

Козлова Анна Михайловна

канд. экон. наук, доцент

ФГКВОУ ВО «Военный университет»

Минобороны России

г. Москва

DOI 10.21661/r-116825

**МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ СУДЕБНЫХ
ДОКТРИН В ПРОЦЕССЕ ПРЕПОДАВАНИЯ МОДУЛЯ
«НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ И НАЛОГОВЫЕ ПРОВЕРКИ» В РАМКАХ
СПЕЦИАЛИЗАЦИИ «ЭКОНОМИКО-ПРАВОВОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ
ЭКОНОМИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ»**

***Аннотация:** в данной статье приведены разработки предложений по оптимизации содержания курса обучения по модулю «Налогообложение и налоговые проверки» с учетом применения судебных налоговых доктрин. Отдельное внимание уделено рассмотрению понятия «судебная доктрина» и ее влиянию на судебное производство по налоговым спорам. Освещены основные судебные доктрины. Предложено включение судебных доктрин в материалы для изучения по предмету «Налогообложение и налоговые проверки».*

***Ключевые слова:** налогообложение, налоги, судебная доктрина, налоговые нарушения, судебная практика.*

Рассмотрение вопроса о применении судебных доктрин в процессе обучения в высших учебных заведениях проведем на примере Финансово-экономического факультета Военного университета Министерства обороны Российской Федерации.

Военный университет, созданный на базе Гуманитарной академии Вооруженных Сил и Военной академии экономики, финансов и права, является многопрофильным учебным заведением, ведущим учебно-методическим центром ВС РФ, осуществляющим подготовку офицерских кадров по ряду направлений. Во-

енный университет – это 11 факультетов, на которых проходят обучение курсанты и офицеры Вооруженных Сил Российской Федерации. Специальный факультет организован и специализируется на подготовке иностранных курсантов. На факультете обучаются военнослужащие государств – военно-стратегических партнеров, в том числе по Организации Договора о коллективной Безопасности (ОДКБ) – Армения, Киргизия, Казахстан, по Содружеству Независимых Государств (СНГ) – Туркмения как ассоциированный член СНГ, Монголия как наблюдатель. Также проходят обучение представители других стран, входящих в круг геополитических интересов России (Абхазия, Афганистан и т. д.).

Преподавание модуля «Налогообложение и налоговые проверки» введено в процесс обучения на финансово-экономическом факультете ВУМО относительно недавно. Модуль включает в себя содержание двух дисциплин: «Налоги и налогообложение» и «Организация и методика проведения налоговых проверок». Модуль относится к дисциплинам базовой части профессионального цикла ОП по специальности *080101 Экономическая безопасность*, формирующей у курсантов базовые знания и умения, способствующие развитию современного экономического мышления, необходимые выпускнику Военного университета для выполнения обязанностей по должностному предназначению в современных условиях.

Изучение модуля базируется на общекультурных и профессиональных компетенциях, сформированных в рамках общего среднего или среднего профессионального образования, а также в ходе освоения дисциплин (модулей) в соответствии с учебным планом по ОП специалитета: «Математика»; «Эконометрика»; «Правоведение»; «Административное право»; «Финансы»; «Рынок ценных бумаг»; «Экономическая теория»; «Бухгалтерский учет»; «Информатика и информационные технологии».

Модуль изучается в тесном взаимодействии с дисциплинами (модулями): «Бюджет и бюджетная система»; «Экономический анализ»; «Финансовый менеджмент»; «Аудит и судебная экономическая экспертиза».

Модуль является предшествующим для дисциплин (модулей) «Бюджетный учет и отчетность»; «Денежное довольствие и социальные гарантии военнослужащим»; «Оценка собственности»; «Контроль и ревизия»; «Финансы бюджетных организаций»; «Организация и оплата труда»; «Экономическая безопасность»

Рабочая программа и методика преподавания дисциплины «Налоги и налогообложение» не вызывают вопросов. Вторая же часть модуля «Организация и методика проведения налоговых проверок» является относительно новой образовательной дисциплиной. В результате методики проведения налоговых проверок по отдельным видам налогов, методы работы налоговиков во время проведения налоговых проверок и актуальные вопросы налогообложения различных видов деятельности широко освещены и применяются в процессе обучения, но базируются исключительно на действующем налоговом законодательстве. Изучение дисциплины не вполне учитывает практических аспектов проведения налоговых проверок и сложившейся судебной практики, которая за последние 10 лет одним из ключевых направлений проводимой госы государства, ударством политики по обеспечению экономической безопасности в сфере сбора налогов.

С учетом того, что регулирование налоговых отношений производится в основном императивным методом властных предписаний, базирующихся на принуждении со стороны государства, теоретически и практически значимым в налоговом праве является определение четких границ этих властных полномочий. Определенность источников налогового права является гарантией соблюдения прав и интересов всех участников налоговых отношений, что является абсолютно необходимым для стабильности как государства в целом, так и для деятельности налоговой системы. В последние десятилетия в Российской Федерации сформировалась принципиально новая налоговая система. Однако при этом налоговое реформирование продолжается. Важным условием эффективного функционирования налоговой системы страны является ее грамотное правовое регулирование посредством правовых норм, закрепленных в различных источниках. На сегодняшний день можно говорить о противоречивости российского

налогового законодательства и необходимости совершенствования системы источников налогового права.

Деятельность судебной власти оказывает существенное влияние на регулирование налоговых отношений, но в то же время ни место, ни понятие судебной доктрины в российском налоговом праве не определены.

Рассмотрим сущность понятия «судебная доктрина» и ее влияние на судебное производство по налоговым спорам. Традиционно к источниками права в налоговой сфере относят Конституцию Российской Федерации, законодательство о налогах и сборах (Налоговый кодекс и федеральные законы), законодательство субъектов Российской Федерации о налогах и сборах, нормативно-правовые акты органов исполнительной власти, которые издаются в случаях, прямо предусмотренных налоговым законодательством, и не могут его дополнять или изменять.

Россия не является страной прецедентного права, поэтому формально судебные акты Высшего арбитражного суда (ВАС), Верховного суда (ВС), Федеральных арбитражных судов регионов (ФАС) не являются самостоятельными источниками права. Тем не менее судебные источники права – судебные акты ФАС округов, ВАС, ВС и КС – имеют иногда решающее значение в регулировании налоговых отношений и разрешении налоговых споров.

Так, решения Конституционного суда (КС) обязательны на всей территории Российской Федерации для всех правоприменителей. Формально судебные акты КС не должны приводить к появлению новых норм права: суд может выявить конституционно-правовую природу той или иной законодательной нормы, придать ей иной конституционно-правовой смысл или даже отменить ее как несоответствующую Конституции. Помимо этого, у КС есть право на законодательную инициативу. Но дополнять законодательство нормами, вводить новые понятия, новые права и обязанности для налогоплательщиков и налоговых органов, то есть заниматься нормотворчеством, КС не вправе.

Несколько другая ситуация с постановлениями пленумов ВАС и ВС: данные судебные акты обязательны не для всех правоприменителей, а только для нижестоящих судов. Фактически данные акты имеют силу обязательного прецедента. Более того, в соответствии со ст.170 АПК, в мотивировочной части решения арбитражного суда могут содержаться ссылки на постановления пленума ВАС по вопросам судебной практики. Для налогоплательщиков постановления не являются обязательными руководящими документами, но активно используются хозяйствующими субъектами при планировании своей деятельности.

Еще одна категория судебных актов – постановления пленумов ВАС и ВС, а также постановления ФАС округов по конкретным делам. Данные судебные акты являются своего рода ориентирами, убеждающими прецедентами при рассмотрении налоговых споров. Так, одна из главных задач ВАС и ВС – обеспечение единообразия судебной практики в целях достижения стабильности гражданского оборота. Высшие судебные инстанции следят за тем, чтобы нижестоящие суды не нарушали единообразие применения законодательных норм в схожих, однотипных делах.

Вступивший в законную силу судебный акт, нарушающий единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, подлежит изменению или отмене, что и является дополнительным фактором, который повышает значимость ранее принятых высшими судебными инстанциями постановлений по конкретным делам. Таким образом, и решения КС, и судебные акты ВАС и ВС могут оказывать серьезное влияние на исход каждого конкретного спора. В свою очередь, накопление и последующее обобщение судебного судебного практики и приводит к возникновению судебных доктрин – типовых подходов, методов разрешения определенных судебных споров.

В настоящее время, несмотря на отсутствие прецедентного права, сложилась такая ситуация, когда судебные доктрины, не будучи закреплены на законодательном уровне, фактически играют роль самых настоящих норм права. Таких понятий, как «должная осмотрительность», «деловая цель», или «фактическое

место деятельности», нет ни в гражданском, ни в налоговом кодексе. Не описаны в законодательстве и правила применения судебных доктрин.

Таким образом, наравне с законодательными нормами, при разрешении налоговых споров применяются судебные доктрины, которые фактически стали самостоятельными нормами права. И эту практику нельзя не учитывать при формировании компетенций курсантов, обучающихся по специальности «Экономическая безопасность». Курсанты по окончании обучения в своей профессиональной деятельности должны руководствоваться не только формальными правилами, но и знать и уметь применять сложившиеся практические подходы к проведению налоговых проверок и способы оценки правомерности тех или иных налоговых схем и методов налоговой оптимизации, уметь различать одни от других и правомерно действовать в интересах государства и общества.

Для развития указанных компетенций предлагается введение в программу обучения модуля «Налогообложение и налоговые проверки» изучение сложившихся судебных доктрин, описанных выше, рассмотрение показательных примеров их применения, использование которых обеспечит грамотное и компетентное проведение налоговых проверок. Приведем их анализ подробно.

Доктрина приоритета содержания над формой

Указанная доктрина означает, что при оценке налоговых последствий сделок во внимание принимаются фактически сложившиеся между налогоплательщиками отношения, их суть, а не внешняя форма, которую стороны ей придали «на бумаге».

Это первая по времени возникновения доктрина, которая сформировалась уже к середине 90-х годов 20 в. В то время перед налоговыми органами остро встала проблема: как противодействовать злоупотреблениям предприятий, которые массово начали заключать фиктивные «материальные» (например поставка несуществующего товара) или «нематериальные» (работы по ремонту помещения, маркетинговые и юридические услуги) сделки, проверить реальность которых зачастую было затруднительно (мнимые сделки). Также компании активно использовали целый ряд сделок, совершавшихся с целью прикрыть другие

сделки, налоговые последствия которых были менее выгодны для налогоплательщика (притворные сделки). Например, заключение договора простого товарищества с целью прикрыть договор аренды, когда одна сторона договора под видом вклада в простое товарищество представляет помещение другой стороне, но фактически никакой совместной деятельности не ведется, второй участник товарищества использует помещение исключительно в собственных интересах.

В настоящее время на практике доктрина «существо над формой» реализуется через применение соответствующих налоговых последствий к ничтожным сделкам (мнимым и притворным).

Во-первых, мнимые и притворные сделки ничтожны в силу закона (ст.170 ГК). Высший арбитражный суд в п.7 Постановления пленума №53 от 12.10.2006 г. «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиками налоговой выгоды» указал, что «если суд на основании оценки представленных налоговым органом и налогоплательщиком доказательств придет к выводу о том, что налогоплательщик для целей налогообложения учел операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, суд определяет объем прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции».

Это в полной мере относится к налоговым последствиям признания сделки мнимой или притворной. В случае мнимой сделки соответствующие суммы исключаются из расходов по налогу на прибыль, доначисляется НДС, если НДС по сделке принимался к вычету. В случае притворной сделки налоги доначисляются исходя из существа прикрываемой сделки, которую стороны на самом деле имели в виду и фактически совершили.

Во-вторых, в п. 8 постановления №53 ВАС указал, что «мнимые и притворные сделки являются недействительными независимо от признания их таковым судом в силу положения ст.166 ГК». Таким образом, налоговые органы не обязаны для применения налоговых последствий ничтожны сделок (мнимых и притворных) подавать в суд дополнительные иски о признании сделок ничтожными.

В соответствии с постановлением ВАС №53, о необоснованности налоговой выгоды могут свидетельствовать:

- невозможность реального осуществления налогоплательщиком указанных операций с учетом времени, местонахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг;

- отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств». Иначе говоря, само по себе наличие товара в распоряжении покупателя отнюдь не означает, что заключенные по документам сделки также являются реальными.

В налоговых отношениях рассматриваемая доктрина преимущества содержания над формой в настоящее время реализуется путем применения к притворным и мнимым сделкам соответствующих налоговых последствий: доначисление налога на прибыль, НДС, налога на имущество, других налогов. Налоговые последствия рассчитываются исходя из подлинного экономического содержания соответствующей сделки. Если сделка совершена в «антисоциальных» целях и связана с реализацией алкогольной, спиртосодержащей или опасной для жизни и здоровья граждан продукцией, налоговые органы вправе требовать взыскания всего полученного по сделке в доход государства в соответствии со ст.169 ГК.

Доктрина экономической целесообразности

В основе данной доктрины лежит определение предпринимательской деятельности, данное в ГК РФ: «Предпринимательской является самостоятельная, осуществляемая на свой страх и риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от использования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном порядке». Иначе говоря, если компания ведет деятель-

ность, несет затраты, заключает сделки и при этом данные расходы экономически не оправданны, не соответствуют критериям предпринимательской деятельности, которые сформулированы в гражданском законодательстве.

В настоящее время налоговые органы ориентированы не на оценку эффективности деятельности налогоплательщика и трактовку целесообразности тех или иных расходов с этой точки зрения, а лишь на установление самого факта направленности действий налогоплательщика, его намерения получить экономический эффект. Будет ли фактически полученный эффект положительным или отрицательным, зависит в конечном итоге от действий самого налогоплательщика, квалификации его менеджеров, от состояния рынка и многих других внешних факторов и не должен являться предметом оценки налоговых органов.

Доктрина должной осмотрительности

Смысл доктрины должной осмотрительности в том, что налогоплательщик должен проявить разумную осмотрительность при выборе контрагента, установить его правоспособность, полномочия лиц, которые действуют от его имени, а также, в идеальном случае, убедиться в добросовестности контрагента в отношении выполнения своих обязанностей как налогоплательщика. Предполагается, что, если компания не проявит разумной осмотрительности, а контрагент окажется налогоплательщиком, который не исполняет своих обязательств перед бюджетом, компанию могут лишить налоговых выгод (расходы по налогу на прибыль, возмещение НДС), которые она получила от взаимоотношений с данным контрагентом.

С одной стороны, прямых требований законодательства о проверке деловой репутации контрагента нет. С другой стороны, судебная практика исходит из того, что, если налогоплательщик, не проявив должной осмотрительности, получил определенные налоговые выгоды от взаимоотношений с недобросовестным контрагентом, который не сдает отчетность и не платит налоги, несправедливо было бы возлагать на бюджет последствия неосмотрительного выбора контрагента.

Указанная выше позиция многократно обсуждалась и рассматривалась различными судебными инстанциями. В итоге доктрина была сформулирована в п.10 постановления ВАС№53: «факт нарушения контрагентом налогоплательщика своих налоговых обязательств сам по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. Налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом, в частности, в силу отношений взаимозависимости или аффилированности налогоплательщика с контрагентом.

Налоговая выгода может быть также признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что деятельность налогоплательщика, его взаимозависимых и аффилированных лиц направлена на совершение операций, связанных с налоговой выгодой, преимущественно с контрагентами, не исполняющими своих налоговых обязательств».

Для подтверждения того, что компания проявила должную осмотрительность, рекомендуется при проведении проверок запрашивать у компании в отношении компании-контрагента следующие документы: устав, свидетельство о регистрации, свидетельство о постановке на налоговый учет, выписку из ЕГРЮЛ, протокол общего собрания (выписку из него) о назначении генерального директора, последний сданный баланс и карточку контрагента, имеющую данные о лицах, обладающих правом подписи на финансовых документах.

Доктрина деловой цели

Данная доктрина в налоговых правоотношениях заключается в том, что сделка, дающая определенные налоговые преимущества для ее сторон, может быть признана недействительной, если не имели деловой цели. При этом в целях предупреждения уклонения от уплаты налогов налоговая экономия не признается деловой целью сделки.

Если налоговый орган продемонстрирует, что действия, предпринимаемые сторонами, не обусловлены разумными коммерческими соображениями, такими

как рационализация коммерческой деятельности, приближение производства к рынку сырья или рабочей силы и т. п., то презюмируется, что данная сделка имела своей принципиальной целью уклонение от уплаты налогов или избежание налогов. Бремя доказывания обратного возлагается на участников сделки. Таким образом, презюмируется, что:

- налогоплательщики должны вести реальную экономическую деятельность, иметь целью и получать в конечном итоге доход и прибыль или иной результат от такой деятельности;

- получение налоговой выгоды не может быть самостоятельной деловой целью;

- понятие «деятельность налогоплательщика» («действия налогоплательщика») не ограничивается лишь заключением сделок: это вообще любая экономическая деятельность. Подобное расширительное понимание деловой цели позволяет применять эту доктрину к действиям налогоплательщика, например, по реструктуризации бизнеса, разделению компании на несколько юридических лиц, реорганизационным процедурам, секьюритизации активов, созданию цепочки посредников для реализации своей продукции.

При этом следует учитывать, что возможность достижения такого же экономического результата с меньшей налоговой выгодой, полученной налогоплательщиком путем совершения других предусмотренных или не запрещаемых законом операция, не является основанием для признания налоговой выгоды необоснованной.

На практике доктрина применяется судами следующим образом:

- 1) признание реальных расходов налогоплательщика не соответствующим деловым целям деятельности компании;

- 2) признание ничтожными мнимых и притворных сделок, заключенных исключительно или преимущественно для целей налоговой экономии;

- 3) пересчет налоговых обязательств компании при продаже товаров через цепочку посредников, число которых превышает разумное, исходя из оценки

экономической целесообразности, вида хозяйственной деятельности, отраслевых особенностей;

4) пересчет налоговых обязательств компании в случае выявления действий налогоплательщика, которые свидетельствуют об отсутствии деловой цели и которые привели к занижению налоговых обязательств (реструктуризация бизнеса с участием льготных компаний и оффшоров, перевод активов в дочерние компании с последующей продажей ценных бумаг этих компаний, построение веселых схем расчетов).

Доктрина вытянутой руки (цена на расстоянии вытянутой руки)

Данная доктрина означает, что обычные налоговые режимы для сделок компаний (с учетом льгот и выгодных для налогоплательщика и его контрагентов соглашений об избежании двойного налогообложения) установленные налоговым законодательством, применимы в сделках между независимыми предприятиями, действующими как самостоятельные экономические агенты в своих интересах, а не в интересах холдинга, в который они входят.

Иными словами, если сделка заключена по рыночным ценам между компаниями, которые осуществляют самостоятельную предпринимательскую деятельность, неблагоприятных налоговых последствий не возникает. Если же сделка заключена между взаимозависимыми предприятиями, при этом основная цель такой сделки – налоговая экономия путем переноса налоговой базы на льготные компании (оффшоры, УСН, ЕНВД и т. п.), входящие в один холдинг (или фактически управляемые в интересах одной группы собственников), налоговые органы получают право на контроль рыночных цен в соответствии со ст. 40 НК и в случае выявления отклонений применяемых цен от рыночных более чем на 20% – доначислять налоги исходя из уровня рыночных цен.

Фактически доктрина вытянутой руки устанавливает, что компании во избежание неблагоприятных налоговых последствий должны заключать сделки с независимыми контрагентами, которые продают те или иные товары (работы, услуги) по рыночным ценам на ближайшем к налогоплательщику региональном

рынке, то есть по цене «на расстоянии вытянутой руки». Тот же принцип применим и к ситуации, когда налогоплательщик выступает продавцом товаров (работ, услуг). Какой практический вывод следует из рассматриваемой доктрины? Доктрина увеличивает налоговые риски для предприятий, которые создают трансфертные цепочки из закупочных и торгующих дочерних компаний (условное название «Торговый дом»). Торговые дома теоретически призваны оградить основную компанию от рисков взаимодействия с окружающей средой, в том числе и от налоговых претензий. Кроме того, они, как правило, являются и частью налоговых схем.

Стоит отметить, что рассматриваемая доктрина применяется также и в случаях, когда налоговикам не удастся доказать факт прямой или косвенной аффилированности между компанией и контрагентом-посредником. В этом случае налогоплательщику может быть задан следующий вопрос: почему товар не был закуплен напрямую у поставщика (не был подан напрямую конечному покупателю)? Отсутствие аргументированного ответа, подтверждающего деловую цель и экономическую целесообразность, приведет в случае налогового спора к высокой вероятности проигрыша налогоплательщика.

Отдельно необходимо обратить внимание на ситуацию, когда компания продолжительное время успешно работала с поставщиком напрямую, внезапно без видимых причин сменила поставщика, при этом условия работы с контрагентом ухудшились (изменилась цена, условия доставки, условия гарантийного обслуживания и т. п.).

Доктрина одной руки

Когда реализуется налоговая схема с цепочкой посредников, которые формально являются независимыми юридическими лицами, имеющими налоговые льготы (или контрагенты которых – фирмы-однодневки, не уплачивающие налоги), прямых законных претензий для предъявления налоговых претензий интересанту (организатору) схемы нет. Единственное, что позволяет НК (подп. 2 п. 2 ст.45) – взыскивать налоговую недоимку, которая числится более трех месяцев за организациями, являющимися в соответствии с ГК зависимыми

(дочерними) обществами, с основных (преобладающих, участвующих) обществ в случаях, когда на счета последних поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) зависимых (дочерних) обществ (и наоборот, когда выручка поступает выручка материнской компании поступает на счета дочерней).

Очевидно, что данное формальное положение кодекса легко обходится и не может поставить заслон недобросовестному использованию трансфертных методов налоговой оптимизации.

При этом выявить интересанта схемы не сложно: как правило, вспомогательные юридические лица – участники схемы (посредники) имеют одного клиента и/или одного поставщика, осуществляют «сквозные расчеты» в течение не продолжительного времени, не имеют собственных денежных средств для проведения расчетов и т. д.

Вопрос, который раньше стоял перед налоговиками, – каким образом можно привлечь к ответственности организатора и интересанта схемы, т.е. компанию, которая ведет реальную предпринимательскую деятельность и с которой, соответственно, «есть что взять»? Впервые ответ на этот вопрос был дан в «деле ЮКОСа», в котором и была сформулирована доктрина «одной руки»; фактически собственником товара, который проходит по трансфертной цепочке, является компания-интересант схемы, она же де-факто получает необоснованную выгоду от налоговой экономии, а значит, она и должна в полной мере нести ответственность за организацию налоговой схемы.

Таким образом, доктрина позволяет оценить с точки зрения налогового законодательства экономическую деятельность налогоплательщика в целом, вне зависимости от того, через какие номинальные юридические лица она осуществляется, и в случае выявления фактов получения необоснованной налоговой выгоды предъявлять претензии напрямую организатору налоговой схемы, минуя посредническое звено.

Доктрина фактического места деятельности

Согласно доктрине фактического места деятельности к компании применяются правила налогообложения, существующие в том месте (субъект федерации,

район) где она фактически ведет свою деятельность (где фактически располагается ее исполнительный орган, ресурсы для ведения предпринимательской деятельности). Данная доктрина изначально была направлена на пресечение недобросовестного использования налоговых льгот в ситуации, когда компании формально регистрировались на территории «внутрироссийский офшоров» и ЗАТО, тогда как фактический центр экономической активности их бизнеса был в других субъектах РФ.

Сделаем следующие замечания относительно применения данной доктрины.

Во-первых, налоговыми льготами могут пользоваться исключительно резиденты зон с льготным налогообложением, которые производят реальные инвестиции и производят товары на определенной территории.

Во-вторых, потенциально существует возможность применения доктрины к компаниям, которые регистрируются в определенном муниципальном районе специально для того, чтобы воспользоваться преимуществами единого налога на вмененный доход. Дело в том, что налог на вмененный доход введен не во всех муниципальных образованиях; в разных районах на ЕНВД могут переводиться разные виды деятельности. Например, формальный перевод бизнеса московской транспортной компании (которая находится на общем режиме налогообложения) в регион, где есть ЕНВД для транспортных услуг, в то время как реально бизнес будет продолжать работать и управляться из Москвы, – очевидный повод применить доктрину фактического места деятельности в отношении рассматриваемой компании. В результате могут быть пересчитаны налоговые обязательства компании исходя из общего режима налогообложения.

Доктрина «сделка по шагам»

Доктрина направлена на противодействие злоупотреблениями со стороны налогоплательщиков правами, предоставленными гражданским и налоговым законодательством, с целью минимизации налогов путем осуществления ряда взаимосвязанных операций (сделок) каждая из которых в отдельности формально соответствует законодательству, но конечная цель которых – занижение налогов.

Данная доктрина перекликается с доктриной преимущества существа над формой, цель которой – выявление сущности отношений, сложившихся между компаниями, и соответствующий перерасчет налоговых обязательств в случае, если форма сделки не соответствует ее содержанию.

Доктрина «сделка по шагам» позволяет налоговикам и судам анализировать взаимосвязанные сделки налогоплательщиков, выявлять деловую цель как для каждой операции в отдельности, так и для группы взаимосвязанных операций в целом и в конечном счете делать вывод о том, является ли полученная налоговая выгода обоснованной или нет.

Вышеописанные сложившиеся в Российской Федерации судебные доктрины, на наш взгляд, подлежат изучению и рассмотрению на конкретных примерах (кейсах) в ходе изучения модуля «Налогообложение и налоговые проверки» с целью формирования у курсантов навыков распознавания налоговых нарушений. Курсанты должны быть готовы четко дифференцировать налоговое планирование и уклонение от уплаты налогов.

С учетом современного правоприменительного подхода, судебных доктрин и практики налоговой оптимизации предлагаем следующие определения понятий налогового планирования и уклонения от уплаты налогов.

Налоговое планирование – это неотъемлемая часть планирования финансово-хозяйственной деятельности компании, которое осуществляется с учетом требований законодательства и сложившейся правоприменительной практики путем выбора формы и способов ведения реальной предпринимательской (экономической) деятельности, направленной на достижение деловых целей с наименьшей налоговой нагрузкой.

Уклонение от уплаты налогов – это действия налогоплательщика, единственная или преимущественная цель которых – избежание налогов, деловые мотивы отсутствуют. Сюда же следует отнести и неосторожное уклонение от уплаты налогов вследствие неосмотрительных действий налогоплательщика по выбору контрагентов, которые не исполняют свои налоговые обязательства.

Включение вышеописанных судебных доктрин в образовательный процесс, на наш взгляд, позволит обеспечить формирование у курсантов необходимых компетенций в области налогообложения и налоговых проверок, что в будущем позволит им достойно выполнять функции по экономико-правовое обеспечение экономической безопасности.

Список литературы

1. Анашкин А.К. Техника безопасности налоговых проверок: Практическое пособие / А.К. Анашкин, А.А. Савин. – М.: Центр, 2012. – 348 с.
2. Путилин Д.А. Опасные налоговые схемы / Д.А. Путилин. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Альпина Паблишерз, 2009. – 324 с.
3. Петросян О.Ш. Судебные доктрины налоговой оптимизации в зарубежных странах / О.Ш. Петросян, Ю.А. Артемьева // Налоги. – 2008. – №5.
4. Сольвьев И.Н. Преступные налоговые схемы и их выявление / И.Н. Сольвьев. – М: Проспект, 2015. – 160 с.
5. Сольвьев И.Н. Оперативно-розыскная деятельность в сфере экономики и налогообложения / И.Н. Сольвьев. – М: Проспект, 2015. – 216 с.
6. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 г. №53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://base.garant.ru/12149957/#>
7. Путилин Д.А. Опасные налоговые схемы [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://modernlib.ru/books/dmitriy_putilin/opasnie_nalogovie_shemi/read/ (дата обращения: 27.12.2016).