

УДК 336.02, 336.1, 336.6; JEL M42  
DOI: 10.17223/22229388/26/5

О.М. Никулина

## К ВОПРОСУ О НЕОБОСНОВАННОЙ НАЛОГОВОЙ ВЫГОДЕ В УСЛОВИЯХ РАЗВИТИЯ БИЗНЕСА В РОССИИ

*В связи с развитием малого и среднего бизнеса весьма актуальным остается снижение затрат, а также рассмотрение вопросов налоговой выгоды. Однако в условиях развития налогового законодательства в нашей стране понятие и классификация налоговой выгоды не сформулированы на достаточном уровне, что приводит ко множеству противоречий и несогласованности между Налоговым кодексом, другими законодательными актами и судебной практикой.*

**Ключевые слова:** налоговая выгода, необоснованная налоговая выгода, налог, должная осмотрительность.

В условиях развития российского налогового законодательства актуальным остается вопрос перекладывания ответственности за чужие налоговые долги. Государство и противоречивая судебная практика не могут должным образом пояснить само определение необоснованной налоговой выгоды, не устанавливают критерии проявления должной осмотрительности контрагентами, что, в свою очередь, вынуждает представителей бизнеса выполнять административные функции, перекладывая на них уплату налогов за своих контрагентов, несмотря на и без того немалую налоговую нагрузку.

В связи с этим можно выделить ряд моментов, которые весьма актуальны при рассмотрении совершенствования самой концепции Налогового кодекса, а именно: в Налоговом кодексе нет широкого содержательного определения налога, которое включает в себя все виды поступлений, собираемых государством регулярно с помощью принадлежащего ему права принуждения.

К вопросу об этом весьма интересными кажутся подход юристов «Пепеляев Групп», которые указывают на множество платежей, не встроенных в общую налоговую систему, подход Л.И. Якобсона о том, что нет содержательного определения всех доходов государства, аккумулируемых на праве принуждения. Эти обстоятельства дают право полагать о снижении степени определенности величины общего бремени (тяжести) обложения обязательными платежами, направленными на выполнение публичных функций. Фактическая налоговая

нагрузка оказывается совсем иной, нежели это представлено в Налоговом кодексе. Этой же позиции придерживается и А.П. Абрамов, предлагающий Финансовый кодекс в качестве нормативного документа, который будет объединять в себе все финансовые принципы и технологии для эффективного функционирования финансовой системы государства.

В связи с этим у представителя любого вида бизнеса порой не остается вариантов решения вопроса по снижению налоговых издержек и минимизации налогового бремени его бизнеса на легитимном уровне, а это, в свою очередь, приводит к размышлениям по поводу получения налоговой выгоды. К данным выводам пришел А.А. Яковлев, обозначив, что теневые схемы взаимодействия субъектов российской экономики являются её порочной практикой [6].

В связи с этим важно чётко различать допустимые и недопустимые способы налоговой экономии, поскольку среди выявленных контролирующими ими органами налоговых схем существует и схема минимизации налогового бремени путем совершения хозяйственных операций, формально соответствующих требованиям действующего налогового законодательства, однако не имеющих разумной деловой цели, за исключением получения необоснованной налоговой выгоды (письмо ФНС РФ от 31.10.13 № СА-4-9/19592). Таким образом, даже формальное соответствие действий налогоплательщика нормам действующего законодательства может быть схемой от уплаты налогов. Весь вопрос заключается в анализе формального соответствия законодательству и наличия деловой цели в конкретных действиях налогоплательщика [5. С. 9].

Под налоговой выгодой А.Н. Медведев понимает уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета. Налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера). Налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. Эта доктрина оценки добросовестности налогоплательщика ши-

роко применяется арбитражными судами. В качестве примера можно привести постановление АС Центрального округа от 14.07.15 № Ф10-2167/2015. В нем констатируется, что из анализа определений КС РФ от 08.04.04 № 1690 и от 04.11.04 № 324-0 следует: оценка добросовестности налогоплательщика предполагает оценку заключенных им сделок на предмет их действительности. Заключенные сделки должны не только формально соответствовать законодательству, но и не вступать в противоречие с общим запретом недобросовестного осуществления прав налогоплательщиком [5. С. 100].

В случае когда единственным результатом гражданско-правовой сделки или совокупности таких сделок является умышленное занижение налогов, цели налогоплательщика не могут быть признаны добросовестными.

Нужно сказать, что «деловая цель» не является исключительно российским понятием, поскольку уже много лет существует в зарубежных странах. В связи с этим заслуживает внимания развернутый комментарий, приведенный в приложении к письму ФНС РФ от 02.01.09 № ШС-21-3/40. Несмотря на существование различий в подходах разных стран к решению вопроса уклонения от налогообложения, установленные законом общие положения и правовые доктрины, направленные на борьбу с уклонением от налогообложения или злоупотребления налоговым правом, включают в себя ряд общих элементов: сделки / условия / схемы, ведущие к налоговой выгоде, при отсутствии (минимальном наличии) коммерческих (неналоговых целей или результатов) приводят к получению налоговых выгод, противоречащих (не соответствующих) изначальным принципам законодательства [5. С. 102].

Со всеми вышеперечисленными утверждениями согласна немалая часть исследователей, ученых, юристов и аудиторов, в том числе и С.Ю. Барсукова, описывая неформальные взаимоотношения властей и предпринимателей [1]. В этой связи весьма занимательным материалом для исследования является рассмотрение мультикаскадной системы изъятия имущества [3].

По мнению В.М. Зарипова и П.А. Попова, в сложившейся ситуации коренное изменение подходов в определении налоговой выгоды вряд ли возможно: например, государство едва ли готово вовсе отказаться от переложения налоговых долгов на неосмотрительного контрагента. Поэтому законопроект, который внес изменения в Налоговый кодекс с июля 2017 г., основан на status quo, хотя предложено упорядочить отдельные механизмы. Правильное решение, с точки зрения В.М. Зарипова и П.А. Попова, – закрепить законом правила, которые будут понятны по форме и справед-

ливы по сути. Справедливость в этих вопросах означает защиту законопослушных и осмотрительных налогоплательщиков, создание налоговым органам сбалансированных условий работы, чтобы бремя доказывания было для них выполнимым, но не слишком льготным [2].

Проблема определения налоговой выгоды рассмотрена А.В. Ильиным, который понимает под ней только суммы, начисленные (уплаченные) налогоплательщиком контрагенту в хозяйственной операции, являющиеся важнейшим элементом порядка начисления налога [8]. А.В. Ильин перефразировал классификацию налоговой выгоды, которая была предложена Конституционным Судом еще в 2006 г., и классифицировал налоговую выгоду как обеспеченную (право на получение налоговой выгоды одного участника хозяйственной операции должно быть обеспечено исполнением налоговой обязанности другим ее участником) и необеспеченную (неисполнение налоговой обязанности контрагентом).

Понятие необоснованной налоговой выгоды тесно связано с критериями проявления должной осмотрительности. В практике налоговых органов и арбитражных судов остается актуальной проблема применения принципа должной осмотрительности налогоплательщика. Его правовая уязвимость заключается в следующем [4].

- ни понятие должной осмотрительности, ни ее критерии не сформулированы в налоговом законодательстве, не сформированы и критерии для аналогичных правовых понятий в иных отраслях российского законодательства;
- практика применения этого принципа противоречит правовой позиции КС РФ о невозможности возложения на налогоплательщиков не предусмотренных законом обязанностей;
- налоговые органы абсолютно произвольно применяют нормы налогового законодательства, регулирующие начисление и уплату НДС и налога на прибыль.

С данными доводами также согласен ведущий юрист «Пепеляев Групп» К.А. Сасов, говоря о том, что государство и противоречивая судебная практика ввиду неуставленных критериев должной осмотрительности понуждают налогоплательщиков выполнять административные функции, а с помощью доктрины налоговой выгоды перекладывают на них уплаты налогов за контрагентов [7].

Существует необходимость реформирования и реструктуризации Налогового кодекса РФ с учетом вышесказанного. Важно понимать, что сама формулировка налога и налоговой выгоды представляет не только методологический, но и практический интерес, в связи с чем вызывают интерес изменения самой концепции Налогового кодекса. Необходимо уточнить ха-

рактические понятия и термины бюджетного, налогового и таможенного законодательства.

В соответствии с формулировками определения налогов в широком аспекте и налоговой выгоды и ее видов могут измениться форма учета налогов, сборов и иных обязательных платежей, их отражение в финансовой отчетности предприятия, расчет показателя налоговой нагрузки и понимание ответственности налогоплательщика и налогового органа.

Правильная трактовка природы и сущности налогов в широком их смысле, точное определение налоговой выгоды, а также установление критериев проявления должной осмотрительности позволят эффективно организовать налоговую политику государства, оптимизировать налоговое законодательство.

#### Литература

1. Барсукова С.Ю. Неформальная экономика: экономико-социологический анализ / С.Ю. Барсукова; Гос.

ун-т. Высшая школа экономики. М.: Изд. дом ГУ ВШЭ, 2004. 448 с.

2. Заринов В.М., Попов П.А. Сбалансировать и развить: законопроект о необоснованной налоговой выгоде // *Налоговед.* 2017. № 4.

3. Земцов А.А. Финансовые последствия агрессивно доминирующего государства для бизнеса и сопряженных домохозяйств: мультикаскадная система изъятий имущества // *Проблемы учета и финансов.* 2016. № 2(22). С. 15–29.

4. Кушниренко А.В. Оценка обоснованности налоговой выгоды: применение позиций Конституционного Суда РФ в арбитражной практике // *Налоговед.* 2017. № 7.

5. Медведев А.Н. Налоговая выгода // *Бухгалтерский учет.* 2015. № 11. С. 99.

6. Никулина О.М. Налоговая нагрузка в России: основные подходы // *Финансы и кредит.* 2016. № 17. С. 13–27.

7. Сасов К.А. Обоснованность налоговой выгоды: кризис доктрины или крушение права? // *Налоговед.* 2016. № 11.

8. Ильин А.В. Направления реформирования взаимосвязанного налогообложения в налоговой системе России: рукопись дис. ... д-ра экон. наук. Томск, 2016 (еще не защищена).