

УДК 336.2

РАЗГРАНИЧЕНИЕ ЗАКОННЫХ МЕТОДОВ НАЛОГОВОЙ ОПТИМИЗАЦИИ И НЕОБОСНОВАННОЙ НАЛОГОВОЙ ВЫГОДЫ

¹**Климентьев И.Р.**

студент,

Елецкий государственный университет им. И.А. Бунина,

Елец, Россия

Аннотация: В статье рассматривается проблема разграничения законных методов налоговой оптимизации и необоснованной налоговой выгоды в российской правовой системе. Анализируется эволюция правового подхода к данному вопросу - от Постановления Пленума ВАС РФ № 53 до законодательного закрепления критериев в статье 54.1 Налогового кодекса РФ. Рассматриваются оценочные критерии, используемые налоговыми органами и судами: наличие разумной деловой цели, экономическая оправданность расходов, реальность хозяйственных операций и проявление должной осмотрительности. На примерах из судебной практики показаны типичные случаи правомерной налоговой экономии и схем, признанных необоснованными. Особое внимание уделяется правовым последствиям для компаний, допустивших нарушения, включая налоговую, административную и уголовную ответственность.

Ключевые слова: Налоговая оптимизация, необоснованная налоговая выгода, деловая цель, экономическая оправданность, должная осмотрительность, налоговые риски, судебная практика.

DISTINCTION BETWEEN LEGAL TAX OPTIMIZATION METHODS AND UNJUSTIFIED TAX BENEFIT

²**Klimentyev I.R.**

student,

¹ **Научный руководитель:** Степаненкова Н.М., канд. экон. наук, доцент, ФГБОУ ВО «Елецкий государственный университет им. И.А. Бунина», ЕГУ им. И.А. Бунина, Россия, г. Елец

² **Scientific supervisor:** Stepanenkova N.M., Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Bunin Yelets State University, YelSU, Russia, Yelets

*Bunin Yelets State University,
Yelets, Russia*

Abstract: The article examines the problem of distinguishing between legal tax optimization methods and unjustified tax benefits in the Russian legal system. The evolution of the legal approach to this issue is analyzed - from the Resolution of the Plenum of the Supreme Arbitration Court No. 53 to the legislative consolidation of criteria in Article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation. The evaluation criteria used by tax authorities and courts are considered: presence of reasonable business purpose, economic justification of expenses, reality of business transactions and exercise of due diligence. Examples from judicial practice show typical cases of legitimate tax savings and schemes recognized as unjustified. Particular attention is paid to the legal consequences for companies that have committed violations, including tax, administrative and criminal liability.

Keywords: Tax optimization, unjustified tax benefit, business purpose, economic justification, due diligence, tax risks, judicial practice.

В современной российской экономической реальности вопрос о том, где заканчивается законная налоговая оптимизация и начинается необоснованная налоговая выгода, является одним из наиболее сложных и спорных [1]. Ответ на него лежит не в одной конкретной статье Налогового кодекса, а в сложной системе взаимосвязанных норм права, разъяснений контролирующих органов и в обширной судебной практике [2]. Отправной точкой для формирования этого подхода стало знаковое Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ № 53 от 12 октября 2006 года «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды». Этот документ впервые на таком высоком уровне закрепил принцип, согласно которому формальное соответствие операции букве закона недостаточно для ее признания – требуется установить ее экономическую целесообразность и деловую цель.

Позже эти принципы были инкорпорированы непосредственно в Налоговый кодекс РФ с введением статьи 54.1 «Пределы осуществления прав

по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов». Данная норма законодательно закрепила, что налоговая выгода может быть признана необоснованной, если она получена вне связи с реальным осуществлением предпринимательской или иной экономической деятельности [2]. Иными словами, если основной или единственной целью операции было исключительно снижение налоговых платежей без намерения получить реальный экономический эффект, такая операция находится в зоне риска.

На основе этих фундаментальных документов ФНС России и суды сформировали систему конкретных, проверяемых критериев для оценки действий налогоплательщика [9]. Центральными из них являются:

Наличие разумной деловой цели. Операция должна быть направлена на достижение не просто налогового, а хозяйственного результата – получение дохода, оптимизация процессов, расширение рынков сбыта. Отсутствие такой цели или ее второстепенность по отношению к налоговой экономии сразу настораживает проверяющих.

Экономическая оправданность затрат. Это один из ключевых и наиболее часто оспариваемых критериев. Расходы должны быть обоснованы с точки зрения их необходимости для деятельности компании, а их размер – соответствовать рыночным условиям и логике бизнеса. Например, закупка явно избыточного объема материалов или оплата услуг по завышенным ценам без объективных причин будет признана неоправданной.

Реальность хозяйственной операции и исполнения обязательств. Налоговые органы тщательно проверяют, был ли факт реального выполнения работ, оказания услуг или отгрузки товаров. Проверяется наличие необходимых у контрагента производственных мощностей, квалифицированного персонала, складских помещений и транспортных средств для осуществления заявленных объемов работ.

Проявление должной осмотрительности при выборе контрагента.

Налогоплательщик обязан предпринять все разумные меры для проверки своего партнера. В эту обязанность входит проверка государственной регистрации, правоспособности, наличия у контрагента необходимых лицензий, его финансового состояния, деловой репутации и фактического местонахождения. Использование в расчетах компаний-«однодневок», фирм с признаками массового адреса или номинального руководства является для инспекций прямым указанием на получение необоснованной выгоды.

Правовая база сегодня позволяет налоговым органам отойти от формальной проверки документов и проводить всесторонний анализ хозяйственной ситуации, оценивая прежде всего экономическую суть операций, а не только их юридическое оформление.

Опираясь на эту сформированную правовую базу, можно вывести конкретные критерии, которые позволяют на практике провести черту между законной оптимизацией и рискованной схемой.

На практике разграничение между законной оптимизацией и необоснованной выгодой проводится через детальный анализ совокупности конкретных признаков, которые формируют, по сути, два противоположных портрета налогоплательщика. Со стороны законной оптимизации прослеживается логичная и прозрачная деловая стратегия. Компания использует прямо предусмотренные законодательством льготы, такие как применение специальных режимов (УСН, патент), освобождение от НДС или инвестиционные вычеты. Все ее хозяйственные операции являются реальными и экономически обоснованными: закупки материалов соответствуют объемам производства, штат сотрудников соответствует операционным задачам, а заключаемые договоры отражают действительные намерения сторон. Такой бизнес тщательно подходит к выбору контрагентов, проверяя их деловую репутацию, финансовую устойчивость и наличие необходимых ресурсов для исполнения обязательств. Его документация

Вектор экономики | www.vectoreconomy.ru | СМЭ Эл № ФС 77-66790, ISSN 2500-3666

является полной и достоверной, первичные документы (накладные, акты) четко подтверждают факт перехода товаров, услуг или прав. Деловая цель таких операций не вызывает сомнений — это развитие производства, выход на новые рынки или повышение операционной эффективности, а снижение налоговой нагрузки становится ее закономерным и не главным следствием.

Совершенно иную картину мы наблюдаем в случае с рискованными схемами, где формальное соблюдение норм маскирует отсутствие реальной деловой активности. Классическим признаком является искусственность и усложненность схемы, когда привлечение цепочки контрагентов или проведение многоходовых операций не имеет логичного экономического объяснения и направлено исключительно на создание формальных оснований для налоговых вычетов или убытка. Центральным элементом таких схем часто выступают фирмы-однодневки или контрагенты с признаками номинальности — компании без штата, офиса, активов и реальной возможности выполнить взятые на себя обязательства. Экономическая оправданность расходов в этих случаях крайне сомнительна: компания может нести затраты, явно несоразмерные получаемым доходам или не связанные с основной деятельностью. Документальное оформление часто носит формальный, шаблонный характер, а первичные документы содержат ошибки, не отражают реальных условий сделки и не могут быть надлежаще проверены. Таким образом, если в первом случае налоговая экономия является побочным продуктом грамотного управления, то во втором — она является единственной и главной целью, ради которой и выстраивается вся искусственная конструкция, не имеющая отношения к реальному бизнесу. Именно эти теоретические критерии находят свое прямое и наглядное отражение в судебной практике, где разбираются конкретные дела, ставшие прецедентами для оценки налоговых рисков.

Рассмотренные теоретические критерии наглядно воплощаются в реальных судебных спорах, которые служат важнейшим ориентиром для Вектор экономики | www.vectoreconomy.ru | СМИ Эл № ФС 77-66790, ISSN 2500-3666

бизнеса. Классическим примером законной оптимизации является целенаправленное структурирование бизнеса под специальный режим налогообложения, например, когда компания дробит деятельность на несколько юридических лиц, чтобы соответствовать лимитам по выручке для применения УСН, при этом каждое из юридических лиц ведет реальную деятельность, имеет свой штат, активы и несет все соответствующие операционные расходы. Другим законным методом является грамотное использование имущественного налогового вычета при покупке жилья или рефинансирование ипотечного кредита с целью снижения процентной ставки, что прямо предусмотрено законом.

В противовес этому, арбитражная практика изобилует примерами схем, которые были единодушно признаны необоснованными. Хрестоматийным случаем является привлечение компанией-«прокладкой» транзитного контрагента, который формально выполняет функции посредника между двумя взаимозависимыми компаниями исключительно для создания искусственного НДС-вычета. Суд в такой ситуации, как в деле № А19-3453/2020 [6], указывает на отсутствие у «прокладки» персонала, офиса, транспортных средств и реальной возможности исполнить обязательства, признавая операцию фиктивной. Другой распространенный пример — это создание формальных убытков с помощью закупки непрофильных и явно избыточных услуг у контрагента с сомнительной репутацией, например, приобретение производственным предприятием огромного объема консультационных или маркетинговых услуг, стоимость которых несоразмерна его доходам и основному виду деятельности, что было рассмотрено в деле № А40-283501/19 [7].

Последствия для компаний, чьи операции будут переквалифицированы, являются суровыми и многогранными [8]. Налоговые органы вправе доначислить все неуплаченные налоги, прежде всего НДС и налог на прибыль, исходя из того, что операции не были обоснованы реальной хозяйственной

Вектор экономики | www.vectoreconomy.ru | СМЭ Эл № ФС 77-66790, ISSN 2500-3666

целью. К доначисленным суммам автоматически начисляются пени за каждый день просрочки платежа. Кроме того, применяются штрафные санкции по статьям 122 и 123 Налогового кодекса РФ, которые могут составлять 20% или 40% от неуплаченной суммы налога в зависимости от наличия или отсутствия умысла в действиях налогоплательщика. В наиболее серьезных случаях, когда сумма неуплаченных налогов является крупной или особо крупной, наступает уголовная ответственность по статье 199 Уголовного кодекса РФ, что грозит руководителю и главному бухгалтеру крупными штрафами, принудительными работами или даже лишением свободы. Судебная практика наглядно демонстрирует, как теоретические критерии находят применение в реальных спорах с налоговыми органами, а последствия ошибки оказываются системными и затрагивают как финансовое состояние компании, так и личную ответственность ее руководителей.

Проведенный анализ позволяет сделать вывод о наличии сформировавшейся системы критериев разграничения законной налоговой оптимизации и необоснованной налоговой выгоды, основанной на принципе приоритета экономического содержания над юридической формой [7]. Установлено, что правомерность налоговой экономии определяется совокупностью факторов: наличием разумной деловой цели, экономической оправданностью расходов и реальностью хозяйственных операций. Современная правоприменительная практика демонстрирует последовательный подход к оценке не формального соответствия, а экономической сущности операций, что находит отражение в положениях ст. 54.1 НК РФ и сложившейся судебной практике. Последствия признания налоговой выгоды необоснованной носят системный характер, затрагивая как финансовую устойчивость предприятия, так и персональную ответственность его руководителей, что подтверждает необходимость построения налоговой политики на принципах документальной обоснованности и экономической целесообразности хозяйственных операций.

Библиографический список:

1. Громов В. В. Уклонение от уплаты налогов: сущность и значение в налоговой терминологии // Финансовое право. — 2019. — № 3. — С. 32–36.
2. Веретило А. А. Налоговые последствия получения необоснованной налоговой выгоды // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. 2020. №1. С. 240-244
3. Волков А. В. Признаки необоснованной налоговой выгоды в контексте злоупотребления гражданскими и налоговыми правами // Вестник арбитражной практики. 2017. №6. С. 3-28.
4. Гордеева И. Г. Необоснованная налоговая выгода: отличительные признаки и практика применения // Финансы. 2020. № 3. С. 37-41.
5. Трубицина Н. Изменения в налоговом законодательстве за 2005 г. Судебная практика по вопросам налогообложения. Налогообложение юридических и физических лиц: вопросы-ответы, комментарии / Трубицина Н; Трубицина Н. – Москва: Полиграф-бизнес, 2005. – 159 с. – (Полиграфбизнес-консультант: Для рук. предприятий и бухгалтеров). – ISBN 5-01-004776-4. – EDN QWMDMT.
6. Рец, В. В. Упрощённая система налогообложения как элемент современных методов оптимизации налогообложения предприятий / В. В. Рец // Известия Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова. – 2013. – № 1(11). – С. 133-146. – EDN PXPROZ.
7. Абакарова, Р. Ш. Проблема двойного налогообложения и противодействие уклонению от налогообложения / Р. Ш. Абакарова // Перспективы и закономерности модернизации современного общества: новый взгляд (экономические, социальные, философские, политические, правовые общенаучные аспекты): Материалы международной научно-практической конференции, Саратов, 25 июня 2014 года. Том Часть 1. – Саратов: Общество с ограниченной ответственностью "Академия управления", 2014. – С. 13-15. – EDN SWRBAL.

8. Одаренко, Е. С. Понятие "налогообложения": основные принципы и система налогообложения в Российской Федерации / Е. С. Одаренко, Д. А. Чернышова, А. А. Белоусова // МАТЕРИАЛЫ и МЕТОДЫ ИННОВАЦИОННЫХ исследований и РАЗРАБОТОК: сборник статей Международной научно-практической конференции, Челябинск, 17 марта 2019 года. Том Часть 2. – Челябинск: Общество с ограниченной ответственностью "ОМЕГА САЙНС", 2019. – С. 137-139. – EDN YPLLHO.

9. Байсиева, Д. А. Особенности налогообложения субъектов малого и среднего бизнеса при упрощенной системе налогообложения / Д. А. Байсиева, З. М. Хочуева // Бруцеллэз: перспективы решения проблемы на основе новых научных знаний: Материалы Международной научно-практической конференции, Махачкала, 28 октября 2023 года. – Махачкала: ИП "Магомедалиев С.А.", 2023. – С. 419-425. – EDN KYHUPJ.

10. Ланцева, Т. Г. Налоги и налогообложение (упрощенная система налогообложения): Курс лекций: учебное пособие / Т. Г. Ланцева. – Кемерово: Кемеровский институт (филиал) федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования "Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова", 2008. – 203 с. – EDN YJQSQB.

11. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63894/

12. Федеральный закон "О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации" от 18.07.2017 N 163-ФЗ (последняя редакция) URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_220282/

13. Пименов, Н. А. Управление финансовыми рисками в системе экономической безопасности: учебник и практикум для вузов / Н. А. Пименов. Вектор экономики | www.vectoreconomy.ru | СМЭЛ № ФС 77-66790, ISSN 2500-3666

— 3-е изд., перераб. и доп. — Москва: Издательство Юрайт, 2025. — 353 с. — (Высшее образование). — ISBN 978-5-534-16342-1. — Текст: электронный // Образовательная платформа Юрайт [сайт]. — URL: <https://urait.ru/bcode/560218>

Оригинальность 79%