

### 1.1. ЧТО ТАКОЕ НАЛОГОВОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ?

Согласно ст. 57 Конституции Российской Федерации, каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Но сумма подлежащих уплате налогов может быть различной в зависимости от форм и методов экономической деятельности. Хозяйствующие субъекты, стремясь к экономии собственных средств и к увеличению прибыли, пытаются уменьшить свою налоговую нагрузку. Для этого используется налоговое планирование.

**Налоговое планирование** можно определить как *совокупность действий налогоплательщика, связанных с использованием им определенных приемов и способов, а также всех законодательно предоставленных льгот с целью уменьшения налоговых обязательств.*

Приемы и средства, направленные на снижение налогового бремени, могут быть различными, в том числе и с позиции их соответствия законодательству.

Многие авторы включают такой признак, как «законность», в определение понятия налогового планирования<sup>1</sup> либо рассматривают соблюдение законодательства в качестве обязательного условия осуществления подобной деятельности<sup>2</sup>. Это узкий подход к пониманию налогового планирования. Законное налоговое планирование также называют *оптимизацией налогообложения.*

Широкий подход позволяет учитывать те случаи, когда деятельность предприятия, связанная с налогообложением, осуществляется с использованием противозаконных средств. На практике встречаются случаи применения специальных схем, которые направлены на уменьшение налогов, причем эти схемы тщательно продумываются и планируются, поэтому их разработку также можно

---

<sup>1</sup> Ардашев В. Л. Введение в налоговое планирование, или Что надо знать налоговому консультанту. URL: <http://www.ardashev.ru>; Хаустов И. А. Налоговое планирование и уклонение от уплаты налогов — где эта грань? // Налоги. 2009. № 47; и др.

<sup>2</sup> Кирилина В. Е. Правовые основы налогового планирования // Финансовое право. 2010. № 8. С. 22–24.

отнести к налоговому планированию. Такую деятельность многие авторы называют *уклонением от уплаты налогов*<sup>1</sup>.

В литературе понятия «налоговое планирование» и «уклонение от уплаты налогов» нередко противопоставляются<sup>2</sup>, что является следствием узкого понимания рассматриваемого термина. Но в действительности грань между законным и незаконным налоговым планированием весьма размыта, и в некоторых ситуациях сложно сразу определить, соответствуют ли законодательству те или иные действия налогоплательщика по уменьшению налогового бремени. Чтобы рассмотреть все возможные варианты реакции государства на деятельность по снижению налогов, мы будем придерживаться широкого подхода к определению налогового планирования.

Исходя из вышесказанного, выделим **три вида налогового планирования** по критерию законности:

- > законное налоговое планирование;
- > налоговое планирование, основанное на злоупотреблении правом;
- > незаконное налоговое планирование (уклонение от уплаты налогов).

Схема 1  
НАЛОГОВОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ



## 1.2. ЗАКОННОЕ НАЛОГОВОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ

Законное налоговое планирование прежде всего связано с использованием правовых средств оптимизации налогообложения, закрепленных в законодательстве. По нашему мнению, основными методами являются те, что прописаны в *налоговом* законодательстве, а именно: использование налоговых льгот, специальных налоговых режимов (упрощенная система налогообложения, единый сельскохозяйственный налог, единый налог на вмененный доход, система

<sup>1</sup> Кирилина В. Е. Указ. соч.

<sup>2</sup> См., напр.: Гусева Т. А. Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: правовое регулирование: монография. М.: Волтерс Клувер, 2006. С. 10.

налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции, патентная система налогообложения), отсрочки и рассрочки уплаты налогов, инвестиционного налогового кредита.

Другие отрасли права также позволяют проводить оптимизацию налогообложения. В гражданском праве существует *принцип свободы договора*. Разные договоры могут повлечь различные налоговые последствия. Гражданский кодекс России предусматривает множество различных договоров, перечень которых не является исчерпывающим, т. е. кроме возможности выбора подходящего договора также существует возможность заключения непоименованных договоров. При создании юридического лица его учредители вправе сами выбирать его организационно-правовую форму, местонахождение и другие характеристики. Исходя из этого возможна регистрация юридического лица в офшорной зоне. Законодательство о бухгалтерском учете предоставляет возможность организации самостоятельно определять свою учетную политику.

А. В. Брызгалин выделяет следующие методы налоговой оптимизации<sup>1</sup>:

- метод замены отношений;
- метод разделения отношений;
- метод отсрочки налогового платежа;
- метод прямого сокращения объекта налогообложения;
- метод офшора.

Право налогоплательщика на законное налоговое планирование подтверждается постановлением Конституционного Суда РФ от 27 мая 2003 г. № 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 представленных 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 платежа». Данную формулировку называют «манифестом налогового планирования».

Статья 21 НК РФ предусматривает право налогоплательщика использовать налоговые льготы при наличии для этого законных оснований.

В постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее — постановление № 53) признано право налогоплательщика на налоговую выгоду (абз. 2 п. 4). Под **налоговой выгодой** понимается 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. *Основание для получения налоговой выгоды — представление в налоговый орган всех надлежаще оформленных документов, предусмотренных законодательством.*

<sup>1</sup> Брызгалин А. В. и др. Методы налоговой оптимизации. С. 71–92.

Таким образом, **допускается получение налоговой выгоды вследствие законного налогового планирования.** Это подтверждается судебной практикой.

В постановлении Арбитражного суда Поволжского округа от 15 декабря 2014 г. по делу № А12-1309/2014<sup>1</sup> отменено решение налогового органа о доначислении налогоплательщику налога на прибыль и НДС.

Суд указал: «По смыслу правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, выраженной в постановлении от 24 февраля 2004 г. № 3-П, судебный контроль не призван проверять экономическую целесообразность решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности, которые в сфере бизнеса обладают самостоятельностью и широкой дискрецией, поскольку в силу рискованного характера такой деятельности существуют объективные пределы в возможностях судов выявлять наличие в ней деловых просчетов...

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...

Таким образом, в полномочия налоговых органов входит лишь контроль за соблюдением налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах, при этом недопустимо доначисление налогов исходя из собственного в идения способов достижения налогоплательщиками экономического результата».

Но все просто только на первый взгляд. Такие методы налогового планирования, как, например, замена отношений и разделение отношений, в принципе, не противоречат закону. Но это возможно при условии, что замене будут подлежать реальные хозяйственные связи между субъектами, а не названия договоров на бумаге, а разделению — реальные производственные или торговые процессы, а не только отчетность. В противном случае можно говорить, что налогоплательщик *злоупотребил* своим правом на свободу договора, а если есть злоупотребление правом, то имеет место уже другой вид налогового планирования, который подразумевает более высокий уровень рисков и возможные неблагоприятные последствия.

### 1.3. НАЛОГОВОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ, ОСНОВАННОЕ НА ЗЛОУПОТРЕБЛЕНИИ ПРАВОМ

На практике часто встречаются случаи злоупотребления правом на получение налоговой льготы, когда документы или структура отношений партнеров специально подгоняются под ситуацию, дающую право на льготное налогообложение.

Характерно, что с формальной точки зрения закон не нарушен, оснований для привлечения к налоговой ответственности нет. В подобных случаях действия налогоплательщика противоречат не букве, а духу закона. Такое налого-

<sup>1</sup> Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 15 декабря 2014 г. № Ф06-17180/2013, Ф06-19007/2013 по делу № А12-1309/2014 // СПС «КонсультантПлюс».

вое планирование следует выделить в отдельный вид: налоговое планирование, основанное на злоупотреблении правом.

К данному виду налогового планирования можно отнести следующие действия:

- злоупотребление свободой договора (например, заключение тех договоров, по которым начисляется меньше налогов, но к реальным отношениям сторон больше подходит другой договор, или же заключение договора только на бумаге). Иначе говоря, это заключение мнимых и притворных сделок;
- использование пробелов, противоречий, нечеткости и расплывчатости формулировок законодательства о налогах и сборах;
- создание искусственных схем, в том числе создание фирм-однодневок, сложной структуры договорных отношений и т. п. Чаще всего такие методы направлены на получение налоговых льгот.

Использование подобных методов таит в себе опасность непризнания их налоговыми органами и начисление налогов исходя из реального экономического содержания сделок (иными словами — доначисление налогов), что влечет **взыскание недоимки по налогам**. В случае оспаривания таких решений налоговых органов суд может отказать налогоплательщику в защите его права, поскольку налогоплательщик этим правом злоупотребил.

В постановлении Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 15 декабря 2014 г., оставленном без изменения определением Верховного Суда РФ от 3 апреля 2015 г. № 308-КГ15-2033<sup>1</sup>, указано, что не является аргументом по делу общая ссылка налогоплательщика на допустимость многообразия взаимоотношений между хозяйствующими субъектами в гражданском обороте; на возможность оказания услуг силами третьих лиц, привлеченных контрагентами, поскольку, принимая решение по делу, суд должен исходить не из предполагаемых, а из конкретных взаимоотношений участвующих в них сторон.

В этом деле налогоплательщик не представил доказательств, свидетельствующих о фактическом выполнении контрагентами работ (оказании услуг), и суд оставил в силе решение Налоговой инспекции о доначислении налогов.

Отметим, что в судебных заседаниях решается вопрос не о законности, а об *обоснованности* налоговой выгоды. С формальных позиций все действия налогоплательщика чаще всего соответствуют законодательству.

В связи с этим остро встает проблема критериев разграничения обоснованной и необоснованной налоговой выгоды. Если исходить только из анализа документов налогоплательщика, то в большинстве случаев невозможно определить наличие или отсутствие факта злоупотребления правом. Об этом могут свидетельствовать определенные признаки, большинство из которых связано с фактическим положением дел.

<sup>1</sup> Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 15 декабря 2014 г. № Ф08-8663/2014 по делу № А53-31584/2012 (определением Верховного Суда РФ от 3 апреля 2015 г. № 308-КГ15-2033 отказано в передаче дела № А53-31584/12 в Судебную коллегия по экономическим спорам Верховного Суда РФ для пересмотра в порядке кассационного производства данного постановления) // СПС «КонсультантПлюс».

Сложность рассматриваемой проблемы заключается в том, что невозможно все хозяйственные связи, возникающие в условиях свободной рыночной экономики, однозначно оценить по заранее определенным признакам. Вероятно, поэтому в самом налоговом законодательстве отсутствуют критерии определения обоснованности снижения налогового бремени.

Исходя из этого, данный вопрос решается отдельно в каждом судебном заседании с учетом множества различных обстоятельств, характеризующих конкретную рассматриваемую ситуацию.

Отправной точкой в разрешении подобных дел долгое время являлась концепция недобросовестного налогоплательщика, вошедшая в практику после издания постановления Конституционного Суда от 12 октября 1998 г. № 24-П и определения Конституционного Суда от 25 июля 2001 г. № 138-О. Эта концепция на основе субъективных этических оценок не способствовала справедливости правосудия.

Постановлением Пленума ВАС РФ № 53 понятие «недобросовестный налогоплательщик» заменено на понятие «необоснованная налоговая выгода», которое является более объективным, поскольку характеризует не самого налогоплательщика, а его поведение, и доказывается исходя из фактических обстоятельств<sup>1</sup>. В упомянутом постановлении содержатся признаки, которые могут свидетельствовать о необоснованности получения налоговой выгоды. Положения данного постановления и судебная практика по затронутому вопросу будут подробно рассмотрены в третьей главе данной книги.

## **1.4. НЕЗАКОННОЕ НАЛОГОВОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ (УКЛОНЕНИЕ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ)**

### **1.4.1. КРИМИНАЛЬНОЕ И НЕКРИМИНАЛЬНОЕ УКЛОНЕНИЕ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ**

Незаконное налоговое планирование (уклонение от уплаты налогов) — это действия (бездействие) налогоплательщика, совершаемые вопреки требованиям законодательства, например:

- сокрытие объекта налогообложения (дохода, прибыли и т. д.);
- снижение налоговой базы;
- нарушение правил ведения бухгалтерского и налогового учета;
- представление недостоверных данных;
- несвоевременное представление или не представление необходимых документов;
- неправомерное использование налоговых льгот.

---

<sup>1</sup> Следует отметить, что, несмотря на замену понятий в 2006 г., в судебной практике еще несколько лет продолжал фигурировать термин «недобросовестность», даже в постановлениях Президиума ВАС РФ (например, от 25 февраля 2009 г. № 13258/08). Тенденция по отходу от концепции недобросовестного налогоплательщика четко обозначилась только с 2010 г.

Исходя из тяжести содеянного, можно выделить два вида уклонения от уплаты налогов:

- › *Некриминальное уклонение от уплаты налогов* — совершение налогоплательщиком действий, направленных на избежание или снижение налоговых выплат в бюджет посредством нарушения законодательства о налогах и сборах, влекущих применение к нарушителю мер налоговой ответственности (налоговых санкций). Данные действия налогоплательщика квалифицируются как налоговые правонарушения. Составы налоговых правонарушений налогоплательщиков закреплены в гл. 16 НК РФ.
- › *Криминальное уклонение от уплаты налогов* — совершение налогоплательщиком противозаконных действий, направленных на избежание налога или снижение его размера, нарушающих нормы не только налогового, но и уголовного законодательства. Они попадают под признаки составов преступлений и влекут уголовную ответственность в соответствии со ст. 198, 199, 199.1, 199.2 УК РФ.

Схема 2

**УКЛОНЕНИЕ ОТ НАЛОГОВ**



Важно отметить, что при рассмотрении дел о налоговых правонарушениях, так же как и при рассмотрении уголовных дел, действует презумпция невиновности, которая закреплена в п. 6 ст. 108 НК РФ. До 1 января 2006 г. вина лица устанавливалась судом. Сейчас вопрос о виновности может рассматриваться налоговым органом.

**КАК ОПРЕДЕЛИТЬ В КАЖДОМ КОНКРЕТНОМ СЛУЧАЕ —  
ПРИМЕНЯЕТСЯ ЗАКОННОЕ ИЛИ НЕЗАКОННОЕ  
НАЛОГОВОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ?**

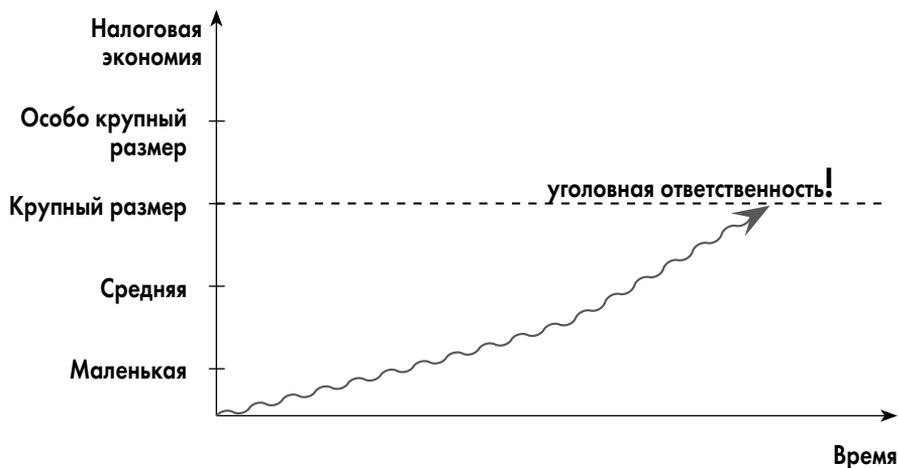
Критерии определения противоправного налогового планирования существуют в законодательстве — это признаки составов налоговых преступлений или правонарушений, закрепленные в соответствующих статьях УК РФ и НК РФ. Достаточно соотнести конкретную ситуацию с признаками состава на-

логового правонарушения или преступления. При совпадении признаков делаем вывод, что анализируемый метод налогового планирования является незаконным. Вопросы о составах налоговых правонарушений мы еще коснемся в разд. 1.5.

**КАК РАЗГРАНИЧИВАЮТСЯ КРИМИНАЛЬНОЕ  
И НЕКРИМИНАЛЬНОЕ УКЛОНЕНИЕ  
ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ?**

Разграничение криминального и некриминального уклонения от налогообложения также осуществляется исходя из анализа составов преступлений и правонарушений. Основным признаком, различающим эти категории, является *размер неуплаченных налогов*. Уголовная ответственность наступает, если противозаконное деяние совершено в крупном или особо крупном размере, величина которых установлена в примечаниях к ст. 198 и 199 УК РФ.

Рисунок 1



Крупный и особо крупный размер определяется двумя способами:

- > либо за три идущих подряд финансовых года, причем учитывается удельный вес недоимки в общей сумме налоговых обязательств (в процентах),
- > либо, если сумма недоимки достаточно велика, она берется в расчет одновременно, без расчета за три года и какого-либо сопоставления с объемом налоговых обязательств.

Эти суммы различаются для физических лиц и организаций. Величины, указанные в примечаниях к ст. 198 и 199 УК РФ, периодически увеличиваются из-за инфляции. Конкретные цифры с учетом последних изменений отображены в таблице, представленной ниже.

	При уклонении физических лиц (прим. к ст. 198 УК РФ)	При уклонении организаций (прим. к ст. 199 УК РФ)
Крупный размер	1) сумма, составляющая в пределах трех финансовых лет подряд более 900 тыс. руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10% от всей подлежащей уплате суммы; 2) сумма, превышающая 2,7 млн руб.	1) сумма, составляющая в пределах трех финансовых лет подряд более 5 млн руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 25% от всей подлежащей уплате суммы; 2) сумма, превышающая 15 млн руб.
Особо крупный размер	1) сумма, составляющая в пределах трех финансовых лет подряд более 4,5 млн руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20% от всей подлежащей уплате суммы; 2) сумма, превышающая 13,5 млн руб.	1) сумма, составляющая в пределах трех финансовых лет подряд более 15 млн руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 50% от всей подлежащей уплате суммы; 2) сумма, превышающая 45 млн руб.

Таким образом, если недоимка по налогам и сборам превышает указанные в таблице суммы, то такое уклонение от налогов квалифицируется как преступление и влечет уголовную ответственность; а если недоимка меньше указанных сумм — уклонение относится к налоговым правонарушениям и влечет налоговую ответственность.

Последствия при этом будут различными.

Если правонарушитель привлекается к **налоговой ответственности**, то с него кроме недоимки по налогам и пени взыскивается **штраф**. При умышленном уклонении от налогообложения штраф достигает 40% от неуплаченной суммы налога.

При наступлении **уголовной ответственности** виновного ждет наказание в виде крупного штрафа в несколько сотен тысяч рублей, принудительных работ либо лишения свободы на срок до 6 лет. При этом в дополнение к основному наказанию возможно лишение права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью.

Практика показывает, что суды редко назначают наказание в виде лишения свободы или делают наказание условным.

Приговором Курганского городского суда Курганской области от 19 октября 2015 г. Е. В. Лесовой признан виновным в том, что, являясь руководителем ООО «...» и его собственником — единственным участником, совершил сокрытие денежных средств в крупном размере, за счет которых должно производиться взыскание недоимок по налогам и сборам. Гражданин осужден по ст. 199.2 УК РФ к уголовному штрафу.

Важно отметить, что к уголовной ответственности можно привлечь только физических лиц. Юридическое лицо в случае неуплаты налогов, даже в крупном или особо крупном размере, будет нести налоговую ответственность.

### 1.4.2. ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ДОЛЖНОСТНЫХ ЛИЦ ОРГАНИЗАЦИИ

Невозможность привлечения юридического лица к уголовной ответственности еще не означает, что можно, прикрываясь так называемой корпоративной вуалью, спокойно уходить от налогообложения в крупном или особо крупном размере.

Дело в том, что параллельно с наступлением налоговой ответственности юридического лица возможно привлечение к уголовной ответственности руководителя данной организации за действия, которые привели к уклонению от уплаты налогов данной организации.

Организация-налогоплательщик зависила расходы по налогу на прибыль и пыталась получить налоговые вычеты по НДС по договорам с фирмами-однодневками и контрагентами, не имеющими фактической возможности осуществления хозяйственной деятельности. В результате этих действий организации-налогоплательщику были доначислены указанные налоги, пени на них, организация привлечена к налоговой ответственности в виде штрафа. При этом директор данной организации подвергся уголовному преследованию по ст. 199 УК РФ.

(Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 26 ноября 2015 г. по делу № А47-2837/2014<sup>1</sup>).

Проще говоря, налоговая ответственность организации не исключает уголовную ответственность ее должностного лица.

#### КАКИЕ ДОЛЖНОСТНЫЕ ЛИЦА МОГУТ НЕСТИ УГОЛОВНУЮ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НЕУПЛАТУ НАЛОГОВ ОРГАНИЗАЦИЕЙ?

Согласно п. 7 постановления Пленума Верховного Суда РФ от 28 декабря 2006 г. № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления», к субъектам преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, могут быть отнесены:

- руководитель организации-налогоплательщика;
- главный бухгалтер;
- бухгалтер при отсутствии в штате должности главного бухгалтера;
- иные лица, если они были специально уполномочены органом управления организации на подписание отчетной документации, представляемой в налоговые органы, обеспечение полной и своевременной уплаты налогов и сборов.

**Рекомендация.** Руководителям и иным уполномоченным лицам организации-налогоплательщика при разработке налоговых схем, которые могут показаться подозрительными органам государственной власти, рекомендуется следить за тем, чтобы сумма налоговой экономии не превысила крупный размер. Это позволит оградить себя от возможной уголовной ответственности.

<sup>1</sup> Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 26 ноября 2015 г. № Ф09-7647/15 по делу № А47-2837/2014 // СПС «КонсультантПлюс».

### 1.4.3. НОВАЯ ТЕНДЕНЦИЯ — ПЕРЕЛОЖЕНИЕ НАЛОГОВОГО ДОЛГА НА РУКОВОДИТЕЛЯ ОРГАНИЗАЦИИ

В 2014–2016 гг. в судебной практике обозначилась новая тенденция, согласно которой на руководителя организации-налогоплательщика, виновного в уклонении этой организации от налогов, возлагается дополнительная обязанность лично возместить ущерб, причиненный бюджету налоговым преступлением.

В определении Конституционного Суда РФ от 19 ноября 2015 г. сказано<sup>1</sup>:

«...В приговорах по делам о преступлениях, предусмотренных ст. 198, 199, 199.1 и 199.2 УК РФ, должно содержаться решение по предъявленному гражданскому иску; истцами по данному гражданскому иску могут выступать налоговые органы или органы прокуратуры, а в качестве гражданского ответчика может быть привлечено физическое или юридическое лицо, которое в соответствии с законодательством несет ответственность за вред, причиненный преступлением».

Надо сказать, в различных уголовных делах широко практикуется возмещение ущерба, причиненного преступлением, с помощью так называемого гражданского иска в уголовном деле. Однако применительно к налоговым преступлениям особенностью является то, что ущерб, причиненный бюджету, — это сумма неуплаченного организацией налога, а привлекаемый к уголовной ответственности руководитель этой организации (физическое лицо) не является плательщиком налога с организации. Тем не менее Верховный Суд РФ усмотрел возможность взыскать сумму налоговой недоимки с физического лица.

Д. Н. Ивкин, являющийся руководителем и единственным учредителем ООО, был признан виновным в совершении преступления, предусмотренного п. «б» ч. 2 ст. 199 УК РФ, по факту уклонения от уплаты НДС с организации в особо крупном размере путем непредставления налоговой декларации, представление которой обязательно. Налоговая инспекция обратилась в суд с иском к Д. Н. Ивкину о возмещении материального ущерба, причиненного преступлением.

Верховный Суд Российской Федерации в определении от 27 января 2015 г. указал<sup>2</sup>:

«...Ущерб Российской Федерации причинен организацией-налогоплательщиком по вине Ивкина Д. Н., уполномоченного представлять интересы указанной организации, в связи с чем Ивкин Д. Н. является лицом, ответственным за возмещение причиненного государству ущерба.

<...> В данном случае неуплата юридическим лицом по вине ответчика налога является ущербом, причиненным бюджету Российской Федерации, возместить который иным образом не представляется возможным».

<sup>1</sup> Определение Конституционного Суда РФ от 19 ноября 2015 г. № 2731-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Воронова Александра Алексеевича на нарушение его конституционных прав статьей 199 Уголовного кодекса Российской Федерации, статьей 54 и пунктом 1 части первой статьи 309 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации, пунктом 1 статьи 1064 и пунктом 1 статьи 1068 Гражданского кодекса Российской Федерации, пунктом 1 статьи 27 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «Гарант».

<sup>2</sup> Определение Верховного Суда РФ от 27 января 2015 г. № 81-КГ14-19 // СПС «КонсультантПлюс». См. также: Кассационное определение Верховного Суда РФ от 30 июля 2014 г. № 3-УДп 14-2, апелляционные определения Московского городского суда от 8 сентября 2014 г. по делу № 33-18581, от 28 ноября 2014 г. по делу № 33-37650/14.

При этом суды подразумевают, что сумма, взыскиваемая с руководителя организации-налогоплательщика, является возмещением ущерба бюджету, **но не является недоимкой по налогу**, от уплаты которого уклонилась организация, несмотря на то что ущерб был нанесен именно в результате уклонения от уплаты налога.

Постановление Президиума Курганского Областного суда от 28 марта 2016 г.<sup>1</sup>:

«...Ущерб Российской Федерации в виде неуплаченных налогов причинен Лесовым как физическим лицом, возглавляющим юридическое лицо и в соответствии со ст. 27 НК РФ являющимся его законным представителем.

Ссылка в приговоре на то, что предметом иска является недоимка ООО «<...>», не основана на законе, поскольку ИФНС России по г. <...> были заявлены требования о возмещении ущерба, причиненного совершенным преступлением, а не о взыскании недоимки».

Такой ход рассуждений означает, что возмещение ущерба руководителем организации не будет считаться погашением недоимки по налогу. В этом случае фактически происходит удвоение долга перед казной<sup>2</sup>.

Схема 3

### ПОСЛЕДСТВИЯ УКЛОНЕНИЯ ОРГАНИЗАЦИИ ОТ НАЛОГОВ В КРУПНОМ РАЗМЕРЕ



Эта малоприятная тенденция, скорее всего, будет продолжена, поскольку Конституционный Суд РФ в уже упомянутом определении от 19 ноября 2015 г. счел подобную практику правоприменения не противоречащей Конституции РФ.

<sup>1</sup> Постановление Президиума Курганского областного суда от 28 марта 2016 г. № 44у-23/2016

<sup>2</sup> Якушев А. О. О практике взыскания налоговой недоимки организации с лица, осуществляющего функции ее единоличного исполнительного органа: мат-лы междунар. научно-практ. конф. «Налоговый суверенитет и защита прав налогоплательщиков: опыт Евразийского экономического союза и Европейского союза». Воронеж: Изд. дом ВГУ, 2016. С. 382–384.

Приходится констатировать, что так называемое снятие корпоративной вуали, не предусмотренное законодательством о юридических лицах, на сегодняшний день доктринально обосновано высшими судами и успешно применяется для взыскания налоговых долгов.

Важный момент: как показывает анализ судебной практики, переложение налогового долга организации на ее руководителя чаще всего происходит в том случае, *когда этот руководитель одновременно выступает единственным учредителем данной организации.*

**Рекомендации:**

1. Единственным учредителям организаций в ходе налогового планирования следует быть особенно осторожными.

2. При выявлении у организации крупной налоговой недоимки рекомендуется изыскать возможность погасить ее за счет имущества организации, чтобы руководителю потом не пришлось выплачивать эту сумму за свой счет.

3. В случае возбуждения уголовного дела в отношении руководителя организации ему рекомендуется немедленно и в полном объеме уплатить недоимку, пени и штрафы. Это позволит избежать уголовной ответственности в соответствии с Примечаниями к ст. 198 и 199 УК РФ. Отметим, что условием освобождения от уголовной ответственности, кроме уплаты всех требуемых сумм в бюджет, является совершение преступления впервые.

Если рекомендация уплатить все требуемые суммы вызывает у руководителя негодование, следует вспомнить о том, что в случае привлечения к уголовной ответственности на него все равно будет возложена обязанность возместить ущерб, но в этом случае к ней добавится судимость и, возможно, к тому же произойдет удвоение долга перед бюджетом.

4. Если же руководитель организации уже привлечен к уголовной ответственности и суд принял решение об удовлетворении гражданского иска, то рекомендуется требовать от суда, чтобы суд не просто указывал в решении на возмещение ущерба, а конкретизировал, какой налог, в каком размере и за какой период должен уплатить осужденный. Такая мера позволит предотвратить двойную уплату одного и того же долга руководителем организации и самой организацией-налогоплательщиком.

## 1.5. ЗАКОННЫЕ И НЕЗАКОННЫЕ НАЛОГОВЫЕ СХЕМЫ: ГДЕ ЭТА ТОНКАЯ ГРАНЬ?

Большое практическое значение имеет правовая оценка налоговых схем.

Три различных метода налогового планирования: законная налоговая оптимизация, злоупотребление правом и незаконное налоговое планирование — это три совершенно разных юридических состава, влекущие разные правовые последствия, но в реальной жизни между ними существует очень тонкая грань, которую четко не могут провести не только налогоплательщики, но и порой сами налоговые органы и суды.

При решении вопроса о законности или незаконности налоговых схем на исход дела влияют две группы факторов: правовые и политические.

### ПРАВОВЫЕ ФАКТОРЫ ОЦЕНКИ НАЛОГОВЫХ СХЕМ

Начнем с того, что незаконное налоговое планирование обычно выражается в явном нарушении законодательства — в форме неисполнения предписаний и нарушения запретов, содержащихся в нормативных актах. Это позволяет в большинстве случаев отличать его от других видов налогового планирования (законной оптимизации и злоупотребления правом), которые требованиям законодательства соответствуют по крайней мере с формальной точки зрения.

Как уже указывалось выше, критерий определения незаконных налоговых схем — это их соответствие признакам составов налоговых правонарушений.

Однако составы налоговых правонарушений сформулированы так, что под них может подойти довольно широкий круг действий налогоплательщика. «Подозрительный» метод налогового планирования зачастую рассматривается налоговиками и судом как способ совершения налогового правонарушения, предусмотренного ст. 122 НК. Состав данного правонарушения сформулирован недостаточно определенно: *«Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора, страховых взносов) в результате занижения налоговой базы (базы для исчисления страховых взносов), иного неправильного исчисления налога (сбора, страховых взносов) или других неправомерных действий (бездействия)»*. Как видим, перечень способов совершения данного правонарушения является открытым и позволяет правоприменителю решать вопрос о наличии в действиях налогоплательщика состава правонарушения по своему усмотрению.

В общем и целом вопрос о законности или незаконности налоговой схемы зависит от совокупности конкретных обстоятельств дела, от степени неестественности схемы и упирается в процесс доказывания.

В тех случаях, когда из обстоятельств дела следует, что налогоплательщик хотел уклониться от налогов, создал искусственную и неправдоподобную структуру договорных отношений, его могут привлечь к налоговой ответственности, даже если по документам его действия законны.

Налогоплательщиков могут наказать за фиктивные операции, за ведение дел с несуществующими контрагентами и т. п., если налоговый орган докажет, что эти действия были направлены на уклонение от уплаты налогов.

Если схема ухода от налогов предполагает создание сложной структуры договорных отношений, перевод персонала от налогоплательщика к контрагенту и эти действия не имеют объяснения разумными экономическими причинами или целями делового характера, что видно невооруженным глазом, то налоговая ответственность наступит с высокой долей вероятности.

К налоговой ответственности могут привлечь за злоупотребление статусом организации инвалидов или сельскохозяйственной организации в целях получения налоговых льгот, если не соблюдены особые условия, установленные законодательством для деятельности таких организаций.

В постановлении ФАС Поволжского округа от 6 июня 2014 г. по делу № А65-19000/2013 суд оставил в силе решение налогового органа о привлечении дома-интерната к налоговой ответственности, указав:

«Освобождается от НДС оказание медицинских услуг; оказание услуг по уходу за больными, инвалидами и престарелыми... Статьей 149 НК РФ предусмотрен отдельный учет операций, подлежащих налогообложению и не подлежащих налогообложению...

Налогоплательщиком не представлены доказательства ведения им отдельного учета подлежащих налогообложению операций и операций, освобождаемых от налогообложения. Суд пришел к выводу, что, заявляя указанные налоговые вычеты, учреждение не соблюдало установленные законодательством условия».

Еще более тонкой и расплывчатой является грань между законными налоговыми схемами и злоупотреблением правом.

Особенно ярко эта проблема проявилась применительно к праву на вычет по НДС.

В силу п. 1 ст. 171 НК РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со ст. 166 НК РФ, на установленные ст. 171 НК РФ налоговые вычеты. Вычетам, согласно ст. 172 НК РФ, подлежат суммы НДС, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг) и при наличии соответствующих первичных документов. Налоговые вычеты, предусмотренные ст. 171 НК РФ, производятся на основании соответствующих требованиям ст. 169 НК РФ счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг) при наличии соответствующих первичных документов.

Нередки такие ситуации, когда формально счета-фактуры соответствуют требованиям законодательства, но контрагент налогоплательщика не платит налоги в бюджет, является фирмой-однодневкой или имеет связи с фирмами-однодневками, уклоняющимися от налогов. В таком случае денежные средства на возмещение НДС в бюджет не поступают, и в случае признания права налогоплательщика на вычет по НДС бюджет понесет имущественные потери.

Если исходить из буквы закона, то такая неуплата или неполная уплата налогов контрагентами не препятствует праву на вычет.

Постановление Арбитражного суда Московского округа от 2 февраля 2016 г. № Ф05-18833/2015:

«Суды установили, что обществом выполнены требования ст. 171, 172 НК РФ, представлены документы, подтверждающие его право на применение налоговых вычетов.

...Уплата налогов контрагентами в ином размере, чем заявлено к вычету обществом, не может рассматриваться в качестве обстоятельств, свидетельствующих о недобросовестности налогоплательщика и, как следствие, об отсутствии у него права применить налоговые вычеты по НДС по сделкам с этими контрагентами»<sup>1</sup>.

В определении Конституционного Суда РФ от 16 октября 2003 г. № 329-О было сформулировано немаловажное положение: истолкование по-

<sup>1</sup> Постановление Арбитражного суда Московского округа от 2 февраля 2016 г. № Ф05-18833/2015 по делу № А40-433/2015 // СПС «КонсультантПлюс».

ложений Конституции РФ «не позволяет сделать вывод, что налогоплательщик несет ответственность за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет».

Однако судебная практика знает и другие подходы. В деле ЗАО «Штрабаг» право налогоплательщика на возмещение НДС было напрямую поставлено в зависимость от уплаты налога иными лицами.

Общество приобрело по договору купли-продажи здание, перечислило деньги за него контрагенту, а тот перевел денежные средства организациям, имевшим признаки фирм-однодневок.

В постановлении Арбитражного суда Московского округа от 27 января 2016 г. указано, что от спорной сделки купли-продажи здания не был сформирован в бюджете источник возмещения, так как контрагентом не исполнена корреспондирующая обязанность по уплате в бюджет сумм НДС. Обществу было отказано в возмещении НДС<sup>1</sup>.

Определением Верховного Суда РФ от 6 июля 2016 г. № 305-КГ16-3987 отказано в передаче дела для пересмотра в порядке кассационного производства.

Это уже судебное правотворчество, которое, кстати, существенно сужает возможности разработки налоговых схем.

#### ПОЛИТИЧЕСКИЕ ФАКТОРЫ ОЦЕНКИ НАЛОГОВЫХ СХЕМ

Анализ судебной практики разных лет показывает, что интерпретация фактических обстоятельств, толкование налоговых норм и даже ход рассуждений судей во многом зависят от внутренних процессов в судебной системе и от налоговой политики на данном историческом этапе.

Примерно каждые 5–6 лет на первый план выходит защита то фискальных интересов, то прав налогоплательщиков.

С начала и до середины 1990-х гг. отношение судей к налогоплательщикам было довольно жестким, большую роль в определении подходов тогда играли письма Государственной налоговой службы России.

Затем до 2001 г. произошел поворот в сторону защиты прав налогоплательщиков, в чем большую роль сыграли правовые позиции Конституционного Суда РФ.

С 2001 по 2005 г. судебная практика ужесточилась, что было вызвано появлением и распространением доктрины *добросовестности* налогоплательщика.

С 2006 по 2011 г. субъективный критерий добросовестности был заменен на более объективный критерий *обоснованной налоговой выгоды*, что сделало судебную практику более предсказуемой, а обстановку — более благоприятной. В тот период концепция необоснованности налоговой выгоды применялась судами довольно взвешенно.

С 2012 г. вновь усиливаются жесткие тенденции по отношению к налогоплательщикам. Концепция необоснованности налоговой выгоды применяется до-

<sup>1</sup> Постановление Арбитражного суда Московского округа от 27 января 2016 г. № Ф05–18214/2015 по делу № А40–172240/2014 // СПС «КонсультантПлюс».

вольно широко, появляются новые инструменты борьбы со злоупотреблениями (снятие корпоративной вуали, фактическое право на доход и т. д.).

Эти тенденции, безусловно, порождены не столько позициями Конституционно Суда или доктринальными веяниями, сколько той экономической и политической обстановкой, которая наблюдается в соответствующий период в стране. Так, 2006—2008 гг., в которые судебная практика начала смягчаться, характеризуются профицитом бюджета<sup>1</sup>, а в последние годы, когда мы наблюдаем ужесточение подходов, наоборот, имеет место экономический кризис и характерный для него бюджетный дефицит. Естественно, в таких условиях усиливаются фискальные интересы государства и, как следствие, потребность в повышении собираемости налогов.

Что касается последних тенденций, то, кроме ужесточения практики, можно выделить снижение количества налоговых споров и в то же время усиление внимания налоговых органов к крупным налогоплательщикам.

Эти тенденции ярко иллюстрирует статистика: за I квартал 2016 г. рассмотрено три тысячи дел по налоговым спорам, сумма требований по которым составила 59,3 млрд руб., за I квартал 2015 г. — 12 тысяч дел при сопоставимом уровне доначислений<sup>2</sup>. Таким образом, количество споров с бизнесом уменьшилось в четыре раза, а цена иска возросла в тех же масштабах.

**Рекомендации:**

1. Налогоплательщикам рекомендуется избегать создания налоговых схем, основанных на злоупотреблении правом, поскольку увеличилась вероятность неблагоприятных последствий применения таких методов.

2. Крупным налогоплательщикам в ходе налогового планирования следует проявлять особую осторожность.

---

<sup>1</sup> То есть превышением доходов бюджета над его расходами.

<sup>2</sup> Овчар О. В. Тенденции в судебных налоговых спорах // Российский налоговый портал. URL: <http://taxpravo.ru>

## ЗАКОННЫЕ МЕТОДЫ СНИЖЕНИЯ НАЛОГОВ

---

### 2.1. СТАБИЛЬНОСТЬ. ЗАКОННОСТЬ. БЕЗОПАСНОСТЬ

Как уже указывалось в предыдущей главе, налоговая политика в настоящее время ужесточилась, в связи с чем риски при использовании налоговых схем, основанных на злоупотреблении правом, и тем более — незаконных, существенно повысились.

В связи с этим возрастает интерес к законным методам налогового планирования, которые, возможно, и не дадут такой большой налоговой экономии, но позволят снижать налоги стабильно, законно и на 100% безопасно.

Основными методами законного налогового планирования служат закрепленные в самом НК РФ специальные налоговые режимы и налоговые льготы. Эти правовые рычаги предоставило налогоплательщикам само государство. Поэтому весьма разумно было бы использовать их по полной программе.

Российская система налогообложения предоставляет налогоплательщикам возможность использовать самые разные схемы расчетов с государством. С одной стороны есть общая система налогообложения, которая подразумевает уплату нескольких различных налогов и характеризуется достаточно высокой финансовой нагрузкой на бизнес. В качестве альтернативы ей есть различные *специальные режимы налогообложения*, которые помогают снизить налоговое бремя. В настоящее время существует пять таких режимов, ориентированных на разные сферы бизнеса:

- единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН);
- упрощенная система налогообложения (УСН);
- единый налог на вмененный доход (ЕНВД);
- патентная система налогообложения (ПСН);
- система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.

Последний спецрежим имеет некоторые особенности, но относительно первых четырех в целом можно сказать следующее. Переход на специальный налоговый режим позволяет вместо нескольких налогов платить один, причем по пониженной ставке. Организации освобождаются от налога на прибыль ор-

ганизаций, предприниматели — от налога на доходы физических лиц в части доходов от предпринимательской деятельности. Также обе категории налогоплательщиков освобождаются от налога на имущество, не признаются плательщиками налога на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

Зачастую при переходе на спецрежимы упрощается налоговый учет, в некоторых режимах предприниматель освобождается от обязанности предоставлять налоговую декларацию, ему разрешается не использовать контрольно-кассовую технику.

Конечно, все бизнесмены хотели бы воспользоваться такими преференциями. Однако НК РФ устанавливает четкие требования к предпринимателям и организациям, которые нужно соблюдать, чтобы перейти на льготный режим. В основном это ограничения по численности работников и годовому доходу. Некоторые спецрежимы распространяются на определенные виды деятельности. Например, единый сельскохозяйственный налог могут уплачивать только производители сельхозпродукции. Однако есть и универсальные налоговые режимы. Пожалуй, самым подходящим режимом для максимального числа налогоплательщиков служит УСН — упрощенная система налогообложения. Кстати, для бизнесменов, использующих УСН, существует вполне законная налоговая схема дробление бизнеса, о которой будет сказано ниже.

Еще один способ законно сэкономить на налогах — использование налоговых льгот. *Налоговые льготы* — это преимущества, предоставляемые определенной категории налогоплательщиков, позволяющие не платить налог или платить его в меньшем размере.

Для каждого налога в НК РФ установлены свои налоговые льготы. Существуют также сферы бизнеса и категории организаций, которые являются льготными по нескольким налогам (IT-организации, социально ориентированные организации и т. п.).

В данной главе будут рассмотрены легальные способы, позволяющие сэкономить на налогах. В условиях изменяющейся жизни и повышенных рисков законные налоговые схемы имеют следующие преимущества:

- стабильность;
- законность;
- безопасность.

В этой связи рекомендуется отдать предпочтение именно законным способам налоговой экономии.

## 2.2. СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ

### 2.2.1. ЕДИНЫЙ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫЙ НАЛОГ

Глава 26.1 НК РФ, действующая с 1 января 2002 г., предусматривает систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей, которая также именуется единым сельскохозяйственным налогом (далее — ЕСХН).

### ПРЕИМУЩЕСТВА ЕСХН

Организации, перешедшие на ЕСХН, освобождаются от налога на имущество организаций и налога на прибыль; индивидуальные предприниматели — от налога на имущество физических лиц и налога на доходы физических лиц (НДФЛ). Лица, перешедшие на ЕСХН, не платят НДС.

Ставка ЕСХН составляет 6% от разницы между доходами и расходами (по сути — с прибыли), что существенно ниже ставки налога на прибыль, составляющей 20%, или ставки НДФЛ для предпринимателей, которая составляет 13% от аналогичной налоговой базы.

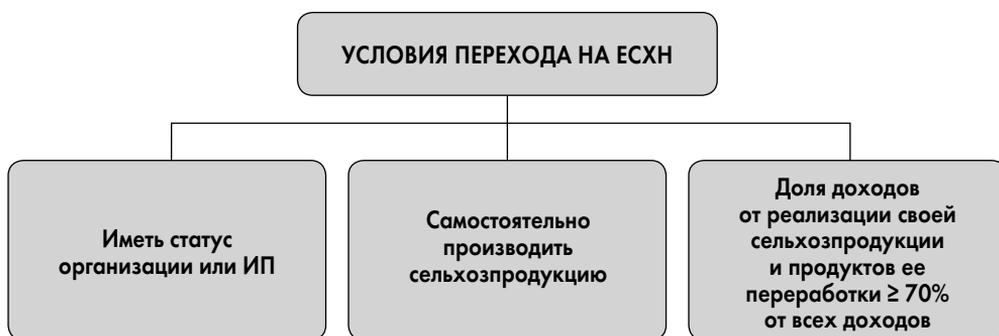
Таким образом, при переходе на ЕСХН налоговая экономия для организаций составляет 14%, а для индивидуальных предпринимателей — 7% прибыли. Кроме того, экономятся средства, которые ушли бы на уплату НДС и налога на имущество.

### КТО МОЖЕТ ПЕРЕЙТИ НА ЕДИНЫЙ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫЙ НАЛОГ?

Согласно п. 1 ст. 346.2 НК РФ, налогоплательщиками ЕСХН признаются организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителями и перешедшие на уплату ЕСХН в порядке, установленном гл. 26.1 НК РФ.

Схема 4

#### УСЛОВИЯ ПЕРЕХОДА НА ЕСХН



*Сельскохозяйственными товаропроизводителями*, согласно п. 2 ст. 346.2 НК РФ, признаются организации и индивидуальные предприниматели, производящие сельскохозяйственную продукцию, осуществляющие ее первичную и последующую (промышленную) переработку и реализующие эту продукцию. Условием признания организации или индивидуального предпринимателя сельскохозяйственным товаропроизводителем является *доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции, включая продукцию первичной переработки сельскохозяйственного сырья собственного производства*, в общем доходе таких организаций и индивидуальных предпринимателей, которая должна составлять не менее 70%.