что налоговое планирование должно сводиться к снижению рисков в виде угрозы дополнительных налоговых доначислений по итогам мероприятий налогового контроля в будущем, иными словами, цель налогового планирования – элиминировать риск мобилизации денежных средств для погашения вероятностных в перспективе налоговых санкций[[68]](#footnote-68).

Таким образом, в определениях налогового планирования, содержащихся в литературе, отчётливо выделяются два крайних значения: с одной стороны, налоговое планирование рассматривается как комплекс мер по снижению налогов, а, с другой стороны, как средство снижения налоговых рисков[[69]](#footnote-69).

Из приведённых в настоящем исследовании фрагментов работ, в которых были сделаны попытки дать содержательную характеристику действиям налогоплательщиков, предпринимаемых с целью снизить свою налоговую нагрузку, можно наблюдать существующую в доктрине полемику относительно смысловых нюансов достаточно близких по значению категорий «налоговое планирование», «налоговая минимизация», «налоговая оптимизация».

В «Энциклопедии российского и международного налогообложения» налоговое планирование описывается как «деятельность по оптимизации налоговых обязательств и платежей физических и юридических лиц, которая основывается на знании особенностей налоговых систем и налоговых законодательств государств»[[70]](#footnote-70). Такое определение не может представляться удачным ввиду того, что одно понятие раскрывается посредством другого, в отношении значения которого единое понимание у исследователей также отсутствует.

Между тем, в литературе можно встретить обратную позицию, когда именно категория «налоговая оптимизация» определяется через понятие налогового планирования. Например, отдельные авторы, рассматривая планирование исключительно как организационно-подготовительную стадию в рамках финансового менеджмента, намеренно не отождествляют налоговое планирование с налоговой оптимизацией, под которой, в свою очередь, понимают активные действия, направленные на уменьшение налоговых выплат[[71]](#footnote-71). По этой причине с их точки зрения куда более верным является следующий подход: налоговое планирование – это деятельность по управлению налоговыми выплатами, отсюда в том случае, если налоговое планирование направлено на уменьшение налоговых обязательств, то речь идёт об оптимизации налогообложения[[72]](#footnote-72).

Противоположного мнения придерживается А. В. Брызгалин, который утверждает, что понятие налоговой оптимизации шире понятия налогового планирования. «Комплексное и целенаправленное принятие налогоплательщиком мер, направленных на полное использование в совокупности всех методов налоговой оптимизации … составляет налоговое планирование»[[73]](#footnote-73). При этом по А. В. Брызгалину сама категория «налоговая оптимизация» является видовой по отношению к родовому понятию «налоговая минимизация», поскольку, именно его автор предлагает использовать в качестве универсального, учитывая основное содержание такого «неизлечимого» явления, как стремление налогоплательщика уменьшить свои налоговые платежи. «Уменьшение налогов (налоговая минимизация) в общем смысле слова – это те или иные целенаправленные действия налогоплательщика, которые позволяют последнему избежать или в определённой степени уменьшить его обязательные выплаты в бюджет, производимые им в виде налогов, сборов, пошлин и других платежей»[[74]](#footnote-74). Коснувшись данного определения, невозможно не сделать одно попутное замечание. По причине существования в России достаточно разнородной системы источников публичных доходов в виде обязательных платежей фискального характера, в том числе обладающих неналоговой и «квазиналоговой» природой[[75]](#footnote-75), интересы налогоплательщика, действительно, не могут ограничиваться лишь сокращением налоговых выплат. Логично предположить, что его намерения «не переплатить государству из своего кармана» будут распространяться и на иные платежи, в частности, таможенные пошлины и таможенные сборы (напомним, что с 1 января 2005 года таможенные пошлины исключены из перечня федеральных налогов и сборов и таким образом выведены из сферы регулирования налоговым законодательством), социальные страховые взносы в государственные внебюджетные фонды (до 1 января 2010 года бывшие единым социальным налогом), отчисления производителей и импортёров оборудования и материальных носителей для сбора средств «в пользу авторов», отчисления операторов связи в резерв универсального обслуживания, утилизационный сбор, плату за загрязнение окружающей среды, плату за проезд большегрузных автомобилей, регулярные платежи за пользование недрами, портовые сборы и другие парафискалитеты[[76]](#footnote-76).

В то же время существует обратное мнение о том, что целью налогового планирования не может выступать максимальное снижение размера налоговой обязанности. В противном случае наиболее целесообразным решением для предпринимателя было бы прекратить заниматься экономической деятельностью. Таким образом, следуя подобным рассуждениям, превалирующая задача налогового планирования заключается в нахождении так называемого «оптимального налогового платежа»[[77]](#footnote-77).

На наш взгляд, налоговое планирование, являясь одной из ключевых функций управления финансами организации (личными финансами), включает в себя оптимизацию налогов и минимизацию налогов. При этом налоговая оптимизация представляет собой более широкое понятие, составной (однако не единственной!) частью которого выступает налоговая минимизация. Оптимизация налогов позволяет налогоплательщику увеличить свои финансовые результаты за счёт выбора таких форм финансово-хозяйственной деятельности (отдельных операций), при которых достигается возможно более благоприятный уровень налоговых обязательств (то есть минимизировать сумму подлежащих уплате налогов) и (или) способствует решению различных задач нефискального характера, включая принятие защитных мер от рейдерского захвата организации, в частности, путём формирования кредиторской задолженности, либо, напротив, отражение в отчётном периоде существенной прибыли для привлечения заёмного финансирования.

Представляется, что впервые признание права налогоплательщика предпринимать меры, направленные на защиту своей собственности, выразилось в принципиальных позициях высших судебных инстанций. Так, 7 мая 1935 года британский судья по фамилии Томлин, разрешая в Палате Лордов дело графа Вестминстерского против Службы внутренних доходов (Duke of Westminster v. IRC (Inland Revenue Commissioners)), обеспечил себе бессмертие, когда выразил суждение, что «каждое лицо, имеющее на то возможность, вправе организовать свои дела таким образом, чтобы применяемый к нему в соответствии с надлежащим законоположением налог был меньше, чем мог бы быть в ином случае»[[78]](#footnote-78). Согласно обстоятельствам данного дела граф практиковал оплату труда своей прислуги, в частности работу садовника, следующим образом: одну часть вознаграждения составляла заработная плата, а другую, более значительную, – ежегодная рента садовника, которая по действовавшему на то время в Англии законодательству могла вычитаться из доходов самого графа. Исходя из буквального толкования, суд настоял на признании законными любых действий налогоплательщика, которые формально соответствуют нормам закона, и отверг попытки налоговых служащих обратиться к «реальности», «содержанию» действий графа для изменения в целях налогообложения юридического результата, который стороны достигли при исполнении договорных обязательств. «Так называемый подход «содержание над формой» представляется нам не чем иным, как попыткой заставить лицо платить только потому, что отсутствуют правовые основания для взыскания данной суммы», – было объявлено в судебном вердикте. Впоследствии доктрина буквального толкования оказывала доминирующее воздействие на правоприменение в Великобритании вплоть до начала 1980-х годов. Использование «Duke Westminster»-подхода превратилось в важную часть «игры в кошки-мышки» между налоговыми властями и налогоплательщиками (их налоговыми советниками) – буквальное толкование позволяло использовать «дыры» в налоговом законодательстве (tax avoidance loopholes) так долго, пока законодатель на основе ретроспективного анализа получивших широкое распространение схем не «схлопывал» их посредством тщательной проработки в тексте закона всех возможных способов уклонения, словно приведенную в действие мышеловку[[79]](#footnote-79). Только в 1979 году судья Уилбергфорс вынес решение по делу W.T. Ramsay Ltd. v. IRC, которое дало имя одноименному принципу целевого толкования закона и всколыхнуло жаркие споры о допустимой степени креативности английских судов в сфере налогообложения[[80]](#footnote-80). В данном деле акционер в результате манипуляций с двумя крупными займами компании провернул схему движения средств по кругу, создав таким образом расходы, уменьшившие налог на капитал. Проигнорировав юридическое значение каждой сделки в отдельности, суд принял решение наделить юридическим эффектом всю схему в целом, и, не увидев в ней иной (коммерческой или другой неналоговой) цели, кроме как снизить сумму налога, переквалифицировал совокупность фактов в целях налогообложения[[81]](#footnote-81).

В Российской Федерации в связи с применяемой в налоговом праве «презумпцией облагаемости» (государство облагает налогом все доходы, за исключением прямо поименованных в законе) налогоплательщик при наличии соответствующих оснований наделён правом использовать налоговые льготы, предусмотренные законодательством о налогах и сборах (ст. 21 НК РФ). Недвусмысленно на право налогоплательщика защищать свои имущественные права исключительно теми правовыми средствами, которые не запрещены законом, путём выбора таких вариантов уплаты налогов, при которых его налоговые потери стремятся к оптимальному значению, указал Конституционный суд РФ в постановлении от 27 мая 2003 года № 9-П: «В случаях, когда законом предусматриваются те или иные льготы, освобождающие от уплаты налогов или позволяющие снизить сумму налоговых платежей, применительно к соответствующим категориям налогоплательщиков обязанность платить законно установленные налоги предполагает необходимость их уплаты лишь в той части, на которую льготы не распространяются, и именно в этой части на таких налогоплательщиков возлагается ответственность за неуплату законно установленных налогов. Следовательно, недопустимо установление ответственности за такие действия налогоплательщика, которые, хотя и имеют своим следствием неуплату налога либо уменьшение его суммы, но заключаются в использовании предоставленных налогоплательщику законом прав, связанных с освобождением на законном основании от уплаты налога или с выбором наиболее выгодных для него форм предпринимательской деятельности и соответственно – оптимального вида платежа»[[82]](#footnote-82).

Тем не менее, на сегодняшний день правовую основу налогового планирования в российском налоговом праве составляет Постановление Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 года № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее – Постановление Пленума ВАС РФ «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», Постановление Пленума ВАС РФ № 53). Основной целью издания данного акта было на основе генерализации наиболее часто встречающихся налоговых споров предложить судам доказавшие свою эффективность в мировой практике подходы к оценке неоднозначных и сомнительных ситуаций по делам о совершении налоговых правонарушений и налоговых злоупотреблениях. Что касается собственно понятия «налоговая выгода», то под ним в документе, соответственно, может в каждом конкретном случае пониматься использование налоговой льготы, вычета по налогу или иное уменьшение суммы налога, равно как и возврат (зачёт) или возмещение налога из бюджета[[83]](#footnote-83). Отсюда взятый сам по себе данный термин не имеет никакого негативного значения.

Необходимо отметить, что для оценки налоговой выгоды на предмет ее обоснованности в российском налогом праве существует необходимая нормативная база: согласно п. 3 ст. 3 НК РФ налоги должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. Представляется, что означенная норма-принцип адресуется не только законодателю для реализации в процессе установления налогов, то есть определения в актах законодательства о налогах и сборах налогоплательщиков и всех существенных элементов налогообложения, но и непосредственно самим налогоплательщикам и налоговым органам при взимании налогов и осуществлении мероприятий налогового контроля. Отсюда положение, содержащееся в п. 3 ст. 3 НК РФ, можно рассматривать как прямой запрет на уход от налогообложения путем формального соблюдения закона («полулегальные схемы», «серые схемы»). В том случае, если деятельность налогоплательщика облекается в искусственные правовые формы, которые искажают действительное экономическое содержание отношений с целью налоговой экономии, то можно говорить о произвольном определении им налоговых последствий, не имеющих экономического основания. В связи с чем достигаемая налоговая экономия не может быть признана обоснованной[[84]](#footnote-84).

Не представляется возможным обойти вниманием в настоящей работе вопрос о возможности использования в процессе налогового планирования нелегального инструментария и отсюда допустимости существования термина «незаконное налоговое планирование», на котором настаивают отдельные авторы. Так, Р. С. Мелешев утверждает, что каждый налогоплательщик в ходе своей предпринимательской деятельности использует как допустимые законом, так и незаконные приёмы и способы для максимального сокращения своих налоговых обязательств[[85]](#footnote-85). Помимо этого, ряд исследователей могут давать крайне положительную оценку действиям налогоплательщиков, направленных на нарушение законодательства о налогах и сборах: «В условиях завышенного (не соответствующего возможностям экономики) уровня налогового бремени уклонение от уплаты налогов с экономической точки зрения выступает общественным благом, спасающим экономику от полного развала. Полное законопослушание при выполнении налоговых обязательств или, во всяком случае, неиспользование приёмов оптимизации налоговых платежей неминуемо привело бы к полному сворачиванию предпринимательской деятельности, что означало бы крах экономики»[[86]](#footnote-86).

В целом, отдавая отчёт, что такие представления, действительно, могут иметь место (и подчас далеко не безосновательно) в предпринимательских кругах, тем не менее, удивление вызывает, когда такая точка зрения находит отражение в научной и учебной литературе.

Таким образом, в литературе справедливо отмечается, что снижения налоговых платежей помимо налогового планирования налогоплательщик может добиться в результате совершения иных действий, таких как уклонение от уплаты налогов и «полулегальное сокращение налоговых платежей» (использование противоречий и недоработок нормативных правовых актов по общедозволительному принципу – что не запрещено, то разрешено)[[87]](#footnote-87).

В случае налоговой минимизации, направленной на уклонение от уплаты налогов, налогоплательщик достигает экономического эффекта в виде снижения размера налоговых платежей при совершении каких-либо противозаконных действий, то есть сознательных действий, прямо нарушающих нормы налогового или уголовного законодательства и образующих состав налогового правонарушения или преступления соответственно. Уклонение от уплаты налогов, как правило, связано с обманом налоговых органов относительно фактических обстоятельств хозяйственной деятельности налогоплательщика – размера доходов, расходов, льгот и т.п.

Поведение налогоплательщика, воздействующего на величину и характер своей налоговой обязанности посредством различных «полулегальных» методов снижения налоговых платежей, характеризуется применением так называемых налоговых схем и зачастую носит название «агрессивное налоговое планирование»[[88]](#footnote-88).

Поразившая налоговые системы подавляющего числа государств проблема агрессивного налогового планирования стала одной из причин институционализации сотрудничества налоговых органов в международном масштабе с целью обмена информацией и обсуждения лучших практик предотвращения уклонения от уплаты налогов. Обобщение опыта зарубежных стран по данной проблематике было начато с принятием Сеульской декларации в рамках третьего Форума Организации экономического сотрудничества и развития (далее – ОЭСР) по налоговому администрированию, состоявшейся в сентябре 2006 года[[89]](#footnote-89). В упомянутом документе, одобренном руководителями 35 национальных налоговых служб, принявших участие в форуме, была провозглашена необходимость бороться за обеспечение соблюдения налогового законодательства объединёнными усилиями как самих налоговых органов, так и налогоплательщиков (прежде всего, транснациональных корпораций), устранение недобросовестных способов налогового планирования, а также была отмечена важность исследования последствий участия налоговых консультантов и иных посредников в разработке неприемлемых с точки зрения внутренних налоговых юрисдикций способов налогового планирования, заключения сделок, направленных на неправомерную минимизацию налогового бремени[[90]](#footnote-90).

Работа Форума была продолжена в г. Кейптауне в январе 2008 года – высшие чиновники налоговых администраций 45 стран, включая Россию, оценили схемы налогового планирования, применяемые крупнейшими налогоплательщиками, и совместно выработали рекомендации по оптимизации и повышению эффективности противодействия агрессивному налоговому планированию[[91]](#footnote-91). Как отмечается в подготовленном по итогам мероприятия докладе, агрессивное налоговое планирование в правоприменительной практике представлено двумя характерными моделями поведения налогоплательщиков. Во-первых, речь идёт о ситуациях, когда позиция налогоплательщика признаётся обоснованной и формально соответствующей законодательству, что однако не исключает наступления непредвиденных налоговых последствий. В таких случаях налоговые органы опасаются того, что налоговый закон может использоваться как средство достижения целей, разительно отличающихся от намерений законодателя.

Во-вторых, в докладе рассматриваются ситуации, когда налогоплательщики не указывают на наличие неопределенностей, сомнений и неясностей в интерпретации налогового закона относительно положений представленной налоговой декларации и иной налоговой отчётности. Причиной отказа налогоплательщиками раскрывать существующую неопределенность соответствия содержания налоговой документации нормам права является то, что нередко, в свою очередь, налоговые органы не соглашаются признавать наличие такой неопределённости и толкуют положения законодательства исходя из собственного понимания, впрочем, вполне предсказуемо отвечающего фискальным задачам своей деятельности. Отсюда один из выводов, сделанных в докладе, касается факторов, способствующих возникновению агрессивного налогового планирования, наиболее существенными из которых являются неопределенность налогового законодательства, отсутствие сложившейся стабильной правоприменительной практики, а также восприятие налогоплательщиками и налоговыми посредниками налоговой системы как не удовлетворяющей универсальным принципам законности и справедливости[[92]](#footnote-92).

Последнее заключение полностью подтверждает мнение Р. Р. Вахитова, так рассуждавшего о современной идеологии взаимоотношений государства и налогоплательщика: «Агрессивное налоговое планирование, исходящее из предпосылки «зачем платить больше?», в определении того, что «больше» и что «достаточно», часто последнее определяет как стремящуюся к нулю величину. Такой подход абсолютно уместен в системе, где государство является аналогом Соловья-разбойника, обирающего не сумевших вовремя скрыться несчастных плательщиков. Однако в современном обществе взаимоотношений превалирует иная модель. Развитая система социального обеспечения, поддержания правопорядка и защиты личности и имущества, развитая инфраструктура, привлекательный инвестиционный климат и благоприятные условия ведения бизнеса требуют на свое поддержание значительных средств, и налогоплательщик, расставаясь со своими деньгами, взамен получает право пользования благами современного общества»[[93]](#footnote-93).

Агрессивное налоговое планирование, как правило, заключается в организации единичных или задуманных как целая серия притворных сделок, по форме прикрывающих другую(-ие) сделку(-и), которая(-ые) соответствует(-ют) содержанию хозяйственной операции. В этой связи в общих чертах можно согласиться с точкой зрения О. Ласкова о том, что «в принципе любая налоговая схема – это систематическое совершение притворных сделок между взаимозависимыми лицами для уклонения от налогов»[[94]](#footnote-94).

Между тем, эксплуатация конституционных принципов и, в первую очередь, принципа о защите права частной собственности, закреплённого в ст. 35 Конституции РФ, не должна «вводить в искушение» реализовывать свой правомерный интерес в сбережении имущества путём налоговой минимизации, заключающейся в выстраивании цепочки притворных сделок взаимозависимых лиц или недостоверного оформления юридически значимых документов. С глубочайшим сожалением, приходится согласиться с С. Г. Пепеляевым, которому принадлежит высказывание о том, что в российском обществе взгляд на проблему налогового планирования не отличается чрезмерной щепетильностью[[95]](#footnote-95). В этой связи становится понятным замечание председателя Федерального арбитражного суда Московского округа Л. Майковой: «А что такое законная оптимизация? Может кто-то привести хотя бы один пример? На практике мы с таким не сталкивались»[[96]](#footnote-96).

На наш взгляд, отношение государства к налоговому планированию должно основываться на признании того, что такое право, являясь выражением законного интереса налогоплательщика, не влечёт за собой механическую минимизацию налогов, тем более с нарушением действующих норм законодательства о налогах и сборах, а способствует эффективному управлению финансовой деятельностью организации за счёт сбалансирования налогового бремени, достигаемого путём определения наиболее оптимальных с точки зрения соотношения рисков и выгод способов снижения налоговых обязательств. В результате грамотно организованного налогового планирования хозяйствующие субъекты получают дополнительные возможности для максимального увеличения доходности своей деятельности и дальнейшего развития производства, что, в конечном счёте, должно привести к росту размера налоговых платежей ввиду увеличения объектов налогообложения. Налоговое планирование как деятельность налогоплательщиков, осуществляемая с целью снижения фискального бремени, не может быть признана незаконной или нежелательной с юридической точки зрения, что уверенно подтверждается многими авторами[[97]](#footnote-97).

Глава 2. Модели поведения налогоплательщиков: правовые подходы разграничения

* 1. Соотношение понятий «налоговое планирование», «уклонение от уплаты налогов» и смежных с ними категорий

В теории и практике налогообложения к одному из наиболее сложных вопросов традиционно относят проблемы разграничения различных правовых форм поведения налогоплательщиков по критерию (степени) их правомерности.

Налоговые аспекты предпринимательской деятельности хозяйствующих субъектов обыкновенно имеют целевую направленность на уменьшение размера подлежащих уплате сумм налогов, что вступает в непосредственный конфликт с государственным (фискальным) интересом и требует тщательной законодательной проработки, в частности, путём разграничения форм правомерного и неправомерного поведения налогоплательщиков.

Очевидно, что отправной точкой в анализе правомерного поведения налогоплательщиков является определение значения и ключевых характеристик понятия «правомерное поведение».

Понимание того, почему субъект права не совершает правонарушений, позволяет более эффективно осуществлять в отношении него целенаправленное и систематическое воздействие в целях формирования мотивов правомерного поведения, профилактику поведения, отклоняющегося от правовых норм, устранять или блокировать причины, порождающие правонарушения. Подчеркивая важность исследования побуждений, стимулов к правомерному поведению, А. А. Бондарев приводит высказывание Г. Ф. Шершеневича: «Государство может достигнуть желательных результатов не столько усилением правовой репрессии, сколько изменением социальных условий, определяющих поведение граждан, не столько усилением мотивов, располагающих в пользу законного поведения, сколько ослаблением мотивов, отклоняющих от законного поведения»[[98]](#footnote-98). В подтверждение применимости данного общего подхода к налоговым правоотношениям Р. Р. Вахитов приводит: «закручивание гаек в сфере правового регулирования и введения норм, направленных на борьбу с обходом налогов, может перекрыть некоторые пути такого обхода, но не дает системного решения. Никогда не удавалось снизить бытовую преступность административно-карательными методами в долгосрочной перспективе, необходимы были и методы социальной политики. Также никогда государство не сможет полицейскими методами увеличить налоговую нагрузку на компании, а вот политика открытого сотрудничества и стимулирование полной уплаты налогов положительными средствами могут решить ряд существующих проблем»[[99]](#footnote-99).

Традиционный подход, отмеченный в отечественной литературе, трактует правомерное поведение как адекватное, должное поведение субъектов, совпадающее с требованиями права, не выходящее за пределы дозволенных границ, соответствующее правовым предписаниям[[100]](#footnote-100). Категория «правомерность», трансформирующаяся применительно к поведению в термин «правомерное», является в литературе предметом и этимологического, и семантического толкования. Как отмечает В. В. Оксамытный, «по сути, единственным аналогом слова «правомерное» является термин немецкого языка, основное значение которого в юридическом качестве правомерного – rechtmessung, дословно «измеряемый правом»… Именно из германского права и вошло в наш юридико-терминологический оборот это словосочетание»[[101]](#footnote-101).

В иных правовых системах такое поведение однозначно выводится из отношения лица к закону, основанного на нём и согласованного с ним. Так, римскому праву был известен термин legitimus – законный, соответствующий закону (имеется в виду писаный закон). Применительно к поведению данный термин обозначает такое поведение, которое разрешено, дозволено, допустимо, сообразуется с предписаниями закона, социальными нормами и приличиями, достоинствами и добрыми нравами, то есть законосообразно.

Другой термин римского права «послушание» (obbedienza) предполагает согласование собственного поведения с предписаниями, указаниями вышестоящего органа (соответственно такое поведение рассматривается как законопослушное)[[102]](#footnote-102).

Правомерность находит свое выражение в поведении, демонстрируя при этом единство внешней (объективной) и внутренней (субъективной) сторон. Сложность структуры правомерного поведения еще в 1900 году отмечал профессор, декан юридического факультета Харьковского университета Н. А. Гредескул, утверждавший, что «акт волевой предшествуется и подготавливается … чисто интеллектуальным процессом распознавания содержания права, т.е. уяснение себе того, что право желает. … Только после того, когда человек усвоил себе, распознал, умственно произвел перед собой содержание права, – только после этого и можно говорить об его охоте повиноваться праву, или об отсутствии таковой»[[103]](#footnote-103).

Сущность правомерного поведения проявляется через его основные черты (признаки). Признаки, отличающие правомерное поведение от других видов поведения, могут быть, во-первых, юридическими, поскольку правомерность оценивается по критериям, которые изложены в норме права; во-вторых, психологическими, так как правомерное поведение обусловлено той или иной мотивацией или установкой, направлено на удовлетворение определенных потребностей и достижение конкретных целей; в-третьих, социальными, поскольку правомерное поведение осуществляется в определенной жизненной среде[[104]](#footnote-104).

По нашему мнению, правомерность как характеристика поведения субъекта права выражается, как минимум, в двух основополагающих её свойствах – 1) соответствии требованиям правовых норм и заложенным в них принципам правового регулирования общественных отношений и 2) общественной полезности (допустимости). При этом оба выделенных признака не находят однозначной оценки в литературе и практике.

С одной стороны, вызывает непонимание, в каких случаях поведение субъекта права, формально соответствующее правовому предписанию, может быть признано неправомерным на основании решения правоприменителя (например, налогового органа или суда). С другой стороны, если поведение не противоречит действующему законодательству, иным нормативным правовым актам, однако не может быть признано общественно полезным, образуется ли в подобных обстоятельствах, как считают некоторые исследователи[[105]](#footnote-105), самостоятельный вид правового поведения, получивший название «злоупотребление правом».

Стоит отметить, что проблема исследования злоупотреблений правом становится одной из наиболее актуальных в отечественной и зарубежной правовой науке[[106]](#footnote-106). Известнейший российский цивилист В. П. Грибанов отмечал, что при злоупотреблении правом управомоченный субъект действует в границах принадлежащего ему субъективного права в рамках тех возможностей, которые составляют содержание данного права, однако цели отдельного лица при осуществлении права не могут выходить за рамки тех целей, которые признаются заслуживающими уважения со стороны общества. Отсюда, В. П. Грибанов определял категорию «злоупотребление» как особый тип гражданского правонарушения, совершаемого управомоченным лицом при осуществлении принадлежащего ему права, связанный с использованием недозволенных форм в рамках дозволенного общего типа поведения[[107]](#footnote-107).

На наш взгляд, злоупотребление правом нельзя признавать правонарушением по той причине, что формально поведение субъекта права не нарушает установленных нормативных предписаний (разумеется, речь идёт о тех случаях, когда в законодательство не включены нормы общего характера, содержащие запрет злоупотребления правом![[108]](#footnote-108)) и соответствует «букве» закона. Тем не менее, в литературе такая точка зрения далеко не всегда находит поддержку. По мнению Н. С. Малеина, если субъект действует в границах принадлежащего ему права, то он не злоупотребляет своим правом. Если он выходит за пределы, установленные законом, и таким образом нарушает закон, то он не злоупотребляет правом, а совершает элементарное правонарушение, за которым должна следовать ответственность[[109]](#footnote-109). В концепции А. А. Малиновского злоупотребление правом представляет собой такое осуществление субъективного права, которое причиняет зло, тождественное любому социальному вреду, который наносится общественным отношениям в процессе реализации права. Злоупотребление правом есть такая форма реализации права в противоречии с его назначением, посредством которой субъект причиняет вред другим участникам общественных отношений. Противоправное злоупотребление правом отличается от правонарушения тем, что субъект в данном случае совершает противоправное деяние посредством реализации своего субъективного права (правомочия), и первоначальная его стадия находится в рамках закона[[110]](#footnote-110).

Отмеченные свойства правомерности/неправомерности в различных сочетаниях формируют различные формы правового поведения.

Зарубежная налоговая мысль оперирует помимо понятий правомерного избежания налогов (tax avoidance) и незаконного уклонения от уплаты налогов (tax evasion) и другими понятиями, как-то уменьшение налогов (tax mitigation), налоговое мошенничество (tax fraud), сопротивление уплате налогов (tax resistance) и отказ от уплаты налогов (tax protest). При этом терминологический аппарат возможных форм поведения налогоплательщиков демонстрирует тенденцию к активному обновлению. Так, недавно в зарубежной науке налогового права появился термин «tax avoison» – сочетание категорий «avoidance» и «evasion»[[111]](#footnote-111).

В отечественной литературе при описании моделей поведения налогоплательщиков выделяют следующие варианты[[112]](#footnote-112):

1) стандартный метод уплаты налогов в соответствии с законом без предварительных расчётов и выбора оптимальных вариантов;

2) налоговое планирование – вид деятельности законопослушных налогоплательщиков, минимизирующих свои обязательства за счёт законного использования налоговых льгот, а также с применением специальных методов оптимизации налогообложения. К основным методам относятся: амортизация с применением ускоряющих коэффициентов, применение финансовых и налоговых льгот; вычет в составе расходов, признаваемых для целей налогообложения, различных издержек (рекламные, представительские расходы и др.)[[113]](#footnote-113);

3) обход налогов – избежание возникновения обязательств налогообложения как законными (например, воздержание от совершения тех сделок, исполнение по которым создаёт объект обложения налогом; получение дохода в тех формах, по которым установлены налоговые льготы; изменение налогового резидентства; заключение сделок, которые влекут меньшие налоговые последствия и пр.), так и незаконными (в частности, сокрытие от налоговых органов сведений, как-то несоблюдение требований о регистрации деятельности, учёте налоговых обязательств и прочее) способами.

Российской правовой системе термин «обход налога» неизвестен. Применяемые в российском законодательстве термины «неуплата налогов» и «уклонение от уплаты налогов» позволяют только разграничить составы уголовного и налогового правонарушения. Однако стоит признать, что действия налогоплательщиков, имеющие целью уменьшение налоговых обязательств, могут не укладываться в рамки указанных понятий.

Подробные теоретические выводы по проблемам концепции «обхода закона» (agere in fraudem legis) содержатся в исследованиях А. И. Муранова относительно актуальности и применимости данной концепции в современном праве. Автор придерживается той точки зрения, что концепция «обхода закона» помимо законных и незаконных выделяет в особую группу и действия в «обход закона», то есть те, которые «букву» закона не нарушают, но намеренно направлены на достижение результата, который с целями закона не сообразуется: «Обходом закона является образ действий, нарушающий предписание закона не прямо, но подрывающий цель, на достижение которой это предписание направлено»[[114]](#footnote-114). Критерием же выделения их в особую группу служит так называемый fraus – намеренное стремление добиться указанного результата. А. И. Муранов указывает, что часто понятие «обход закона» служит вовсе не для того, чтобы при помощи концепции agere in fraudem legis обосновать незаконность действий именно ввиду несоответствия их результата целям закона, оно используется также для обозначения действий, закону не соответствующих, но маскирующихся под законные, при этом средства такой маскировки – обман, мнимость, притворность и злоупотребление правом. «Одной из форм правонарушения является маскировка действительных ситуаций другими, фиктивными юридическими ситуациями. Так, действительный собственник предприятия скрывается за фиктивным; участие в прибылях представляют как заработную плату; дар изображают как продажу, хотя цена никогда не будет уплачена»[[115]](#footnote-115).

Между тем, представляется более обоснованной точка зрения М. А. Громова, согласно которой обход налога рассматривается как легальные действия, которые не могут быть квалифицированы как уклонение от уплаты налогов с применением соответствующих характеру совершённого правонарушения (налоговое правонарушение в значении ст. 106 НК РФ или налоговое преступление) мер юридической ответственности. Автор приходит к выводу, что для точного понимания категории обхода налога не является адекватным подход, заключающийся в разделении такого поведения на законное и незаконное и, в случае его квалификации как незаконного, в применении в отношении действий налогоплательщика последствий, как если бы речь шла об уклонении от уплаты налогов. По мнению М. А. Громова, действия налогоплательщика, повлекшие обход налога, являются оспоримыми (а не однозначно правомерными или противоправными), так как в каждом конкретном случае они являются предметом судебного анализа и оценки. Если суд не соглашается с аргументами налоговых органов в том, что предпринимаемые налогоплательщиком действия подпадают под понятие обхода налогов, такие действия являются налоговым планированием. Если же суд посчитает позицию налоговых органов, оспаривающих действия налогоплательщиков, обоснованной, то в результате им будут применяться специальные правила о последствиях обхода налогов, что абсолютно не означает приравнивание таких действий к уклонению от уплаты налогов и применению мер юридической ответственности. Таким образом, по мнению данного автора, обход налогов является казуистическим понятием, которое в зависимости от обстоятельств конкретного дела может признаваться либо налоговым планированием, либо обходом как таковым, но никогда не должен признаваться уклонением от уплаты налогов[[116]](#footnote-116);

Практика разрешения арбитражными судами налоговых споров в России показывает, что по всем категориям дел, предметом рассмотрения в которых являются действия налогоплательщика так или иначе подпадающие под доктринальную категорию «обход закона» (как кумулятивное понятие, охватывающее случаи злоупотребления правом, мнимости, фиктивности деятельности и др.), в отношении него могут применяться налоговые санкции за неосторожное или умышленное совершение налогового правонарушения. Однако в таких обстоятельствах применение мер налоговой ответственности не может быть признано обоснованным по причине своей несопоставимости с универсальными конституционными принципами, которым подчинены нормы о привлечении к юридической ответственности. Закон требует чёткого определения признаков деяния, квалифицируемого как правонарушение. «Демаркационная линия», разграничивающая наказуемое и ненаказуемое действие (бездействие) должна быть проведена настолько однозначно, чтобы исключалась любая возможность неопределённости.

Конституционный Суд РФ в Постановлении от 15 июля 1999 года № 11-П указал, что «общеправовой критерий определенности, ясности, недвусмысленности правовой нормы вытекает из конституционного принципа равенства всех перед законом и судом (статья 19, часть 1, Конституции Российской Федерации), поскольку такое равенство может быть обеспечено лишь при условии единообразного понимания и толкования нормы всеми правоприменителями. Неопределенность содержания правовой нормы, напротив, допускает возможность неограниченного усмотрения в процессе правоприменения и неизбежно ведёт к произволу, а значит – к нарушению принципов равенства, а также верховенства закона»[[117]](#footnote-117).

Как утверждает, С. В. Савсерис «не может наступать ответственность за законное использование налоговых льгот, вычетов и налоговых режимов. По нашему мнению, под "законным основанием" освобождения от налога должны пониматься только нормы положительного права, которые чётко и однозначно определены в налоговом законе. Различные толкования норм права, выявляющие скрытый смысл налоговой нормы, отличный от ее буквального значения, или переквалификация действий налогоплательщика не могут лишить права использования налоговой льготы (режима) законного основания»[[118]](#footnote-118).

Таким образом, действия налогоплательщика, осуществлённые им в рамках налогового планирования, в случае переквалификации налоговым органом или судом с применением судебных доктрин (например, доктрин деловой цели, преобладания существа над формой, экономической сущности), концепций (в частности, концепций «недобросовестность налогоплательщика», «необоснованная налоговая выгода»), юридических фикций[[119]](#footnote-119), иных средств противодействия уклонению от уплаты налогов, кроме прямо закреплённых в актах законодательства о налогах и сборах, не могут быть признаны наказуемыми с применением мер юридической ответственности и приводить к последствиям для налогоплательщика иным, чем изменение размера (доначисление) сумм подлежащих уплате налогов.

4) уклонение от уплаты налогов – незаконное использование налоговых льгот, несвоевременная уплата налогов, сокрытие доходов, непредставление или несвоевременное представление документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов[[120]](#footnote-120). Как отмечает С. Г. Пепеляев, «уклонение от уплаты налогов имеет место, когда налогоплательщики занижают свои налоговые обязательства способами, прямо или косвенно запрещёнными законом, либо вообще не уплачивают налоги, либо уплачивают их недолжным образом. Именно элемент незаконного уменьшения налоговых обязательств позволяет разграничить уклонение от уплаты налогов и налоговое планирование»[[121]](#footnote-121).

Таким образом, преследуя цель наиболее полного и своевременного взимания налогов, государство стремится установить определенные критерии разграничения правомерного и противоправного поведения налогоплательщиков. При этом пристальное внимание учёных и практиков обусловлено не только фискальными функциями налогов, но и тем, что налогоплательщик должен иметь представление о том, какие именно действия государством не признаются в качестве допустимого налогового планирования и каковы последствия этих действий с точки зрения налогообложения.

в налоговых юрисдикциях применяются два основных способа противодействия злоупотреблению правом со стороны налогоплательщиков – включение в основные акты налогового законодательства специальных положений общего характера, устанавливающих нормативные границы правомерного поведения налогоплательщика (statutory general anti-avoidance rules), либо применение по усмотрению суда доктрин злоупотребления правом в налоговой сфере при оценке спорных ситуаций, в которых не очевидны наличие деловой цели в деятельности налогоплательщика и соответствие ее экономического содержания избранной юридической форме (judicial general anti-avoidance doctrines). Большинство стран континентальной Европы пошли по первому пути, инкорпорировав в национальные налоговые кодексы правила (принципы) законного налогового планирования. Соответствующие положения также были закреплены на уровне закона в Канаде, Австралии, Новой Зеландии и ЮАР, в то время как в иных странах со сходной правовой традицией (прежде всего, Великобритании и США) «довольствуются» доктринальными источниками («the judges shall decide» approach).

Долгое время Германия занимала промежуточную позицию. Предыдущая редакция[[122]](#footnote-122) статьи 42 Закона о сборах ФРГ (Abgabenordnung) от 16 марта 1976 года, носящая название «Злоупотребление инструментами налогового планирования», имела следующий вид[[123]](#footnote-123): «Не допускается использование прав с целью злоупотребления, когда такое их использование позволяет пренебрегать положениями налогового законодательства. В случае выявления факта злоупотребления правом действия налогоплательщика должны оцениваться исходя из действительной деловой цели, на достижение которой они были направлены».

Ограничившись рамочной формулировкой, законодатель открыл дорогу формированию обширной судебной практики[[124]](#footnote-124). Однако едва ли в его намерения входило наделение суда безраздельными полномочиями в определении случаев и обстоятельств злоупотребления правом в налоговой сфере. Косвенно это можно наблюдать в тексте одной из первых редакций проекта Ежегодного закона о налогах 2008 (Jahressteuergesetz 2008), который содержал в буквальном смысле слова «оговорку по Фрейду»: «В противном случае изобретательный налогоплательщик окажется в более выгодном положении, чем тот, кто использует общепринятые правовые средства, хотя бы каждый из них достиг одинакового результата предпринимательской деятельности». В последующих редакциях законопроекта этот отрывок был исключен. Тем не менее, его смысл дезавуировал общий замысел законодателя сделать предметом правового регулирования такие схемы налогового планирования, которые хотя и не противоречат закону, но характеризуются индивидуальностью, новаторством. Взятие подобного подхода за основу национальной концепции борьбы с налоговыми злоупотреблениями могло бы привести к непредсказуемым последствиям, по крайней мере, с точки зрения обеспечения конституционных прав плательщиков налогов. Конституционный суд ФРГ неоднократно высказывался в пользу того, что налогоплательщики вправе облекать свою деятельность в такую правовую форму, которая позволяет снижать налоговую нагрузку[[125]](#footnote-125). Позитивное налоговое право является «производной отраслью права» [[126]](#footnote-126) – его объектом выступают отношения, возникновению которых предшествовало участие субъектов налогового права в гражданских, трудовых, семейных (наследственных) и прочих частноправовых отношениях. Отсюда невозможно исключительно налоговыми предписаниями постановить не признавать для целей налогообложения последствий законной предпринимательской деятельности, регулируемой гражданским правом с его основополагающим принципом свободы договора.

Налоговое планирование является формой правомерного поведения налогоплательщика, за исключением тех специфических случаев, когда в нем содержатся признаки составов таких правонарушений, как уклонение от уплаты налогов (tax evasion) или налоговое мошенничество (tax fraud).

Таким образом, внесение в немецкое налоговое законодательство изменений в духе ранней редакции вызвало бы серьезнейшее ужесточение правил законного налогового планирования. Следствием поправок стало бы то, что явления злоупотребления правом имели место каждый раз, когда налогоплательщик получал налоговую выгоду в результате применения «не признанных общеупотребительными юридических конструкций» без представления налоговому органу достаточных на то экономических оснований, за исключением преследования цели экономии на налогах. Если факт злоупотребления был доказан, законопроект предусматривал возможность «вступления в переговоры» с налоговым органом – процедуру, ранее не известную немецкой налоговой системе и по своей сути противоречащую принципу равенства налогообложения.

Как уже было отмечено, проект закона в такой редакции не был вынесен на рассмотрение парламента. Опубликованный в официальном печатном издании 20 декабря 2007 года Ежегодный закон о налогах 2008 установил, что «злоупотребление имеет место только в тех случаях, если налогоплательщик избирает для оформления сделок недопустимые юридические конструкции, то есть такие, которые создают для него или третьего лица не предусмотренные законом налоговые преимущества». Новый порядок вступил в силу с 1 января 2008 года. Впервые законодателем были очерчены правовые границы злоупотребления, хотя какие именно юридические конструкции считать «недопустимыми» для целей законного налогового планирования однозначно не определено (что, однако, побуждает обратиться за разъяснениями к «судейскому праву»).

Внося ясность в позицию законодателя, Федеральный налоговый суд (Bundesfinanzhof) установил, что к «недопустимой» может быть отнесена такая юридическая форма сделки, которую стороны не избрали бы для достижения определенного экономического результата, будь они независимыми друг от друга и действующими исключительно в своем интересе. В целом, по мнению Федерального налогового суда, такие конструкции являются «громоздкими, запутанными и искусственными»[[127]](#footnote-127).

Что касается бремени доказывания недопустимости выбранной налогоплательщиком формы сделки, то оно возложено на налоговый орган, который должен сравнить налоговые последствия сделки, оформленной надлежащим образом, с налоговыми последствиями той сделки, которая имеет недопустимое юридическое оформление. Если подпавшая под подозрение сделка приводит к получению налогоплательщиком или третьим лицом налогового преимущества, налоговый орган должен проверить, предусмотрено ли это нормой закона, подлежащей в данном случае применению.

Стоит отметить, что налоговая система ФРГ являет собой занимательный пример того, как под влиянием смены политического курса изменяется характер предоставляемых законом налоговых преимуществ. До предпринятой налоговой реформы национальный режим налогообложения благоприятствовал экспорту инвестиций, направляемых в сферы альтернативной энергетики, морских перевозок, киноиндустрию и др., что, кстати, способствовало использованию «налоговых убежищ». С целью сократить налогооблагаемую базу немецкие налогоплательщики финансировали производство многих голливудских картин (например, трилогию «Властелина колец»), строительство парков морского транспорта в Южной Корее. Внезапно последовавшее ограничение возможностей для применения подобных схем повлекло отток немецкого капитала из-за рубежа [[128]](#footnote-128).

Подозрения налогового органа в злоупотреблении налогоплательщиком своими правами еще не достаточно для привлечения его к ответственности. В случае несогласия с доводами налогового органа налогоплательщик имеет право опровергнуть их и представить доказательства того, что избранная форма сделки является обоснованной (не с точки зрения достигнутой налоговой экономии). При этом характеристикой «обоснованная» должны охватываться все обстоятельства, имеющие отношение к сделке.

Если налогоплательщик не представил в налоговый орган доказательств обоснованности формы сделки либо представленные им материалы не показались налоговому органу достаточно убедительными, сумма налога, подлежащая уплате, исчисляется, как если бы спорная сделка первоначально была юридически оформлена в соответствии со своей действительной деловой целью.

Новая редакция Закона о сборах ФРГ также поставила точку в споре, не находившем разрешения в немецком налоговом праве на протяжении нескольких десятилетий – о приоритете норм законов, противодействующих налоговым злоупотреблениям. Позиция налоговых органов всегда состояла в том, что применение специальных норм (например, антимонопольного законодательства) не исключает возможности применения и правил законного налогового планирования. Наконец, законодатель установил, что общие правила правомерного поведения налогоплательщиков, а равно последствия их нарушения не применяются к налогоплательщику, если существует специальное положение, препятствующее злоупотреблению (принцип lex specialis).

В свою очередь, российская правоприменительная практика также находится в поиске оптимальных критериев разграничения правомерного налогового планирования и поведения, имеющего целью уклонение от налогообложения, уже преодолев в своем становлении несколько этапов: от применения категории «недобросовестный налогоплательщик»[[129]](#footnote-129) до введения в оборот понятия «необоснованная налоговая выгода»[[130]](#footnote-130).

* 1. Разграничение понятий «налоговое планирование» и «уклонение от уплаты налогов» при использовании концепций «недобросовестность налогоплательщика» и «необоснованная налоговая выгода»

В России уже на начальных этапах развития экономических отношений активно формирующееся законодательство о налогах и сборах стало обнаруживать свое стремительное отставание от потребностей практики. В законодательстве отсутствовали нормы, которые позволяли бы адекватно реагировать на учащающиеся случаи неуплаты или неполной уплаты сумм налогов в результате совершения налогоплательщиками неправомерных действий либо злоупотребления правом. Ввиду бездеятельности законодателя правоприменители были вынуждены вырабатывать и использовать собственные методы предотвращения и преследования подобных действий «налогоНЕплательщиков». Наиболее значимым последствием такой ситуации явилось появление в российском налоговом праве концепции недобросовестного налогоплательщика (впервые обратный термин «добросовестный налогоплательщик» был употреблен в Постановлении Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 года № 24-П).

Концепция недобросовестного налогоплательщика, предложенная Конституционным Судом РФ в качестве «средства местного применения» для борьбы с неуплатой налогов с использованием «проблемных» банков, была охотно подхвачена налоговыми органами и арбитражными судами, которые превратили её в универсальный инструмент для решения задач повышения собираемости налогов (в частности, в спорах по выявлению неправомерного возмещения НДС, иных случаях).

До настоящего времени концепция недобросовестности налогоплательщика не получила нормативного закрепления и имеет исключительно оценочный характер. Какую степень проявления субъективизма при отсутствии установленных на законодательном уровне критериев могут позволить себе налоговые органы ярко иллюстрирует постановление ФАС Северо-Западного округа от 20 января 2005 года № А56-8281/04, в котором суд указал: «приведённые инспекцией доводы об отсутствии прибыли от деятельности общества, выполнении одним лицом функций руководителя, учредителя и главного бухгалтера общества, отсутствие накладных расходов в декларации по указанному налогу, а также информации о перевозчике и хранении товара не свидетельствуют о недобросовестности общества как налогоплательщика»[[131]](#footnote-131).

Отсюда можно сделать вывод, что концепция недобросовестности была введена в налоговую практику с целью восполнения пробелов доказывания совершения налогоплательщиком налогового правонарушения или преступления. По мнению П. А. Гаврилова, добросовестность (недобросовестность) подменила собой необходимость доказывания сложного юридического состава признания действий налогоплательщиков неправомерными[[132]](#footnote-132).

Анализ постановлений Президиума ВАС РФ от 1 ноября 2005 года № 9660/05, от 13 декабря 2005 года № 10048/5, № 10053/05, № 9841/01 даёт возможность проследить алгоритм применения концепции недобросовестности налогоплательщика в судебной практике:

1 этап – признаком недобросовестности может быть неуплата налога в бюджет его контрагентом;

2 этап – недобросовестный налогоплательщик рассматривается как возможный соучастник налогового правонарушения, если ему не удалось опровергнуть доводы налогового органа;

3 этап – налоговый орган может отказать недобросовестному налогоплательщику в реализации его права (например, права на возмещение суммы НДС).

Назревший кризис законности налоговых правоотношений вынудил Конституционный Суд РФ примерно с 2005 года прекратить ссылаться на концепцию недобросовестного налогоплательщика в мотивировочной части своих актов, а Определением от 18 января 2005 года № 36-О[[133]](#footnote-133) Конституционный Суд РФ вовсе запретил толковать и применять данную концепцию расширительно.

12 октября 2006 года Пленум ВАС РФ принял постановление № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды». Первоначально данный документ замышлялся как вводящий в судебно-арбитражную практику конкретные критерии проявления налогоплательщиком недобросовестности, однако вместо разъяснения морально-этических понятий суд предложил дифференцировать налогоплательщиков по основанию обоснованности приобретения налоговой выгоды. Постановление Пленума ВАС РФ хотя и рассматривает ситуации, к которым ранее применялась концепция недобросовестного налогоплательщика, однако предлагает для этого иные подходы, при этом принципиальное отличие заключается в том, что «недобросовестность налогоплательщика» исключается как предмет доказывания и заменяется спором об обоснованности получения им налоговой выгоды.

Тем не менее, в литературе отмечается, что еще задолго до издания Постановления о необоснованной налоговой выгоде ВАС РФ время от времени при разрешении налоговых споров обращался к доктринам деловой цели и существа над формой[[134]](#footnote-134). Так, в постановлениях Президиума ВАС РФ от 17 сентября 1996 года № 367/96[[135]](#footnote-135) и от 21 января 1997 года № 3661/96[[136]](#footnote-136) суд переквалифицировал налоговые последствия заключенных налогоплательщиками сделок, установив, что последним преследовалась единственная цель - минимизировать налоги. В Письме от 11 ноября 2004 года № С5-7/уз-1355[[137]](#footnote-137) ВАС РФ впервые подчеркнул необходимость проверки факта действительности хозяйственных операций налогоплательщика при оценке его по критерию добросовестности, что предполагает проверку заключенных налогоплательщиком сделок на предмет их действительности, особенно в тех случаях, когда они не имеют разумной деловой цели.

В более поздних решениях о признании налогоплательщиков недобросовестными (постановления от 1 ноября 2005 года № 7131/05[[138]](#footnote-138) и № 9660/05[[139]](#footnote-139), от 20 февраля 2006 года № 12488/05[[140]](#footnote-140)) Президиум ВАС РФ уже непосредственно ссылался на то, что совершенные сделки не имели экономического основания и не подтверждали наличие деловой цели, будучи направленными на достижение исключительно налоговой экономии в форме неправомерного возмещения НДС.

Следующим шагом было отойти от понятия добросовестности налогоплательщика как предмета доказывания и применить его в традиционном для всех налоговых систем понимании презумпции, правовое значение которой заключается в распределении бремени доказывания, то есть возложить на налоговый орган обязанность доказывания отсутствия деловой цели операции. Одним из первых решений, в котором ВАС РФ пошел по этому пути, стало дело судостроительного завода «Красные баррикады»[[141]](#footnote-141). Суд признал наличие в сделке налогоплательщика с совместным казахстанско-российским предприятием, участниками которого были налогоплательщик и его генеральный директор, деловой цели на основании представленных налогоплательщиком разумных объяснений того, что при заключении такой сделки им преследовалась цель, связанная с экономическими интересами в Республике Казахстан, а не с созданием искусственной схемы движения денежных средств.

Красной нитью через текст Постановления Пленума ВАС РФ № 53 проходят четыре основания, по которым может возникнуть необоснованная налоговая выгода[[142]](#footnote-142):

1) отсутствие деловой цели хозяйственной операции (доктрина деловой цели);

2) совершение фиктивных операций (доктрина экономической сущности);

3) неосмотрительность при выборе контрагента;

4) учет и отражение операций в противоречии с их экономическим смыслом (доктрина «существо над формой»)[[143]](#footnote-143).

Современная судебная доктрина в налоговом праве – это один из юридических приёмов, который позволяет абстрагироваться от технических деталей сделки (группы сделок) для применения к ней (ним) соответствующих её (их) существу и цели норм налогового законодательства (иначе – целевое толкование, purposive approach) или при отсутствии таковых – общих запретов и принципов налогового законодательства.

Представляется, что формулирование судебных доктрин подпадает под общенаучные представления о категории систематизации, под которой в междисциплинарном дискурсе понимают процедуру объединения, сведения групп однородных по неким признакам (параметрам, критериям) единиц к определённому иерархизированному единству в функциональных целях на основе существующих между ними связей[[144]](#footnote-144).

За почти шесть лет, минувших с момента принятия Постановления Пленума ВАС РФ № 53, судами, налогоплательщиками и налоговыми органами наработана достаточно обширная практика его применения. Так, исходя из аналитического обзора практики разрешения налоговых споров ВАС РФ, в общей сложности с 12 октября 2006 года по январь 2012 года Президиумом ВАС РФ было принято 71 постановление, в которых тем или иным образом затрагивались вопросы обоснованности налоговой выгоды[[145]](#footnote-145). В пользу налогоплательщиков (в том числе частично) Суд разрешил 39 дел, в пользу налоговых органов – только 15, при этом 17 дел Президиум ВАС РФ возвратил в суды первой инстанции на новое рассмотрение. Из анализа мотивировочной части постановлений, включенных в обзор, следует, что в 15 из них Президиум ВАС РФ ссылается на п. 9 Постановления № 53, в котором зафиксирована доктрина деловой цели.

Как отмечает С. Г. Пепеляев, доктрина деловой цели относится к так называемым общим способам борьбы с уклонением от уплаты налогов, направленным на предотвращение случаев злоупотребления правом[[146]](#footnote-146).

Понятие «злоупотребление правом» используется для обозначения случаев применения искусственных юридических конструкций для хозяйственных операций, не содержащих признаков противоправности, но не имеющих разумного обоснования причинами, не связанными с минимизацией налогов.

Вследствие выявления злоупотребления правом на налогоплательщика возлагается обязанность уплатить соответствующую недоимку, размер которой исчисляется в результате переквалификации операций, как если бы злоупотребление не имело места. Согласно п. 7 Постановления Пленума ВАС РФ № 53 суд определяет объём прав и обязанностей налогоплательщика исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции. Переквалификация судом операций, составляющих в совокупности злоупотребление правом, осуществляется в соответствии с подп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ[[147]](#footnote-147). При этом такие операции, послужившие юридической формой для обхода требований законодательства о налогах и сборах, сохраняются в гражданско-правовом смысле и не могут быть признаны недействительными (оспоримыми или ничтожными).

В связи с тем, что злоупотребление правом не признается нарушением формальных норм законодательства, оно в силу ст. 106 НК РФ не может рассматриваться в качестве налогового правонарушения. Отсюда следствием применения доктрины деловой цели становится пересчёт налоговых обязательств на основании концепции «существо над формой», но не наложение взысканий, предусмотренных ст. 122 НК РФ. Такой вывод совпадает с правовой позицией Конституционного Суда РФ, которая была обозначена им в Постановлении от 27 мая 2003 года № 9-П: «Недопустимо установление ответственности за такие действия налогоплательщика, которые хотя и имеют своим следствием неуплату налога либо уменьшение его суммы, но заключаются в использовании предоставленных налогоплательщику законом прав, связанных с освобождением на законном основании от уплаты налога или с выбором наиболее выгодных для него форм предпринимательской деятельности и соответственно – оптимального вида платежа»[[148]](#footnote-148).

Таким образом, доктрина деловой цели рассчитана на применение в условиях «пробельного» законодательства (tax avoidance loopholes). Напротив, в тех ситуациях, когда те или иные спорные действия налогоплательщиков подпадают под регулирование специальными нормами законодательства о налогах и сборах (lex specialis), применению подлежат именно эти нормы (например, положения о контроле за трансфертными ценами, др.).

Помимо этого, доктрина деловой цели не подлежит применению, когда возможность получения налоговой выгоды прямо предусмотрена законодательством о налогах и сборах (в таких случаях отсутствуют основания для оценки деловой цели соответствующей хозяйственной операции). Так, в соответствии с подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ безвозмездная передача имущества между материнской и дочерними компаниями не облагается налогом на прибыль при условии, что доля участия материнской компании в дочерней превышает 50 %.

Кроме того, доктрина деловой цели не может создавать препятствий для совершения налогоплательщиком тех действий, которые налоговое законодательство намеренно признает в качестве оснований для получения налоговой выгоды. Так, если определяющей (даже единственной) целью налогоплательщика, принявшего решение перейти с общего режима налогообложения на упрощенную систему налогообложения, являлось желание уменьшить размер налоговой обязанности, то он не может быть лишен данного права ввиду отсутствия какого-либо неналогового обоснования своих действий[[149]](#footnote-149).

Доктрина деловой цели также не применима в ситуациях, когда деятельность налогоплательщика, приведшая к получению налоговой выгоды, не являлась по своему характеру реальной предпринимательской или иной экономической деятельностью (абз. 1 п. 4 Постановления Пленума ВАС РФ № 53). Дело в том, что назначение рассматриваемой доктрины состоит в оценке деловой цели и только в случае отсутствия последней – в расчёте суммы налога исходя из действительного содержания операций. Отсюда важным условием применения доктрины деловой цели выступает изначальная направленность налогоплательщика на достижение законного хозяйственного результата и выбор им непригодных с точки зрения налогообложения к тому средств (например, получение средств из бюджета в форме возврата НДС и др.).

Как уже упоминалось, доктрина деловой цели сформулирована в п. 9 Постановления Пленума ВАС РФ № 53: «Налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели» (абз. 2 п. 9). Таким образом, деловая цель операции не может заключаться в получении материального и (или) иного экономического эффекта в виде экономии на налогах.

Согласно абз. 1 п. 9 Постановления Пленума ВАС РФ деловая цель подлежит установлению посредством обнаружения разумных экономических или иных причин. Под последними понимаются обстоятельства, с которыми законодатель связывает такие налоговые последствия, которые не имеют прямого отношения к предпринимательской деятельности, как-то благотворительность; действия, обусловленные требованиями природоохранного законодательства, законодательства в сфере социальной защиты и др.

В литературе отмечается, что вопросы определения вида материального или иного экономического эффекта и его количественный подсчёт должны разрешаться путем привлечения специалистов и экспертов, обладающих специальными познаниями в различных сферах экономики, в частности, ценообразовании[[150]](#footnote-150). Так, в ряде случаев при подсчёте затрат на приобретение товара, который предназначался для последующей поставки на экспорт, налоговые органы и суды включали в его цену сумму уплаченного поставщикам НДС. Ввиду того, что экспортная операция облагается НДС по ставке 0%, конечная выручка от реализации товара оказывается меньше цены приобретения. Отсюда делался вывод, что в подобных сделках налогоплательщик рассчитывал исключительно на получение налоговой выгоды от возмещения уплаченного поставщику НДС. Президиум ВАС РФ окончательно высказался по данному вопросу в Постановлении от 20 июня 2006 года № 3946/06[[151]](#footnote-151), запретив учитывать и включать в состав доходов и (или) расходов уплаченный налогоплательщиком поставщику НДС при определении суммы прибыли.

Привлечение экспертов и специалистов, имеющих специальные познания и опыт в том виде предпринимательской деятельности, которым занят налогоплательщик, также представляется обязательным для установления непосредственно деловой цели хозяйственных операций. Суд должен оценивать доказательства о наличии или отсутствии деловой цели, представленные ему сторонами по делу в обоснование своих позиций, как-то данные статистической отчетности; протоколы осмотра территорий налогоплательщика, используемые им для извлечения прибыли; показания должностных лиц налогоплательщика; документы, полученные от контрагентов налогоплательщика, обслуживающих его расчетные счета банков в установленном НК РФ порядке; научные публикации и др., таким образом, чтобы избегать самостоятельного формулирования выводов экономического или финансового характера. В связи с тем, что оценка таких сведений для выяснения деловой цели без привлечения специальных познаний может привести к необоснованным умозаключениям, представленные доказательства подлежат рассмотрению и анализу только специалистами и экспертами в установленном процессуальным законодательством порядке.

Принимая решение о деловой цели хозяйственной операции на основе оценки обстоятельств дела, внимание суда должно быть сосредоточено на намерениях налогоплательщика получить тот или иной экономический эффект от осуществленной хозяйственной операции, о чем Пленум ВАС РФ указал в абз. 1 п. 9 Постановления № 53, отделив таким образом результативность (в плане прибыльности) операции от первоначальных ожиданий и планов налогоплательщика. В данном свете необходимо рассматривать те сделки налогоплательщика, которые изначально имеют убыточный характер и не рассчитаны на получение прибыли. Взятые сами по себе такие сделки не демонстрируют отсутствие деловой цели, а могут быть направлены, к примеру, на уменьшение убытков от падения цены на несезонный или по иным причинам ставший неликвидным товар. Так, в Постановлении от 9 декабря 2008 года № 9520/08 Президиум ВАС РФ высказался, что «отсутствие положительного экономического результата от проведения хозяйственной операции не свидетельствует о стремлении налогоплательщика получить необоснованную налоговую выгоду»[[152]](#footnote-152).

Таким образом, установлению судами подлежит именно факт направленности налогоплательщика на достижение разумной экономической или иной цели – действительно ли он стремился получить прибыль? и что этому воспрепятствовало? (в частности, субъективный предпринимательский просчет, сложившаяся негативная ситуация на рынке и др.) В отдельных случаях налогоплательщик может планировать получить прибыль в перспективе либо опосредованно.

Конституционный Суд РФ в Постановлении от 24 февраля 2004 года № 3-П отметил, что «судебный контроль призван обеспечивать защиту прав и свобод акционеров, а не проверять экономическую целесообразность решений, принимаемых советом директоров и общим собранием акционеров, которые обладают самостоятельностью и широкой дискрецией при принятии решений в сфере бизнеса. В силу рискового характера предпринимательской деятельности существуют объективные пределы в возможностях судов выявлять наличие в ней деловых просчетов»[[153]](#footnote-153).

Не менее отчетливо была сформулирована позиция Президиума ВАС РФ в Постановлении от 26 февраля 2008 года № 11542/07: «Хозяйствующие субъекты самостоятельно, по своему усмотрению выбирают способы достижения результата от предпринимательской деятельности. В полномочия налоговых органов входит лишь контроль за соблюдением налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах, а не вменение им доходов исходя из собственного видения способов достижения налогоплательщиками экономического результата с меньшими затратами. Обоснованность расходов, уменьшающих в целях налогообложения полученные доходы, не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности или эффективности полученного результата»[[154]](#footnote-154).

Отсюда оценка намерений и действий налогоплательщиков с точки зрения их целесообразности в выборе той или иной бизнес-стратегии находится вне компетенции как арбитражных судов, так и налоговых органов и их должностных лиц при установлении деловых целей операций.

Сформулировав норму о том, что налогоплательщику может быть отказано в признании обоснованности получения налоговой выгоды, если главной его целью является получение дохода исключительно или преимущественно за счёт налоговой выгоды, Пленум ВАС РФ настоял на применении в российской практике широкого подхода к определению доктрины деловой цели. Дело в том, что доктрина деловой цели может использоваться в узком смысле и применяться в виде переоценки налоговых последствий сделок, вообще не имеющих никакой деловой цели, и в широком смысле и в этом случае использоваться для пересмотра налоговых последствий сделок, имеющих как налоговую, так и деловую цель, при этом если будет признано, что налоговая цель «перевешивает», то в обоснованности налоговой выгоды может быть отказано.

Как указывает С. В. Савсерис, применение доктрины деловой цели в широком смысле приводит к образованию категория сделок «недопустимое налоговое планирование», которая характеризуется наличием и деловой, и налоговой цели, но в этих сделках деловая цель может быть признана «недобросовестной» или доминирует цель налоговой экономии. Возможность произвольной оценки указанных характеристик влечёт возникновение размытой и условной границы между допустимым и недопустимым налоговым планированием, что ещё более усугубляет проблему определённости и законности в налоговом праве[[155]](#footnote-155).

Таким образом, стоит признать, что в современных условиях доктрина деловой цели, означенная Высшим Арбитражным Судом РФ как основное средство противодействия уклонению от уплаты налогов при оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиками налоговой выгоды, оставаясь в рамках широкого понимания, оставляет слишком большую свободу для судейского усмотрения, а также не имеет достаточно чёткого нормативного оформления, что создаёт необходимость её «сужения» до возможности применения только к сделкам, не имеющим никакой иной цели, кроме налоговой, или издания ВАС РФ методического судебного документа (например, информационного письма), направляющего судебную практику с тем, чтобы не допускать неправомерных подходов в применении данной доктрины.

Заключение

Представленная магистерская диссертация является комплексным исследованием экономического и правового содержания категории «налоговое планирование» в России. Автор провела анализ свойств правомерности в действиях налогоплательщиков, что позволило выявить место категории «налоговое планирование» в системе различных моделей поведения налогоплательщиков и прийти к выводам, касающимся соотношения налогового планирования с уклонением от уплаты налогов и иными смежными категориями при использовании концепции «необоснованная налоговая выгода».

В заключении приведены материалы диссертации, отражающие основные полученные результаты проведённого исследования, включая выносимые на защиту положения.

1. Нет никакого диалектического противоречия между установкой демократического государства защищать интересы налогоплательщиков и доказанным многочисленными экономическими исследованиями с применением социологического и исторического подходов естественным противлением частного собственника всеми доступными ему средствами изъятию у него этой собственности. В современном институциональном пространстве экономические агенты поставлены в такие рамки, при которых наибольшая финансовая и операционная эффективность в долгосрочной перспективе достигается не в результате максимизации прибыли путём предельного снижения затрат, включая неполную уплату или вообще избежание налогов, а является закономерным следствием компетентной, продуманной политики, направленной на оптимизацию влияния как внутренних, так и внешних факторов, от которых зависит деятельность компании.

Практика разрешения арбитражными судами налоговых споров в России показывает, что по всем категориям дел, предметом рассмотрения в которых являются действия налогоплательщика так или иначе подпадающие под доктринальную категорию «обход закона» (как кумулятивное понятие, охватывающее случаи злоупотребления правом, мнимости, фиктивности деятельности и др.), в отношении него могут применяться налоговые санкции за неосторожное или умышленное совершение налогового правонарушения. Однако в таких обстоятельствах применение мер налоговой ответственности не может быть признано обоснованным по причине своей несопоставимости с универсальными конституционными принципами, которым подчинены нормы о привлечении к юридической ответственности. Одним из ключевых внешних факторов как раз и выступают налоги.

2. Отношение государства к налоговому планированию должно основываться на признании того, что такое право, являясь выражением законного интереса налогоплательщика, не влечёт за собой механическую минимизацию налогов, тем более с нарушением действующих норм законодательства о налогах и сборах, а способствует эффективному управлению финансовой деятельностью организации за счёт сбалансирования налогового бремени, достигаемого путём определения наиболее оптимальных с точки зрения соотношения рисков и выгод способов снижения налоговых обязательств. В результате грамотно организованного налогового планирования хозяйствующие субъекты получают дополнительные возможности для максимального увеличения доходности своей деятельности и дальнейшего развития производства, что, в конечном счёте, должно привести к росту размера налоговых платежей ввиду увеличения объектов налогообложения. Налоговое планирование как деятельность налогоплательщиков, осуществляемая с целью снижения фискального бремени, не может быть признана незаконной или нежелательной с юридической точки зрения.

3. Применяемые в российском законодательстве термины «неуплата налогов» и «уклонение от уплаты налогов» позволяют только разграничить составы уголовного и налогового правонарушения. Однако стоит признать, что действия налогоплательщиков, имеющие целью уменьшение налоговых обязательств, могут не укладываться в рамки указанных понятий.

Представляется обоснованной точка зрения, согласно которой обход налога рассматривается как легальные действия, которые не могут быть квалифицированы как уклонение от уплаты налогов с применением соответствующих характеру совершённого правонарушения (налоговое правонарушение в значении ст. 106 НК РФ или налоговое преступление) мер юридической ответственности. Для точного понимания категории обхода налога не является адекватным подход, заключающийся в разделении такого поведения на законное и незаконное и, в случае его квалификации как незаконного, в применении в отношении действий налогоплательщика последствий, как если бы речь шла об уклонении от уплаты налогов. Обход налогов является казуистическим понятием, которое в зависимости от обстоятельств конкретного дела может признаваться либо налоговым планированием, либо обходом как таковым, но никогда не должен признаваться уклонением от уплаты налогов.

Практика разрешения арбитражными судами налоговых споров в России показывает, что по всем категориям дел, предметом рассмотрения в которых являются действия налогоплательщика так или иначе подпадающие под доктринальную категорию «обход закона» (как кумулятивное понятие, охватывающее случаи злоупотребления правом, мнимости, фиктивности деятельности и др.), в отношении него могут применяться налоговые санкции за неосторожное или умышленное совершение налогового правонарушения. Однако в таких обстоятельствах применение мер налоговой ответственности не может быть признано обоснованным по причине своей несопоставимости с универсальными конституционными принципами, которым подчинены нормы о привлечении к юридической ответственности. Закон требует чёткого определения признаков деяния, квалифицируемого как правонарушение. «Демаркационная линия», разграничивающая наказуемое и ненаказуемое действие (бездействие) должна быть проведена настолько однозначно, чтобы исключалась любая возможность неопределённости.

Отсюда действия налогоплательщика, осуществлённые им в рамках налогового планирования, в случае переквалификации налоговым органом или судом с применением судебных доктрин (например, доктрин деловой цели, преобладания существа над формой, экономической сущности), концепций (в частности, концепций «недобросовестность налогоплательщика», «необоснованная налоговая выгода»), юридических фикций[[156]](#footnote-156), иных средств противодействия уклонению от уплаты налогов, кроме прямо закреплённых в актах законодательства о налогах и сборах, не могут быть признаны наказуемыми с применением мер юридической ответственности и приводить к последствиям для налогоплательщика иным, чем изменение размера (доначисление) сумм подлежащих уплате налогов.

4. Сформулировав норму о том, что налогоплательщику может быть отказано в признании обоснованности получения налоговой выгоды, если главной его целью является получение дохода исключительно или преимущественно за счёт налоговой выгоды, Пленум ВАС РФ настоял на применении в российской практике широкого подхода к определению доктрины деловой цели. Дело в том, что доктрина деловой цели может использоваться в узком смысле и применяться в виде переоценки налоговых последствий сделок, вообще не имеющих никакой деловой цели, и в широком смысле и в этом случае использоваться для пересмотра налоговых последствий сделок, имеющих как налоговую, так и деловую цель, при этом если будет признано, что налоговая цель «перевешивает», то в обоснованности налоговой выгоды может быть отказано.

Таким образом, стоит признать, что в современных условиях доктрина деловой цели, означенная Высшим Арбитражным Судом РФ как основное средство противодействия уклонению от уплаты налогов при оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиками налоговой выгоды, оставаясь в рамках широкого понимания, оставляет слишком большую свободу для судейского усмотрения, а также не имеет достаточно чёткого нормативного оформления, что создаёт необходимость её «сужения» до возможности применения только к сделкам, не имеющим никакой иной цели, кроме налоговой, или издания ВАС РФ методического судебного документа (например, информационного письма), направляющего судебную практику с тем, чтобы не допускать неправомерных подходов в применении данной доктрины.

**Библиографический список использованной литературы**

1. **Нормативные и иные правовые акты**
2. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 года) / Собрание законодательства Российской Федерации. 2009. № 4. Ст. 445.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 года № 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.
4. Постановление Правительства РФ от 10 апреля 2002 года № 228 «О мерах по повышению эффективности использования федерального имущества, закрепленного в хозяйственном ведении федеральных государственных унитарных предприятий» (вместе с «Правилами разработки и утверждения программ деятельности и определения подлежащей перечислению в федеральный бюджет части прибыли федеральных государственных унитарных предприятий») // Собрание законодательства РФ. 2002. № 15. Ст. 1440.
5. Приказ Минэкономики РФ от 1 октября 1997 года № 118 «Об утверждении Методических рекомендаций по реформе предприятий (организаций)» // Экономика и жизнь. № 49–52. 1997. № 2. 1998.
6. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 17 декабря 1996 года № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года "О федеральных органах налоговой полиции"» // Собрание законодательства РФ. 1997. № 1. Ст. 197.
7. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 11 ноября 1997 года № 16-П «По делу о проверке конституционности статьи 11.1 Закона Российской Федерации от 1 апреля 1993 года "О Государственной границе Российской Федерации" в редакции от 19 июля 1997 года» // Собрание законодательства РФ. 1997. № 46. Ст. 5339.
8. Постановление Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 года № 24-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года "Об основах налоговой системы в Российской Федерации"» // Собрание законодательства РФ. 1998. № 42. Ст. 5211.
9. Постановление Конституционного Суда РФ от 15 июля 1999 года № 11-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР "О Государственной налоговой службе РСФСР" и Законов Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" и "О федеральных органах налоговой полиции» // Вестник Конституционного Суда РФ. 1999. № 5.
10. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 27 февраля 2003 года № 1-П «По делу о проверке конституционности положения части первой статьи 130 Уголовно-исполнительного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П.Л. Верещака, В.М. Гладкова, И.В. Голышева и К.П. Данилова» // Собрание законодательства РФ. 2003. № 10. Ст. 953.
11. Постановление Конституционного Суда РФ от 27 мая 2003 года № 9-П «По делу о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П.Н. Белецкого, Г.А. Никовой, Р.В. Рукавишникова, В.Л. Соколовского и Н.И. Таланова» // Собрание законодательства РФ. 2003. № 24. Ст. 2431.
12. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 8 октября 1998 года № 118-О «По жалобе гражданки Головановой Людмилы Александровны о нарушении ее конституционных прав Положением абзаца 1 части седьмой статьи 19 Закона РСФСР "О милиции"» // Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
13. Определение Конституционного Суда РФ от 8 апреля 2004 года № 169-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Пром Лайн" на нарушение конституционных прав и свобод положением пункта 2 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2004. № 6.
14. Определение Конституционного Суда РФ от 18 января 2005 года № 36-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества "Нефтяная компания "ЮКОС" на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 7 статьи 3 и статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2005. № 3.
15. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 17 сентября 1996 года № 367/96 по делу № А26-5-20 (Совместное российско-австрийское предприятие «Сибсервис») // Вестник ВАС РФ. 1996. № 12.
16. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 21 января 1997 года № 3661/96 (Государственное предприятие связи «Екатеринбургская городская телефонная сеть») // Вестник ВАС РФ. 1997. № 5.
17. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 1 ноября 2005 года № 7131/05 по делу № А76-9857/04-33-221 // Вестник ВАС РФ. 2006. № 4.
18. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 1 ноября 2005 года № 9660/05 по делу № А76-15087/04-38-472 // Вестник ВАС РФ. 2006. № 4.
19. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 декабря 2005 года № 9465/05 по делу № А06-3887у/4-13/04 // Вестник ВАС РФ. 2006. № 6.
20. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 20 февраля 2006 года № 12488/05 по делу № А32-10486/2004-22/213 // Документ опубликован не был. СПС «Консультант Плюс».
21. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 года № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Вестник ВАС РФ. 2006. № 12.
22. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 12 декабря 2005 года № КА-А40/12076-05 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
23. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 20 января 2005 года № А56-8281/04 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
24. Письмо Высшего Арбитражного Суда РФ № С5-7/уз-1355 от 11 ноября 2004 года «Об определении Конституционного Суда РФ от 8 апреля 2004 года № 169-О "об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Пром Лайн" на нарушение конституционных прав и свобод положением пункта 2 статьи 171 Налогового кодекса РФ"» // СПС Консультант Плюс.
25. **Справочная литература**
26. Справочная информация: «Страховые взносы, установленные начиная с 2010 г., в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ и Федеральный фонд обязательного медицинского страхования вместо единого социального налога» // СПС «КонсультантПлюс».
27. Квалификационный справочник должностей руководителей, специалистов и других служащих (утв. Постановлением Минтруда РФ от 21 августа 1998 № 37 // Библиотека и закон. №23. 2007. (начало), № 25. 2008 (окончание).
28. **Диссертации**
29. Винницкий Д. В. Основные проблемы теории российского налогового права: Дис. … докт. юрид. наук. Екатеринбург, 2003.
30. Громов М. А. Правовое регулирование налогового планирования в Российской Федерации: проблемы правовой сущности: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2003. 169 с.
31. Зябриков В. В. Налоговое планирование как способ согласования интересов фирмы и государства: Дис. ... канд. экон. наук. Санкт-Петербург, 1997. 205 с.
32. Мелешев Р. С. Налоговое планирование в системе обеспечения финансовой безопасности: Дис. ... канд. экон. наук. М., 2008.
33. Цикунов Е. А. Злоупотребление правом в сфере налогов и сборов: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2006. 206 с.
34. Чупрова Е.В. Ответственность за экономические преступления по уголовному праву Англии: Дис. … канд. юрид. наук. М., 2005. 239 с.
35. Фишер О. В. Налоговое планирование на промышленном предприятии: Дис. ... канд. экон. наук. Волгоград, 2004. 223 с.
36. **Учебная литература**
37. Акчурина Е.В. Оптимизация налогообложения: Учеб.-практ. пособие. М., 2003. 496 с.
38. Аузан А. А. Институциональная экономика: Новая институциональная экономическая теория: учебник. М., 2005. 415 с.
39. Годме П. М. Финансовое право. М., 1978. 428 с.
40. Комягин Д. Л. Бюджетное право: учеб. пособие / Д. Л. Комягин; под ред А. Н. Козырина. М., 2012. 288 с.
41. Налоговое право: Учебник / авт. коллектив: С. Г. Пепеляев, Е. В. Кудряшова, М. Ф. Ивлиева и др.; отв. ред. и рук. авт. коллектива С. Г. Пепеляев. М., 2003. 590 с.
42. Налоговое право России в вопросах и ответах: учебное пособие / под общей ред. проф. А. А. Ялбулганова. М., 2007. 408 с.
43. Новицкий И. Б. Римское право: учеб. для вузов. М., 2001. 244 с.
44. Одинцова М. И. Экономика права. М., 2007. 432 с.
45. Орлов М. Ю. Введение в налоговое право: учебное пособие. М., 2013. 139 с.
46. Орлов М. Ю. Десять лекций о налоговом праве России: учебное пособие. М., 2009. 208 с.
47. Погорлецкий А. И. Налоговое планирование внешнеэкономической деятельности: учеб. пособие. СПб., 2006. 320 с.
48. Теория государства и права / Алексеев, С. С., Архипов С. И., Игнатенко Г. В. и др.; под ред. В. М. Корельского, В. Д. Перевалова. М., 2000. 595 с.
49. **Специальная монографическая литература**
50. András Sajó, Abuse: the dark side of fundamental rights. Budapest: Eleven International Publishing, 2006. 327 p. [Электронный ресурс] // Режим доступа: www.books.google.ru.
51. Baker P. Book Review: “The Saving of Income Tax, Surtax and Death Duties” by Jasper More / GITC (Gray’s Inn Tax Chambers) Review, Volume IV, Number I. – London, November 2004. – 131 p.
52. THESIS: теория и история экономических и социальных институтов и систем: Предмет исследования [Перевод с английского] = THESIS: Theory and History of Economic and Social Institutions and Systems: Introduction into the subject-matter. Winter 1993. Vol. 1. No 1 / Ред. кол.: А. В. Полетаев (гл. ред.) и др. Зима 1993. Т. 1. Вып. 1. М., 1993. С. 10–23. 255 с.
53. Thuronyi V. Comparative Tax Law. – Hague: Kluwer Law International, 2003. – 400 p.
54. Автономов В. С. Человек в зеркале экономической истории (Очерк истории западной экономической мысли). М., 1993. 176 с.
55. Алексеев С. С. Общая теория права: Курс в 2-х т. М., 1982. Т. 2. 359 с.
56. Бондарев А.А. Правомерное поведение субъектов правоотношений: Учебное пособие / А.А. Бондарев. Орел, 2009. 99 с.
57. Бондарь Н. С. Власть и свобода на весах на весах конституционного правосудия: защита прав человека Конституционным Судом Российской Федерации. М., 2005. 592 с.
58. Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н. Методы налоговой оптимизации. М., 2001. 176 с.
59. Вылкова Е. С., Романовский М. В. Налоговое планирование. СПб., 2004. 634 с.
60. Гредескул Н. А. Социологическое изучение права: [Речь перед диспутом, произнес. в Казан. ун-те 22 окт. 1900 г. при защите дис. под. загл.: «К учению об осуществлении права…»] / Н.А. Гредескул. Санкт-Петербург: Сенат. тип., 1900. 13 с. [Электронный ресурс] // СПС «Гарант».
61. Грибанов В. П. Пределы осуществления и защиты гражданских прав. М., 1992. 204 с.
62. Гусева Т. А. Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: правовое регулирование: монография. М., 2007. 432 с.
63. Долгова А. Ю. Парафискальные сборы в России: монография / А. Ю. Долгова; науч. ред. М. В. Карасева. Воронеж, 2012. 196 с.
64. Евстегнеев Е. Н. Викторова Н. Г. Налоговый менеджмент и налоговое планирование в России: Монография. М., 2012. 270 с.
65. Загряцков М. Д. Административная юстиция и право жалобы в теории и законодательстве. Развитие идеи и принципов административной юстиции. Административный процесс и право жалобы в советском законодательстве. Административно-финансовое распоряжение и финансовая жалоба. М., 1925. 244 с.
66. Имыкшенова Е.А. Ограничения уклонения от налогов в Великобритании // Налоговые споры: опыт России и других стран: по материалам IV Международной научно-практической конференции 12-13 ноября 2010 г., Москва: Сборник / Сост. М.В. Завязочникова; под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Статут, 2011. – 216 с.
67. Кинсбурская В. А., Ялбулганов А. А. Налоговые преступления по законодательству Российской Федерации. Научно-практический комментарий законодательства и судебной практики // СПС КонсультантПлюс. 2007.
68. Козырин А. Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М., 1993. 112 с.
69. Ласков О. Не стань Ходорковским. Налоговые схемы, за которые не посадят. СПб, 2007. 208 с.
70. Лейст О. Э. Сущность права: проблемы теории и философии права / под ред. Томсинова. М., 2008. 339 с.
71. Лукаш Ю. А. Все основные законные схемы минимизации налогов. М., 2008. 416 с.
72. Лукаш Ю. А. Оптимизация налогов. Методы и схемы: полное практическое руководство. М., 2008 . 431 с.
73. Малеин Н. С. Юридическая ответственность и справедливость. М., 1992. 215 с.
74. Малиновский А. А. Злоупотребление правом (основы концепции). М., 2000. 100 с.
75. Малиновский А. А. Злоупотребление субъективным правом: (теоретико-правовое исследование). М., 2007. 350 с.
76. Митюкова Э. С. Налоговое планирование. Анализ реальных схем. М., 2008. 192 с.
77. Налоговая оптимизация. Принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика с учётом ч. I и ч. II Налогового кодекса РФ // Налоги и финансовое право. № 6. 2002.
78. Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики: пер. с англ. А. Н. Нестеренко. М., 1997. 180 с.
79. Норт. Д., Уоллис Дж., Вайнгаст Б. Насилие и социальные порядки. Концептуальные рамки для интерпретации письменной истории человечества: пер. с англ. Д. Узланера, М. Маркова, Д. Раскова, А. Расковой. М., 2011. 478 с.
80. Озеров И. Х. Основы финансовой науки: Бюджет. Формы взимания. Местные финансы. Государственный кредит. М., 2008. 621 с.
81. Оксамытный В. В. Правомерное поведение личности / отв. ред. Н.И. Козюбра Киев, 1985. 176 с.
82. Правовые исследования: новые подходы. Сборник статей факультета права НИУ ВШЭ. М., 2012. 528 с.
83. Путилин Д. Опасные налоговые схемы. М., 2009. 326 с.
84. Савсерис С. В. Категория «недобросовестность» в налоговом праве. М., 2007. 191 с.
85. Сасов К. А. Корпоративному юристу о налоговых спорах / Под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2010. 338 с.
86. Сасов К. А. Налоговое правосудие в решениях Конституционного Суда Российской Федерации: монография / К. А. Сасов. М., 2013. 256 с.
87. Тихонов Д. Н, Липник Л. Г. Налоговое планирование и минимизация налоговых рисков. М., 2004. 253 с.
88. Толкушкин А. В. История налогов в России / А.В. Толкушкин. М., 2011. 480 с.
89. Толкушкин А. В. Энциклопедия российского и международного налогообложения. М., 2003. 910 с.
90. Трубецкой Е. Н. Энциклопедия права. СПб, 1998. 217 с.
91. Тупанчески Н. Р. Уклонение от уплаты налогов в сравнительном праве / под ред. проф. В. С. Комиссарова. М., 2001. 246 с.
92. Уздимаева Н. И. Правомерное поведение: понятие, квалификация, мотивы / Н.И. Удзимаева; под ред. Н.И. Матузова. Саратов, 2006. 200 с.
93. Худяков А. И., Бродский М. Н., Бродский Г. М. Основы налогообложения: Учеб. пособие. СПб., 2002. 432 с.
94. Цыпкин С. Д. Доходы государственного бюджета СССР. Правовые вопросы. М., 1973. 222 с.
95. Щёкин Д. М. Налоговые риски и тенденции развития налогового права: монография / Д. М. Щекин. М., 2007. 236 с.
96. Щёкин Д. М. Юридические презумпции в налоговом праве: учебное пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2002. 252 с.
97. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. М., 2002. 555 с.
98. **Статьи в сборниках и периодических изданиях**
99. Артюхин Р. Е. Вопросы развития бюджетного права // Реформы и право. 2012. № 3. С. 14–23.
100. Вахитов Р. Р. Налогоплательщик и государство: обречённые на сотрудничество // Налоговед. 2006. № 11. С. 67–71.
101. Гаврилов П. А. Недобросовестность налогоплательщиков в сфере налоговых отношений // Налоговые споры: теория и практика. 2005. № 9. С. 11–15.
102. Гусева Т. А. Чуряев А. В. Принципы налогового планирования как правового института // Налоговые споры: теория и практика. 2008. № 4. С. 3–9.
103. Елинский А. В. Зарубежный опыт разграничения законных и незаконных деяний в налоговой сфере // Налоговые споры: опыт России и других стран: по материалам Междунар. науч.-практ. конф. 21-22 ноября 2008 г., Москва: сборник / Сост. М.В. Завязочникова; под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2009. 383 с. С. 200–207.
104. Завязочникова М. В. О практике применения Президиумом ВАС РФ Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 // Налоговед, 2012. № 2. С. 51–53.
105. Занкин Д. Б. О соотношении понятий «недобросовестность», «злоупотребление правом» и «нарушение налогового законодательства» // Налоговед, 2006. № 4. С. 1–5.
106. Зарипов В. М. Правовые пределы налоговой экономии: современные тенденции и правила // Налоговые споры: опыт России и других стран: по материалам Международной научно-практической конференции 12-13 ноября 2007 г., Москва: Сборник / Сост. М.В. Завязочникова; под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2008. 235 с. С. 138–161.
107. Иванова С., Стеркин Ф. Интервью с Людмилой Майковой, председателем Федерального арбитражного суда Московского округа [Электронный ресурс] // Официальный сайт Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. Режим доступа: <http://pda.arbitr.ru/press-centr/smi/2445.html>.
108. Имыкшенова Е. А. Картина месяца: важнейшее событие прошедшего месяца // Налоговед. 2013. № 3. С. 6–7.
109. Крымский Д. И. Агрессивное налоговое планирование в свете доклада ОЭСР // Налоговед. 2008. № 3. С.65–74.
110. Леруа М. Социология налогоплательщика и проблемы налогообложения // Налогообложение и уклонение от налогов. Материалы международного российско-французского научно-практического семинара (17-21 сентября 2002 г.). М., 2005. 174 с.
111. Лысенко Е. А. Практика применения высших судом Постановления Пленума ВАС РФ об оценке арбитражными судами обоснованности налоговой выгоды / Налоговые споры: опыт России и других стран: по материалам III Международной научно-практической конференции 13-14 ноября 2009 г., Москва: Сборник / Сост. М.В. Завязочникова; под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Статут, 2010. 316 с. С. 214–235.
112. Махечин В. В. Налоговый кодекс и налоговое планирование // Законодательство. 1999. № 10. С. 27–34.
113. Медведев А. Н., Медведева Т. Н. Основные принципы налогового планирования. Анализ арбитражной практики // Ваш налоговый адвокат. 2008. № 2 (56). С. 29–33.
114. Муранов А. И. «Обход закона» в международном частном праве: мнимость актуальности и надуманность проблем // Законодательство. 2004. №№ 7, 8.
115. Норт Д. Институциональные изменения: рамки анализа // Вопросы экономики. 1997. № 3. С. 6–17.
116. Пепеляев С. Г. Офшоры – светлый путь // Налоговед. № 9. 2005. С. 3.
117. Пепеляев С. Г. Современные способы борьбы с налоговыми злоупотреблениями // Налоговые споры: опыт России и других стран: по материалам Международной научно-практической конференции 12-13 ноября 2007 г., Москва: Сборник / Сост. М.В. Завязочникова; под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2008. . С. 112–134.
118. Петрова С. М. Пределы судебного усмотрения при разрешении налоговых споров // Налоговые споры: опыт России и других стран: по материалам IV Международной научно-практической конференции 12-13 ноября 2010 г., Москва: Сборник / Сост. М. В. Завязочникова; под ред. С. Г. Пепеляева. М.: Статут, 2011. 216 с. С. 23–27.
119. Пилипенко А. А. Налоговое планирование (оптимизация): моделирование научных подходов // Налоги. 2012. № 3. [Электронный ресурс] Режим доступа: <http://lexandbusiness.ru/view-article.php?id=721>.
120. Садовский В.Н. Проблемы философского обоснования системных исследований // Системные исследования: Методологические проблемы. М., 1984. С. 32–51.
121. Самойленко О. Б. Интервью с А. Л. Кононовым, заслуженным юристом России, кандидатом юридических наук, судьей Конституционного Суда РФ // Юридический справочник руководителя. 2004. № 11.
122. Хаменушко И. В. Налоговые риски в рамках проектного финансирования и за ними // Консультант. 2008. № 3. С. 44–46.
123. Щекин Д. М. О корректном применении в судебной практике критерия «необоснованная налоговая выгода» // Вестник ВАС РФ. 2009. № 7. С. 114–123.
124. Яковлев А. А. Налоговое планирование в 2008 году // Ваш налоговый адвокат. 2008. № 2 (56). С. 16.
125. Ялбулганов А. А. Развитие финансово-правовой доктрины (XIX – начало XX в.) // Финансовое право. 2010. № 3. С. 28–31.
126. **Интернет-ресурсы, не относящиеся ни к одному из указанных выше пунктов**
127. Аузан А. А. Институциональная экономика для чайников. Часть 2. [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://esquire.ru/auzan-2>.
128. Аузан А. А. Институциональная экономика для чайников. Часть 3. [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://esquire.ru/auzan-3>.
129. Зарипов В. М. Новый налог [Электронный ресурс] // Сайт информационно-аналитического журнала «Налоговед». Режим доступа: <http://www.nalogoved.ru/blog/9>.
130. Миллиарды рублей убытка. Страховые взносы для индивидуальных предпринимателей могут снизить [Электронный ресурс] // Взгляд. Деловая газета. Режим доступа: <http://www.vz.ru/economy/2013/3/26/626107.html>.
131. Свистунова Н. Клуб налоговедов обсудил парафискальные платежи [Электронный ресурс] // Российский налоговый портал. Режим доступа: [http://taxpravo.ru/analitika/statya-137249-klub\_nalogovedov\_ obsudil\_parafiskalnyie\_plateji](http://taxpravo.ru/analitika/statya-137249-klub_nalogovedov_%20obsudil_parafiskalnyie_plateji).
132. Amazon, Google и Starbucks обвинили в безнравственном уходе от налогов [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://top.rbc.ru/economics/13/11/2012/824767.shtml>.
133. FOURTH MEETING OF THE OECD FORUM ON TAX ADMINISTRATION. Cape Town Communiqué 11 January 2008 [Электронный ресурс] // Официальный сайт Форума налогового администрирования ОЭСР. Режим доступа: [http://www.oecd.org/ ctp/administration/39886621.pdf](http://www.oecd.org/%20ctp/administration/39886621.pdf).
134. Study into the Role of Tax Intermediaries [Электронный ресурс] // Официальный сайт Форума налогового администрирования ОЭСР. Режим доступа: [http://www.oecd.org/tax/administration/ 39882938.pdf](http://www.oecd.org/tax/administration/%2039882938.pdf).
135. Russel J. UK has longest tax code handbook in the world [Электронный ресурс] // Режим доступа: http://www.telegraph. co.uk/finance/newsbysector/ banksandfinance/6146911/ UK-has-longest-tax-code-handbook-in-the-world.html.
136. Starbucks в Британии критикуют за налоговые инициативы [Электронный ресурс] // Режим доступа: [http://www.bbc.co.uk/russian/uk/ 2012/12/121209\_starbucks\_tax\_uk.shtml](http://www.bbc.co.uk/russian/uk/%202012/12/121209_starbucks_tax_uk.shtml).
137. The Guardian: Starbucks заплатит 20 млн фунтов налогов в ближайшие два года после восстания клиентов [Электронный ресурс] // Режим доступа: [http://www.dp.ru/a/2012/12/07/The\_Guardian\_ Starbucks\_z/](http://www.dp.ru/a/2012/12/07/The_Guardian_%20Starbucks_z/).
138. THIRD MEETING OF THE OECD FORUM ON TAX ADMINISTRATION. 14-15 September 2006. Final Seoul Declaration [Электронный ресурс] // Официальный сайт Форума налогового администрирования ОЭСР. Режим доступа: <http://www.oecd.org/ctp/administration/37463807.pdf>.
139. David Cameron's Davos keynote speech targets tax avoiders [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://www.guardian.co.uk/business/2013/jan/24/david-cameron-tax-avoidance-trade-davos>.

1. По мнению судьи Высшего Арбитражного Суда РФ С. М. Петровой, в основе любого налогового конфликта лежит несовершенство текущего законодательства о налогах и сборах (*Петрова С. М.* Пределы судебного усмотрения при разрешении налоговых споров // Налоговые споры: опыт России и других стран: по материалам IV Международной научно-практической конференции 12-13 ноября 2010 г., Москва: Сборник / Сост. *М. В. Завязочникова*; под ред. *С. Г. Пепеляева.* М.: Статут, 2011. С. 23. [↑](#footnote-ref-1)
2. Постановление Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 года № 24-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года "Об основах налоговой системы в Российской Федерации"» // Собрание законодательства РФ. 1998. № 42. Ст. 5211. [↑](#footnote-ref-2)
3. В связи с установлением п. 2 ст. 45 Налогового кодекса РФ в качестве момента исполнения обязанности по уплате налога момент предъявления в банк поручения на уплату налога при наличии достаточного денежного остатка на счёте налогоплательщика, в рассматриваемый период получили широкое распространение схемы мнимой уплаты налогов путем оформления фиктивных операций по зачислению средств на расчетный счёт налогоплательщика с участием «проблемных» банков. [↑](#footnote-ref-3)
4. Определение Конституционного Суда РФ от 18 января 2005 года № 36-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества "Нефтяная компания "ЮКОС" на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 7 статьи 3 и статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2005. № 3. [↑](#footnote-ref-4)
5. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 года № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Вестник ВАС РФ. 2006. № 12. [↑](#footnote-ref-5)
6. В российской и зарубежной литературе по экономике и менеджменту понятие «планирование» занимает одно из ключевых мест в функциональном инструментарии управленческой деятельности (см., например: Прогнозирование и планирование в условиях рынка: Учебное пособие / *Т.Н. Бабич, И.А. Козьева, Ю.В. Вертакова* и др. М., 2013. 336 с.; *Райзберг Б. А., Лобко А. Г.* Программно-целевое планирование и управление: Учебник. М., 2002. 428 с.; Планирование на предприятии: Учебник / *В.В. Янковская. М.*, 2013. 425 с.; *Мак-Дональд М.* Стратегическое планирование маркетинга. СПб., 2000. 267 с.; *Ридинг К.* Стратегическое бизнес-планирование. М., 2005. 377 с.; *Новицкий Н. И.* Сетевое планирование и управление производством: учеб.-практ. пособие. М., 2004. 159 с.; Планирование на предприятии транспорта: Учебное пособие. М., 2013. 320 с.; *Царёв В. В.* Внутрифирменное планирование. СПб., 2002. 493 с.; *Ильин А.И.* Планирование на предприятии: Учебное пособие. М., 2011. 668 с.; *Щесняк К.Е.* Методология стратегического планирования финансовой деятельности предприятия. СПб., 2012. 200 с. и др.). При этом как универсальный инструмент по созданию результативной и эффективной модели исполнения принятого решения планирование широко применяется в государственном управлении (см., например: *Афиногенов Д.А.* Методологические аспекты применения принципов стратегического планирования в сфере государственного управления: монография. М., 2012. 143 с.; *Луговский Р.А.* Планирование и государственное регулирование социально-экономического развития России: монография. СПб., 2011. 109 с.; Положение о Межведомственной комиссии Совета Безопасности Российской Федерации по проблемам стратегического планирования, утверждённое Указом Президента РФ от 6 мая 2011 года № 590 «Вопросы Совета Безопасности Российской Федерации», и др.). Наиболее системно планирование осуществляется государством в сфере финансовой деятельности в виде ежегодно принимаемых законов (решений) о бюджетах (одно из значений категории «бюджет», раскрывающее его экономическое содержание, характеризует его как «финансовый план-прогноз публично-правового образования», подробнее см.: *Комягин Д. Л.* Бюджетное право: учеб. пособие / Д. Л. Комягин; под ред *А. Н. Козырина*. М., 2012. С. 10–12), планирования госзакупок (глава 2 «Планирование» Федерального закона от 5 апреля 2013 года № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» // Собрание законодательства РФ. 2013. № 14. Ст. 1652), а также внедрения среднесрочного бюджетирования, ориентированного на результат (БОР), в рамках проведения бюджетной реформы в бюджетной системе РФ (подробнее о совершенствовании стратегических и программных подходов к планированию в бюджетной сфере см.: *Артюхин Р. Е.* Вопросы развития бюджетного права // Реформы и право. 2012. № 3. С. 14–23). [↑](#footnote-ref-6)
7. Идею методологического индивидуализма в фундамент современной экономической теории заложил английский экономист Лайонел Роббинс. По его мнению, экономическая теория – это наука, изучающая человеческое поведение с точки зрения соотношения между целями и ограниченными средствами, которые могут иметь иное употребление (*Роббинс Л.* Предмет экономической науки // THESIS: теория и история экономических и социальных институтов и систем: Предмет исследования [Перевод с английского] = THESIS: Theory and History of Economic and Social Institutions and Systems: Introduction into the subject-matter. Winter 1993. Vol. 1. No 1 / Ред. кол.: *А. В. Полетаев* (гл. ред.) и др. Зима 1993. Т. 1. Вып. 1. М., 1993. С. 10–23. 255 с. [↑](#footnote-ref-7)
8. Homo economicus, или «человек экономический» представляет собой рабочую модель в экономической науке, объясняющую человеческое поведение с точки зрения мотивов и качеств, имеющих прямое отношение к экономической деятельности, без учёта всего многообразия иных присущих человеку черт. По мнению В. С. Автономова, «главными компонентами такой модели являются…гипотеза о мотивации или целевой функции экономической деятельности человека, гипотеза о доступной ему информации и определённое представление о физических и, главное, интеллектуальных возможностях человека, позволяющих ему в той или иной мере добиваться своих целей» (*Автономов В. С.* Человек в зеркале экономической истории (Очерк истории западной экономической мысли). М., 1993. С. 4). В. С. Автономовым была разработана типология «экономических людей», заложенная в соответствующие экономические концепции. Так, А. Смит в образе «экономического человека» видел «компетентного эгоиста», действующего ради собственной выгоды, обладающего компетентностью и сообразительностью в достижении своего экономического интереса и проявляющего активность в зависимости от своей роли в производстве и классовой принадлежности. У Дж. С. Милля «экономический человек» предстаёт в качестве убеждённого гедониста, испытывающего отвращение к труду и склонного к работе только ради наслаждения и стремления к «максимуму счастья». В свою очередь, немецкая историческая школа, представленная работами Б. Гильдербрандта и К. Книса, утверждала, что человек в экономической теории – это эгоист, которого, однако, облагораживают чувства солидарности и справедливости. К. Маркс, характеризуя «экономического человека», исходил из видения его общественной сущности, то есть развития в предложенных обществом обстоятельствах, и видел главными фигурами капиталистических отношений капиталиста, получающего прибавочную стоимость, и экономически зависящего от него рабочего. Моделью «экономического человека» согласно маржиналистской теории (К. Менгер, Л. Вальрас и др.) являлся «рациональный максимизатор», оптимизирующий потребление, понимаемое как обмен благ, выражаемый через денежный эквивалент. Основатель неоклассического направления А. Маршалл рассуждал об обычном человеке из плоти и крови, отличающегося определенным уровнем рациональности. Наконец, Дж. М. Кейнс описывал экономического субъекта, обладающего неполной информацией и находящегося в состоянии неопределенности, что вынуждает его для рационализации ситуации обращаться за помощью к более информированному государству (Подробнее см.: *Автономов В. С.* Человек в зеркале экономической истории (Очерк истории западной экономической мысли). М., 1993. С. 9–52.). [↑](#footnote-ref-8)
9. Под моделированием в науке понимается метод познания, состоящий в «материальном или мысленном имитировании реально существующей (натуральной) системы путём специального конструирования аналогов (моделей), в которых воспроизводятся принципы организации и функционирования этой системы» (*Фролов И.Т.* Гносеологические проблемы моделирования биологических систем // Вопросы философии. 1961. № 2. С. 39. Цит. по: *Салыгин Е. Н.* Моделирование правового поведения: экономический аспект // Правовые исследования: новые подходы. Сборник статей факультета права НИУ ВШЭ. М., 2012. С. 9). [↑](#footnote-ref-9)
10. Подробнее см.: *Володин А. А.* Управление финансами. Финансы предприятий: Учебник / *А. А. Володин, Н. Ф. Самсонов, Л. А. Бурмистрова*; Под ред. *А. А. Володина.* М., 2012. 510 с.; *Селезнёва Н. Н.* Финансовый анализ. Управление финансами [Электронный ресурс] : Учеб. пособие для вузов. М., 2012. Режим доступа из Электронно-библиотечной системы (ЭБС) znanium.com. [↑](#footnote-ref-10)
11. Подробнее см.: *Одинцова М. И.* Экономика права. М., 2007. С. 1–4. [↑](#footnote-ref-11)
12. В комплексных исследованиях, посвящённых проблемам уклонения от уплаты налогов, при освещении социально-исторического характера данного явления неизменно указывается, что избежание исполнения налоговой обязанности со стороны налогоплательщиков возникло одновременно с появлением самого налогообложения. Так, Н. Р. Тупанчески делает вывод, что крупнейшие политические события: падение Афин и Рима, принятие Magna Charta Libertatum (Великой Хартии Вольностей), начало великой французской революции и т.п. имеют непосредственную связь с неоправданно высокими налогами (*Тупанчески Н. Р.* Уклонение от уплаты налогов в сравнительном праве / под ред. проф. *В. С. Комиссарова*. М., 2001. С. 22–23.). В истории России также многие народные волнения прямо или косвенно были вызваны непосильным для широких слоёв населения налоговым бременем. К примеру, выступлением бедноты против экономических мероприятий первых царствовавших представителей династии Романовых стали Медный и Соляной бунты (1642 и 1648 гг. соответственно), вызванные непродуманной налоговой политикой правительства Алексея Михайловича Тишайшего (подробнее см.: *Толкушкин А. В.* История налогов в России / А.В. Толкушкин. М., 2011. С. 29–42.). [↑](#footnote-ref-12)
13. Как разъясняет М. И. Одинцова, «оппортунистическое поведение – это предпосылка, используемая экономической теорией, о поведении человека, который следует личной выгоде, не останавливаясь перед использованием коварства, обмана, сокрытия информации, и уклоняется от соблюдения условий контракта с целью получения прибыли за счет партнёра» (*Одинцова М. И.* Указ. соч. С. 104.). Автором идеи о склонности людей к оппортунистическому поведению является американский экономист, Нобелевский лауреат (2009), который сам определял его как «поведение с применением средств хитрости и коварства, или поведение, не обремененное нормами морали» (*Аузан А. А.* Институциональная экономика: Новая институциональная экономическая теория: учебник. М., 2005. 415 с. С. 15.). [↑](#footnote-ref-13)
14. *Аузан А. А.* Институциональная экономика для чайников. Часть 2. [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://esquire.ru/auzan-2> (дата обращения: 25.04.2013). [↑](#footnote-ref-14)
15. *Норт Д.* Институциональные изменения: рамки анализа // Вопросы экономики. 1997. № 3. С. 6–17. [↑](#footnote-ref-15)
16. Starbucks в Британии критикуют за налоговые инициативы [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://www.bbc.co.uk/russian/uk/2012/12/121209_starbucks_tax_uk.shtml> (дата обращения: 25.04.2013). [↑](#footnote-ref-16)
17. Amazon, Google и Starbucks обвинили в безнравственном уходе от налогов [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://top.rbc.ru/economics/13/11/2012/824767.shtml> (дата обращения: 25.04.2013). [↑](#footnote-ref-17)
18. The Guardian: Starbucks заплатит 20 млн фунтов налогов в ближайшие два года после восстания клиентов [Электронный ресурс] // Режим доступа: [http://www.dp.ru/a/2012/12/07/The\_Guardian\_Starbucks\_z/](%20http://www.dp.ru/a/2012/12/07/The_Guardian_Starbucks_z/) (дата обращения: 25.04.2013).

    Такой поворот «сюжета» в по сути «внеправовом» конфликте с неплательщиками налогов (а точнее – компаниями, которые налоги не переплачивают) из числа крупнейших мировых корпораций, позиционирующих себя в качестве ярых преследователей целей корпоративной социальной ответственности, задал тон выступлению Дэвида Кэмерона на Всемирном экономическом форуме в Давосе в январе 2013 года: «Компаниям пора проснуться и почувствовать запах кофе...» (David Cameron's Davos keynote speech targets tax avoiders [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://www.guardian.co.uk/business/2013/jan/24/david-cameron-tax-avoidance-trade-davos> (дата обращения: 25.04.2013). [↑](#footnote-ref-18)
19. *Имыкшенова Е. А.* Картина месяца: важнейшее событие прошедшего месяца // Налоговед. 2013. № 3. С. 6–7. [↑](#footnote-ref-19)
20. Подробнее см.: *Козырин А. Н.* Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики [Электронный ресурс] Режим доступа: http://kozyrin.ru/userfiles/documents/frag10.pdf (дата обращения: 26.04.2013). [↑](#footnote-ref-20)
21. Признанный российский экономист А. Е. Шаститко определял категорию «трансакция» как «деятельность человека в форме отчуждения и присвоения прав собственности и свобод, принятых в обществе, которые осуществляются в процессе планирования, контроля за выполнением обещаний, а также адаптации к непредвиденным обстоятельствам» (*Шаститко А. Е.* Новая институциональная экономическая теория. М., 2002. С. 188.). Понятие трансакционных издержек возникло в экономической науке для обозначения тех положительных потерь и затрат, которые несут экономические агенты в связи с вступлением в различные формы взаимодействия по поводу перехода прав собственности. Изучение трансакционных издержек основывается на сформулированной в середине XX века теореме Рональда Коуза, которая гласит: «независимо от того, как первоначально распределены активы, в итоге будет достигнуто оптимальное их распределение, *если не учитывать так называемый эффект дохода (у кого из участников рынка сколько денег) и если трансакционные издержки равны нулю* (курсив Бельтюковой А.)*».* Для лучшего уяснения сущности теоремы Коуза и понимания влияния трансакционных издержек на социально-экономические отношения А. А. Аузан предлагает рассмотреть пример российской приватизации. «По основному тексту теоремы Коуза получается, что совершенно не важно, кто у вас стал собственником основных активов в стране. Одни будут справляться хуже, другие – лучше, тот, кто хуже – будет терять активы, и в итоге они окажутся в руках эффективных собственников. Правильно? Правильно, если не учитывать мелкий шрифт *(то есть то самое отменительное условие о допущении отсутствия трансакционных издержек – А. Бельтюкова)*. Все, конечно, перетечёт, как должно, при одном условии: если не будет никаких сил трения. А они есть – это трансакционные издержки, действие которых приведёт к тому, что на неэкономическом языке очень точно формулирует наша великая современница Людмила Михайловна Алексеева, любимая фраза которой: «Все рано или поздно устроится более или менее плохо». Основной вывод из теоремы Коуза: равновесие будет достигнуто, но это будет плохое равновесие, потому что силы трения не позволяют активам распределиться оптимальным образом. …Чем определялся первоначальный доступ тех или иных людей к активам в ходе приватизации? Тем, что у них были дополнительные возможности, которых не было у остальных: закрытые данные, связи, знакомства. Если переводить это на язык трансакционных издержек, можно говорить, например, об асимметрии информации *–* у большинства были запретительно высокие издержки доступа к информации определенного рода. А кто-то обладал низкими издержками ведения переговоров, потому что имел доступ к регулятору, для остальных же эти издержки, опять же, были запретительными». *(Аузан А. А.* Институциональная экономика для чайников. Часть 3. [Электронный ресурс] // Режим доступа: http://esquire.ru/auzan-3 (дата обращения: 25.04.2013). [↑](#footnote-ref-21)
22. Собрание законодательства РФ. 2009. № 30. Ст. 3738. [↑](#footnote-ref-22)
23. В частности, отчисления в Пенсионный фонд РФ были увеличены на 6 % и составили 26 %, отчисления в фонды обязательного медицинского страхования увеличены на 1 % и составили для Федерального фонда обязательного медицинского страхования 2,1 %, а для территориальных фондов – 3 %. Наконец, отчисления в Фонд социального страхования РФ остались в 2011 году на прежнем уровне – 2,9 % (Справочная информация: «Страховые взносы, установленные начиная с 2010 г., в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ и Федеральный фонд обязательного медицинского страхования вместо единого социального налога» // СПС «КонсультантПлюс»). [↑](#footnote-ref-23)
24. ЕМИСС представляет собой электронный ресурс, разработанный в рамках реализации Федеральной целевой программы «Развитие государственной статистики России в 2007–2011 годах», утверждённой Постановлением Правительства РФ от 2 октября 2006 года № 595, и имеет статус государственного интегрированного статистического ресурса. Режим доступа: http://www.fedstat.ru/. [↑](#footnote-ref-24)
25. Миллиарды рублей убытка. Страховые взносы для индивидуальных предпринимателей могут снизить [Электронный ресурс] // Взгляд. Деловая газета. Режим доступа: <http://www.vz.ru/economy/2013/3/26/626107.html> (дата обращения: 26.04.2013). [↑](#footnote-ref-25)
26. *Норт. Д., Уоллис Дж., Вайнгаст Б.* Насилие и социальные порядки. Концептуальные рамки для интерпретации письменной истории человечества: пер. с англ. *Д. Узланера, М. Маркова, Д. Раскова, А. Расковой*. М., 2011. 478 с. [↑](#footnote-ref-26)
27. *Норт Д.* Институты, институциональные изменения и функционирование экономики: пер. с англ. *А. Н. Нестеренко*. М., 1997. С. 33. [↑](#footnote-ref-27)
28. *Озеров И.Х.* Основы финансовой науки: Бюджет. Формы взимания. Местные финансы. Государственный кредит. М., 2008. С. 19–21. [↑](#footnote-ref-28)
29. Определение Конституционного Суда РФ от 8 апреля 2004 года № 169-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Пром Лайн" на нарушение конституционных прав и свобод положением пункта 2 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2004. № 6. Указанное отказное определение Конституционного Суда РФ признано одним из самых неоднозначных (в особенности в свете предыдущих позиций) в практике толкования Судом норм налогового законодательства. По существу, в нём Конституционным Судом РФ было введено дополнительное условие для принятия к вычету НДС, уплаченного поставщику, а именно наличие факта добросовестности налогоплательщика, проявляющееся в необходимости обосновать реальность затрат. Дело в том, что у данного нового условия (реальность затрат), как и самого критерия недобросовестности, нет и быть не может чётких правовых границ для квалификации. Как справедливо по этому поводу отметил в своём особом мнении к документу судья А. Л. Кононов: «...в самых различных ситуациях 100 «реальных» рублей, уплаченных «реальному» поставщику за «реальный» товар, могут оказаться «нереальными» расходами покупателя». [↑](#footnote-ref-29)
30. *Самойленко О. Б.* Интервью с А. Л. Кононовым, заслуженным юристом России, кандидатом юридических наук, судьей Конституционного Суда РФ // Юридический справочник руководителя. 2004. № 11. (приведено по *А. Кононов:* Прямое, произвольное и неограниченное вмешательство в свободу предпринимательской деятельности недопустимо [Электронный ресурс] |// Режим доступа: <http://bankir.ru/publikacii/s/a-kononov-pryamoe-proizvolnoe-i-neogranichennoe-vmeshatelstvo-v-svobody-predprinimatelskoi-deyatelnosti-nedopystimo-1372172/#ixzz2RynyIca3> (дата обращения: 27.04.2013)). [↑](#footnote-ref-30)
31. О причинах уклонения от уплаты налогов подробнее см.: *Тупанчески Н. Р.* Уклонение от уплаты налогов в сравнительном праве / под ред. проф. *В. С. Комиссарова*. М., 2001. С. 19–65; *Годме П. М.* Финансовое право. М., 1978. С. 322–324; 44.; *Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н.* Методы налоговой оптимизации. М., 2001. С. 12–17. [↑](#footnote-ref-31)
32. *Козырин А. Н.* Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М., 1993. [Электронный ресурс] Режим доступа: http://kozyrin.ru/userfiles/documents/frag10.pdf (дата обращения: 22.04.2013) [↑](#footnote-ref-32)
33. Под термином «правовая позиция Конституционного Суда РФ» понимаются носящие обязательный характер положения мотивировочной части постановления Конституционного Суда РФ, содержащие толкование конституционных норм либо выявляющие конституционный смысл закона, на которых основаны выводы Конституционного Суда РФ, сформулированные в резолютивной части этого же постановления (Определение Конституционного Суда РФ от 8 октября 1998 года № 118-О). В постановлении от 27 февраля 2003 года № 1-П Конституционный Суд РФ указал, что данная им оценка проверяемой нормы как не соответствующей или, наоборот, соответствующей Конституции РФ, а также выявленный им конституционный смысл правовой нормы обязательны как для законодателя, так и для преавоприменителя и не могут быть отвергнуты или преодолены в законотворческой или правоприменительной практике. Подробнее об определении учёными-правоведами и судьями Конституционного Суда РФ понятия «правовая позиция Конституционного Суда РФ» см.: *Сасов К.А.* Налоговое правосудие в решениях Конституционного Суда Российской Федерации: монография. М., 2013. С. 7–8. [↑](#footnote-ref-33)
34. Собрание законодательства РФ. 1997. № 46. Ст. 5339. [↑](#footnote-ref-34)
35. *Бондарь Н. С.* Власть и свобода на весах на весах конституционного правосудия: защита прав человека Конституционным Судом Российской Федерации. М., 2005. С. 135–136. [↑](#footnote-ref-35)
36. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 года № 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 1998. № 31. Ст. 3824. [↑](#footnote-ref-36)
37. *Орлов М. Ю.* Десять лекций о налоговом праве России: учебное пособие. М., 2009. С. 9–21.; *Он же:* Введение в налоговое право: учебное пособие. М., 2013. С. 5–9. [↑](#footnote-ref-37)
38. *Загряцков М. Д.* Административная юстиция и право жалобы в теории и законодательстве (Развитие идеи и принципов административной юстиции. Административный процесс и право жалобы в советском законодательстве. Административно-финансовое распоряжение и финансовая жалоба). М.,

    1925. С. 76. [↑](#footnote-ref-38)
39. *Янжул И. И.* Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. М., 2002. С. 56. [↑](#footnote-ref-39)
40. Там же. С. 240. [↑](#footnote-ref-40)
41. Там же. С. 241. Подробнее о концепции И. И. Янжула о налогах и налогообложении см.: *Ялбулганов А. А.* Развитие финансово-правовой доктрины (XIX – начало XX в.) // Финансовое право. 2010. № 3. С. 28–31. [↑](#footnote-ref-41)
42. *Кучеров И. И.* Налоговое право России: курс лекций. М., 2006. С. 58–70. [↑](#footnote-ref-42)
43. *Цыпкин С. Д.* Доходы государственного бюджета СССР. Правовые вопросы. М., 1973. С. 49–77. [↑](#footnote-ref-43)
44. Винницкий Д. В. Основные проблемы теории российского налогового права: Дис. … докт. юрид. наук. Екатеринбург, 2003. [↑](#footnote-ref-44)
45. *Козырин А. Н.* Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики [Электронный ресурс] Режим доступа: http://kozyrin.ru/userfiles/documents/frag10.pdf (дата обращения: 22.04.2013). [↑](#footnote-ref-45)
46. Собрание законодательства РФ. 1997. № 1. Ст. 197. [↑](#footnote-ref-46)
47. *Трубецкой Е. Н.* Энциклопедия права. СПб, 1998. С. 24. [↑](#footnote-ref-47)
48. Там же. С. 25. [↑](#footnote-ref-48)
49. Цит. по: *Щекин Д. М.* Налоговые риски и тенденции развития налогового права: монография. М., 2007. С. 107. [↑](#footnote-ref-49)
50. Постановление Конституционного Суда РФ от 11 ноября 1997 года № 16-П «По делу о проверке конституционности статьи 11.1 Закона Российской Федерации от 1 апреля 1993 года "О Государственной границе Российской Федерации" в редакции от 19 июля 1997 года» // Собрание законодательства РФ. 1997. № 46. Ст. 5339. [↑](#footnote-ref-50)
51. Постановление Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 № 20-П // Собрание законодательства РФ. 1997. № 1. Ст. 197. [↑](#footnote-ref-51)
52. Приказ Минэкономики РФ от 1 октября 1997 года № 118 «Об утверждении Методических рекомендаций по реформе предприятий (организаций)» // Экономика и жизнь. № 49–52. 1997. № 2. 1998. [↑](#footnote-ref-52)
53. Квалификационный справочник должностей руководителей, специалистов и других служащих (утв. Постановлением Минтруда РФ от 21 августа 1998 № 37 // Библиотека и закон. №23. 2007. (начало), № 25. 2008 (окончание). [↑](#footnote-ref-53)
54. Постановление Правительства РФ от 10 апреля 2002 года № 228 «О мерах по повышению эффективности использования федерального имущества, закрепленного в хозяйственном ведении федеральных государственных унитарных предприятий» (вместе с «Правилами разработки и утверждения программ деятельности и определения подлежащей перечислению в федеральный бюджет части прибыли федеральных государственных унитарных предприятий») // Собрание законодательства РФ. 2002. № 15. Ст. 1440. [↑](#footnote-ref-54)
55. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 12 декабря 2005 года № КА-А40/12076-05 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-55)
56. *Пилипенко А. А.* Налоговое планирование (оптимизация): моделирование научных подходов // Налоги. 2012. № 3. [Электронный ресурс] Режим доступа: http://lexandbusiness.ru/view-article.php?id=721 (дата обращения: 27.04.2013). Статья размещена в СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-56)
57. *Вылкова Е. С., Романовский М. В.* Налоговое планирование. СПб., 2004. С. 93. [↑](#footnote-ref-57)
58. *Погорлецкий А. И.* Налоговое планирование внешнеэкономической деятельности: учеб. пособие. СПб., 2006. С. 112. [↑](#footnote-ref-58)
59. *Евстегнеев Е. Н. Викторова Н. Г.* Налоговый менеджмент и налоговое планирование в России: Монография. М., 2012. 270 с. [↑](#footnote-ref-59)
60. *Лукаш Ю. А.* Оптимизация налогов. Методы и схемы: полное практическое руководство. М., 2008. 431 с. [↑](#footnote-ref-60)
61. *Акчурина Е.В.* Оптимизация налогообложения: Учеб.-практ. пособие. М., 2003. С. 4. [↑](#footnote-ref-61)
62. Фишер О. В. Налоговое планирование на промышленном предприятии: Дис. ... канд. экон. наук. Волгоград, 2004. 23 с. [↑](#footnote-ref-62)
63. *Митюкова Э. С.* Налоговое планирование. Анализ реальных схем. М., 2008. С. 7. [↑](#footnote-ref-63)
64. Налоговая оптимизация. Принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика с учётом ч. I и ч. II Налогового кодекса РФ // Налоги и финансовое право. № 6. 2002. С. 23. [↑](#footnote-ref-64)
65. *Путилин Д.* Опасные налоговые схемы. М., 2009. С. 44. [↑](#footnote-ref-65)
66. Налоговое право: Учебник / авт. коллектив: *С. Г. Пепеляев, Е. В. Кудряшова, М. Ф. Ивлиева* и др.; отв. ред. и рук. авт. коллектива *С. Г. Пепеляев.* М., 2003. С. 571. [↑](#footnote-ref-66)
67. *Гусева Т. А.* Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: правовое регулирование: монография. М., 2007. С 66. 432 с. [↑](#footnote-ref-67)
68. Подробнее см.: *Хаменушко И. В.* Налоговые риски в рамках проектного финансирования и за ними // Консультант. 2008. № 3. С. 44–46. [↑](#footnote-ref-68)
69. По мнению *Д. М. Щекина*, налоговый риск – это возможное наступление неблагоприятных правовых последствий для налогоплательщика в результате действий (бездействия) органов государства и органов местного самоуправления. При этом налоговый риск может быть вызван действиями налогоплательщика, а может быть и не вызван ими (Подробнее см.: *Щекин Д. М.* Налоговые риски и тенденции развития налогового права: монография. М., 2007. 236 с.). [↑](#footnote-ref-69)
70. *Толкушкин А. В.* Энциклопедия российского и международного налогообложения. М., 2003. С. 441. [↑](#footnote-ref-70)
71. *Гусева Т. А. Чуряев А. В.* Принципы налогового планирования как правового института // Налоговые споры: теория и практика. 2008. № 4. С. 3. [↑](#footnote-ref-71)
72. *Яковлев А. А.* Налоговое планирование в 2008 году // Ваш налоговый адвокат. 2008. № 2 (56). С. 16. [↑](#footnote-ref-72)
73. *Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н.* Методы налоговой оптимизации. М., 2001. С. 20. [↑](#footnote-ref-73)
74. Налоговая оптимизация. Принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика с учётом ч. I и ч. II Налогового кодекса РФ // Налоги и финансовое право. № 6. 2002. С. 11. [↑](#footnote-ref-74)
75. Под обязательными «квазиналоговыми» платежами понимаются так называемые парафискалитеты (от лат. para – помимо, кроме, около; fisc – общественная казна в Древнем Риме). Парафискалитеты можно определить как целевые налоги, то есть платежи, отвечающие всем признакам налогов и сборов, но ввиду своего целевого характера зачисляемые не на казначейские счета бюджетов, а на счета внебюджетных фондов или уполномоченных лиц, чьи органы управления выполняют одновременно функции и контролёра, и казначейства, и главного распорядителя (Зарипов В. М. Новый налог [Электронный ресурс] // Сайт информационно-аналитического журнала «Налоговед». Режим доступа: <http://www.nalogoved.ru/blog/9> (дата обращения: 29.04.2013)).

    По мнению председателя Экспертного совета по налоговому законодательству Комитета по бюджету и налогам Государственной Думы РФ, партнёра налогового отдела КПМГ М. Ю. Орлова, парафискалитет – это налоговый платеж, который государство не хочет называть налогом, чтобы не связывать себя теми ограничениями, которые установлены в Налоговом кодексе. По его словам, возврат к парафискалитетам – это шаг назад, в то время, когда Налогового кодекса в нашей стране не было. «Парафискальные платежи – это разрушающая всю налоговую систему тенденция» (*Свистунова Н.* Клуб налоговедов обсудил парафискальные платежи [Электронный ресурс] // Российский налоговый портал. Режим доступа: <http://taxpravo.ru/analitika/statya-137249-klub_nalogovedov_obsudil_parafiskalnyie_plateji> (дата обращения: 29.04.2013)). [↑](#footnote-ref-75)
76. Подробнее см.: *Долгова А.* *Ю.* Парафискальные сборы в России: монография / А. Ю. Долгова; науч. ред. *М. В. Карасева*. Воронеж, 2012. 196 с. [↑](#footnote-ref-76)
77. По мнению А. Н. Медведева и Т. Н. Медведевой оптимальный налоговый платёж представляет собой некий «исковый оптимум», находящийся между минимумом, которого можно достичь, занимаясь пресловутой минимизацией налогов, и максимумом, который желают получить налоговые органы, проводя контрольные мероприятия» (Медведев А. Н., Медведева Т. Н. Основные принципы налогового планирования. Анализ арбитражной практики // Ваш налоговый адвокат. 2008. № 2 (56). С. 29.). [↑](#footnote-ref-77)
78. *Baker P.* Book Review: “The Saving of Income Tax, Surtax and Death Duties” by Jasper More / GITC (Gray’s Inn Tax Chambers) Review, Volume IV, Number I. – London, November 2004. – 131 p. – P. 14. [↑](#footnote-ref-78)
79. *Thuronyi V.* Comparative Tax Law. – Hague: Kluwer Law International, 2003. – 400 p. – P. 152. [↑](#footnote-ref-79)
80. Дело в том, что вопреки распространенному заблуждению о значимой роли прецедента в английском налоговом праве, с 1968 года, когда был принят Билль о правах, установление обязанности по уплате налога составляет исключительную прерогативу Парламента, в связи с чем английское налоговое право следует рассматривать отдельно от общего права и права справедливости. Более того, для иллюстрации того гигантского нормативно-правового массива, который представляет из себя английское позитивное налоговое право, достаточно привести оценку LexisNexis – в 2009 году объем актов налогового законодательства (условно «Налоговый кодекс Великобритании») превысил 11 520 страниц и был призван самым «толстым» в мире (Russel J. UK has longest tax code handbook in the world [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://www.telegraph.co.uk/finance/newsbysector/banksandfinance/6146911/UK-has-longest-tax-code-handbook-in-the-world.html> (дата обращения: 05.05.2013)). [↑](#footnote-ref-80)
81. *Имыкшенова Е.А.* Ограничения уклонения от налогов в Великобритании // Налоговые споры: опыт России и других стран: по материалам IV Международной научно-практической конференции 12-13 ноября 2010 г., Москва: Сборник / Сост. М.В. Завязочникова; под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Статут, 2011. – 216 с. – С. 121. [↑](#footnote-ref-81)
82. Постановление Конституционного Суда РФ от 27 мая 2003 года № 9-П «По делу о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П.Н. Белецкого, Г.А. Никовой, Р.В. Рукавишникова, В.Л. Соколовского и Н.И. Таланова» // Собрание законодательства РФ. 2003. № 24. Ст. 2431. [↑](#footnote-ref-82)
83. Обратим внимание, что понятие «необоснованная налоговая выгода» является в Постановлении Пленума ВАС РФ № 53 собирательным для всех случаев, когда спор касается размера подлежащего уплате налога независимо от того, какой элемент налога был непосредственным предметом разногласий между налогоплательщиком и налоговым органом. Несмотря на свою универсальность данный термин не часто встречается в решениях судов, поскольку суд всегда рассматривает конкретную ситуацию и делает вывод о правомерности и обоснованности, к примеру, отнесения расходов на затраты по производству продукции, вычет НДС, уплаченный поставщику, использование льготы по налогу и др. [↑](#footnote-ref-83)
84. *Пепеляев С. Г.* Современные способы борьбы с налоговыми злоупотреблениями // Налоговые споры: опыт России и других стран: по материалам Международной научно-практической конференции 12-13 ноября 2007 г., Москва: Сборник / Сост. М.В. Завязочникова; под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2008. С. 112–134. [↑](#footnote-ref-84)
85. *Мелешев Р. С.* Налоговое планирование в системе обеспечения финансовой безопасности: Дис. ... канд. экон. наук. М., 2008. С. 41. [↑](#footnote-ref-85)
86. *Худяков А. И., Бродский М. Н., Бродский Г. М.* Основы налогообложения: Учеб. пособие. СПб., 2002. С. 151. [↑](#footnote-ref-86)
87. *Лукаш Ю. А.* Все основные законные схемы минимизации налогов. М., 2008. С. 17–18. [↑](#footnote-ref-87)
88. *Сасов К. А.* Корпоративному юристу о налоговых спорах / Под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2010. С. 87. [↑](#footnote-ref-88)
89. Подробнее о структуре и функциях Форума ОЭСР по налоговому администрированию см.: <http://www.oecd.org/site/ctpfta/abouttheforum.htm>. [↑](#footnote-ref-89)
90. THIRD MEETING OF THE OECD FORUM ON TAX ADMINISTRATION. 14-15 September 2006. Final Seoul Declaration [Электронный ресурс] // Официальный сайт Форума налогового администрирования ОЭСР. Режим доступа: <http://www.oecd.org/ctp/administration/37463807.pdf> (дата обращения: 05.05.2013). [↑](#footnote-ref-90)
91. Подробнее см.: *Крымский Д. И.* Агрессивное налоговое планирование в свете доклада ОЭСР // Налоговед. 2008. № 3. С.65–74. [↑](#footnote-ref-91)
92. FOURTH MEETING OF THE OECD FORUM ON TAX ADMINISTRATION. Cape Town Communiqué

    11 January 2008 [Электронный ресурс] // Официальный сайт Форума налогового администрирования ОЭСР. Режим доступа: <http://www.oecd.org/ctp/administration/39886621.pdf> (дата обращения: 05.05.2013); Study into the Role of Tax Intermediaries [Электронный ресурс] // Официальный сайт Форума налогового администрирования ОЭСР. Режим доступа: <http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf> (дата обращения: 05.05.2013). [↑](#footnote-ref-92)
93. *Вахитов Р. Р*. Налогоплательщик и государство: обречённые на сотрудничество // Налоговед. 2006. № 11. С. 67–71. [↑](#footnote-ref-93)
94. *Ласков О.* Не стань Ходорковским. Налоговые схемы, за которые не посадят. СПб, 2007. С. 42. [↑](#footnote-ref-94)
95. *Пепеляев С. Г.* Офшоры – светлый путь // Налоговед. № 9. 2005. С. 3. [↑](#footnote-ref-95)
96. *Иванова С.,* *Стеркин Ф*. Интервью с Людмилой Майковой, председателем Федерального арбитражного суда Московского округа [Электронный ресурс] // Официальный сайт Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. Режим доступа: <http://pda.arbitr.ru/press-centr/smi/2445.html> (дата обращения: 05.05.2013). [↑](#footnote-ref-96)
97. В частности, см.: *Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н.* Указ. сочинение. С. 8. [↑](#footnote-ref-97)
98. *Бондарев А. А.* Правомерное поведение субъектов правоотношений: Учебное пособие / А.А. Бондарев. Орел, 2009. С. 23. [↑](#footnote-ref-98)
99. *Вахитов Р. Р.* Указ. соч. С. 67–71. [↑](#footnote-ref-99)
100. *Алексеев С. С.* Общая теория права: Курс в 2-х т. М., 1982. Т. 2. С. 168–170.; *Лейст О. Э.* Сущность права: проблемы теории и философии права / под ред. Томсинова. М., 2008. С. 161. [↑](#footnote-ref-100)
101. *Оксамытный В. В.* Правомерное поведение личности / отв. ред. *Н. И. Козюбра.* Киев, 1985. С. 29. [↑](#footnote-ref-101)
102. *Новицкий И. Б.* Римское право: учеб. для вузов. М., 2001. С. 21. [↑](#footnote-ref-102)
103. *Гредескул Н. А.* Социологическое изучение права: [Речь перед диспутом, произнес. в Казан. ун-те 22 окт. 1900 г. при защите дис. под. загл.: «К учению об осуществлении права…»] / *Н. А. Гредескул.* Санкт-Петербург: Сенат. тип., 1900. 13 с. [Электронный ресурс] // СПС «Гарант». [↑](#footnote-ref-103)
104. *Уздимаева Н. И.* Правомерное поведение: понятие, квалификация, мотивы / *Н. И. Удзимаева*; под ред. *Н. И. Матузова*. Саратов, 2006. С. 44. [↑](#footnote-ref-104)
105. Например, см.: Теория государства и права / *Алексеев, С. С., Архипов С. И., Игнатенко Г. В.* и др.; под ред. *В. М. Корельского*, *В. Д. Перевалова*. М., 2000. С. 413-414. [↑](#footnote-ref-105)
106. *Занкин Д. Б.* О соотношении понятий «недобросовестность», «злоупотребление правом» и «нарушение налогового законодательства» // Налоговед, 2006. № 4. С. 1–5.; *Малиновский А. А.* Злоупотребление субъективным правом: (теоретико-правовое исследование). М., 2007. 350 с.; *Цикунов Е. А.* Злоупотребление правом в сфере налогов и сборов: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2006. 206 с.; András Sajó, Abuse: the dark side of fundamental rights. Budapest: Eleven International Publishing, 2006. 327 p. [Электронный ресурс] // Режим доступа: www.books.google.ru. [↑](#footnote-ref-106)
107. *Грибанов В. П.* Пределы осуществления и защиты гражданских прав. М., 1992. С. 50–68. [↑](#footnote-ref-107)
108. В частности, в сообщении пресс-службы Конституционного суда РФ «Об Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 8 апреля 2004 года № 169-О» указано, что «не случайно во Франции действует общий принцип запрета злоупотребления правом, что даёт возможность налоговым и судебным органам пресекать действия, направленные на уклонение от уплаты налогов не только тогда, когда сделки являются фиктивными, но и в случае, если они реальны, но заключены с целью незаконного уменьшения налогового бремени». [↑](#footnote-ref-108)
109. *Малеин Н. С.* Юридическая ответственность и справедливость. М., 1992. С. 160. [↑](#footnote-ref-109)
110. *Малиновский А. А.* Злоупотребление правом (основы концепции). М., 2000. 100 с. С. 24–32. [↑](#footnote-ref-110)
111. Некоторыми авторами на русский язык термин «tax avoision» переводится как «уклонизация от налогов», однако такой перевод не совсем точно передаёт истинное содержание оригинального термина, поскольку в русском эквиваленте сливаются «уклонение» и «минимизация». [↑](#footnote-ref-111)
112. См.: *Гусева Т. А.* Указ. соч. С. 61–72.; Налоговое право: Учебник / авт. коллектив: *С. Г. Пепеляев, Е. В. Кудряшова, М. Ф. Ивлиева* и др.; отв. ред. и рук. авт. коллектива *С. Г. Пепеляев.* М., 2003. С. 574–576; *Савсерис С. В.* Категория «недобросовестность» в налоговом праве. М., 2007. С. 57–84. [↑](#footnote-ref-112)
113. *Толкушкин А. В.* Указ соч. С. 441. [↑](#footnote-ref-113)
114. *Муранов А. И.* «Обход закона» в международном частном праве: мнимость актуальности и надуманность проблем // Законодательство. 2004. №№ 7, 8. [↑](#footnote-ref-114)
115. *Годме П. М.* Финансовое право. М., 1978. С. 408. [↑](#footnote-ref-115)
116. *Громов М. А.* Правовое регулирование налогового планирования в Российской Федерации: проблемы правовой сущности: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2003. С. 55. [↑](#footnote-ref-116)
117. Постановление Конституционного Суда РФ от 15 июля 1999 года № 11-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР "О Государственной налоговой службе РСФСР" и Законов Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" и "О федеральных органах налоговой полиции» // Вестник Конституционного Суда РФ. 1999. № 5. [↑](#footnote-ref-117)
118. *Савсерис С. В.* Указ соч. С. 148. [↑](#footnote-ref-118)
119. По мнению Д. М. Щёкина, «юридическая фикция – правовой приём, позволяющий регулировать существующие правоотношения при имеющемся правовом пробеле, то есть применять к этим правоотношениям нормы права, регулирующие сходные правоотношения по аналогии» (*Щёкин Д. М.* Юридические презумпции в налоговом праве. С. 42–60.). [↑](#footnote-ref-119)
120. См., например: *Зябриков В. В.* Налоговое планирование как способ согласования интересов фирмы и государства: Дис. ... канд. экон. наук. Санкт-Петербург, 1997. С. 17. [↑](#footnote-ref-120)
121. Налоговое право: Учебник / авт. коллектив: *С. Г. Пепеляев, Е. В. Кудряшова, М. Ф. Ивлиева* и др.; отв. ред. и рук. авт. коллектива *С. Г. Пепеляев*. М., 2003. С. 574. [↑](#footnote-ref-121)
122. Речь идет о редакции Закона о сборах ФРГ, действовавшей до 1 января 2008 года. [↑](#footnote-ref-122)
123. Здесь и далее в статье при ссылках на акты законодательства ФРГ приводится авторский перевод англоязычных текстов, размещенных на сайте www.gesetze-im-internet.de – совместном проекте Министерства юстиции ФРГ и правового портала Juris GmbH (www.juris.de). Перевод с немецкого языка на английский выполнен Службой переводов (Sprachendienst) Министерства финансов ФРГ и не является официальной версией. [↑](#footnote-ref-123)
124. См., например: Kessler W., Eicke R. Closer to Heaven? New German Tax Planning Opportunities // Tax Notes International, May 8, 2006, p. 501 (reprinted by Tax Analysts, 2006: http://www.steuerlehre-freiburg.de/fileadmin/repository/lehrstuhl/intltaxnotes/Kessler\_Eicke\_-\_Closer\_to\_Haven.pdf). [↑](#footnote-ref-124)
125. Лесова А.М., Безбородов Н.Ю. Злоупотребление правом в налоговой сфере: опыт Германии // Налоговед, 2006. - №№ 6,7. [↑](#footnote-ref-125)
126. При этом, что касается места налогового права в структуре правовой системы, то позиция автора заключается в том, что налоговое право является подотраслью финансового права и не может быть признано самостоятельной отраслью права. [↑](#footnote-ref-126)
127. Рекцигель Ш. Доктрина злоупотребления правом в новой редакции ст. 42 Закона о сборах ФРГ // Налоговые споры: опыт России и других стран: по материалам II Междунар. науч.-практ. конф. 21-22 ноября 2008 г., Москва: сборник / под ред. С.Г. Пепеляева. – М., 2009. – 383 с. – С. 210. [↑](#footnote-ref-127)
128. Kessler W., Eicke R. Germany’s New GAAR – “Generally Accepted Antiabuse Rule”? // Tax Notes International, January 14, 2008, p. 151 (reprinted by Tax Analysts, 2008: http://www.steuerlehre-freiburg.de/fileadmin/repository/lehrstuhl/Aufsaetze/Kessler\_Eicke\_GAAR.pdf). [↑](#footnote-ref-128)
129. Концепция «недобросовестного налогоплательщика» впервые была введена Постановлением Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 года № 24-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года "Об основах налоговой системы в Российской Федерации"» (Собрание законодательства РФ. 1998. № 42. Ст. 5211.). [↑](#footnote-ref-129)
130. Постановление Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 года № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Вестник ВАС РФ. 2006. № 12. [↑](#footnote-ref-130)
131. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 20 января 2005 года № А56-8281/04 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-131)
132. *Гаврилов П. А.* Недобросовестность налогоплательщиков в сфере налоговых отношений // Налоговые споры: теория и практика. 2005. № 9. С. 11–15. [↑](#footnote-ref-132)
133. Определение Конституционного Суда РФ от 18 января 2005 года № 36-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества "Нефтяная компания "ЮКОС" на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 7 статьи 3 и статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2005. № 3. [↑](#footnote-ref-133)
134. *Лысенко Е. А.* Практика применения высших судом Постановления Пленума ВАС РФ об оценке арбитражными судами обоснованности налоговой выгоды / Налоговые споры: опыт России и других стран: по материалам III Международной научно-практической конференции 13-14 ноября 2009 г., Москва: Сборник / Сост. М.В. Завязочникова; под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Статут, 2010. 316 с. С. 215. [↑](#footnote-ref-134)
135. Постановление Президиума ВАС РФ от 17 сентября 1996 года № 367/96 по делу № А26-5-20 (Совместное российско-австрийское предприятие «Сибсервис») // Вестник ВАС РФ. 1996. № 12. [↑](#footnote-ref-135)
136. Постановление Президиума ВАС РФ от 21 января 1997 года № 3661/96 (Государственное предприятие связи «Екатеринбургская городская телефонная сеть») // Вестник ВАС РФ. 1997. № 5. [↑](#footnote-ref-136)
137. Письмо ВАС РФ № С5-7/уз-1355 от 11 ноября 2004 года «Об определении Конституционного Суда РФ от 8 апреля 2004 года № 169-О "об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Пром Лайн" на нарушение конституционных прав и свобод положением пункта 2 статьи 171 Налогового кодекса РФ"» // СПС Консультант Плюс. [↑](#footnote-ref-137)
138. Постановление Президиума ВАС РФ от 1 ноября 2005 года № 7131/05 по делу № А76-9857/04-33-221 // Вестник ВАС РФ. 2006. № 4. [↑](#footnote-ref-138)
139. Постановление Президиума ВАС РФ от 1 ноября 2005 года № 9660/05 по делу N А76-15087/04-38-472 // Вестник ВАС РФ. 2006. № 4. [↑](#footnote-ref-139)
140. Постановление Президиума ВАС РФ от 20 февраля 2006 года № 12488/05 по делу № А32-10486/2004-22/213 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС «Консультант Плюс». [↑](#footnote-ref-140)
141. Постановление Президиума ВАС РФ от 12 декабря 2005 года № 9465/05 по делу № А06-3887у/4-13/04 // Вестник ВАС РФ. 2006. № 6. [↑](#footnote-ref-141)
142. *Щекин Д.М.* О корректном применении в судебной практике критерия «необоснованная налоговая выгода» // Вестник ВАС РФ. 2009. № 7. С. 114–123. С. 120. [↑](#footnote-ref-142)
143. Считается, что доктрина «существо над формой» не может рассматриваться как самостоятельное основание признания налоговой выгоды необоснованной и применяется, как правило, для определения действительных налоговых последствий в тех случаях, когда операция направлена исключительно на получение налоговой выгоды и деловая цель отсутствует. [↑](#footnote-ref-143)
144. *Садовский В.Н.* Проблемы философского обоснования системных исследований // Системные исследования: Методологические проблемы. М., 1984. С. 32–51. С. 33. [↑](#footnote-ref-144)
145. *Завязочникова М. В.* О практике применения Президиумом ВАС РФ Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 // Налоговед, 2012. № 2. С. 51–53. [↑](#footnote-ref-145)
146. *Пепеляев С. Г.* Современные способы борьбы с налоговыми злоупотреблениями // Налоговые споры: опыт России и других стран: по материалам Международной научно-практической конференции 12-13 ноября 2007 г., Москва: Сборник / Сост. *М. В. Завязочникова*; под ред. *С. Г. Пепеляева*. М., 2008. 235 с. С. 127. [↑](#footnote-ref-146)
147. На момент принятия Пленумом ВАС РФ Постановления № 53 нормативной базой для совершения переквалификации сделок налогоплательщика служило положение абз. 6 п. 1 ст. 45 НК РФ (в ред. от 2 февраля 2006 года). [↑](#footnote-ref-147)
148. Постановление Конституционного Суда РФ от 27 мая 2003 года № 9-П «По делу о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П.Н. Белецкого, Г.А. Никовой, Р.В. Рукавишникова, В.Л. Соколовского и Н.И. Таланова» // Собрание законодательства РФ. 2003. № 24. Ст. 2431. [↑](#footnote-ref-148)
149. *Пепеляев С.Г.* С. 127 – 128. [↑](#footnote-ref-149)
150. *Зарипов В. М.* Правовые пределы налоговой экономии: современные тенденции и правила // Налоговые споры: опыт России и других стран: по материалам Международной научно-практической конференции 12-13 ноября 2007 г., Москва: Сборник / Сост. *М.В. Завязочникова*; под ред. *С.Г. Пепеляева.* М., 2008. 235 с. С. 138–161. [↑](#footnote-ref-150)
151. Постановление Президиума ВАС РФ от 20 июня 2006 года № 3946/06 по делу N А40-19572/04-14-138 // Вестник ВАС РФ. 2006. № 9. [↑](#footnote-ref-151)
152. Постановление Президиума ВАС РФ от 9 декабря 2008 года № 9520/08 по делу № А40-38248/07-107-220 // Вестник ВАС РФ. 2009. № 5. [↑](#footnote-ref-152)
153. Постановление Конституционного Суда РФ от 24 февраля 2004 года № 3-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений статей 74 и 77 Федерального закона "Об акционерных обществах", регулирующих порядок консолидации размещенных акций акционерного общества и выкупа дробных акций, в связи с жалобами граждан, компании "Кадет Истеблишмент" и запросом Октябрьского районного суда города Пензы» // Собрание законодательства РФ. 2004. № 9. Ст. 830. [↑](#footnote-ref-153)
154. Постановление Президиума ВАС РФ от 26 февраля 2008 года № 11542/07 по делу N А40-48303/06-142-294 // Вестник ВАС РФ. 2008. № 5. [↑](#footnote-ref-154)
155. *Савсерис С. В.* Указ. соч. С. 126. [↑](#footnote-ref-155)
156. По мнению Д. М. Щёкина, «юридическая фикция – правовой приём, позволяющий регулировать существующие правоотношения при имеющемся правовом пробеле, то есть применять к этим правоотношениям нормы права, регулирующие сходные правоотношения по аналогии» (*Щёкин Д. М.* Юридические презумпции в налоговом праве. С. 42–60.). [↑](#footnote-ref-156)