

ОБ ОПРЕДЕЛЕНИИ КРИТЕРИЕВ РАЗГРАНИЧЕНИЯ  
ЗАКОННЫХ И ПРОТИВОПРАВНЫХ СПОСОБОВ  
НАЛОГОВОЙ ОПТИМИЗАЦИИ\*

Л. А. Лушина, А. С. Логинова

Национальный исследовательский университет  
«Высшая школа экономики»

Поступила в редакцию 15 февраля 2022 г.

**Аннотация:** рассмотрены формально законные и незаконные способы минимизации налоговых обязательств. Определен ряд существенных критериев, позволяющих разграничить способы правомерной налоговой оптимизации и действий налогоплательщиков по использованию ее незаконных методов. Приведено авторское понятие налоговой оптимизации и систематизированы критерии законного и незаконного дробления бизнеса.

**Ключевые слова:** налоги, налоговая оптимизация, минимизация налоговых обязательств, дробление бизнеса, формально легитимные организации.

**Abstract:** the article considers formally legal and illegal ways to minimize tax liabilities. A number of essential criteria have been identified to distinguish between the methods of legitimate tax optimization and the actions of taxpayers to use its clearly illegal methods. The author's concept of tax optimization is given and the criteria for legal and illegal business splitting are systematized.

**Key words:** taxes, tax optimization, minimization of tax liabilities, business fragmentation, formally legitimate organizations.

Основной целью субъектов финансово-хозяйственной деятельности является максимальное извлечение прибыли. Увеличение прибыли осуществляется в том числе и посредством налоговой оптимизации, которая занимает важное место и является одним из ключевых направлений деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей.

Выбирая оптимальную схему ведения бизнеса, при которой осуществляются только легальные операции в рамках правового поля с минимальными рисками, хозяйствующие субъекты ограждают себя от возможных финансовых потерь в будущем и даже возможности привлечения к уголовной ответственности.

Несмотря на имеющуюся возможность применять законные методы налоговой оптимизации, хозяйствующие субъекты нередко используют «агрессивные», граничащие с законностью, или незаконные схемы, явно забывая о перспективах возникновения очевидных негативных послед-

\* Выражаем благодарность за содействие в подготовке материалов Андреевой Ирине Сергеевне (приглашенный преподаватель-практик НИУ ВШЭ, Н. Новгород).

ствий и правосудия. С 2002 г. у предпринимателей, осуществляющих свою деятельность в форме юридического лица, существует около 100 способов уклонения от уплаты налогов<sup>1</sup>. Результат воплощения в жизнь сомнительных способов налоговой оптимизации можно воспринимать как значимую угрозу экономике государства, связанную с неуплатой налогов и страховых взносов недобросовестными хозяйствующими субъектами. Данные обстоятельства можно рассматривать в качестве детерминанты для совершенствования национального законодательства в части противодействия злоупотреблению правами в целях минимизации налогов и получению необоснованной налоговой выгоды (агрессивному налоговому планированию).

Говоря о налоговой оптимизации и ее методах, нельзя не заметить, что в практической деятельности активно используется целый ряд синонимических и взаимосвязанных терминов, например, таких как «оптимизация налогообложения», «налоговая оптимизация», «оптимизация налоговой нагрузки», «минимизация налоговых обязательств» и пр. Очевидно, что в современных условиях при ведении финансово-хозяйственной деятельности такое явление, как налоговая оптимизация, прочно занимает свое место в системе иных инструментов налогового планирования и требует детального нормативного регулирования.

Так, в налоговом законодательстве существует явный пробел, обусловленный отсутствием закрепленного понятия «налоговая оптимизация (оптимизация налогообложения)», с определением ее основных принципов и методов. Данные обстоятельства обуславливают сложности практической реализации и определения линии разграничения между налоговым планированием и уклонением от уплаты налогов, что в свою очередь стимулирует увеличение споров между налоговыми органами и налогоплательщиками.

Налоговая оптимизация как наилучший вариант деятельности налогоплательщика, направленный на уменьшение налогового бремени, вызывает интерес и становится предметом исследования в работах современных отечественных экономистов и юристов.

Анализ многообразия позиций и мнений, высказанных авторами по поводу тех или иных проявлений налоговой оптимизации, позволяет сделать вывод, что ядро ее понятийных конструкций в основном включает в себя следующие схожие содержательные формулировки:

– это право применять все допустимые законами средства, приемы и способы (в том числе и пробелы в законодательстве) для максимального сокращения своих налоговых обязательств<sup>2</sup>;

<sup>1</sup> См.: Глебов Д. А. Уголовно-правовая борьба с уклонением от уплаты налогов : дис. ... канд. юрид. наук. Владивосток, 2002. С. 242.

<sup>2</sup> См.: Липатова И. В. Налоговое планирование : принципы, методы, правовые вопросы // Финансы. 2003. № 7. С. 28 ; Налоговое право / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2000. С. 578 ; Налоги и налогообложение : учебник / Д. Г. Черник [и др.]. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2003. С. 25–26.

– это правомерные действия налогоплательщика, включающие в себя полное использование всех предоставленных законодательством льгот, налоговых освобождений и других законных приемов и способов<sup>3</sup>;

– это деятельность, целью которой является обоснованное получение налоговой выгоды за счет невозникновения обязанности по уплате налога (налогов) или уменьшения его размера<sup>4</sup>.

С учетом вышеизложенного, а также анализа нормативных актов и правоприменительной практики органов налогового контроля, считаем возможным предложить следующее определение оптимизации налогообложения – это комплекс мероприятий управленческого характера, осуществляемых в рамках действующего законодательства, по выбору времени, места и видов экономической деятельности, создания и сопровождения наиболее эффективных схем договорных взаимоотношений с целью увеличения прибыли компании за счет минимизации налоговых обязательств путем использования нормативно-определенных льгот, налоговых освобождений и других приемов и способов уменьшения налоговой нагрузки.

Иными словами, это комплекс нормативно-допустимых методов и подходов эффективного планирования организации бизнеса с целью минимизации налогов, перечисляемых в бюджет.

Основной целью налоговой оптимизации является законное снижение размера налогов, определение размера действительных налоговых обязательств, снижение налоговых рисков. Несмотря на то что у каждого налогоплательщика имеются соответствующие обязанности по несению налогового бремени, только добросовестное исполнение налоговых обязательств может минимизировать возможные претензии со стороны контролирующих органов, свести к минимуму штрафные санкции со стороны налоговых органов и, как следствие, после уплаты всех налоговых платежей привести к увеличению доходов хозяйствующих субъектов.

Таким образом, налоговая оптимизация предполагает снижение налогового бремени исключительно посредством применения тех возможностей, которые предусмотрены законодательством.

Для достижения поставленных целей налоговой оптимизации налогоплательщикам необходимо руководствоваться определенными принципами как основополагающими идеями. Однако в настоящее время

<sup>3</sup> См.: *Кучеров И. И.* Налоговое право России : курс лекций. М., 2001. С. 117 ; *Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н.* Налоговая оптимизация : принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика / под ред. А. В. Брызгалина. Изд. 2-е, перераб. и доп. Екатеринбург, 2005. С. 11–12 ; *Юрмашев Р. С.* Налоговая оптимизация и налоговое правонарушение : грани соотношения понятий // Адвокатская практика. 2005. № 3. С. 19 ; *Еремينا М. В., Загвоздина В. Н.* Варианты минимизации налогообложения предприятий // Налоги и финансовое право. 2010. № 7. С. 211.

<sup>4</sup> См.: *Бобринев Р. В., Гулиева Н. Б.* Принципы налоговой оптимизации // Вестник Кемеровского гос. ун-та. 2014. № 4 (60), т. 1. С. 256.

понятие и перечень принципов оптимизации налогообложения в законодательстве РФ также не закреплены.

В научной литературе, в рамках исследования правового явления налоговой оптимизации авторы, исходя из общего понимания ее сути, дают определение термина «принципы оптимизации налогообложения» и приводят его перечни.

Авторы статьи полностью солидарны с мнением Р. В. Бобринева и Н. Б. Гулиева, определяющих принципы оптимизации налогообложения как «не имеющие нормативного закрепления, основные руководящие начала (идеи), позволяющие субъектам налогообложения правомерно и обоснованно достигать наилучшего финансового результата от предпринимательской и иной экономической деятельности за счет невозникновения обязанности по уплате налога (налогов) или уменьшения ее размера без ущерба фискальным интересам государства»<sup>5</sup>.

Анализ научной литературы показывает, что правоведы<sup>6</sup> используют различные подходы к систематизации принципов, выделяют их конкретные совокупности, руководствуясь которыми в условиях несовершенства нормативного регулирования, субъекты предпринимательской деятельности смогут достичь максимального финансового результата, не нарушая налогового законодательства с точки зрения интересов общества и государства. Среди многообразия детализированных принципов основными являются следующие:

- принцип законности;
- принцип целесообразности (адекватности затрат);
- принцип альтернативности (вариативности);
- принцип индивидуальности;
- принцип нейтралитета (баланса интересов контрагентов).

Ключевое значение в деятельности органов налогового контроля в процессе анализа используемых хозяйствующими субъектами способов налоговой оптимизации имеет соблюдение последними принципа «законности». С учетом этого можно выделить три основные группы методов (способов) оптимизации налогообложения:

- законные;
- формально законные;
- противозаконные.

Характеризуя *законные методы* оптимизации, отмечаем, что в настоящее время существует их значительное количество, начиная от выбора

<sup>5</sup> Бобринев Р. В., Гулиева Н. Б. Указ. соч. С. 256–261.

<sup>6</sup> См.: Митрофанова И. А., Тлисов А. Б., Яценко Г. А. Оптимизация налогообложения как инструмент планирования финансовых результатов деятельности организации // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 28 (322). С. 34–43; Беспалов М. В. Налоговое планирование и оптимизация налогообложения: основные цели, задачи и принципы осуществления // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2013. № 23 (335). С. 26–32; Глушко Т. Я. Базовые принципы оптимизации налогообложения // Форум молодых ученых. 2020. № 1 (41). С. 119–121.

организационно-правовой формы хозяйственной деятельности, системы налогообложения и заканчивая выбором методов учета и использования различных преференций, предусмотренных законодательством.

Однако, стремясь минимизировать налоговое бремя, в процессе осуществления финансово-хозяйственной деятельности юридические лица и индивидуальные предприниматели применяют различное многообразие схем налоговой оптимизации, которые на практике, по сути, достаточно сложно разграничить на правомерную минимизацию налогообложения и незаконное уклонение от уплаты налогов. Действительно, существуют такие «пограничные» способы налоговой оптимизации, находящиеся на грани с налоговым правонарушением, которые оправдываются налогоплательщиком принципом «что не запрещено законом, то разрешено» и *формально являются законными*. К таким формально легальным схемам ухода от налогообложения нередко прибегают субъекты экономической деятельности, желающие сэкономить.

Среди подобных формально законных способов можно выделить следующие.

1. Использование разных режимов налогообложения.

Данный метод используется тогда, когда у организации есть покупатели, которые применяют общую систему налогообложения (являются плательщиками налога на добавленную стоимость (далее – НДС) и которые применяют специальные налоговые режимы (не являются плательщиками НДС).

В этом случае через специально созданную организацию, применяющую специальный налоговый режим, разделяют потоки реализации продукции. Соответственно все договоры с покупателями, не являющимися плательщиками НДС, заключаются с организацией, применяющей специальный налоговый режим, а договоры с плательщиками НДС заключаются с организацией, применяющей общую систему налогообложения, тем самым минимизируя НДС и налог на прибыль организаций.

2. Отсрочка налогового платежа.

Срок уплаты налогов связан с моментом возникновения объекта налогообложения и налоговым периодом. Перенести срок уплаты налога можно посредством представления уточненной декларации. Данный метод чаще всего используется при предоставлении деклараций по НДС, в которых заявлена сумма налога, подлежащая возмещению из бюджета.

3. Погашение за работников процентов по ипотеке вместо повышения заработной платы.

Согласно подп. 13 п. 1 ст. 422 НК РФ не подлежат обложению страховыми взносами суммы, выплачиваемые плательщиками своим работникам на возмещение затрат по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение и (или) строительство жилого помещения. Однако это возможно при условии, что данные компенсации предусмотрены трудовым или коллективным договором.

Использование обозначенной схемы дает возможность существенной экономии на страховых взносах.

#### 4. Разделение правоотношений.

Одно сложное правоотношение может быть разделено на ряд простых, в то время как первое может быть и самостоятельным правоотношением.

В качестве примера можно привести разделение договора купли-продажи имущества на договор купли-продажи и договор на оказание консультационных услуг. В этом случае сумма, уплаченная по договору на оказание консультационных услуг, списывается в расходы единовременно, без использования механизма начисления амортизации.

5. Замена договорных отношений на практике является наиболее привлекательным и часто используемым способом минимизации налоговых обязательств, поэтому о нем несколько подробнее.

При осуществлении предпринимательской деятельности каждый налогоплательщик самостоятельно определяет возможность использования различных договорных отношений, не забывая при этом оценить и ожидаемые налоговые последствия. Весьма привлекательной для хозяйствующего субъекта может показаться схема, где одни договорные правоотношения, операции по которым облагаются по повышенным ставкам налогообложения, заменяются на другие договорные правоотношения, реализация которых законодательно предусматривает возможность применения пониженных ставок. Экономическая сущность предпринимательской деятельности при этом остается неизменной.

Например, с целью применения повышающего коэффициента к норме амортизации при покупке основного средства договор купли-продажи меняют на договор лизинга.

В качестве примера замены договорных отношений можно привести и случаи использования схемы реализации товара конечным покупателям, которая осуществляется через комиссионеров (агентов) – взаимозависимых лиц, применяющих специальный налоговый режим в виде УСН с объектом «доходы минус расходы».

В действительности данный порядок взаимоотношений субъектов предпринимательской деятельности имеет место быть только в случае реального совершения сделок комиссионерами (наличие документального подтверждения, фактическое исполнение договора, экономическая обоснованность необходимости привлечения комиссионера), в противном случае данные действия перейдут в разряд сомнительных.

На практике использование указанных схем оптимизации всегда находится под пристальным контролем со стороны налоговых органов. Содержание всех договоров при проведении контрольных мероприятий тщательным образом проверяется и соответственно требует от налогоплательщиков максимально грамотно составленных документов для подтверждения правомерности своих действий и исключения даже вероятного подозрения на получение необоснованной налоговой экономии и недобросовестное использование своего права на минимизацию налогообложения.

Сотрудники налоговых органов при совершении проверок руководствуются различными федеральными и ведомственными правовыми актами. Так, требования к принципам ведения финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков содержатся в Письме ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@. Согласно его основным тезисам, положения НК РФ не ограничивают само право налогоплательщиков проводить свои хозяйственные операции так, чтобы налоговые последствия были минимальными, однако в избранном налогоплательщиком варианте сделки (операции) не должно присутствовать признака искусственности, лишенной хозяйственного смысла. Кроме того, налоговый орган не вправе настаивать, чтобы налогоплательщик выбрал тот или иной вариант построения хозяйственных операций<sup>7</sup>.

Несомненно, применение подобных амбивалентных способов оптимизации налогообложения является крайне рискованным шагом со стороны налогоплательщика.

При применении того или иного метода (способа) оптимизации налогообложения субъектам финансово-хозяйственной деятельности необходимо помнить, что единственный критерий возможности их использования – это законность. Все формально законные методы могут считаться законными лишь до того момента, пока не будет установлено, что их использование направлено исключительно на минимизацию налоговых обязательств, а не связано с какими-либо реалиями финансово-хозяйственной деятельности. В случае нарушения закона, в зависимости от тяжести негативных последствий, государством установлены различные виды ответственности за совершение налоговых правонарушений, причем размер штрафных санкций может существенно превышать ту обоснованную налоговую экономию, которая получена незаконным путем.

К сожалению, на практике в ряде случаев организации, прикрываясь якобы законной деятельностью, уклоняются от уплаты налогов, используя явно *незаконные методы* «агрессивного» планирования, провоцирующие возникновение конфликтных ситуаций между налогоплательщиком и налоговыми органами нередко с участием правоохранительных структур.

Назовем некоторые и рассмотрим подробнее те из них, которые наиболее часто используются среди способов агрессивного уклонения от уплаты налогов.

Приведенные ниже методы злоумышленники пытаются выдавать за правомерную налоговую оптимизацию, явно забывая о соблюдении принципа законности своих действий в рамках реализации бизнеса.

1. Прямое (умышленное) сокращение объекта налогообложения (т. е. уменьшение налогооблагаемой базы).

Метод направлен на уменьшение ряда налогооблагаемых операций. В качестве разновидности данного метода можно привести такой способ, как занижение рыночной стоимости имущества (например, путем составления отчета о его оценке с целью сокращения налога на имущество).

---

<sup>7</sup> Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

2. Перевод отдельных штатных работников предприятия в категорию индивидуальных предпринимателей и заключение с ними притворных хозяйственных договоров.

При использовании данного метода отдельных сотрудников организации переводят в статус индивидуального предпринимателя, который применяет специальный налоговый режим в виде УСН с объектом налогообложения «доходы». При этом фактически работник продолжает выполнять ту же работу, находится в том же подчинении, но получает не заработную плату, а вознаграждение в рамках договора оказания услуг. Организация в этом случае получает необоснованную налоговую экономию, не начисляя НДФЛ и страховые взносы с сумм заработной платы каждого из таких сотрудников.

3. Использование формально легитимных организаций (далее – ФЛО) для увеличения издержек хозяйственной деятельности. Это один из часто реализуемых способов агрессивного уклонения от уплаты налогов при практическом осуществлении предпринимательской деятельности, поэтому его прокомментируем более подробно.

Схема незаконного ухода от налогов выглядит следующим образом: с целью увеличения величины расходов по налогу на прибыль организаций и налоговых вычетов по НДС организации создают формальный документооборот между самой организацией и ФЛО либо рядом таких фирм. При этом вычеты и расходы существуют только на бумаге, а фактически вычеты и расходы отсутствуют (ФЛО не осуществляют деятельность и соответственно не поставляют товары, не оказывают услуги, не выполняют работы). На практике также может быть ситуация, когда для выполнения работ организацией привлекаются лица, не осуществляющие предпринимательскую деятельность, нигде официально не трудоустроенные и соответственно не способные представить документы, подтверждающие факт выполненных работ. Для «прикрытия» подобных расходов хозяйствующие субъекты, забывая о принципе законности, прибегают к оформлению документов с ФЛО. В результате налоги уменьшаются за счет завышения величины налоговых вычетов (по НДС) и расходов (для исчисления налога на прибыль организаций).

Таким образом, фактически реальную финансово-хозяйственную деятельность ФЛО не ведут, а создаются исключительно с целью минимизации налоговых обязательств «основной» организации.

Анализ правоприменительной практики свидетельствует о том, что чаще всего злоумышленниками для уменьшения налоговой нагрузки используется именно способ с ФЛО, с учетом этого представляется необходимым более детально осветить структурно-содержательные особенности их создания и использования, причем особо следует обратить внимание на тот факт, что буквально признаки ФЛО не закреплены в каком-либо едином правовом акте, а «разбросаны» по различным документам. Определенная позиция по данному вопросу сформирована и судебными органами.



Так, ФЛО, ведущей деятельностью с высоким уровнем риска, является организация, которая фактически не ведет и не может вести финансово-хозяйственную деятельность по причине отсутствия трудовых и материально-технических ресурсов, при этом организация может быть зарегистрирована по адресу «массовой» регистрации (более чем у десяти юридических лиц), учредителем (более чем в десяти юридических лицах) и руководителем (более чем в пяти юридических лицах) может быть заявлено лицо, обладающее признаками «массового», налоги уплачиваются в минимальных размерах, движение денежных средств по расчетному счету носит транзитный характер<sup>8</sup>. При этом данные признаки не являются определяющими для признания организации формально легитимной, все доказательства изучаются в совокупности и взаимосвязи непосредственно с содержанием самой операции (сделки).

В письмах ФНС России от 24.07.2015 № ЕД-4-2/13005@<sup>9</sup> и от 03.08.2016 № ГД-4-14/14126@ выделены признаки и критерии, которые свидетельствуют о фиктивности организации. К ним относятся: отсутствие личных контактов руководства организации и руководства контрагента, отсутствие документального подтверждения их полномочий, отсутствие информации о контрагенте в СМИ и др.

Определенная позиция, касающаяся признаков формально легитимных организаций, сформирована и судами. Так, еще в 2006 г. Пленум Высшего Арбитражного Суда РФ<sup>10</sup>, оценивая сложившуюся судебную практику, дал разъяснения по вопросу оценки доказательств обоснованности возникновения налоговой выгоды у налогоплательщика.

В качестве критериев, которые могут свидетельствовать о получении необоснованной налоговой выгоды, арбитражные суды предлагали учитывать наличие следующих фактов:

- отсутствие материальных, производственных и трудовых ресурсов, необходимых для осуществления реальной деятельности;
- невозможность поставки товаров, выполнения работ, оказания услуг по объективным причинам (с учетом времени, места, объема материальных ресурсов);
- учет только тех операций, которые связаны с получением необоснованной налоговой выгоды, в то время как необходимы сопутствующие, дополнительные операции.

В вышеуказанном постановлении отражены также признаки, при наличии совокупности которых очевидно, что операции учтены налогоплательщиком не в соответствии с их действительным экономическим смыслом и свидетельствуют о получении необоснованной налоговой выгоды.

<sup>8</sup> Письмо ФНС России 03.08.2016 № ГД-4-14/14126@. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

<sup>9</sup> Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

<sup>10</sup> Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды : постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 г. № 53. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Большое значение в конкретизации подходов к решению споров о получении необоснованной налоговой выгоды сыграла ст. 54.1 НК РФ, вступившая в силу 19 августа 2017 г. Данная статья закрепляет позицию законодателя об определении конкретных действий налогоплательщика, которые признаются злоупотреблением правами, и условий, которые должны быть соблюдены налогоплательщиком для возможности учесть расходы и заявить налоговые вычеты по имевшим место сделкам (операциям).

Основным критерием признания сделки сомнительной является умышленная минимизация налоговых обязательств путем завышения величины налоговых вычетов по НДС и расходов по налогу на прибыль организаций путем создания формального документооборота.

В Письме ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@<sup>11</sup> указано, что в п. 1 ст. 54.1 НК РФ предусмотрен запрет уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

Характерными примерами такого «искажения» являются:

- создание схемы «дробления бизнеса», направленной на неправомерное применение специальных режимов налогообложения;
- совершение действий, направленных на искусственное создание условий по использованию пониженных налоговых ставок, налоговых льгот, освобождения от налогообложения;
- создание схемы, направленной на неправомерное применение норм международных соглашений об избежании двойного налогообложения;
- нереальность исполнения сделки (операции) сторонами (отсутствие факта ее совершения).

К числу способов искажения сведений об объектах налогообложения, которые могут быть квалифицированы по п. 1 ст. 54.1 НК РФ, могут быть отнесены:

- неотражение налогоплательщиком дохода (выручки) от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), в том числе в связи с вовлечением в предпринимательскую деятельность подконтрольных лиц;
- отражение налогоплательщиком в регистрах бухгалтерского и налогового учета заведомо недостоверной информации об объектах налогообложения.

ФНС России делает акцент на необходимость доказывания умысла совершенного деяния. Для доказывания совершенных правонарушений налоговый орган должен целесообразно использовать весь спектр мероприятий, предусмотренный НК РФ, в том числе получение объяснений, проведение осмотров, допросов, инвентаризация имущества, выемка документов, истребование документов и пр.

<sup>11</sup> Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Все критерии в ст. 54.1 НК РФ закреплены для того, чтобы исключить возможность предъявления налоговыми органами формальных претензий к налогоплательщикам и защите прав и законных интересов хозяйствующих субъектов предпринимательской деятельности.

С учетом вышесказанного налогоплательщикам следует с высокой степенью осторожности и предусмотрительности совершать действия, которые в результате могут быть расценены налоговым органом и судами как действия, имеющие недобросовестный характер.

4. Формальная реорганизация юридического лица путем создания или выделения организаций и (или) регистрации индивидуальных предпринимателей является еще одним незаконным способом уклонения от налогов.

При применении схемы искусственного «дробления» бизнеса возможно несколько путей реализации умысла по получению так называемой «обоснованной» налоговой экономии.

Первый – путем создания организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих специальные налоговые режимы. Данная схема признается незаконной и направленной на уклонение от уплаты налогов при наличии фактов, свидетельствующих об умышленном характере деяния и отсутствии реальной деловой цели при осуществлении деятельности.

Второй – реорганизация в форме выделения нового юридического лица, которая не обусловлена целями делового характера, проведенная формально, без намерения осуществлять вновь созданной организацией реальную экономическую деятельность и с целью создания видимости перехода прав и обязанностей выделяемого юридического лица и вывода из оборота активов, не заплатив при этом НДС с реализации товаров, и списания с баланса Общества кредиторской задолженности, которая не могла быть уплачена ввиду ликвидации кредиторов либо наличия у последних признаков недействующих юридических лиц, не заплатив при этом налог на прибыль организаций.

Учитывая жесткий контроль со стороны налоговых органов за обоснованностью реорганизации юридических лиц и правомерностью использования специальных налоговых режимов, а также принимая во внимание нормы НК РФ, рекомендации Федеральной налоговой службы и сложившуюся в настоящее время судебную практику<sup>12</sup>, можно выделить ряд критериев законной и незаконной реорганизации (дробления бизнеса) (табл. 1).

Таким образом, при разграничении правомерной налоговой оптимизации и уклонения от уплаты налогов следует руководствоваться следующими основными критериями (табл. 2).

<sup>12</sup> Письма ФНС России: от 29.12.2018 № ЕД-4-2/25984 ; от 11.08.2017 № СА-4-7/15895@ ; от 19.01.2016 № СА-4-7/465@. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» ; определение Конституционного Суда РФ от 04.07.2017 № 1440-О. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Критерии законного и незаконного дробления бизнеса

Признаки законного дробления	Признаки незаконного дробления
<p><i>Самостоятельность компаний.</i>                      Каждая организация (индивидуальный предприниматель), включенная в группу компаний, ведет самостоятельную деятельность, а именно:                      — совершает финансовые и хозяйственные операции от своего имени, т. е. сама заключает договоры и рассчитывается по ним;                      — имеет основные средства;                      — имеет отдельный счет в банке;                      — ведет бухгалтер;</p> <p>— определяет объект налогообложения;                      — уплачивает налоги;                      — представляет декларации;                      — имеет свой штат сотрудников;                      — выплачивает им зарплату;                      — арендует имущество;                      — несет хозяйственные расходы;                      — хранит первичные документы и печати у себя;                      — отсутствие признаков подчинения действий компании воле не ее руководителей и собственников, а указаниям руководства другой организации, включенной в схему дробления бизнеса;                      — отсутствие влияния взаимозависимости сторон на условия и результаты экономической деятельности организаций</p>	<p><i>Полная взаимозависимость участников схемы.</i>                      Все организации (индивидуальные предприниматели), кроме одной, лишены самостоятельности и являются по сути лишь «техническими» компаниями, так как:                      — между участниками схемы существует прямая или косвенная взаимозависимость (аффилированность) (в том числе родственные отношения, участие в органах управления, служебная подконтрольность и пр.);                      — участники осуществляют аналогичный вид экономической деятельности;                      — организации несут хозяйственные и другие расходы друг за друга;                      — отсутствие у подконтрольных организаций собственных основных и оборотных средств, а также кадровых ресурсов;                      — использование одних и тех же вывесок, обозначений, контактов, сайтов сети «Интернет», а также офисов, складов, банков, в которых открываются и обслуживаются расчетные счета, контрольно-кассовой техники, терминалов и т. п.;</p> <p>— между участниками схемы формально перераспределен персонал без изменения его должностных обязанностей, непосредственного руководителя, рабочего места;                      — единственным поставщиком (покупателем) для одного участника схемы может являться другой ее участник либо поставщики (покупатели) у всех участников схемы общие;                      — интересы участников схемы во взаимоотношениях с госорганами и иными контрагентами (не входящими в схему дробления бизнеса) представляются одни и те же лица;</p>

Окончание табл. 1

	<p>– единые для всех участников службы, осуществляющие ведение бухгалтерского учета, кадрового делопроизводства, юридическое сопровождение и пр.;</p> <p>– показатели их деятельности, такие как численность персонала, занимаемая площадь и размер получаемого дохода, близки к предельным значениям, ограничивающим право на применение специальной системы налогообложения;</p> <p>– фактическое управление деятельностью участников схемы осуществляется одними лицами;</p> <p>– распределение между участниками схемы поставщиков и покупателей, исходя из применяемой ими системы налогообложения</p>
<p><i>Экономическая причина дробления.</i></p> <p>Структурирование бизнеса на группу компаний обусловлено разумными экономическими причинами, т. е. имеет деловую цель. Например, разделение видов деятельности, увеличение торговых точек, расширение сети поставщиков, снижение хозяйственных издержек и т. д.</p>	<p><i>Едиственная причина – снижение налогов.</i></p> <p>Едиственная достигнутая цель применения схемы дробления бизнеса – это уменьшение уплачиваемых всей группой компаний налогов, что выльядит подозрительно при расширении в целом всей деятельности</p>
<p><i>Реальность сделки.</i></p> <p>Совершаемые компаниями сделки являются реальными. Налоговые органы не оспаривают данный факт и не ставят его под сомнение. Доказательства того, что сделки фиктивны, отсутствуют</p>	<p><i>Иллюзия предпринимательской деятельности при фактическом отсутствии экономической составляющей.</i></p> <p>Целью является совершение мнимых сделок, по итогам которых происходит незаконное обналичивание денежных средств или завышение величины налоговых вычетов по налогам</p>

*Различия между налоговой оптимизацией и уклонением  
от уплаты налогов*

Критерий	Оптимизация налогообложения	Уклонение от уплаты налогов
Цель	Законная минимизация налоговых обязательств с целью увеличения доходов после уплаты всех платежей и повышения инвестиционной привлекательности предприятия	Умышленная незаконная минимизация налоговых обязательств
Объект налогообложения	Законная минимизация стоимости объекта	Сознательное сокрытие объекта
Уменьшение налоговой базы	Максимальное использование льгот и преференций, установленных законом	Формальное получение льгот и преференций без наличия реальных законных оснований
Последствия	Снижение налоговых обязательств	Налоговые санкции (штрафы, пени) при наличии оснований – привлечение к уголовной ответственности

В результате основное отличие законных методов оптимизации налогообложения и незаконных схем уклонения от уплаты налогов состоит в получении необоснованной налоговой экономии посредством учета операций не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учета операций, не обусловленных разумными экономическими или иными причинами, вне связи с осуществлением реальной предпринимательской деятельности, и направленной исключительно на минимизацию налоговых обязательств. В конечном итоге применение любых незаконных схем оптимизации налогообложения ведет к формированию «налогового разрыва», т. е. образованию разницы между суммой налогов, подлежащих к уплате, и суммой налогов, фактически уплаченных в бюджет государства.

Следование указанным критериям и правилам позволит субъектам финансово-хозяйственной деятельности минимизировать претензии со стороны налоговых органов и исключить такие обстоятельства, которые могут свидетельствовать о совершении налогоплательщиком, совместно с подконтрольными ему лицами, виновных, умышленных, согласованных действий, направленных не столько на разделение бизнеса, что признается оптимизацией предпринимательской деятельности, сколько на получение в результате применения схемы необоснованной налоговой выгоды путем уменьшения соответствующей налоговой обязанности или уклонения от ее исполнения.

Все решения по выбору способов законной оптимизации должны приниматься учредителями и руководителями после всестороннего и тщательного анализа всех последствий того или иного шага и влияния данных действий на размер налоговых обязательств. Причем применяемые способы выбираются не единожды, а должны следовать за изменением законодательства, которое нередко предоставляет новые возможности законной оптимизации налогообложения. Соответственно, для более качественной оптимизации налогообложения предприниматели должны постоянно корректировать проводимые мероприятия налоговой оптимизации и в случае потенциально возможного уменьшения налоговых обязательств полностью пересмотреть финансово-хозяйственную деятельность предприятия с учетом всех нововведений.

Грамотно проведенная политика налоговой оптимизации позволяет получить ряд преимуществ по сравнению с другими компаниями. Среди таких преимуществ, во-первых, можно выделить то, что во время постоянно меняющегося законодательства рассчитывать на конкурентные преимущества могут только те предприниматели, которые оперативно реагируют на вносимые поправки, что, в свою очередь, предполагает разработку нескольких вариантов налоговой оптимизации; во-вторых, налоговая экономия, полученная за счет применения законных способов минимизации налоговых обязательств, по сути, является неким резервом для формирования и увеличения чистой прибыли, что позволяет предприятию повышать конкурентоспособность, в том числе путем увеличения и модернизации активов организации и прочих аналогичных процедур усовершенствования; в-третьих, законная налоговая оптимизация существенно уменьшает риски негативных налоговых последствий в виде доначисленных сумм налогов, пени и штрафных санкций.

Таким образом, в целом законная налоговая оптимизация создает основу для финансовой независимости и устойчивости субъектов предпринимательской деятельности. В то время как применение незаконных схем ухода от налогообложения влечет значительные финансовые санкции для бизнеса, а в случае наличия признаков преступления – привлечение к уголовной ответственности субъектов финансово-хозяйственной деятельности.

### **Библиографический список**

*Беспалов М. В.* Налоговое планирование и оптимизация налогообложения : основные цели, задачи и принципы осуществления // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2013. № 23 (335). С. 26–32.

*Бобринев Р. В., Гулиева Н. Б.* Принципы налоговой оптимизации // Вестник Кемеровского гос. ун-та. 2014. № 4 (60), т. 1.

*Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н.* Налоговая оптимизация : принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика / под ред. А. В. Брызгалина. Изд. 2-е, перераб. и доп. Екатеринбург : Налоги и финансовое право, 2005.

*Глебов Д. А.* Уголовно-правовая борьба с уклонением от уплаты налогов : дис. ... канд. юрид. наук. Владивосток, 2002. 242 с.

*Глушко Т. Я.* Базовые принципы оптимизации налогообложения // Форум молодых ученых. 2020. № 1 (41). С. 119–121.

*Еремина М. В., Загвоздина В. Н.* Варианты минимизации налогообложения предприятий // Налоги и финансовое право. 2010. № 7.

*Кучеров И. И.* Налоговое право России : курс лекций. М. : ЮрИнфоР, 2001. 117 с.

*Липатова И. В.* Налоговое планирование : принципы, методы, правовые вопросы // Финансы. 2003. № 7.

*Митрофанова И. А., Тлисов А. Б., Яценко Г. А.* Оптимизация налогообложения как инструмент планирования финансовых результатов деятельности организации // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 28 (322). С. 34–43.

Налоги и налогообложение : учебник / Д. Г. Черник [и др.]. 2-е изд., перераб. и доп. М. : ИНФРА-М, 2003.

*Пепеляева С. Г.* Налоговое право / под ред. С. Г. Пепеляева. М. : ФБК-Пресс, 2000. 578 с.

*Юрмашев Р. С.* Налоговая оптимизация и налоговое правонарушение : грани соотношения понятий // Адвокатская практика. 2005. № 3.

## References

*Bespalov M. V.* Tax planning and optimization of taxation: main goals, objectives and principles of implementation // Accounting in budgetary and non-profit organizations. 2013. № 23 (335). P. 26–32.

*Bobrinev R. V., Gulieva N. B.* Principles of tax optimization // Bulletin of the Kemerovo State University. 2014. № 4 (60). Vol. 1.

*Bryzgalin A. V., Bernik V. R., Golovkin A. N.* Tax optimization: principles, methods, recommendations, arbitration practice / Ed. Ph.D. A.V. Bryzgalina. Ed. 2nd, revised. and additional. Yekaterinburg : Taxes and financial law, 2005.

*Glebov D. A.* Criminal legal struggle against tax evasion: Dis. ... cand. legal Sciences. Vladivostok, 2002. 242 p.

*Glushko T. Ya.* Basic principles of tax optimization // Forum of Young Scientists. 2020. № 1 (41). P. 119–121.

*Eremina M. V., Zagvozdina V. N.* Options for minimizing the taxation of enterprises // Taxes and financial law. 2010. № 7.

*Kucherov I. I.* Russian tax law: a course of lectures. М. : YurInfoR, 2001. 117 p.

*Lipatova I. V.* Tax planning: principles, methods, legal issues // Finance. 2003. № 7.

*Mitrofanova I. A., Tlisov A. B., Yatsenko G. A.* Optimization of taxation as a tool for planning the financial results of an organization // International Accounting. 2014. № 28 (322). P. 34–43.

Taxes and taxation: Textbook / D. G. Chernik [et al.]. 2nd ed., add. and reworked. М. : INFRA-M, 2003.

*Pepelyaeva S. G.* Tax Law / Ed. S.G. Pepelyaev. М. : FBK-Press, 2000. 578 p.

*Yurmashev R. S.* Tax optimization and tax offense: facets of the correlation of concepts // Advocate practice. 2005. № 3.



**Для цитирования:**

Лушина Л. А., Логинова А. С. Об определении критериев разграничения законных и противоправных способов налоговой оптимизации // Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Право. 2022. № 2(49). С. 260–276. DOI: <https://doi.org/10.17308/law/1995-5502/2022/2/260-276>

**Recommended citation:**

Lushina L. A., Loginova A. S. On the definition of criteria for distinguishing between legal and illegal methods of tax optimization // Proceedings of Voronezh State University. Series: Law. 2022. № 2(49). P. 260–276. DOI: <https://doi.org/10.17308/law/1995-5502/2022/2/260-276>

*Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики»*

*Лушина Л. А., кандидат юридических наук, доцент кафедры гражданского права и гражданского процесса*

*E-mail: llushina@hse.ru*

*Логинова А. С., кандидат юридических наук, доцент кафедры конституционного и административного права*

*E-mail: aloginova@hse.ru*

*National Research University «Higher School of Economics»*

*Lushina L. A., Candidate of Legal Sciences, Associate Professor of the Civil Law and Civil Process Department*

*E-mail: llushina@hse.ru*

*Loginova A. S., Candidate of Legal Sciences, Associate Professor of the Constitutional and Administrative Law Department*

*E-mail: aloginova@hse.ru*