

МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования
«ТЮМЕНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»
ИНСТИТУТ ГОСУДАРСТВА И ПРАВА
Кафедра трудового права и предпринимательства

Заведующий кафедрой
Доктор юридических наук, доцент
Л.В. Зайцева

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА
магистра

**ВЛИЯНИЕ ФОРМ И СПОСОБОВ ВЕДЕНИЯ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОЙ
ДЕЯТЕЛЬНОСТИ НА НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ**

40.04.01. Юриспруденция
Магистерская программа «Корпоративный юрист»

Выполнила работу
Студентка 3 курса
заочной формы обучения

Сажина Юлия Ивановна

Научный руководитель
кандидат юридических наук, доцент
Рецензент
Заместитель начальника юридического
отдела ООО «ТехноСпецСтрой»

Абакумова Ольга Александровна

Ушаков Федор Игоревич

Тюмень
2020

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
ГЛАВА 1. ВЛИЯНИЕ ФОРМ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ НА НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ	6
1.1. Квалификация предпринимательской деятельности для целей налогообложения.....	6
1.2. Ведение предпринимательской деятельности в качестве юридического лица.....	14
1.3. Ведение предпринимательской деятельности в качестве физического лица.....	23
1.4. Соотношение гражданско-правовых и налоговых обязательств при выборе форм ведения предпринимательской деятельности.....	31
ГЛАВА 2. ВЛИЯНИЕ СПОСОБОВ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ НА НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ.....	38
2.1. Сделки в предпринимательской деятельности как способы ее осуществления, влияние их условий на налогообложение.....	38
2.2. Виды применяемых сделок и проблемы их налогообложения на примерах инвестиционных договоров, договоров подряда, простого товарищества, посреднических договоров, сделок, связанных с реорганизацией бизнеса	45
2.3. Соотношение способов осуществления предпринимательской деятельности с понятием «законной оптимизации» налоговых обязательств	63
2.4. Уклонение от уплаты налогов, как способ осуществления предпринимательской деятельности	75
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	80
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК	83

ВВЕДЕНИЕ

Как подчеркивается в Стратегии развития малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации на период до 2030 года, утвержденной Распоряжением Правительства РФ от 02.06.2016 № 1083-р (далее – Стратегия), малый и средний бизнес в Российской Федерации, будучи новым экономическим явлением 25 лет назад, является важнейшим способом ведения предпринимательской деятельности.

В Стратегии указано, что в нашей стране созданы нормативно-правовые и организационные основы государственной поддержки малого и среднего предпринимательства.

В целях оптимизации системы учета и налоговых платежей малого бизнеса для него установлены специальные налоговые режимы.

Между тем, сложные процедуры государственного регулирования, административное давление, высокий уровень финансовой нагрузки вызывают рост уровня неформальной занятости в сфере малого и среднего предпринимательства.

Таким образом, государство подчеркивает необходимость и важность в создании оптимальных условий для развития предпринимательства в Российской Федерации, одним из которых выступает проведение эффективной налоговой политики.

Однако немаловажную роль играет понимание и оценка условий, в которых осуществляется предпринимательская деятельность, самим субъектом предпринимательства. «Как показывает практика, эффективное осуществление предпринимательства, т.е. выбор адекватных форм и методов ведения бизнеса – это вопрос правильного понимания условий, в которых осуществляется предпринимательская деятельность» [Тарануха, с. 5].

В связи с этим, целью настоящей работы является исследование связей между формами, способами осуществления предпринимательской деятельности

и налоговыми обязательствами ее субъектов, важных аспектов, которые необходимо учитывать при выборе данных форм и способов.

Теоретические основы налогообложения и финансового права содержатся в работах В.А. Лебедева, И.И. Янжула, А.А. Соколова, А.М. Гурвича и многих других авторов.

Исследованием вопроса о влиянии налогов на экономические процессы в отечественной экономической науке занимались А.А. Тривус, который рассматривал основные принципы налогообложения как один из главных инструментов государственного регулирования, а также такие ученые, как П.П. Гензель, А.А. Соколов.

Особую ценность представляют работы ученых-юристов, изучающих проблемы налогового права: В.С. Белых, А.В. Брызгалина, Д.В. Винницкого, М.В. Карасевой и др.

Научная новизна работы заключена в ее цели – комплексном исследовании и форм, и способов ведения предпринимательской деятельности, в оценке их правового регулирования с позиции гражданского и налогового законодательства. В ходе исследования сформулированы предложения по внесению изменений в бюджетное и налоговое законодательство.

В задачи настоящей работы входит:

- оценка правового статуса индивидуального предпринимателя и юридического лица и его влияния на налогообложение;
- определение понятия «предпринимательская деятельность» в гражданском и налоговом праве;
- анализ соотношения гражданско-правовых и налоговых обязательств субъектов предпринимательской деятельности при выборе форм ее ведения;
- оценка влияния на налоговые обязательства субъектов предпринимательской деятельности условий заключаемых договоров, в том числе на примерах инвестиционных договоров, договоров о совместной деятельности, посреднических сделок;

– исследование соотношения подходов к сделкам и к их законности в гражданском и налоговом праве.

Объектом исследования выступают формы и способы ведения предпринимательской деятельности.

Предметом исследования являются налоговое законодательство, налогово-правовые отношения, налоговые и гражданско-правовые обязательства субъектов предпринимательской деятельности.

При подготовке настоящей работы автор использует общенаучные методы: сравнительного анализа, обобщения, анализа нормативно-правовых источников.

Теоретическая значимость работы заключается в том, что ее результаты дополняют и обобщают имеющиеся теоретические знания в области правового регулирования предпринимательской деятельности в части налогообложения.

Результаты данного исследования, по мнению его автора, имеют практическую ценность, призваны облегчить задачи субъектов предпринимательства при планировании своей деятельности, а также повысить его эффективность.

ГЛАВА 1. ВЛИЯНИЕ ФОРМ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ НА НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

1.1. Квалификация предпринимательской деятельности для целей налогообложения

В общем случае нормы Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ) устанавливают порядок налогообложения предпринимательской деятельности физических и юридических лиц, так как чаще всего именно в процессе такой деятельности возникают объекты налогообложения, установленные налоговым законодательством (реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход, иное согласно п. 1 ст. 38 НК РФ). При этом в целом механизм налогообложения доходов любых юридических лиц, как осуществляющих, так и не осуществляющих предпринимательскую деятельность является универсальным. Однако данный вывод не применяется к налогообложению физических лиц. НК РФ установлены разные нормы к налогообложению доходов физических лиц, относящихся и не относящихся к предпринимательской деятельности.

Так, если речь идет о доходе физического лица, не относящегося к предпринимательской деятельности, то такой доход, если он связан с реализацией товаров (работ, услуг, имущественных прав), не будет облагаться НДС, так как физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями, не входят в число плательщиков НДС (п. 1 ст. 143 НК РФ).

Кроме того, специальные налоговые режимы (упрощенная система (УСН), единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН), патентная система) применяются только к доходам, связанным с предпринимательской деятельностью, доходы, не являющиеся таковыми, облагаются налогом на доходы физических лиц по правилам, установленным гл. 23 НК РФ.

Если же речь идет о доходе физического лица, относящегося к предпринимательской деятельности, то такой доход (если он связан с реализацией товаров (работ, услуг, имущественных прав)) облагается НДС, так как согласно п. 2 ст. 11 НК РФ физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица при исполнении обязанностей, установленных налоговым законодательством, не вправе ссылаться на то, что они не являются индивидуальными предпринимателями. При этом в соответствии с п. 1 ст. 143 НК РФ индивидуальные предприниматели являются плательщиками НДС.

Таким образом, как обоснованно указывает ФНС РФ в Письме от 07.05.2019 № СА-4-7/8614, если доходы, полученные физическим лицом, будут квалифицированы в качестве доходов от предпринимательской деятельности, то на указанное лицо будет распространяться соответствующий режим налогообложения, установленный НК РФ для индивидуальных предпринимателей. Между тем, такие доходы не будут облагаться в рамках специальных налоговых режимов (патентная система, УСН, ЕСХН), так как последние могут применять только физические лица, которые являются индивидуальными предпринимателями, и требуют заявительного порядка перехода.

Поэтому, в случае признания деятельности физического лица предпринимательской налоговые органы определяют сумму неисполненных налоговых обязательств, и физическому лицу может быть начислена недоимка по НДС. Правда, не во всех случаях. Согласно нормам ст. 145 НК РФ налогоплательщик имеет право на освобождение от уплаты НДС, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога не превысила в совокупности 2 млн. руб. Причем не важно, представил ли налогоплательщик письменное уведомление о применении данного освобождения в срок, установленный в п. 3 ст. 145 НК РФ. Судебная практика указывает, что в случае

переквалификации сделок налоговые органы при определении налоговых обязательств должны брать в расчет право лица на освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС при соблюдении условия о размере выручки (Определение Верховного Суда РФ от 03.07.2018 № 304-КГ18-2570).

Кроме того, вероятно, что в рассматриваемой ситуации физическое лицо не сможет применить имущественный вычет по налогу на доходу физических лиц, так как подп. 4 п. 2 ст. 220 НК РФ содержит запрет на использование имущественного вычета к доходам от продажи недвижимого имущества и (или) транспортных средств, которые использовались в предпринимательской деятельности. Право же на применение профессионального налогового вычета установлено только для индивидуальных предпринимателей, нотариусов, занимающихся частной практикой, адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты и других лиц, занимающихся в установленном действующим законодательством порядке частной практикой, а также физических лиц, получающих доходы от выполнения работ (оказания услуг) по договорам гражданско-правового характера (ст. 221 НК РФ).

Может возникнуть обратная ситуация, связанная с получением индивидуальным предпринимателем доходов, не относящихся к предпринимательской деятельности. В этом случае налоговый риск наступает для тех предпринимателей, которые квалифицировали данный доход, как доход от предпринимательской деятельности, и применили в отношении него правила налогообложения в рамках специальных налоговых режимов, тогда как доход, не связанный с предпринимательской деятельностью, облагается в рамках общего режима налогообложения в соответствии с нормами глав 21, 23 НК РФ, поэтому в ходе контрольных мероприятий налоговый орган может начислить предпринимателю налоги, исходя из общего режима налогообложения. Либо, наоборот, предприниматель на специальном налоговом режиме получил доход от предпринимательской деятельности, а квалифицировал его как доход, не

относящийся к предпринимательской деятельности. В связи с этим, предприниматель не заплатил с этого дохода налог, установленный специальным налоговым режимом, и применил к нему освобождение от налогообложения налогом на доходы физических лиц в соответствии с п. 17.1 ст. 217 НК РФ или имущественный вычет на основании подп. 1 п. 1 ст. 220 НК РФ. В этом случае в отношении указанного дохода налоговый орган может доначислить предпринимателю налоги, исходя из специального режима налогообложения.

Таким образом, правильная квалификация предпринимательской деятельности физического лица имеет большое значение для целей налогообложения.

Следует отметить, что в налоговом законодательстве отсутствует определение предпринимательской деятельности. В соответствии с п. 1 ст. 11 НК РФ в таком случае оно применяется в том значении, в котором используется в гражданском законодательстве.

Статья 2 Гражданского кодекса РФ (далее - ГК РФ) устанавливает следующие признаки предпринимательской деятельности:

- самостоятельность;
- риск;
- получение прибыли на систематической основе;
- лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью, должны быть зарегистрированы в формах индивидуального предпринимателя или юридического лица.

При этом, как верно указывает автор А.Н. Климова, последний признак носит формальный характер, в связи с тем, что отсутствие государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя или юридического лица позволяет квалифицировать деятельность как незаконную, поэтому для субъектов, ее осуществляющих, наступают определенные правовые последствия [Климова, с. 183].

По мнению А.Н. Климовой, «в соответствии с п. 2 ст. 1 ГК РФ граждане (физические лица) и юридические лица приобретают и осуществляют свои гражданские права своей волей и в своих интересах, поэтому следует признать, что самостоятельность как признак характеризует гражданско-правовой статус граждан и юридических лиц в целом, а не только субъектов, осуществляющих предпринимательскую деятельность» [Климова, с. 183]. Указанное мнение выражает и автор О.Н. Ермолова, которая считает, что «самостоятельность – не отличительная черта предпринимательской деятельности как деятельности по осуществлению гражданских прав» [Ермолова, с. 32-35].

Поэтому, как совершенно объективно разъясняет ФНС РФ в Письме от 07.05.2019 № СА-4-7/8614, только лишь факты владения, пользования, а также распоряжения имуществом не указывают на предпринимательскую деятельность, а подтверждают осуществление правомочий собственника.

В отношении предпринимательского риска И. В. Троицкая отмечает, что данное понятие «..неоднократно используется в ГК РФ, характеризуя при этом различные по своей природе явления: «риск случайной гибели» (статья 211 и другие), «риск утраты (гибели), недостачи или повреждения» (пункт 2 статьи 929), «риск последствий» (пункт 2 статьи 939) и, наконец, «предпринимательский риск» (статья 933), однако легального определения общего понятия в основном гражданско-правовом законодательном акте не содержится» [Троицкая, с. 217]. По ее мнению, «предпринимательский риск включает в себя все действия по реализации выбранного в условиях неопределенности решения, учитывающее вероятность успеха, неудачи и отклонения от поставленной цели» [Троицкая, с. 225].

Следующий признак предпринимательской деятельности – систематическое получение прибыли, также не раскрывается в ГК РФ.

Следует отметить, что именно на основе изучения данного признака налоговые органы и суды делают выводы о квалификации предпринимательской деятельности для целей налогообложения. Так, ФНС РФ

в Письме от 07.05.2019 № СА-4-7/8614 указывает, что квалификация сделок по продаже имущества и имущественных прав в качестве предпринимательской деятельности возможна в том числе в силу длительности, систематичности и массовости действий, связанных с приобретением и продажей имущества и имущественных прав.

По мнению Верховного Суда РФ (Определение от 06.03.2018 № 308-КГ17-14457), действия гражданина, которые указывают на систематическое получение прибыли, характеризуются своей активностью – привлечением материальных и трудовых ресурсов, осуществление расходов с целью получения положительного финансового результата.

Сами по себе сделки по продаже товаров, выполнения работ, оказания услуг не подтверждают наличие признака систематического получения прибыли. Однако на это могут указывать показания лиц, оплативших товары, работу, услуги, расписки в получении денежных средств, выписки из банковских счетов физического лица, акты передачи товаров (работ, услуг) и т.п.

Прибыль – цель предпринимательской деятельности, а не ее обязательный результат, поэтому отсутствие прибыли не оказывает влияния на квалификацию деятельности в качестве предпринимательской.

Кроме того, в Письме ФНС России от 25.01.2011 № КЕ-3-3/142@ указано, что вывод об отнесении доходов к доходам от предпринимательской деятельности, зависит, в частности, от оснований приобретения реализованного имущества; целей осуществления операций купли-продажи указанного имущества, наличия доказательств о систематическом характере указанных операций. Данный вывод подкрепляется судебной практикой. Так, в Определении от 24.05.2016 № 302-КГ16-5502 по делу № А74-3836/2015 Верховный Суд РФ поддержал нижестоящих судов, установивших, что нежилое строение по своему назначению не подходило для использования в иных целях, не связанных с предпринимательской деятельностью; помещение

было куплено на кредитные средства, полученные по договору, заключенному с предпринимателем, с расчетного счета предпринимателя осуществлялись оплата данного кредита и процентов по нему, часть расходов, связанных с отделкой помещения, оплата за потребленную помещением электроэнергию; предприниматель передал нежилое помещение в безвозмездное пользование взаимозависимому лицу, которое передало помещение в аренду для оказания платных услуг. Следовательно, продажа такого имущества относилась к предпринимательской деятельности физического лица.

Аналогичное мнение выражено в другом Определении Верховного Суда РФ от 04.08.2017 № 310-КГ17-9553. Судебные инстанции решили, что имущество физического лица по своему назначению не предназначалось для личного, семейного пользования, а приобреталось для осуществления предпринимательской деятельности. Указанный вывод был сделан исходя из функционального назначения объекта недвижимого имущества (универсальный магазин), а также на основании действий предпринимателя, связанных с реконструкцией объекта недвижимого имущества, возможности использования земельного участка только в производственных целях. Доводы физического лица о том, что имущество не использовалось в предпринимательской деятельности, были отклонены судами, поскольку не подтвердили, что цель совершения сделки не была связана с осуществлением предпринимательской деятельности. Лицо не обосновало, что проданное им недвижимое имущество (нежилое помещение и земельный участок), исходя из своей специфики, могло быть использовано в иных целях, не связанных с ведением предпринимательской деятельности.

Опираясь на указанную практику, ФНС РФ в Письме от 07.05.2019 № СА-4-7/8614 разъяснила, что налоговый орган должен оценить все обстоятельства и на основе такой оценки сделать вывод о том, занимается ли физическое лицо предпринимательской деятельностью или просто использует свое право на осуществление сделок гражданско-правового характера. Именно

на налоговом органе лежит бремя доказывания обстоятельств, указывающих на наличие оснований для признания дохода, полученного физическим лицом, в качестве дохода от предпринимательской деятельности.

Таким образом, при оценке предпринимательской деятельности для целей налогообложения решающую роль играет наличие такого признака, как систематическое получение прибыли от такой деятельности. При этом, как ранее было отмечено, речь идет о направленности деятельности на систематическое получение прибыли, отсутствие же прибыли не оказывает влияния на квалификацию деятельности в качестве предпринимательской.

В налоговых спорах, касающихся вопросов квалификации доходов от продажи недвижимого имущества в качестве дохода от предпринимательской деятельности для целей налогообложения, налоговые органы и суды опираются на функциональное назначение объекта недвижимого имущества, при этом данный признак предпринимательской деятельности не указан ни в гражданском, ни в налоговом законодательстве.

В подобных ситуациях, по мнению автора, необходимо установление в налоговом законодательстве прямых норм, регулирующих порядок разделения доходов физических лиц, полученных от предпринимательской деятельности, и не связанных с нею.

Если физическое лицо занимается предпринимательской деятельностью, то наличие у него статуса индивидуального предпринимателя с точки зрения налоговых обязательств является более выгодным, так как позволяет оптимизировать последние с помощью установленных налоговым законодательством специальных налоговых режимов. Подробно этот вопрос автор рассматривает в 3 параграфе магистерской диссертации.

Во втором и третьем параграфах магистерской диссертации автор изучает особенности налогообложения предпринимателей и юридических лиц, подробно останавливаясь на тех налогах, порядок исчисления и уплаты

которых различен с точки зрения формы регистрации хозяйствующего субъекта.

1.2. Ведение предпринимательской деятельности в качестве юридического лица

Для начала необходимо отметить, что в налоговом законодательстве понятия форм осуществления предпринимательской деятельности в качестве предпринимателя или юридического лица мало чем отличаются от определений, содержащихся в гражданском законодательстве.

Согласно п. 2 ст. 11 НК РФ под организациями следует понимать юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации, международные компании, а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, филиалы и представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории Российской Федерации.

Индивидуальные предприниматели - это физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, главы крестьянских (фермерских) хозяйств. Физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства Российской Федерации, при исполнении обязанностей, возложенных на них налоговым законодательством РФ, не вправе ссылаться на то, что они не являются индивидуальными предпринимателями.

Если обратиться к нормам гражданского законодательства, то индивидуальный предприниматель это гражданин, который имеет право осуществлять предпринимательскую деятельность (ст. 23 ГК РФ).

Согласно п. 3 ст. 23 ГК РФ к предпринимательской деятельности граждан, осуществляемой без образования юридического лица, соответственно применяются правила ГК РФ, которые регулируют деятельность юридических лиц, являющихся коммерческими организациями, если иное не вытекает из закона, иных правовых актов или существа правоотношения.

Определение юридического лица установлено в ст. 48 ГК РФ. Юридическим лицом признается организация, которая имеет обособленное имущество и отвечает им по своим обязательствам, может от своего имени приобретать и осуществлять гражданские права и нести гражданские обязанности, быть истцом и ответчиком в суде.

Таким образом, как верно считает автор Е.В. Карсетская, «налоговое законодательство, в отличие от гражданского, автоматически не приравнивает предпринимателей к юридическим лицам и производит разделение этих понятий. Соответственно, в налоговых правоотношениях к индивидуальному предпринимателю не могут быть применены правила, установленные для организаций. Между тем, если в Налоговом кодексе используется обобщающий термин «налогоплательщик», это означает, что соответствующие положения распространяются и на индивидуальных предпринимателей» [Карсетская, с. 9].

Как отмечает автор А. Ф. Зиятдинов, налоговое законодательство содержит разные правила налогообложения организаций и индивидуальных предпринимателей (ИП). Данное обстоятельство особенно важно учитывать на начальном этапе налогового планирования при выборе лицом формы осуществления предпринимательской деятельности [Зиятдинов, с. 6].

Юридические лица не зависимо от осуществляемых видов деятельности в соответствии с частью 2 НК РФ являются плательщиками НДС (гл. 21 НК РФ) и налога на прибыль (гл. 25 НК РФ).

Налогом на добавленную стоимость облагается реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, а также передача имущественных прав (п. 1 ст.146 НК РФ). Следует отметить, что к облагаемой НДС реализации товаров (работ, услуг) НК РФ относит безвозмездную передачу товаров (работ, услуг).

В общем случае налоговая база при реализации юридическим лицом товаров (работ, услуг) рассчитывается из стоимости этих товаров (работ, услуг), определяемой на основе рыночных цен (в соответствии со ст. 105.3 НК РФ), с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога.

К налоговой базе применяются ставки НДС в размерах, которые определены в ст. 164 НК РФ:

- ставка 0 процентов в случае реализации товаров работ (услуг) на экспорт в соответствии с п. 1 ст. 164 НК РФ;
- ставка 10 процентов для реализации продовольственных, детских товаров, периодических печатных изданий, медицинских товаров, услуг по внутренним воздушным перевозкам пассажиров и багажа, указанных в п. 2 ст.164 НК РФ.

В остальных случаях налогообложение производится по ставке 20 процентов.

Исчисленную сумму налога продавец товаров (работ, услуг, имущественных прав) предъявляет своему покупателю в цене реализуемых товаров (работ, услуг, имущественных прав) (п. 1 ст. 168 НК РФ).

При этом сумма налоговых обязательств по НДС юридического лица уменьшается на суммы налога, предъявленные ему в стоимости приобретенных товаров (работ, услуг) (состав налоговых вычетов и условия их применения содержат ст. ст. 171, 172 НК РФ).

Налогом на прибыль облагается прибыль, полученная юридическим лицом. Прибыль рассчитывается как сумма доходов, уменьшенная на сумму

произведенных расходов, в порядке, определенном гл. 25 НК РФ (ст. 247 НК РФ). Ставки налога на прибыль зафиксированы в ст. 284 НК РФ, в общем случае ставка налога составляет 20 процентов. Однако установлены и специальные ставки, например, к налоговой базе образовательных и медицинских организаций, применяется налоговая ставка 0 процентов с учетом особенностей, установленных ст. 284.1 НК РФ.

Сельскохозяйственные товаропроизводители и рыбохозяйственные организации, которые отвечают требованиям п. 2 ст. 346.2 НК РФ и п. 2.1 ст. 346.2 НК РФ (подпункты 1 или 1.1) соответственно, применяют налоговую ставку 0 процентов по деятельности, связанной с реализацией произведенной ими сельскохозяйственной продукции (произведенной и переработанной ими собственной сельскохозяйственной продукции).

Для организаций социального обслуживания граждан действует налоговая ставка 0 процентов с учетом особенностей, которые содержит ст. 284.5 НК РФ.

Юридические лица, имеющие имущество, указанное в ст. 374 НК РФ, являются плательщиками налога на имущество организаций (ст. 373 НК РФ). В ст. 374 НК РФ речь идет о недвижимом имуществе (в том числе имуществе, переданном во временное владение, в пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенном в совместную деятельность или полученном по концессионному соглашению), учитываемом на балансе организации в качестве объектов основных средств по правилам бухгалтерского учета, по которому налог рассчитывается исходя из его среднегодовой стоимости, а также о недвижимом имуществе, находящемся на территории Российской Федерации и принадлежащем организации на праве собственности или праве хозяйственного ведения, а также полученном по концессионному соглашению, если налог по указанному имуществу определяется исходя из его кадастровой стоимости.

Ставки налога на имущество организаций устанавливаются законами субъектов РФ, и они не могут быть больше 2,2 процента (ст. 380 НК РФ).

Если на юридическом лице зарегистрированы транспортные средства, указанные в ст. 358 НК РФ, оно становится плательщиком транспортного налога.

Ставки транспортного налога устанавливаются законами субъектов РФ в зависимости от вида транспортных средств на одну лошадиную силу мощности двигателя транспортного средства, один килограмм силы тяги реактивного двигателя, одну регистровую тонну, одну единицу валовой вместимости транспортного средства или одну единицу транспортного средства в размерах, указанных в п. 1 ст. 361 НК РФ. Налоговые ставки могут быть увеличены (уменьшены) законами субъектов РФ, но не более чем в десять раз.

Организации, которые имеют земельные участки на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения, обязаны платить земельный налог (ст. 388 НК РФ).

Кроме того, юридические лица могут платить иные налоги, которые тесно связаны со спецификой их деятельности.

Так, юридические лица, осуществляющие операции с произведенными ими подакцизными товарами, указанными в ст. 181 НК РФ, являются плательщиками акцизов.

Организации, которые в своей деятельности используют водные объекты на основании лицензии в соответствии с законодательством РФ, являются плательщиками водного налога (ст. 333.8 НК РФ), а те, которые признаются пользователями недр – плательщиками налога на добычу полезных ископаемых (ст. 334 НК РФ).

У организаций, которые осуществляют предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса, возникают обязательства по уплате налога на игорный бизнес (ст. 365 НК РФ).

Кроме того, любые организации, которые выплачивают вознаграждения работникам или физическим лицам по договорам гражданско-правового характера, предметом которых является выполнение работ (оказание) услуг, выступают в качестве плательщиков страховых взносов в соответствии с гл. 34 НК РФ.

Размеры страховых взносов установлены п. 2 ст. 425 НК РФ:

1) на обязательное пенсионное страхование:

в пределах установленной предельной величины базы для исчисления страховых взносов по данному виду страхования – 22 процента;

свыше установленной предельной величины базы для исчисления страховых взносов по данному виду страхования – 10 процентов;

2) на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством в пределах установленной предельной величины базы для исчисления страховых взносов по данному виду страхования – 2,9 процента;

на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством в отношении выплат в пользу иностранных граждан и лиц без гражданства, временно пребывающих в Российской Федерации (за исключением высококвалифицированных специалистов), в пределах установленной предельной величины базы по данному виду страхования – 1,8 процента;

3) на обязательное медицинское страхование – 5,1 процента.

Для отдельных категорий страхователей ст. 427 НК РФ установлены пониженные тарифы страховых взносов.

Если юридическое лицо перешло на какой-либо из специальных налоговых режимов, вместо НДС, налога на прибыль, налога на имущество (за исключением налога на имущество, определяемого исходя из кадастровой стоимости) оно будет платить единый налог при упрощенной системе налогообложения либо единый сельскохозяйственный налог.

Единый налог при упрощенной системе налогообложения определяется исходя из суммы доходов либо разницы между доходами и расходами, в зависимости от выбранного объекта налогообложения (Глава 26.2 НК РФ).

Для объекта налогообложения «доходы» налоговая ставка установлена ст. 346.20 НК РФ и составляет 6 процентов. Законы субъектов РФ могут устанавливать налоговые ставки от 1 до 6 процентов в зависимости от категорий налогоплательщиков. В случаях, предусмотренных пунктами 3 и 4 ст. 346.20 НК РФ, законы субъектов РФ могут устанавливать налоговую ставку в размере 0 процентов.

Для объекта налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов» налоговая ставка составляет 15 процентов. Законы субъектов РФ могут предусматривать дифференцированные налоговые ставки от 5 до 15 процентов в зависимости от категорий налогоплательщиков.

Можно выделить следующие преимущества упрощенной системы налогообложения:

1. Сумма налога рассчитывается исходя из фактических доходов налогоплательщика.

2. При выборе объекта налогообложения «доходы» единый налог уменьшается на сумму уплаченных в отчетном (налоговом) периоде взносов на обязательное пенсионное, медицинское, социальное страхование.

3. Налоговая декларация по единому налогу представляется только по итогам налогового периода.

4. Упрощенную систему налогообложения могут применять налогоплательщики, осуществляющие различные виды деятельности. Однако установлено исключение, например, для банков, страховщиков, инвестиционных фондов, организаций, являющихся участниками соглашений о разделе продукции, микрофинансовых организаций, частных агентств занятости.

Указанные юридические лица не вправе переходить на упрощенную систему налогообложения в соответствии с п. 3 ст. 346.12 НК РФ. Этой же нормой установлен полный перечень таких организаций.

Недостатками упрощенной системы налогообложения являются:

- ограничение по суммам уплаченных в налоговом периоде страховых взносов на обязательное пенсионное медицинское, социальное страхование, которые уменьшают единый налог при выборе объекта налогообложения «доходы»: последний можно уменьшить не более, чем на 50 % уплаченных страховых взносов;

- не предусмотрен отказ от применения спецрежима в течение налогового периода (календарного года), за исключением случаев, когда юридическое лицо ликвидировалось или утратило право на применение упрощенной системы.

Следует отметить, что не все даже малые предприятия по критериям Федерального закона от 24.07.2007 № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации», имеют право на применение специальных налоговых режимов с учетом ограничений [Абакумова].

Единый сельскохозяйственный налог применяется только сельхозпроизводителями и рассчитывается с разницы между доходами и расходами.

Налоговая ставка единого сельскохозяйственного налога составляет 6 процентов. Законами субъектов РФ могут быть установлены дифференцированные налоговые ставки от 0 до 6 процентов для всех или отдельных категорий налогоплательщиков (ст. 346.8 НК РФ).

Основной недостаток всех специальных налоговых режимов заключается в том, что лица, их применяющие, не платят налог на добавленную стоимость, поэтому контрагенты, применяющие общий режим налогообложения, очень часто не хотят с ними работать из-за невозможности получить налоговые вычеты по налогу на добавленную стоимость.

Учитывая, что специальные налоговые режимы были введены для поддержки малого бизнеса, то они должны способствовать, а не препятствовать развитию деятельности субъектов предпринимательской деятельности, однако, установленные ограничения на применение специальных режимов не позволяют в полном смысле достигнуть этой цели.

В связи с этим, необходимо реформировать специальные налоговые режимы:

1. В части УСН. Увеличить предельный размер доходов за отчетный (налоговый) период до значений, установленных Постановлением Правительства РФ от 04.04.2016 № 265 для малых предприятий, — 800 млн. руб. Данный шаг позволит большему количеству малых предприятий применять упрощенную систему налогообложения, приведет к росту доходов малого бизнеса, сокращению прироста организаций за счет формального дробления бизнеса.

Убрать ограничение по остаточной стоимости основных средств (150 млн. руб.), так как данная норма препятствует обновлению основных средств субъектов предпринимательской деятельности.

Предоставить плательщикам единого налога возможность выставления счета-фактуры и учета входного НДС. Данная льгота позволит снизить расходы, а также увеличить обороты по реализации покупателям-плательщикам НДС.

Необходимо отметить, что некоторые шаги в направлении снижения ограничений на применение упрощенной системы налогообложения предприняты в связи со вступлением в силу с 1 января 2021 года Федерального закона от 31.07.2020 № 266-ФЗ, однако они явно являются недостаточными.

2. В условиях отмены ЕНВД с 1 января 2021 года целесообразно предусмотреть возможность применения патентной системы для самых небольших представителей малого бизнеса – микропредприятий.

1.3. Ведение предпринимательской деятельности в качестве физического лица

Ст. 23 ГК РФ, Федеральный закон от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» (далее – Закон № 422-ФЗ) устанавливает по сути две формы ведения предпринимательской деятельности для физических лиц – в качестве индивидуального предпринимателя и самозанятого лица. При этом последний не обязан регистрироваться в качестве индивидуального предпринимателя.

Индивидуальный предприниматель является плательщиком тех же налогов, что и юридическое лицо, за исключением налога на прибыль. В связи с тем, что индивидуальный предприниматель это физическое лицо, он признается плательщиком налога на доходы физических лиц в соответствии с гл. 23 НК РФ.

Налоговая база по налогу рассчитывается исходя из суммы доходов, уменьшенных на сумму налоговых вычетов: профессиональных, имущественных, стандартных, социальных (ст. 210 НК РФ).

Основными налоговыми вычетами для предпринимателя являются профессиональные, которые складываются из фактически и документально подтвержденных расходов, произведенных предпринимателем, и непосредственно связанных с извлечением доходов.

При этом состав указанных расходов определяется в порядке, который определен главой «Налог на прибыль организаций» НК РФ (ст. 221 НК РФ).

Ставка налога на доходы физических лиц для доходов от предпринимательской деятельности составляет 13 процентов.

Таким образом, налоговым законодательством установлен разный порядок определения налоговой базы, а также ставки налогов в отношении

доходов предпринимателей и организаций, применяющих общий режим налогообложения.

Так же, как и юридическое лицо, предприниматель вправе применять специальные налоговые режимы. Некоторые различия существуют для перехода на специальный налоговый режим в виде упрощенной системы налогообложения: в отличие от юридических лиц для индивидуальных предпринимателей ограничение по доходам, полученным от предпринимательской деятельности, и по остаточной стоимости основных средств для перехода на упрощенную систему налогообложения не установлено.

В отличие от юридических лиц индивидуальные предприниматели вправе перейти на патентную систему налогообложения, а также введенный с 1 января 2019 года специальный налоговый режим в виде налога на профессиональный доход. Следует отметить, что указанный налоговый режим имеет определенные преимущества в сравнении с другими системами налогообложения.

Во-первых, не представляется налоговой декларация по налогу в налоговые органы в соответствии со ст. 13 Закона № 422-ФЗ, которым установлен данный налоговый режим. К числу преимуществ данного спецрежима относится также упрощенный порядок регистрации в качестве плательщика налога на профессиональный доход, отказа от применения спецрежима, а также уплаты налога с использованием мобильного приложения «Мой налог», разработанного ФНС РФ.

Во-вторых, налог на профессиональный доход определяется в следующих размерах:

- 4 процента по доходам от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) физическим лицам;

- 6 процентов по доходам от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) индивидуальным предпринимателям для предпринимательской деятельности и юридическим лицам.

Кроме того, предприниматели на данном специальном налоговом режиме вправе уменьшить суммы налога на сумму налогового вычета в размере не более 10 000 рублей, рассчитанную в порядке, установленном ст. 12 Закона № 422-ФЗ.

В-третьих, предприниматели, уплачивающие налог на профессиональный доход, не признаются плательщиками страховых взносов (п. 11 ст. 2 Закона № 422-ФЗ). Однако, если такие предприниматели добровольно не вступят в правоотношения по обязательному пенсионному страхованию, то периоды их деятельности не будут засчитываться в страховой стаж.

Применение указанного налогового режима освобождает предпринимателя от уплаты налога на доходы физических лиц с доходов, облагаемых налогом на профессиональный доход.

Однако Законом установлены определенные ограничения в отношении указанного налогового режима. Так, его не могут применять индивидуальные предприниматели, имеющие наемных работников, а также ряд других, перечень которых установлен в п. 2 ст. 4 Закона № 422-ФЗ, например, осуществляющие реализацию подакцизных товаров, перепродажу товаров (за исключением имущества, использовавшегося в личных и иных подобных целях), имущественных прав, занимающиеся добычей и (или) реализацией полезных ископаемых, а также предприниматели, у которых облагаемые доходы превысили в текущем календарном году 2,4 миллиона рублей.

Кроме того, статья 6 Закона № 422-ФЗ содержит перечень доходов, которые не облагаются налогом на профессиональный доход, в частности, доходы, получаемые от трудовой деятельности; от продажи недвижимого имущества, транспортных средств; от передачи имущественных прав на недвижимое имущество (за исключением аренды (найма) жилых помещений).

Уплата налога на профессиональный доход не освобождает предпринимателя от уплаты налога на имущества.

Налог на профессиональный доход платят также физические лица, не имеющие статуса индивидуального предпринимателя, в порядке, описанном выше.

Патентную систему налогообложения могут применять предприниматели, осуществляющие определенные виды деятельности (их перечень установлен п. 2 ст. 346.43 НК РФ).

Запрет на применение патентной системы налогообложения установлен для индивидуальных предпринимателей со средней численностью работников более 15 человек и доходами свыше 60 млн. рублей за налоговый период по всем видам деятельности, по которым применяется данный налоговый режим.

Налоговая ставка для патентной системы налогообложения установлена в размере 6 процентов (п. 1 ст. 346.50 НК РФ). Указанная ставка применяется к потенциально возможному к получению годовому доходу, который зависит от вида предпринимательской деятельности. Виды предпринимательской деятельности определены Налоговым кодексом РФ и устанавливаются законами субъектов РФ. Рассчитанная таким образом стоимость патента не уменьшается на уплаченные предпринимателем взносы на обязательное пенсионное, медицинское, социальное страхование. В этом заключается основной недостаток патентной системы. Поэтому установление в НК РФ возможности снижения стоимости патента за счет уплаченных страховых взносов, по аналогии с упрощенной системой налогообложения, значительно увеличило бы преимущества указанного специального режима.

Кроме того, для осуществления деятельности в нескольких субъектах РФ индивидуальному предпринимателю необходимо приобретать отдельный патент для каждого из них. Несколько патентов потребуется и в случае, когда на территории одного субъекта РФ предприниматель будет осуществлять

различные виды деятельности, в отношении которых он применяет патентную систему.

Необходимо отметить, что налоговое законодательство устанавливает налоговые каникулы для индивидуальных предпринимателей на упрощенной или патентной системах налогообложения. Они предоставляют возможность не платить единый налог при упрощенной системе налогообложения или налог при патентной системе налогообложения, так как на время налоговых каникул действует налоговая ставка 0 процентов.

Вводятся налоговые каникулы Законами субъектов РФ для индивидуальных предпринимателей, осуществляющих предпринимательскую деятельность в производственной, социальной и (или) научной сферах, а также в сфере бытовых услуг населению и услуг по предоставлению мест для временного проживания (последний вид деятельности относится только к предпринимателям, которые применяют упрощенную систему налогообложения). Указанная мера поддержки действует со дня государственной регистрации индивидуальных предпринимателей непрерывно в течение двух налоговых периодов и касается только предпринимателей, впервые зарегистрированных после вступления в силу соответствующих Законов субъектов РФ (п. 4 ст. 346.20, п. 3 ст. 346.50 НК РФ).

У любого индивидуального предпринимателя возникает обязанность по уплате страховых взносов на обязательное пенсионное, медицинское и социальное страхование за своих работников в том же порядке, что и у юридического лица. Кроме того, предприниматель (за исключением плательщика налога на профессиональный доход) платит страховые взносы за самого себя в размерах, установленных ст. 430 НК РФ, а именно:

- страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, в случае, если величина дохода плательщика за расчетный период не превышает 300 000 рублей, – в фиксированном размере (29 354 рублей за расчетный период 2019 года, 32 448 рублей за расчетный период 2020 года); в случае, если величина

дохода плательщика за расчетный период превышает 300 000 рублей, – в фиксированном размере (29 354 рублей за расчетный период 2019 года, 32 448 рублей за расчетный период 2020 года) плюс 1,0 процент суммы дохода плательщика, превышающего 300 000 рублей за расчетный период.

Размер страховых взносов на обязательное пенсионное страхование за расчетный период не может быть более восьмикратного установленного фиксированного размера страховых взносов на обязательное пенсионное страхование;

- страховые взносы на обязательное медицинское страхование в фиксированном размере (6 884 рублей за расчетный период 2019 года и 8 426 рублей за расчетный период 2020 года).

Указанная обязанность предпринимателя сохраняется и в тех случаях, когда деятельность не осуществляется, за исключением периодов, указанных в п. 7 ст. 430 НК РФ.

Индивидуальные предприниматели, которые перешли УСН и выбрали объект налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов», при определении размера доходов за расчетный период в целях исчисления страховых взносов в размере 1% вправе учитывать расходы, предусмотренные статьей 346.16 НК РФ, осуществленные за указанный налоговый период в рамках применения УСН.

Такой порядок поддержан Конституционным Судом РФ в Определении от 30.01.2020 № 10-О.

При этом Конституционный Суд РФ отметил, что налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов», при расчете налоговой базы учитывают и доходы, и расходы в порядке, установленном для плательщиков налога на прибыль, с учетом ряда особенностей (статьи 346.15 – 346.18 НК РФ). Таким образом, доходы и расходы учитываются данной категорией налогоплательщиков в порядке, аналогичном предусмотренному

для индивидуальных предпринимателей, уплачивающих налог на доходы физических лиц (ст. 221 НК РФ).

Таким образом, по мнению Конституционного Суда РФ, действующее законодательное регулирование уплаты страховых взносов не содержит неопределенности и предполагает определение дохода для целей обложения страховыми взносами с применением правил определения налогооблагаемого дохода, предусмотренных для соответствующей системы налогообложения.

Данная позиция подтверждается судебной практикой – пунктом 27 Обзора судебной практики Верховного Суда РФ № 3 (2017) от 12.07.2017.

Следует отметить, что ФНС РФ в Письме от 01.09.2020 № БС-4-11/14090 согласилась с указанной позицией Конституционного Суда РФ, отметив, что плательщики страховых взносов, применяющие УСН с объектом налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов", при определении размера доходов за расчетный период в целях исчисления страховых взносов в размере 1% вправе учитывать расходы, предусмотренные статьей 346.16 НК РФ, понесенные за указанный налоговый период в рамках применения УСН. Очевидно, что во избежание разных толкований норма п. 9 ст. 430 НК РФ требует уточнения, чтобы из нее прямо следовало, что доход в целях расчета взносов на обязательное пенсионное страхование определяется с учетом расходов предпринимателя, так как в сегодняшней редакции п. 9 ст. 430 НК РФ указано, что такой доход определяется в соответствии со ст. 346.15 НК РФ.

Таким образом, выбор оптимального налогового режима для предпринимателя зависит от многих факторов, к числу которых относятся:

- статус покупателей (плательщики или неплательщики НДС);
- вид деятельности;
- размер доходов;
- наличие или, напротив, отсутствие наемных работников.

Физические лица платят налог на имущество в порядке, установленном гл. 32 НК РФ и нормативными актами органов местного самоуправления. Налогом на имущество физических лиц облагаются жилые дома, квартиры, гаражи, машино-места, единые недвижимые комплексы, объекты незавершенного строительства, иные здания, строения, сооружения, помещения, принадлежащие физическому лицу на праве собственности. Налоговая база в общем случае определяется как кадастровая стоимость указанного имущества.

Ставки налога определяются нормативными актами органов местного самоуправления в отношении расположенного на их территориях объектов имущества, облагаемых налогом, и составляют от 0,1 до 2 процентов в зависимости от видов имущества. Самая высокая ставка 2 процента устанавливается для объектов недвижимого имущества, предназначенных или фактически используемых для размещения офисов, торговых объектов, объектов общественного питания и бытового обслуживания, указанных в ст. 378.2 НК РФ.

Таким образом, можно говорить, что налогообложение предпринимателя не очень сильно отличается от налогообложения юридического лица. Предприниматель платит меньше налогов со своих доходов, для него установлено больше выгод в случае применения им специальных налоговых режимов. Однако основное преимущество ведения бизнеса в форме индивидуального предпринимателя с точки зрения налоговых обязательств связано с его правовым статусом. Предприниматель имеет право распоряжаться всеми средствами на своё усмотрение и никаких дополнительных налогов при поступлении средств в личное распоряжение не платит. Напротив, участники юридического лица могут получить свою долю в прибыли только после уплаты всех необходимых налогов, и только после проведения собрания участников и выполнения других формальных процедур.

Учитывая нормативы распределения налоговых платежей между различными уровнями бюджетной системы РФ, можно сказать, что органы государственной власти на федеральном и региональном уровнях более заинтересованы в поддержке организаций, а органы местного самоуправления – индивидуальных предпринимателей. Местный бюджет практически не получает налоговых доходов от организаций (за исключением случаев, когда в собственности организаций есть земельные участки, или когда субъект РФ перечисляет в местный бюджет часть своих платежей, как, например, в Тюменской области, где 50 % единого налога при упрощенной системе налогообложения распределяется в бюджет города Тюмени). Поступления от организаций ограничиваются НДФЛ с доходов работников организаций, находящихся на соответствующих территориях, а также ЕСХН. Для увеличения заинтересованности органов местного самоуправления в развитии деятельности организаций, находящихся на их территории, нужно, чтобы в местные бюджеты поступали налоги, выплачиваемые организациями малого и среднего бизнеса. В связи с этим, необходимо внести изменения в нормы БК РФ, касающиеся установления нормативов распределения налогов в местные бюджеты.

1.4. Соотношение гражданско-правовых и налоговых обязательств при выборе форм ведения предпринимательской деятельности

Субъект предпринимательской деятельности всегда рассчитывает выбрать наиболее выгодную для себя форму предпринимательской деятельности, это право гарантировано ему законом (Постановление Конституционного Суда РФ от 27.05.2003 № 9-П).

В литературе, посвященной проблемам выбора форм предпринимательской деятельности, выделяют экономические и организационные факторы, оказывающие влияние на такой выбор.

К экономическим факторам относят затраты на создание и функционирование формы предпринимательской деятельности, а также пределы имущественной ответственности субъекта предпринимательской деятельности.

Первый и очень важный аспект, который влияет на величину затрат субъекта предпринимательской деятельности, связан с его налоговыми обязательствами.

На основании предыдущих параграфов можно сделать вывод, что ведение предпринимательской деятельности в качестве предпринимателя является наиболее выгодным в аспекте его налоговых обязательств.

В этой части уместным будет упомянуть и о некоторых особенностях, связанных с ответственностью предпринимателей и юридических лиц в случае нарушения ими законодательства в процессе осуществления своей хозяйственной деятельности.

Административное законодательство в большинстве случаев устанавливает для предпринимателя меньшую сумму штрафов по сравнению с юридическим лицом. В соответствии со ст. 2.4 Кодекса РФ об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ предприниматели, совершившие административные правонарушения, несут административную ответственность как должностные лица, если Кодексом не установлено иное. Однако в ряде случаев Кодекс РФ об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ предусматривает одинаковую ответственность для предпринимателей и юридических лиц. Например, в случае незаконного привлечения иностранных граждан к трудовой деятельности в РФ (примечание к ст. 18.1, ст. 18.15 Кодекса РФ об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ).

Что касается юридического лица, то к административной ответственности в соответствии с Кодексом РФ об административных правонарушениях может привлекаться как само юридическое лицо, так и его должностные лица.

Напротив, к уголовной ответственности привлекаются только должностные лица юридического лица. Индивидуальный предприниматель также несет уголовную ответственность (ст. 19 Уголовного кодекса РФ). Однако предприниматели отвечают как физические лица по статье 198 Уголовного кодекса РФ, а руководители организаций – по статье 199 Уголовного кодекса РФ. Например, для предпринимателя уклонение от уплаты налогов, сборов грозит максимальным штрафом в виде лишения свободы сроком до трех лет, а для руководителя организации – сроком до 6 лет. При этом предпринимателя привлекают к уголовной ответственности, если сумма неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов превышает за период в пределах трех финансовых лет подряд 2,7 млн. руб., а руководителя организации – если сумма неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов за этот же период превышает 15 млн. руб.

Кроме того, процедура получения статуса индивидуального предпринимателя значительно проще, чем создание юридического лица: незначительные расходы на регистрацию предпринимателя, отсутствие необходимости в составлении учредительных документов, поиска юридического адреса (регистрация предпринимателя осуществляется по месту его постоянного или временного проживания). Вместе с тем, для предпринимателя установлены ограничения в отношении возможности заниматься отдельными видами деятельности. Например, ИП запрещено осуществлять производство алкогольной продукции, лекарств, оказывать банковские, страховые услуги и др.

Таким образом, довольно простая и быстрая процедура получения статуса предпринимателя по сравнению с юридическим лицом позволяет быстрее приступить к осуществлению предпринимательской деятельности. Исключение составляют лишь те случаи, когда для предпринимателя установлены ограничения в отношении отдельных видов деятельности. Если предприниматель нарушает законодательство в процессе своей хозяйственной

деятельности, то в большинстве случаев ответственность предпринимателя гораздо ниже, чем юридического лица или его должностных лиц. С точки зрения указанных аспектов осуществление предпринимательской деятельности в качестве предпринимателя является более предпочтительным.

Однако на результат предпринимательской деятельности субъекта влияют не только обязательства, связанные с созданием и функционированием формы предпринимательской деятельности, поэтому выбор формы ведения предпринимательской деятельности только лишь на основе их размера является преждевременным. И первое, на что необходимо обратить внимание в этой части, связано с имущественной ответственностью индивидуального предпринимателя – он отвечает по обязательствам всем своим личным имуществом (ст. 24 ГК РФ). Гражданское законодательство юридически не разделяет имущество предпринимателя на личное и на то, которое он использует в предпринимательской деятельности. Указанная правовая позиция выражена в Постановлении Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 № 20-П. Поэтому при возникновении обязательств перед кредиторами искивые требования последних будут относиться и к тому имуществу, которое было получено предпринимателем до начала ведения своей деятельности, за исключением имущества, указанного в п. 1 ст. 446 ГПК РФ, которое нельзя взыскивать с физического лица (например, единственного жилья, личного земельного участка и т.д.).

Участники юридического лица отвечают по обязательствам общества только в рамках величины своего вклада в уставном капитале. Этот вывод, как справедливо отмечает автор Е. В. Глухова, вытекает из принципов имущественной обособленности и самостоятельной имущественной ответственности юридического лица, установленных в п. 1 ст. 48 ГК РФ [Глухова, с. 118].

Следовательно, нельзя не согласиться с авторами Н.П. Кручининым и Н.В. Кручининой, которые утверждают, что осуществление

предпринимательской деятельности в качестве индивидуального предпринимателя отличается повышенной гражданско-правовой ответственностью по сравнению с юридическим лицом [Кручинин, Кручинина, с. 55].

Вместе с тем, индивидуальный предприниматель, как и юридическое лицо, может быть признан банкротом, если будет не в состоянии удовлетворить требования кредиторов (ст. 25 ГК РФ).

При этом следует отметить, что в случае несостоятельности (банкротства) юридического лица по вине его участников, на указанных участников в случае недостаточности имущества общества может быть возложена субсидиарная ответственность по его обязательствам (ст. 61.11 Федерального закона от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» (далее – Закон № 127-ФЗ).

. Таким образом, при выполнении условий, установленных в ст. 61.11 Закона № 127-ФЗ, можно говорить об одинаковой имущественной ответственности предпринимателя и учредителя, так как последний будет отвечать как физическое лицо, то есть всем своим имуществом. При этом согласно п. 6 ст. 213.28 Закона № 127-ФЗ физическое лицо, привлеченное к субсидиарной ответственности по долгам его организации, не освобождается от указанных обязательств даже в случае банкротства этого физического лица.

Для индивидуального предпринимателя законодательство не содержит требований к минимальному размеру принадлежащего ему имущества. Законом определен минимальный размер уставного капитала хозяйственного общества (ст. 66.2 ГК РФ). Так, в обществах с ограниченной ответственностью и непубличных обществах он должен быть не менее десяти тысяч рублей, в публичных обществах – не менее ста тысяч рублей (ст. 14 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью», ст. 26 Федерального закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах»).

Кроме того, автор Тагирова А.В. обращает внимание на одну особенность права собственности предпринимателя [Тагирова, с. 214]. Она касается норм семейного законодательства, в частности, установленных ст. ст. 34, 38 Семейного кодекса РФ, согласно которым в общем случае при расторжении брака доходы, которые предприниматель получил от предпринимательской деятельности, а также имущество, приобретенное за счет этих доходов, подлежат разделу между супругами. Кроме того, предприниматель не вправе без согласия супруга распоряжаться имуществом, приобретенным в браке, даже если оно используется только в предпринимательской деятельности.

Таким образом, справедливой кажется позиция автора М.Д. Шапсуговой о том, что отсутствие имущественной обособленности влечет полную имущественную ответственность предпринимателя, однако вместе с тем возможны претензии супруга на имущество предпринимателя [Шапсугова, с. 73].

Поэтому с точки зрения пределов имущественной ответственности статус юридического лица является более выгодным, чем предпринимателя.

Среди организационных факторов, влияющих на выбор формы ведения предпринимательской деятельности, выделяют: предполагаемое количество участников предпринимательской деятельности (бизнес-партнеров); природа источников образования имущества и порядок распоряжения этим имуществом; форма управления предпринимательской деятельностью; виды деятельности; возможность продажи бизнеса.

Если бизнес не требует значительных ресурсов, будет осуществляться без участия партнеров, преимущественно за счет личных сбережений и кредитов (займов) предпринимателя, если владелец бизнеса планирует принимать решения единолично, самостоятельно распоряжаться прибылью и имуществом, созданными в процессе деятельности, то преимущество следует отдать статусу индивидуального предпринимателя.

Если для предпринимателя установлены ограничения в отношении планируемого вида деятельности, если субъект предпринимательской деятельности не отрицает возможности продажи своего бизнеса, если предпринимательская деятельность предполагает прямое имущественное участие партнеров, то предпринимательскую деятельность целесообразнее вести в качестве юридического лица.

В связи с этим, средний и крупный бизнес осуществляет предпринимательскую деятельность в качестве юридического лица и, как правило, в форме акционерного общества, так как последняя позволяет привлечь большой объем финансирования за счет эмиссии акций.

Как видно, выбор формы ведения предпринимательской деятельности оказывается непростым, и нельзя однозначно утверждать какая форма лучше, а какая хуже. Поэтому решение необходимо принимать с учетом особенностей предпринимательской деятельности и ожиданий конкретного субъекта.

Однако нужно признать, что в последнее время решение о выборе форм предпринимательской деятельности все чаще принимается на основе величины затрат на ее создание и функционирование, к которым относятся в первую очередь налоговые обязательства субъекта. Данный вывод подтверждает тот факт, что по данным ФНС РФ в 2019 году впервые с 2002 года предпринимателей стало больше, чем юридических лиц¹.

¹ По данным сайта ФСИ.РФ

ГЛАВА 2. ВЛИЯНИЕ СПОСОБОВ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ НА НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

2.1. Сделки в предпринимательской деятельности как способы ее осуществления, влияние их условий на налогообложение

В соответствии со ст. 153 ГК РФ сделками признаются действия граждан и юридических лиц, направленные на установление, изменение или прекращение гражданских прав и обязанностей.

Предприниматели и юридические лица вправе совершать любые сделки, не запрещенные законом, с момента государственной регистрации (п. 3 ст. 49, ст. 421 ГК РФ). ГК РФ устанавливает основания, а также правовые последствия недействительности сделки. Согласно п. 3 ст. 2 ГК РФ гражданское законодательство не применяется к налоговым отношениям, если иное не предусмотрено законодательством, а в соответствии с п. 1 ст. 11 НК РФ институты, понятия и термины гражданского законодательства применяются в налоговом законодательстве том значении, в каком они используются в этой отрасли законодательства, если иное не предусмотрено НК РФ. Указанная взаимосвязь налогового и гражданского права означает, что сделки регулируются не только гражданским, но и налоговым правом, поэтому они порождают как гражданско-правовые, так и налоговые последствия.

С позиции налогового права при совершении сделки не должно происходить ухода от налогообложения. Согласно ст. 54.1 НК РФ неправомерными являются сделки, которые одновременно отвечают следующим условиям:

- основная их цель направлена на неуплату (неполную уплату) суммы налога;
- обязательство по сделке не исполнено надлежащим лицом.

Таким образом, налоговое законодательство устанавливает ограничение свободы гражданского договора, обусловленное налоговыми целями, в связи с чем, оказывает влияние на гражданское право.

Кроме того, налоговое законодательство допускает установление своих критериев для квалификации гражданско-правовой сделки. Так, согласно п. 4 ст. 39 НК РФ не считается реализацией передача имущества, если она носит инвестиционный характер. При этом в ГК РФ отсутствует такая классификация сделок, как имеющих или не имеющих инвестиционный характер.

Следует согласиться с мнением авторов о том, что сделка является юридическим фактом для возникновения гражданского, а не налогового правоотношения [Овсянников, с. 87].

По мнению автора О.А. Митряшкиной [Митряшкина, с. 2], конечный результат поведения хозяйствующего субъекта в сфере договорных отношений определяет его налоговые обязательства, так как гражданско-правовой договор является основным средством достижения субъектами предпринимательской деятельности ее конечных результатов. Сделка прекращает, изменяет гражданские права и обязанности сторон, однако она не изменяет и не прекращает налоговых обязанностей, поскольку налоговая обязанность налогоплательщика возникает не из самого договора, а из закона. Изменение, прекращение или возникновение гражданских прав и обязанностей создает те или иные налоговые последствия, при этом объекты налогообложения возникают при реальном исполнении гражданских сделок, а не при их заключении.

Таким образом, как верно утверждает автор М.В. Сенцова [Сенцова, с. 128-129], юридическая квалификация договора в целях налогообложения осуществляется через гражданско-правовую квалификацию договора, когда согласно нормам налогового законодательства налоговые последствия зависят от признания договора в качестве договора определенного вида, или через

специальную квалификацию договора, установленную нормами НК РФ, а также сложившейся судебной практикой.

В связи с этим, существенное значение для определения налоговых обязательств имеет правильная квалификация сделки. Данный вывод особенно актуален с учетом п. 77 Постановления Пленума ВС РФ от 23.06.2015 № 25, в котором указано, что налоговый орган, руководствуясь подп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ, вправе самостоятельно изменить юридическую квалификацию сделок, статус и характер деятельности налогоплательщика и обратиться в суд с требованием о взыскании доначисленных налогов. Если суд на основании оценки доказательств налогового органа и налогоплательщика, установит, что последний для целей налогообложения не учел операции либо учел операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, то суд определит объем прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из реального экономического содержания операции или совокупности операций в их взаимосвязи.

Как уже отмечалось ранее, в качестве объектов налогообложения, установленных налоговым законодательством, выступают реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход, или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого налоговое законодательство связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога (п. 1 ст. 38 НК РФ).

Нельзя не согласиться с авторами, которые утверждают, что предмет договора является его существенным условием, основным характерным признаком, который позволяет отличить его от других видов договоров. Поэтому в договоре важно точно и подробно установить его предмет. Если речь идет о заключении договора купли-продажи, то в нем следует указать конкретное имущество, подлежащее передаче покупателю; в случае с договором на оказание услуг, в договоре нужно указать характер услуги; если

же заключается договор на выполнение работ, в договоре необходимо указать результат выполнения работ [Шакирова, Засько, с. 857].

Предмет договора должен соответствовать реальным экономическим отношениям сторон во избежание риска переквалификации договора налоговым органом. Если из договора невозможно установить конкретные товары, работы или услуги, которые должны быть переданы, выполнены или оказаны, это может привести к невозможности субъекта хозяйственной деятельности применить налоговую льготу или воспользоваться иными законными преимуществами при уплате налогов. Например, в случае выполнения работ, оказания услуг местом реализации которых не является территория РФ, у продавца не возникает обязанности по уплате НДС. При этом указанное место определяется на основании норм ст. 148 НК РФ и напрямую зависит от вида выполняемых работ и оказываемых услуг.

Кроме того, конечный результат хозяйственной операции может быть достигнут с использованием разных видов договоров, при этом налогообложение по таким договорам может отличаться. Например, продать товар можно в качестве продавца по договору купли-продажи, а можно – в качестве посредника по договору комиссии или агентскому договору. В первом случае налогообложение дохода будет осуществляться исходя из продажной стоимости товара, а во втором – исходя из величины посреднического вознаграждения. Если налогоплательщик заменит отношения по договору купли-продажи внутри РФ на отношения по купле-продаже на экспорт, к доходу от реализации будет применяться ставка НДС 0 процентов.

Необходимо отметить, что по сравнению с гражданским законодательством установленное в ст. 39 НК РФ определение понятия «реализация» имеет более широкий смысл, поскольку включает случаи передачи права собственности на товары, результатов работ и оказания услуг на безвозмездной основе, поэтому при заключении безвозмездного договора не следует полагать, что он исключает налоговые последствия. Согласно п. 2 ст.

154 НК РФ налоговая база по НДС для таких случаев рассчитывается как стоимость этих товаров (работ, услуг), определяемая на основе рыночных цен (в соответствии со ст. 105.3 НК РФ), с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога.

Если речь идет о заключении возмездного договора, то цена в нем имеет существенное значение для целей налогообложения. Во-первых, когда стороны договора являются взаимозависимыми лицами согласно п. 2 ст. 105.1 НК РФ, налоговый орган вправе проверить соответствие применяемой цены рыночной и в случае выявления несоответствия доначислить налоги исходя из рыночной цены при проведении камеральной или выездной проверки либо в рамках проверки соответствия цен, примененных в контролируемых сделках.

Во-вторых, риск доначисления налогов по сделкам, которые совершаются по заниженным ценам, возникает и в тех случаях, когда стороны сделки не являются взаимозависимым лицами. Пример – Определение Верховного суда РФ от 04.06.2019 № 309-ЭС19-5047.

Основанием для доначисления налога стал вывод инспекции о занижении предпринимателем обязательств по НДС в связи с установлением в договоре заниженной цены на объект незавершенного строительства с одновременным установлением более высокой цены на стоимость земельного участка, операции по реализации которого не облагаются НДС. Цена объекта незавершенного строительства по договору составляла всего 10 000 руб., тогда как по данным учета продавца его стоимость равна 14 млн. руб.

При этом никаких фактов взаимозависимости продавца и покупателя налоговые органы не обнаружили.

Суды установили, что существенное изменение цены объекта, учитывая общую стоимость реализованной недвижимости, направлено на получение необоснованной налоговой выгоды. Судьи не приняли во внимание объяснение продавца, что такая небольшая стоимость объекта незавершенного строительства связана с тем, покупатель был заинтересован лишь в

приобретении земельного участка. Кроме того, степень завершенности объекта составляла всего 6 процентов, так что никакой реальной ценности он для покупателя не представлял. Верховный суд РФ признал доначисление НДС законным.

В-третьих, если цена договора выражена в иностранной валюте, то доход в налоговом учете пересчитывается в рубли на дату реализации или на дату получения аванса в зависимости от того, что произошло раньше во времени, а для целей налогообложения НДС – на дату получения аванса и на дату отгрузки. Если обязательство по договору предусмотрено в рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме в иностранной валюте, то для целей налогообложения НДС налоговая база пересчитывается в рубли один раз: либо на дату отгрузки, либо на дату получения аванса в зависимости от того, что произошло раньше во времени, поэтому колебания курса валюты не влияют на величину налоговой базы (п. п. 3, 4 ст. 153, п. 8 ст. 271 НК РФ).

При заключении договора необходимо учитывать влияние на налоговые последствия условий договора о моменте перехода права собственности. Доход, связанный с реализацией товаров, работ, услуг, для целей налогообложения прибыли в общем случае определяется на дату перехода права собственности (п. 3 ст. 271 НК РФ).

В соответствии с п. 1 ст. 223 ГК РФ такой переход возникает с момента передачи товаров покупателю, если иное не установлено законом или договором. В последнем случае он может быть зафиксирован на дату наступления определенных договором обстоятельств (например, оплаты). Таким образом, при особых условиях о моменте перехода права собственности налогоплательщик может отсрочить платежи по налогу на прибыль. Однако в этой ситуации покупатель не вправе распоряжаться товаром до наступления определенных договором обстоятельств (ст. 491 ГК РФ). Поэтому, если продавец не принял меры по индивидуализации переданного имущества (отграничению его от иного имущества покупателя) и не контролирует его

сохранность и наличие у покупателя, доход следует признать на дату передачи товаров покупателю (перевозчику, организации связи и др.) (п. 7 Приложения к Информационному письму Президиума ВАС РФ от 22.12.2005 № 98).

Для целей налогообложения НДС налоговая база определяется в наиболее раннюю из двух следующих дат:

- день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг, имущественных прав);
- день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящей отгрузки товаров (работ, услуг, имущественных прав) (п. 1 ст. 167 НК РФ).

При этом в налоговом законодательстве отсутствует понятие «дата отгрузки». В таком случае на основании норм ст. 11 НК РФ следует руководствоваться положениями гражданского законодательства [Яковлева, с. 22].

В соответствии с п. 1 ст. 509 ГК РФ поставка товаров производится поставщиком путем отгрузки (передачи) товаров покупателю или лицу, указанному в договоре в качестве получателя.

Согласно п. 5 ст. 454, ст. 458 ГК РФ обязанность продавца передать товар покупателю считается исполненной в момент, определенный договором. Если договором такой момент не установлен, то обязанность продавца передать товар считается выполненной в момент:

- передачи товара покупателю или указанному им лицу, если договором предусмотрена обязанность продавца по доставке товара;
- поступления товара в распоряжение покупателя, если товар должен быть передан покупателю или указанному им лицу в месте нахождения товара;
- передачи товара перевозчику или организации связи для доставки покупателю, в случае если договором не установлена обязанность продавца по доставке товара или передаче товара в месте его нахождения.

Таким образом, дата отгрузки для целей налогообложения определяется в соответствии с документами, которые подтверждают передачу товара покупателю (грузополучателю покупателя) в случае, если договор содержит

обязанность продавца по доставке товара, либо организации-перевозчику, если обязанность продавца по доставке товара не установлена.

Кроме того, необходимо обратить внимание на условия договора по оплате расходов на доставку товаров. Последние могут быть включены в цену товара или установлены сверх цены, отдельно от стоимости товара. Вторым вариантом является особенно невыгодным для покупателя, так как, по мнению официальных органов, он не может принять к вычету НДС со стоимости возмещенных поставщику расходов сверх цены договора (Письма Минфина РФ от 22.10.2013 № 03-07-09/44156, от 06.02.2013 № 03-07-11/2568). Поэтому целесообразнее включать транспортные расходы в цену товара.

Таким образом, организации и предприниматели, прежде чем заключать сделки, должны заранее предполагать их налоговые последствия, руководствуясь и гражданским, и налоговым законодательством.

Авторы Д.Ю. Шакирова, В.Н. Засько рекомендуют проводить экспертизу договоров, планируемых к заключению с контрагентами для всесторонней оценки последствий его заключения для субъекта предпринимательской деятельности. Указанная процедура, по их мнению, необходима для обеспечения достоверного планирования сумм и сроков отвлечения денежных средств на погашение налоговых обязательств, управления налоговой нагрузкой при выборе наиболее выгодного из возможных вариантов сделки, уменьшения денежных средств на уплату штрафов и пеней, укрепления репутации в связи с отсутствием или уменьшением налоговых претензий, судебных споров [Шакирова, Засько, с. 862].

2.2. Виды применяемых сделок и проблемы их налогообложения на примерах инвестиционных договоров, договоров подряда, простого товарищества, посреднических договоров, сделок, связанных с реорганизацией бизнеса

Как отмечалось выше, объекты налогообложения возникают в ходе реального исполнения гражданских сделок. НК РФ содержит нормы, касающиеся особенностей налогообложения различных сделок, в частности, оформленных договорами купли-продажи, оказания услуг, подряда, простого товарищества, посредническими договорами. Самыми спорными с точки зрения налогообложения и при этом довольно часто встречающимися в деятельности организаций и предпринимателей, по мнению автора, являются инвестиционные договоры. Как правило, указанные договоры заключаются между инвесторами и заказчиками (застройщиками). Заказчик по такому договору обязан построить или реконструировать объект капитального строительства, а инвестор – профинансировать указанные работы. После окончания строительства готовый объект или его часть передается инвестору. Оплата заказчику стоимости работ по капитальному строительству может быть как денежными средствами, так и долей в праве собственности на построенный объект.

В налоговом законодательстве отсутствует определение инвестиционного договора. В п. 3 ст. 39 НК РФ указано лишь на инвестиционный характер передачи имущества, в частности, в виде вкладов в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ, по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности), договору инвестиционного товарищества, паевых взносов в паевые фонды кооперативов. В ГК РФ также отсутствуют нормы об инвестиционном договоре. При этом на сегодняшний день действуют Закон РСФСР от 26.06.1991 № 1488-1 «Об инвестиционной деятельности в РСФСР» (далее – Закон № 1488-1), а также Федеральный закон от 25.02.1999 № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений» (далее – Закон № 39-ФЗ). В статье 7 Закона № 1488-1 указано, что договор между субъектами инвестиционной деятельности является основным правовым документом, регулирующим их производственно-хозяйственные и другие

взаимоотношения. Однако Закон № 1488-1 не содержит норм об условиях такого договора. А в ст. 8 Закона № 39-ФЗ установлено, что отношения между субъектами инвестиционной деятельности осуществляются на основе договора, заключенного между ними в соответствии с Гражданским кодексом РФ. Таким образом, в законодательстве отсутствует понятие инвестиционного договора.

В связи с этим, в науке сложилось несколько точек зрения в отношении правовой природы инвестиционного договора. По мнению некоторых авторов ([Сокол, с. 92], [Кичихин, Щербакова с. 41]), инвестиционный договор следует рассматривать в качестве самостоятельного гражданско-правового договора в силу специфики его цели, содержания обязательства и частого применения в хозяйственной практике.

Другие авторы расценивают инвестиционный договор как один из видов гражданско-правового договора, поименованного в ГК РФ ([Брагинский, с. 124], [Майфат, с. 8]). С учетом конкретных обязательств сторон его квалифицируют в качестве договора подряда, купли-продажи, простого товарищества.

Например, М. И. Брагинский относит договор инвестирования в строительство к договору строительного подряда [Брагинский, с. 79]. Однако сторонники указанного подхода не выделяют признаков, по которому договор, поименованный в ГК РФ, следует относить к инвестиционному договору.

Кроме того, отдельные авторы выражают мнение о том, что инвестиционный договор объединяет разные виды гражданско-правовых договоров, регулирующих инвестиционную деятельность [Сайфулова], [Лапутева], [Антипова].

Так, в частности, по мнению Л. Г. Сайфуловой, инвестиционные отношения включают различные обязательства, которые невозможно классифицировать в рамках одного договора. Любой договор, заключенный с целью вложения имущества, имущественных прав, можно рассматривать в качестве инвестиционного [Сайфулова, с. 84].

Пленум ВАС РФ в п. 4 Постановления от 11.07.2011 № 54 указал, что при рассмотрении споров, возникающих по инвестиционным договорам, заключаемым с целью финансирования строительства или реконструкции объектов недвижимости, судам следует определять правовую природу соответствующих договоров и разрешать спор по правилам глав 30 («Купля-продажа»), 37 («Подряд»), 55 («Простое товарищество») ГК РФ и т.д.

«Если не установлено иное, судам надлежит оценивать договоры, связанные с инвестиционной деятельностью в сфере финансирования строительства или реконструкции объектов недвижимости, как договоры купли-продажи будущей недвижимой вещи».

Следовательно, согласно позиции Пленума ВАС РФ инвестиционный договор не является самостоятельным договором, его правовая природа определяется на основании договоров, поименованных в ГК РФ. В такой ситуации сложно не согласиться с мнением о том, что, с одной стороны, неясно, как тогда стороны смогут применить положения о свободе договора, с другой стороны, Пленум ВАС создал новое правовое регулирование инвестиционной деятельности, по сути, изменив нормы законодательства об инвестиционной деятельности, что относится к компетенции законодательной власти, а не Пленума ВАС РФ [Споры о будущей недвижимости – дело прошлого? (комментарии экспертов)].

Между тем, в литературе можно встретить мнение о том, что Постановление Пленума ВАС РФ № 54 не содержит однозначного ответа на вопрос о возможности существования инвестиционных договоров в качестве самостоятельных сделок, не запрещенных законом [Медведев, с. 120].

Целью настоящего исследования не является исключительно гражданско-правовая квалификация договора инвестирования. Однако изучение данного аспекта необходимо в той мере, в какой он оказывает влияние на налоговые последствия хозяйственных операций.

При этом необходимо отметить, что автор имеет в виду вопросы квалификации инвестиционных договоров и их влияние на налоговые последствия именно в рамках отношений инвестора и заказчика. Согласно п. 4 ст. 4 Закона № 39-ФЗ подрядчиками являются физические и юридические лица, которые выполняют работы по договору подряда и (или) государственному или муниципальному контракту, заключаемым с заказчиками в соответствии с ГК. Следовательно, правовая квалификация отношений между заказчиком и подрядчиком не вызывает затруднений, и поэтому автор не будет их касаться, рассматривая вопросы налогообложения инвестиционных договоров.

Согласно п. 3 ст. 4 Закона № 39-ФЗ в качестве заказчиков выступают уполномоченные на то инвесторами физические и юридические лица, которые осуществляют реализацию инвестиционных проектов. При этом они не вмешиваются в предпринимательскую и (или) иную деятельность других субъектов инвестиционной деятельности, если иное не предусмотрено договором между ними. Инвестор может совмещать функции заказчика. Заказчик, не являющийся инвестором, имеет права владения, пользования и распоряжения капитальными вложениями на период и в пределах полномочий, которые установлены договором и (или) государственным контрактом в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Статья 702 ГК РФ в качестве заказчика определяет сторону договора подряда, которая устанавливает для другой стороны – подрядчика – обязанность по выполнению определенной работы и сдачи ее результата; заказчик же обязуется принять результат работы и оплатить его.

Застройщиком п. 16 ст. 1 Градостроительного кодекса РФ рассматривает физическое или юридическое лицо, которое обеспечивает на принадлежащем ему земельном участке строительство, реконструкцию, капитальный ремонт объектов капитального строительства, а также выполнение инженерных изысканий, подготовку проектной документации для их строительства, реконструкции, капитального ремонта.

На практике наиболее частым встречается вариант, при котором заказчик является также и застройщиком.

До выхода Постановления Пленума ВАС РФ № 54 сложилось устойчивое мнение контролирующих органов и судов по вопросам налогообложения денежных средств, поступивших от заказчику (застройщику) от инвесторов: в зависимости от конкретных условий инвестиционного договора они рассматривались в налоговом учете заказчика (застройщика) как целевые средства и не включались в налоговую базу по НДС и налогу на прибыль на основании норм ст. 251 НК РФ. Указанные положения не относились к вознаграждению заказчика (застройщика) за оказанные им услуги по организации строительства, оно всегда облагалось НДС и налогом на прибыль в общеустановленном порядке.

Заказчик на основании п. 3 ст. 168 НК РФ не позднее пяти дней после передачи объекта, законченного капитальным строительством, инвестору выставлял в его адрес сводный счет-фактуру по указанному объекту. Сводный счет-фактуру заказчик оформлял на основании счетов-фактур, ранее полученных им от подрядных организаций по выполненным строительно-монтажным работам и поставщиков товаров (работ, услуг). Копии этих счетов-фактур, а также копии соответствующих первичных документов заказчик прилагал к сводному счету-фактуре, который представлял инвестору. Указанные документы вместе со сводным счетом-фактурой являлись основанием для предъявления инвестором к вычету сумм НДС, предъявленных заказчику подрядчиками и поставщиками в процессе строительства объекта (Письма Минфина РФ от 23.04.2010 № 03-07-10/08, от 07.02.2011 № 03-03-06/1/77).

Предложенная же ВАС РФ квалификация инвестиционных договоров может привести к спору с налоговым органом в случае несогласия последнего с целевым характером инвестиционных средств и неотражением их заказчиком в налоговой базе по НДС и налогу на прибыль.

Вместе с тем, согласно п. 3 ст. 2 ГК РФ гражданское законодательство не применяется к налоговым отношениям, если иное не предусмотрено законодательством, в связи с чем, суды неоднократно указывали на то, что распространение на налоговые споры положений Постановлений Пленума ВАС РФ, касающихся вопросов разрешения гражданско-правовых споров, является необоснованным. Данная позиция отражена, в частности, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 26.06.2012 № 1784/12, Определении Верховного Суда РФ от 01.03.2016 № 304-КГ16-321, Постановлении Девятого арбитражного апелляционного суда от 11.03.2013 № 09АП-3366/2013.

Верховный Суд РФ в Определении от 08.10.2015 № 309-КГ15-12740 по делу № А60-41011/2014 поддержал выводы апелляционного суда о том, что п. 4 Постановления Пленума ВАС РФ касается споров по гражданско-правовым договорам, связанным с инвестиционной деятельностью, поэтому закрепленные в нем положения должны применяться к налоговым отношениям только с учетом положений, установленных Налоговым кодексом РФ.

Кроме того, Минфин РФ и налоговые органы после выхода Постановления Пленума ВАС РФ № 54 разъясняли, что принципы определения доходов и расходов в налоговом учете заказчика не изменились при условии ведения им отдельного учета (Письма Минфина РФ от 16.08.2011 № 03-03-06/1/488, от 18.12.2012 № 03-03-06/1/661, от 04.02.2013 № 03-07-10/2254, Письмо УФНС по Москве от 29.12.2011 № 16-15/126141@).

Однако, как показывает судебная практика, нередко налоговые органы пытаются переквалифицировать инвестиционные договоры на основе Постановления Пленума ВАС РФ № 54.

Так, в Определении от 28.08.2017 № 301-КГ17-10998 по делу № А11-7830/2015 Верховный Суд РФ поддержал налоговый орган, который доначислил организации НДС, квалифицировав отношения по инвестиционному контракту, как смешанные и содержащие в себе элементы договоров подряда и купли-продажи. В связи с этим, совершенно логичным

кажется вывод налогового органа, что передача в рамках исполнения такого договора результатов выполненных работ на возмездной основе, признается для целей налогообложения реализацией и облагается НДС.

Следует отметить, что организация в инвестиционном контракте выступала в качестве инвестора, по которому обязана была подготовить проектно-сметную документацию и выполнить работы по реконструкции объекта инвестиционного договора. После выполнения указанных работ и подписания акта о реализации инвестиционного договора и распределении имущественных прав сторон часть объекта переходила в собственность инвестора, а часть – в муниципальную собственность города. Заказчиком по договору выступало муниципальное унитарное предприятие. При этом организация утверждала, что предметом инвестиционного договора являлась совместная деятельность сторон в целях выполнения инвестором работ по реконструкции и капитальному ремонту муниципального объекта инвестирования. Денежные средства, вложенные инвестором в реконструкцию объекта, являлись инвестиционными, поэтому не должны были облагаться НДС. Однако, суд не согласился с доводами организации и не нашел оснований рассматривать договор в качестве договора о совместной деятельности, поскольку не производилось объединения вкладов в совместную деятельность, не велось отдельного бухгалтерского учета по совместной деятельности, не устанавливался порядок ведения общих дел товарищей.

Очевидно, что указанный исход дела был обусловлен недостатками инвестиционного договора, что не позволило суду квалифицировать его в качестве договора о совместной деятельности.

Аналогичный вывод можно сделать и в отношении другого дела, рассмотренного Верховным Судом РФ в Определении от 18.10.2016 № 306-КГ16-13223 по делу № А65-22184/2015. Во исполнение договора о совместной деятельности по строительству объекта, заключенного организацией с двумя товарищами, она заключила договор соинвестирования с другой организацией,

которой впоследствии передала имущественные права на часть нежилых помещений построенного объекта.

Налоговый орган доначислил НДС по счету-фактуре, выставленному организацией в адрес соинвестора. Суд поддержал налоговый орган, так как, по его мнению, договор соинвестирования фактически был договором купли-продажи части помещений. Соинвестор не был субъектом договора о совместной деятельности, не был включен в состав инвесторов по договору совместной деятельности. Денежные средства, перечисленные соинвестором, не являлись инвестициями. Действия соинвестора были направлены на возмездное получение нежилых помещений из состава доли, подлежащей передаче инвестору по результатам реализации инвестиционного договора.

При этом инвестор утверждал, что к рассматриваемым отношениям нельзя применять положения Постановления Пленума ВАС РФ № 54, ссылаясь на судебную практику, в которой указывалось на инвестиционный характер денежных средств, поступивших заказчику, не подлежащих налогообложению НДС на основании подп. 4 п. 3 ст. 39 НК РФ. Таким образом, инвестор квалифицировал свои отношения с соинвестором по договору соинвестирования, как отношения между заказчиком и инвестором. Однако суды не приняли данный вывод организации, так как в названных судебных решениях, не рассматривалось оформление права собственности на заказчика (застройщика), а потом на инвестора, соответственно, переход права собственности от заказчика (застройщика) к инвестору не происходил.

Примером такой практики служит, в частности, Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 01.02.2018 по делу № А40-79866/17. Суд рассматривал спор между налоговым органом и застройщиком (заказчиком). Последним были заключены инвестиционные договоры с инвесторами - физическими лицами на строительство коттеджей.

Налоговый орган, ссылаясь на п. 4 Постановления Пленума ВАС РФ № 54, расценил взаимоотношения с инвесторами как куплю-продажу

недвижимого имущества, которое будет создано в будущем, а денежные средства, перечисленные инвесторами – как доход от реализации, связанный с переходом права собственности, облагаемый НДС и налогом на прибыль.

Суды первой и апелляционной инстанций не согласились с решением налогового органа.

По мнению суда первой инстанции, если квалифицировать инвестиционный договор как договор купли-продажи будущей недвижимой вещи, то право собственности на объект недвижимости сначала должно было возникнуть у застройщика, а затем передано инвестору и зарегистрировано на него. Однако и по условиям инвестиционных договоров, и на основании свидетельств о государственной регистрации права право собственности возникало у инвесторов, а не у застройщика.

В связи с этим, суд первой инстанции решил, что инвестиционные договоры не могут рассматриваться в качестве договоров купли-продажи будущей недвижимости в связи с тем, что право собственности по ним не передавалось от застройщика к инвестору, а сразу же возникало у инвестора как право собственности на вновь создаваемое недвижимое имущество.

Апелляционный суд согласился с указанными выводами суда первой инстанции.

Аналогичное мнение в схожем деле выражено в Определении Верховного Суда РФ от 08.10.2015 № 309-КГ15-12740 по делу № А60-41011/2014: Верховный Суд РФ согласился с выводами нижестоящих судов о том, что строительство объекта за счет инвестиционных средств и передача инвестору готового объекта не является операцией по реализации застройщиком товара или строительного-монтажных работ и не облагается НДС у застройщика.

Суды сделали такое заключение на том основании, что по окончании инвестиционного проекта право собственности на объекты подлежало регистрации за инвестором, денежные средства по договору имели строго

целевое назначение, и у застройщика не возникло право по своему усмотрению распоряжаться носящими инвестиционный характер денежными средствами.

Таким образом, судебная практика по налогообложению инвестиционных договоров позволяет сделать следующие выводы.

Правовая квалификация инвестиционных договоров для целей налогообложения определяется прежде всего на основе оценки полномочий заказчика по использованию средств финансирования. Если он ограничен в этом, то средства, полученные от инвестора, имеют инвестиционный характер, и в налоговом учете к ним применяются специальные нормы, освобождающие их от налогообложения НДС и налогом на прибыль. Этот вывод относится как к «классическим» инвестиционным договорам, так и к инвестиционным договорам, заключенным по модели договора простого товарищества, ведь последний обязывает участника, ведущего общие дела, обособить общее имущество товарищей и использовать его исключительно для достижения цели договора (п. 1 ст. 1041, ст. 1043 ГК РФ). Условия такого инвестиционного договора должны устанавливать объединение вкладов товарищей в совместную деятельность, ведение отдельного бухгалтерского учета по совместной деятельности, порядок ведения общих дел товарищей.

Кроме того, право собственности по инвестиционному договору возникает непосредственно у инвестора как право собственности на вновь создаваемое недвижимое имущество, а не передается инвестору от заказчика (застройщика). Если право собственности возникнет у заказчика (застройщика) и потом будет передано инвестору, то отношения сторон договора будут квалифицированы как купля-продажа будущей недвижимой вещи.

Исходя из этого, судебная практика свидетельствует, что инвестиционный договор для целей налогообложения может существовать в качестве самостоятельной сделки, к которой применяются специальные нормы, установленные во второй части НК РФ. По мнению автора, в НК РФ необходимо включить прямые нормы о признаках инвестиционного договора в

целях налогообложения, исключив тем самым возможность различного толкования указанного понятия.

Налоговыми преимуществами договора о совместной деятельности (простого товарищества), в том числе регулирующего инвестиционную деятельность, являются:

– передача имущества в качестве вклада в совместную деятельность не является реализацией, поэтому не облагается НДС и налогом на прибыль (подп. 4 п. 3 ст. 39 НК РФ);

– передача имущества в размере первоначального взноса участнику договора о совместной деятельности при его прекращении также не является реализацией и не облагается НДС и налогом на прибыль (подп. 6 п. 3 ст. 39 НК РФ);

– прибыль, распределяемая между товарищами, облагается налогом в соответствии с применяемой ими системой налогообложения, при этом простое товарищество не имеет ограничений по размеру выручки, поэтому позволяет оптимизировать единый налог при упрощенной системе налогообложения.

Что касается налогообложения договоров подряда, то порядок отражения доходов и расходов подрядчика зависит от того, предусмотрена ли договором поэтапная сдача работ или нет.

В соответствии с гражданским законодательством в договоре подряда согласовываются начальный и конечный сроки выполнения работы. По желанию сторон в договоре могут быть предусмотрены также сроки завершения отдельных этапов работы (промежуточные сроки) (п. 1 ст. 708 ГК РФ). При этом ст. 753 ГК РФ закреплена обязанность заказчика, получившего сообщение подрядчика о готовности к сдаче результата предусмотренного договором выполненного этапа работ, немедленно приступить к его приемке. Кроме того, нормами указанной статьи установлен переход к заказчику, предварительно принявшего результат отдельного этапа работ, риска

последствий гибели или повреждения результата работ, которые произошли не по вине подрядчика.

Таким образом, наличие следующих условий в договоре подряда, позволяет говорить о поэтапном выполнении работ:

- указание в договоре на выполнение работ подрядчиком в несколько этапов;
- установление в договоре конечного результата выделенных этапов работ;
- установление сроков выполнения этапов работ и их стоимости.

При этом этап работ должен выражаться в законченности видов работ, а не в промежутке времени. Указанный вывод подтверждает Президиум ВАС РФ: если в договоре этапы работ не выделены, то с подписанием промежуточных актов приемки работ риск гибели объекта не переходит к заказчику (Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 24.01.2000 № 51).

В связи с этим, в ряде Писем Минфин РФ указывает, что заказчик (генподрядчик) не имеет право на вычет НДС со стоимости работ, указанных в промежуточных актах о приемке, если в договоре отдельные этапы строительства не выделены (Письма от 12.09.2017 № 03-07-10/58705, от 01.09.2017 № 03-07-11/56395, от 05.12.2016 № 03-07-10/71892, от 08.12.2016 № 03-07-10/73279, от 16.06.2016 № 03-07-10/34875).

И хотя судебная практика подтверждает, что в налоговом законодательстве право на вычеты НДС заказчиком (генподрядчиком) не зависит от того, выделены ли в договоре этапы работ, а связано только с принятием на учет результатов выполненных работ (Постановления АС Северо-Кавказского округа от 22.01.2013 по делу № А32-38629/2011, АС Северо-Кавказского округа от 29.01.2016 № Ф08-10194/2015 по делу № А32-1582/2013, АС Северо-Кавказского округа от 27.06.2016 № Ф08-3932/2016 по делу № А32-1590/2013), чтобы избежать споров с налоговыми органами, в

договоры подряда следует включать условия о поэтапной приемке результатов работ.

В налоговом учете специальный порядок признания доходов и расходов подрядчика установлен в отношении долгосрочных договоров подряда, по которым начало и окончание работ приходится на разные налоговые периоды, не предусматривающих поэтапную сдачу работ. Доход по таким договорам распределяется налогоплательщиком самостоятельно, в соответствии с принципом формирования расходов по указанным работам (п. 2 ст. 271 НК РФ). По мнению Минфина РФ, налогоплательщик вправе использовать один из двух методов распределения дохода по отчетным периодам по налогу на прибыль: равномерно между отчетными периодами, в течение которых выполняются работы, или пропорционально доле расходов, осуществленных в отчетном периоде (Письма от 27.11.2017 № 03-07-11/78178, от 12.07.2016 № 03-03-06/1/40699).

Наличие указанных специальных правил налогообложения создает в практике случаи, в которых налоговый орган пытается переквалифицировать отношения по договору купли-продажи будущей недвижимости в отношения по договору подряда.

В частности, в деле, которое рассматривал АС Восточно-Сибирского округа в Постановлении от 20.02.2018 по делу № А69-5581/2016, налоговый орган переквалифицировал государственный контракт на договор строительного подряда и доначислил налогоплательщику налог на прибыль и НДС, а также соответствующие пени и штрафы.

Возражая против решения налогового органа, налогоплательщик указал, что государственный контракт не является договором подряда, поскольку его предмет соответствует правовой природе договора купли-продажи будущей вещи. В контракте не определены начальный и конечный сроки выполнения работы, а также сроки завершения отдельных этапов работы (промежуточные сроки), не установлена обязанность налогоплательщика осуществлять

строительство в соответствии с технической документацией, не определены требования к технической документации. Кроме того, вторая сторона по договору не передавала налогоплательщику земельный участок для возведения здания. Даже если квалифицировать государственный контракт в качестве договора подряда, наличие актов по форме КС-2 и справок по форме КС-3, по мнению налогоплательщика, не влечет обязанность налогоплательщика отразить доход от реализации в момент их подписания. Указанные документы не подтверждают передачу-приемку работ в соответствии с договором подряда, а служат лишь основанием для проведения промежуточных расчетов.

Однако апелляционный суд указал, что в государственном контракте не указано, что договор заключен на передачу покупателю будущей вещи - жилых помещений, в нем не определены индивидуальные признаки жилых помещений.

В ходе исполнения обязательств по договору стороны подписывали формы КС-2 "Акт о приемке выполненных работ" и КС-3 "Справка о стоимости выполненных работ и затрат". Эти документы (согласно Постановлению Госкомстата РФ от 11.11.1999 № 100) применяются для приемки и оплаты заказчиком выполненных подрядных строительно-монтажных работ производственного, жилищного, гражданского и других назначений.

Кроме того, начальник ПТО государственного заказчика указал, что акт КС-2 и справка КС-3 оформлялись для определения фактического объема выполненных работ на строительном объекте.

В связи с этим, суд согласился с решением налогового органа о том, что между сторонами государственного контракта сложились отношения по выполнению подрядных работ, связанных со строительством жилых помещений.

АС Восточно-Сибирского округа поддержал указанные выводы апелляционного суда.

Таким образом, для снижения риска переквалификации налоговым органом отношений по договору и применения к ним установленных законодательством налоговых последствий важно, чтобы и его условия, и фактические действия сторон соответствовали названию договора.

Аналогичный вывод применим и к посредническим договорам. В случае выявления нарушений, допущенных налогоплательщиком при заключении и исполнении посреднических договоров, налоговый орган может попытаться переквалифицировать их в договоры купли-продажи и доначислить налоги. Однако, для этого налоговому органу необходимо доказать правомерность переквалификации сделки, что не всегда удается. Например, в Постановлении АС Восточно-Сибирского округа от 29.05.2019 № Ф02-1926/2019 по делу № А19-18267/2018 налогоплательщику, применяющему упрощенную систему налогообложения, удалось выиграть спор с налоговым органом о переквалификации договора комиссии в договор купли-продажи.

Из материалов данного дела следует, что в ходе проверки деятельности организации, применяющей упрощенную систему налогообложения, налоговый орган решил, что сделка купли-продажи товаров была заменена посредническим соглашением с целью избежать утраты права на применение УСН.

При этом в ходе проверки налоговый орган выявил ряд нарушений, допущенных организацией при заключении и исполнении договора комиссии, в результате чего признал комиссионное соглашение фиктивным и доначислил организации налог на прибыль, налог на имущество организаций, НДС, соответствующие им пени и штраф.

Однако организация не согласилась с мнением налогового органа и обратилась в суд. Исследовав доказательства, представленные налоговым органом, суд счел их недостаточными и признал решение налоговиков о доначислении налогов незаконным. При этом судьи отметили, что незначительные нарушения при заключении договора комиссии и его

исполнении не могут быть основанием для переквалификации спорной сделки налогоплательщика на договор купли-продажи.

В частности, налоговый орган установил, что комиссионер не выполнял поручения комитента по поиску покупателей товаров, а привлекал покупателей на базе своей розничной сети, устанавливал цены на комиссионный товар, не возвращал непроданный товар.

Кроме того, комитент является единственным учредителем (100%) и руководителем комиссионера.

По мнению суда, спорный договор обладает всеми признаками договора комиссии, установленными законодательством, а именно:

- предметом договора является возложение на комиссионера обязанностей по совершению от имени комитента сделок розничной купли-продажи с третьими лицами;
- спорная сделка совершена от имени комиссионера;
- сделка заключена в интересах комитента;
- договор заключен на возмездной основе.

Действующим законодательством достаточно четко установлены правовые нормы в отношении посреднических договоров главами 49, 51, 52 ГК РФ.

В п. 1 Письма Президиума ВАС РФ от 17.11.2004 № 85 указано, что условия об оплате переданного товара не позднее определенного срока, условия договора об исполнении договора за счет комиссионера и другие аналогичные положения противоречат природе посреднических сделок.

Таким образом, признаки иных соглашений в посредническом договоре могут привести к его переквалификации.

Так, в Постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 07.02.2011 по делу № А70-3392/2010 суд, проанализировав отношения сторон по договору комиссии, установил, что они содержали условие о возможности увеличения комиссионером цены товара, приобретенного для комитента, в случае

просрочки платежа со стороны последнего. В связи с этим, суд пришел к выводу, что данные условия не соответствуют нормам главы 51 ГК РФ, и согласился с переквалификацией договора комиссии в договор купли-продажи. Указанное решение суда поддержал ВАС РФ в Определении от 19.05.2011 № ВАС-6392/11 по делу № А70-3392/2010.

Очень часто налоговые органы анализируют посреднические операции на предмет выявления схем, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды, когда посредники привлекаются формально с целью снижения обязательств по уплате налога на прибыль и НДС. Этот вопрос автор рассмотрит в следующих параграфах, как и вопрос, касающийся налогообложения сделок, связанных с реорганизацией бизнеса.

Если посредник осуществляет расходы, которые в соответствии с договором не должны возмещаться принципалом (комитентом, доверителем), то такие расходы посредник вправе учесть в целях налогообложения прибыли. В противном случае (когда речь идет о расходах посредника, возмещаемых принципалом (комитентом, доверителем) в соответствии с договором) расходы посредника не уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль, а сумма полученного возмещения не учитывается в доходах посредника.

И наоборот, если принципал (комитент, доверитель) возмещает посреднику в соответствии с условиями договора расходы, которые он понес в связи с исполнением обязательств по договору, то суммы такого возмещения принципал вправе учесть в составе расходов при расчете налога на прибыль. Если же он возмещает посреднику расходы, не установленные договором, то последние не учитываются в налоговом учете принципала, и увеличивают доходы посредника для целей налогообложения прибыли.

Указанные выводы следуют из норм подп. 9 п. 1 ст. 251, п. 9 ст. 270 НК РФ и подтверждаются судебной практикой (Постановления АС Поволжского округа от 02.11.2016 по делу № А65-24984/20142019, АС Северо-Западного округа от 14.03.2019 по делу № А13-10501/2015).

Следовательно, условия посреднического договора напрямую влияют на порядок налогового учета доходов и расходов посредника и принципала (комитента, доверителя).

2.3. Соотношение способов осуществления предпринимательской деятельности с понятием "законной оптимизации" налоговых обязательств

Определение законной налоговой оптимизации дал еще в 2003 году Конституционный Суд в Постановлении от 27.05.2003 № 9-П: «действия налогоплательщика, которые, хотя и имеют своим следствием неуплату налога либо уменьшение его суммы, но заключаются в использовании предоставленных налогоплательщику законом прав, связанных с освобождением на законном основании от уплаты налога или с выбором наиболее выгодных для него форм предпринимательской деятельности и соответственно оптимального вида платежа».

В науке встречается много разных мнений о понятии «налоговая оптимизация».

Б.А. Назаренко, например, отождествляет данное понятие с налоговыми льготами [Назаренко].

Однако большинство авторов трактуют налоговую оптимизацию намного шире налоговых льгот.

М.В. Беспалов рассматривает налоговую оптимизацию как «организационные мероприятия в рамках действующего законодательства, связанные с выбором времени, места и видов деятельности, созданием и сопровождением наиболее эффективных схем и договорных взаимоотношений» [Беспалов, с. 28]. Е.С. Вылкова с налоговой оптимизацией связывает установленное законом право выбора налогоплательщиком наиболее выгодных форм предпринимательской деятельности [Вылкова].

А.В. Красюков считает, что налоговой оптимизацией является «деятельность налогоплательщика по выбору оптимального способа достижения деловой цели, имеющего сопутствующий эффект в виде уменьшения размера налогообложения» [Красюков, с. 23].

По мнению Е.В. Ивановой, налоговая оптимизация включает в себя законные способы снижения налоговых выплат, а также установление разумных взаимоотношений хозяйствующих субъектов, параметров деятельности [Иванова].

С.Д. Надеждина указывает на основной признак налоговой оптимизации - увеличение возможностей экономических субъектов для дальнейшего развития предпринимательской деятельности, улучшение их финансового положения [Надеждина].

Таким образом, большинство авторов под налоговой оптимизацией подразумевают законные методы снижения налоговых выплат, о незаконной оптимизации налогообложения пойдет речь в следующем параграфе.

Пределы использования законных методов оптимизации налогообложения определяются на основании налогового законодательства и судебной практики.

Налоговое законодательство устанавливает запрет на уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы налога к уплате в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни, об объектах налогообложения в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика (п. 1 ст. 54.1 НК РФ).

Кроме того, налоговое законодательство указывает на право налогоплательщика уменьшить налоговую базу или налог к уплате в соответствии правилами НК РФ при одновременном выполнении следующих условий: основная цель сделки не направлена на неуплату суммы налога (неполную уплату); обязательство по сделке исполнено надлежащим лицом (п. 2 ст. 54.1 НК РФ).

Пункт 3 ст. 54.1 НК РФ содержит оговорку о том, что подписание первичных документов неустановленным или неуполномоченным лицом, нарушение контрагентом налогоплательщика законодательства о налогах и сборах, не могут рассматриваться как самостоятельные основания для квалификации действий налогоплательщика по уменьшению налоговой базы и (или) суммы налога к уплате в качестве неправомерных, как и наличие возможности достижения налогоплательщиком того же результата экономической деятельности при совершении иных не запрещенных законодательством сделок (операций).

Анализ указанных норм позволяет сделать следующие выводы:

1. В ст. 54.1 НК РФ не раскрыты такие понятия, как «искажение», «основная цель», что может привести к правовой неопределенности при квалификации налоговой выгоды в качестве необоснованной, поэтому следует согласиться с авторами, которые считают, что ст. 54.1 НК РФ содержит оценочные понятия, которые требуют уточнения [Зарипов].

2. В нормах ст. 54.1 НК РФ прослеживается условие о реальности осуществляемых налогоплательщиком операций. Вместе с тем, если сделка реальна, однако ее исполнило иное лицо, не установленное договором, налогоплательщик лишается права на получение налоговой выгоды по данной сделке.

3. Обстоятельства, указанные в ст. 54.1 НК РФ, в сочетании с иными факторами могут быть расценены в качестве оснований для признания неправомерными действия налогоплательщика по уменьшению налоговой базы и (или) суммы налога к уплате. Поэтому и сегодня в условиях действия норм ст. 54.1 НК РФ проявление должной осмотрительности при выборе контрагентов не утрачивает своей актуальности.

4. Буквальное прочтение п. 1 ст. 54.1 НК РФ говорит о недопустимости уменьшения налоговой базы, суммы налога к уплате в случае искажения фактов хозяйственной жизни и объекта налогообложения.

Подтверждает данный вывод Письмо Минфина РФ от 13.12.2019 № 01-03-11/97904, в котором указано, что нормы ст. 54.1 НК РФ в отличие от судебной практики, сложившейся на основе Постановления Пленума ВАС от 12.10.2006 № 53, не содержат возможность определения налоговых обязательств налогоплательщиков в случае злоупотребления ими своими правами расчетным путем.

Однако, по мнению АС Западно-Сибирского округа, выраженного в Постановлении от 09.07.2020 № Ф04-611/2020 по делу № А27-17275/2019, выявление налоговым органом искажений в сведениях о фактах хозяйственной деятельности предполагает доначисление суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, таким образом, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом. Данный подход не изменился и с момента введения в действие ст. 54.1 НК РФ.

По мнению судей, ст. 54.1 НК РФ содержит запрет на получение налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды по недостоверным (формальным) документам. Данное обстоятельство, однако, не освобождает налоговые органы от обязанности проверить, насколько реальными были хозяйственные операции, определить их действительный экономический смысл и размер соответствующих налоговых обязательств. Таким образом, данная практика указывает на отсутствие однозначного толкования норм ст. 54.1 НК РФ.

В Постановлении Семнадцатого арбитражного апелляционного суда отмечено, что ст. 54.1 НК РФ является «новеллой российского налогового законодательства». До введения ее в действие спорные правоотношения не имели законодательного регулирования, а фактически опирались на правовые позиции, выработанные высшими судебными инстанциями. В связи с этим, у суда не имеется оснований полагать, что данная статья содержит нормы, каким-либо образом изменяющие положение налогоплательщика по сравнению с тем, которое было определено ранее на основании правовых позиций,

выработанных судебной практикой (Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 08.02.2018 № 17АП-20082/2017-АК).

ФНС РФ в Письме от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@ разъясняла, что ст. 54.1 НК РФ не является кодификацией правил, выраженных Пленумом ВАС РФ в Постановлении № 53, а содержит новый подход к проблеме злоупотребления налогоплательщиком своими правами, учитывающий основные положения сформированной судебной практики. Однако, сложно не согласиться с мнением Д.В. Винницкого о том, что ст. 54.1 НК РФ не оправдала таких ожиданий [Винницкий].

Правоприменительная практика показывает наличие разных позиций по поводу оценки законности сделок в гражданских и налоговых спорах. Это обстоятельство усложняет понимание правил налогообложения субъектами предпринимательской деятельности, тем самым оказывая негативное влияние на размер их налоговых обязательств и на бизнес в целом.

Как ранее отмечалось, гражданским законодательством установлен принцип свободы договора. При этом недействительными сделками признаются мнимые и притворные сделки (ст. 170 ГК РФ).

Понятие предпринимательской деятельности на основе положений гражданского законодательства, о чем шла речь в первой главе настоящей диссертации, предполагает, что цель предпринимательской деятельности связана с получением прибыли. В связи с этим, некоторые авторы совершенно объективно считают, что любые сделки гражданско-правового характера, в результате которых уменьшаются налоговые обязательства налогоплательщика, фактически соответствуют установленной законом цели и поэтому являются действительными, если речь не идет о мнимых и (или) притворных сделках [Белов], [Сулейманов].

Налоговое же законодательство рассматривает в качестве неправомерных сделок те, которые одновременно отвечают условиям, установленным в п. 2 ст. 54.1 НК РФ: основная их цель направлена на неуплату суммы налога

(неполную уплату); обязательство по сделке не исполнено надлежащим лицом, тем самым указанные нормы ограничивают принцип свободы договора.

В литературе встречаются предложения ограничить незаконные действия налогоплательщика совершением им мнимых и притворных сделок, иначе всегда будет существовать вероятность признать любые способы налоговой оптимизации неправомерными [Савсервис, с. 11].

Гражданское законодательство не устанавливает для субъекта предпринимательской деятельности обязанность проявлять должную осмотрительность при выборе контрагента. Если сделка не запрещена законом, то ее можно совершить с любым контрагентом, зарегистрированным в качестве юридического лица или индивидуального предпринимателя.

По мнению Верховного Суда РФ, закон не обязывает субъектов хозяйственной деятельности проверять учредительные документы контрагентов (п. 22 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 23.06.2015 № 25).

В налоговых спорах применяется противоположный подход. Несмотря на то, что нормы ст. 54.1 НК РФ не содержат прямой нормы об обязанности налогоплательщика проявлять должную осмотрительность при выборе контрагента, суды продолжают использовать данную концепцию при оценке законности сделок в налоговых спорах.

Так, в Определении от 14.05.2020 № 307-ЭС19-27597 по делу № А42-7695/2017 Верховный Суд РФ отметил, что, исполнение обязанности по уплате налогов не означает, что налогоплательщик несет ответственность за действия всех организаций, участвующих в процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет: право налогоплательщика на налоговый вычет не зависит от исполнения обязанности по уплате НДС непосредственными контрагентами (продавцами, поставщиками) и предшествующими им лицами, а также финансово-экономическим положением и поведением третьих лиц

(Постановление от 19.12.2019 № 41-П, Определения от 16.10.2003 № 329-О, от 10.11.2016 № 2561-О, от 26.11.2018 № 3054-О и др.).

Аналогичная позиция выражена Верховным Судом в Определении от 28.05.2020 по делу № А40-23565/2018.

Верховный суд РФ также указал, что оценка проявления налогоплательщиком должной осмотрительности заключается не в выявлении недостатков в эффективности и рациональности его хозяйственных решений. По мнению Верховного Суда РФ, критерии проявления должной осмотрительности не могут быть одинаковыми для обычных случаев приобретения материально-производственных запасов и в ситуациях, когда налогоплательщик покупает дорогостоящее имущество либо существенный объем работ.

Данный вывод согласуется с Определением от 29.07.2020 № 309-ЭС20-9625, в котором Верховный Суд РФ поддержал вывод суда кассационной инстанции по оценке действий налогоплательщика в качестве неосмотрительных, в связи с тем, что предметом сделок являлись товары общей стоимостью более 40 000 000 рублей, при этом налогоплательщик не вел какой-либо переписки с поставщиками, не оценивал деловую репутацию поставщиков. Указанные обстоятельства, по мнению судов, являются достаточным основанием для вывода о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды в условиях реальности спорных хозяйственных операций.

Кроме того, Верховный Суд РФ сформулировал порядок распределения бремени доказывания между налоговыми органами и налогоплательщиками.

По мнению Верховного Суда РФ, если налоговым органом будут установлены обстоятельства, указывающие на то, что налогоплательщик не проявил должной осмотрительности при выборе контрагента, иное будет доказывать налогоплательщик. К таким обстоятельствам можно отнести неуплату НДС продавцом (исполнителем) наряду с отсутствием у него

экономических ресурсов, необходимых для исполнения заключенного с покупателем договора.

Если продавец (исполнитель) имеет достаточные экономические ресурсы для исполнения сделки самостоятельно либо с привлечением третьих лиц, представляет бухгалтерскую и налоговую отчетность, подтверждающую наличие данных ресурсов, то в такой ситуации предполагается, что выбор контрагента соответствует условиям делового оборота, пока иное не будет доказано налоговым органом.

Таким образом, налоговое право (в отличие от гражданского) требует от налогоплательщика максимальной осведомленности о своем контрагенте.

Очевидно, что указанный вывод говорит не о простом расхождении, а о наличии полярных позиций двух отраслей права к законности сделок. Подтверждение этому можно найти также в судебной практике по операциям дробления бизнеса. При этом в налоговом законодательстве отсутствуют нормы, раскрывающие указанное понятие. Гражданское законодательство содержит положения, касающиеся реорганизации хозяйствующих субъектов. В соответствии со ст. 57 ГК РФ реорганизация может быть осуществлена в форме слияния, присоединения, разделения, выделения и преобразования. При этом в гражданском законодательстве отсутствуют нормы о причинах реорганизации юридических лиц, в налоговом законодательстве их тоже не установлено, однако налоговые органы указанные причины выдвигают на первое место.

Так, Конституционный Суд РФ в Определении от 04.07.2017 № 1440 рассматривал жалобу ИП Бунеева, который оспаривал конституционность ряда норм НК РФ, которые, по его мнению, разрешают налоговым и судебным органам включать в налоговую базу по налогу на добавленную стоимость и по налогу на прибыль организаций денежные средства, полученные не налогоплательщиком, а его контрагентами, обосновывая это дроблением бизнеса без признания незаконными совершенных ими сделок и фактически

при отсутствии объекта налогообложения. Конституционный Суд РФ отказался принять к рассмотрению жалобу гражданина Бунеева.

Мнение Конституционного Суда РФ основывалось на выводах Верховного Суда РФ. Последний согласился с аргументами налогового органа о взаимозависимости и аффилированности организации и ее контрагентов, а также подтвердил правильность определения налоговым органом сумм налогов, подлежащих к уплате.

Налоговый орган выяснил, что указанные организации пользовались общими трудовыми ресурсами, у них был единый товарный знак, складское помещение и фактическая организация работы. Кроме того, отсутствовал отдельный учет фактически полученных доходов. В связи с этим налоговый орган пришел к выводу, что деятельность организаций была разделена формально.

Налогоплательщик утверждал о соблюдении им налогового законодательства, о своем праве самостоятельно определять целесообразность ведения бизнеса, о реальности выполняемых обязательств, однако указанные доводы не были приняты во внимание Конституционным Судом РФ. Особый интерес в данном случае представляет мнение судьи К.В. Арановского по указанному делу. В частности, судья отметил следующие моменты.

Деятельность взаимозависимых лиц налоговые органы признали формальной, не оспаривая, однако, в суде сделки между указанными лицами и не требуя применения к ним последствий недействительности (ничтожности). Кроме того, судья указал, что отношения сторон были реальными, налоговый орган не предложил аргументов, подтверждающих, что у сторон отсутствовали намерения на создание правовых последствий сделки, а также намерения ее исполнения.

Указанные обстоятельства вызывают сомнение в отношении выводов налогового органа об имитации хозяйственной деятельности налогоплательщика с участием взаимозависимых с ним лиц.

Закон не запрещает и не предусматривает ответственность за «дробление бизнеса».

Кроме того, судья обратил внимание, что в предпринимательстве все действия являются намеренные и в этом смысле умышленные. Однако данный факт не является признаком противоправности, включая сознательное получение выгод и сокращение расходов, поскольку и то и другое защищено законом. «Создание искусственной ситуации» не описано в качестве правонарушения ни в предпринимательской деятельности, ни в налоговых правоотношениях. Не нарушает презумпцию добросовестности налогоплательщика, а также не является правонарушением и «дробление бизнеса», в том числе формальное. Ведение предпринимательской деятельности в одном лице или в нескольких нигде в законодательстве также не установлено в качестве правонарушения.

В связи с этим, судья выразил мнение, что отказ в рассмотрении жалобы заявителя не является основанием полагать, что Конституционный Суд РФ положительно оценил применение оспариваемых норм и признал их конституционными в том смысле, в каком их истолковали по делу налогоплательщика.

Таким образом, указанные выводы еще раз подтверждают существующие коллизии в нормах, регулирующих сделки, в налоговом и гражданском законодательстве.

По мнению налоговых органов (Письмо ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@), если схема «дробления бизнеса» направлена на незаконное применение специальных режимов налогообложения, то она является характерным примером искажения фактов хозяйственной деятельности, запрет на которые установлен п. 1 ст. 54.1 НК РФ.

В случае установления налоговым органом обстоятельств, подтверждающих основную цель заключения налогоплательщиком сделки - получение налоговой экономии, а не результатов предпринимательской

деятельности, налоговый орган должен доказать, что такая сделка (операция) лишена деловых причин, а совершена исключительно в целях уменьшения налоговых обязательств.

В то же время налоговый орган говорит, что не следует предъявлять к налогоплательщику необоснованные претензии к разделению бизнеса, не направленному на злоупотребления, поскольку выбор и изменение структуры бизнеса является исключительным правом субъекта предпринимательской деятельности (Письмо ФНС РФ от 29.12.2018 № ЕД-4-2/25984).

Таким образом, с одной стороны, налоговый орган вправе оценивать необходимость заключения налогоплательщиком той или иной сделки и на основе такой оценки делать заключение об основной цели сделки, а с другой стороны, налоговый орган признает за налогоплательщиком исключительное право на выбор осуществления тех или иных хозяйственных операций.

Исходя из этого, сложно не согласиться с мнением о том, что принцип законности сделок в налоговом законодательстве стирается и начинает применяться наряду с принципом целесообразности [Жевняк, с. 91].

В соответствии с Обзором судебной практики, направленным Письмом ФНС РФ от 11.08.2017 № СА-4-7/15895@, основной причиной отмены решений налоговых органов по результатам проверок является недоказанность подконтрольности и несамостоятельности ведения предпринимательской деятельности участниками взаимосвязанных хозяйственных операций.

Тем самым, следует признать, что налогоплательщик, планируя операции реорганизации бизнеса, в результате которых его налоговые обязательства будут снижены, должен быть готов к защите их экономических причин. Аналогичный вывод касается и посреднических сделок.

Так, в Постановлении АС Уральского округа от 11.04.2018 № Ф09-392/18 по делу № А60-5535/2017 налоговым органом были заявлены следующие доводы:

– налогоплательщик привлекал посредника для того, чтобы получить вычет по НДС, в связи с тем, что продавец товара, у которого товар мог быть приобретен напрямую, применял УСН;

– налогоплательщик не обосновал деловую цель привлечения посредника;

– посредник являлся искусственным звеном в операции поставки товара;

– источник для возмещения НДС налогоплательщиком не сформирован.

Суд первой инстанции на основании ст. 54.1 НК РФ признал претензии налогового органа необоснованными. Суд установил, что выбор посредника не был произвольным, заключение договора с ним было обусловлено экономическими причинами, поскольку посредник вел деятельность и с иными контрагентами. Налогоплательщик подтвердил, что с посредником заключены и исполнены реальные сделки. Цель закупки товара была связана с реальной хозяйственной деятельностью налогоплательщика. Сведений, подтверждающих, что действия налогоплательщика не имели экономических причин, направлены исключительно на искусственное создание условий для возмещения налога из бюджета, налоговый орган не представил.

Окружной суд согласился с выводами суда первой инстанции, указав на отсутствие смысла создавать схему с номинальным посредником, поскольку при покупке товара напрямую у продавца, находящегося на упрощенной системе налогообложения, налогоплательщику предъявлялись бы счета без НДС, соответственно, плата по договору была бы меньше.

Таким образом, правоприменительная практика показывает существование разных позиций по поводу оценки законности сделок в гражданских и налоговых спорах. Это обстоятельство усложняет понимание правил налогообложения субъектами предпринимательской деятельности, тем самым оказывая негативное влияние на размер их налоговых обязательств и на бизнес в целом, ведет к снижению гарантий защиты прав налогоплательщиков.

Исходя из норм ст. 54.1 НК РФ, фактически любые способы налоговой оптимизации, могут быть признаны незаконными, поэтому автор согласен с тем, что незаконные действия налогоплательщика следует ограничить совершением им мнимых и притворных сделок.

В налоговом законодательстве необходимо установить подход к сделкам, основанный только на законности, следует отказаться от любых понятий, не определенных в законе, таких как добросовестность, злоупотребление правом, должная осмотрительность. Необходимо выработать системный взгляд на сделку: если в рамках гражданского спора она признается законной, то и в налоговом споре взгляд на нее должен быть таким же.

2.4. Уклонение от уплаты налогов, как способ осуществления предпринимательской деятельности

Пленум Верховного Суда РФ в п. 1 Постановления от 26.11.2019 № 48 обратил внимание судов на то, что общественная опасность уклонения от уплаты налогов и сборов, то есть умышленного невыполнения конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы, заключается в непоступлении денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации.

Таким образом, уклонением от уплаты налогов являются действия субъекта предпринимательской деятельности, направленные на уменьшение или полное избегание налоговых платежей, совершаемые умышленно, с нарушением требований действующего законодательства.

Совершенно очевидно, что уклонение от уплаты налогов должно повлечь уголовную или налоговую ответственность, в отличие от законной налоговой оптимизации.

Для оценки правомерности действий налогоплательщика по снижению размера налоговых выплат в литературе выделяют следующие основные доктрины:

– доктрина деловой цели, которая предусматривает, что действия налогоплательщика должны быть продиктованы, в первую очередь, целями делового характера, намерением получить экономический результат в процессе осуществления реальной деятельности;

– доктрина «существо над формой», согласно которой юридические последствия сделки определяются в первую очередь ее существом, а не формой;

– доктрина «сделка по шагам», суть которой заключается в том, что при исследовании сделки обращается внимание только на ее фактические результаты, исключаются промежуточные операции сторон сделки.

В литературе выделяют два основных способа уклонения от уплаты налогов:

1) прямое сознательное нарушение налогового законодательства, которое выражается в игнорировании или несоблюдении установленных законом требований или ограничений;

2) косвенное нарушение налогового законодательства, при котором установленные нормы и правила внешне соблюдены, но смысловое толкование законодательных положений искажено в интересах налогоплательщика [Кузнецов, Поролло, с. 200].

Самым распространенным способом уклонения от налогообложения остается умышленное использование в хозяйственной деятельности номинальных посредников, роль которых заключается в создании иллюзии осуществления реальных операций. Это характерно и для случаев дробления бизнеса, и в других сделках.

Например, если для строительства объектов налогоплательщик привлекает соинвесторов на стадии завершения строительства, кроме того,

участники сделки являются взаимозависимыми лицами, налоговому органу удается доказать формальность заключенного договора инвестирования. Указанный вывод подтверждает Определение Верховного Суда РФ от 01.04.2020 № 306-ЭС20-3594 по делу № А12-4585/2019.

Можно встретить следующие виды уклонения от уплаты налогов:

1. Занижение сумм налогов путем их неправильного исчисления.
2. Соккрытие объектов налогообложения (например, когда не декларируется полученная прибыль).
3. Занижение объектов налогообложения, когда налоговая база исчисляется неправильно, в отчетности не отражается весь объем объектов налогообложения.

Уголовный кодекс РФ (ст. ст. 198, 199) в качестве способов уклонения от уплаты налоговых платежей рассматривает действия, состоящие в умышленном включении в налоговую декларацию (расчет) или иные документы, обязательные для представления в соответствии с налоговым законодательством РФ, заведомо ложных сведений, либо бездействие, выраженное в умышленном непредставлении налоговой декларации (расчета) или иных указанных документов (п. 4 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 № 48).

В налоговом законодательстве к таким способам относятся действия, направленные на занижение налоговой базы, иное неправильное исчисление налога или другие неправомерные действия (бездействия), в том числе совершенные умышленно (ст. 122 НК РФ).

Таким образом, уклонение от уплаты налогов в налоговом законодательстве связано не только с наличием умысла в снижении налоговых выплат, как в уголовном законодательстве, но и с совершением налогоплательщиком ошибки при их исчислении. Такая ошибка, если она совершена ненамеренно, является основанием для привлечения к налоговой ответственности и не влечет уголовную ответственность.

Умышленное уклонение от уплаты налогов в соответствии с нормами п. 3 ст. 122 НК РФ наказывается штрафом в размере 40 процентов от неуплаченной суммы налога, непреднамеренное уклонение – 20 процентов от неуплаченной суммы налога (п. 1 ст. 122 НК РФ).

По мнению некоторых авторов, ст. 122 НК РФ должна предусматривать более низкую сумму штрафа для случаев непреднамеренного уклонения от уплаты налогов (10 процентов вместо 20 процентов) и более высокую – для случаев умышленного уклонения (70 процентов вместо 40 процентов). Тем самым государство осуществит предупредительную функцию и продемонстрирует справедливое решение вопроса об ответственности в области налогообложения [Лавренова, Колесник, Мирошник, с. 46].

Кроме того, в литературе отмечается, что причины уклонения от уплаты налогов связаны не только с недобросовестностью налогоплательщиков, но и с противоречиями в самом налоговом законодательстве, когда его нормы трактуются по-разному контролирующими органами и высшими судами [Лавренова, Колесник, Мирошник, с. 47].

Основная проблема уклонения от уплаты налога, по мнению автора, связана с недостаточным правовым регулированием данного явления. В налоговом законодательстве не установлена четкая граница между понятиями «законная налоговая оптимизация» и «уклонение от уплаты налогов», что может привести к необоснованному привлечению к ответственности добросовестных налогоплательщиков, а недобросовестных налогоплательщиков, напротив, освободить от ответственности, в связи с этим необходимо уточнить эти понятия на законодательном уровне.

Учитывая, что в современных условиях применяются лучшие практики налогового администрирования, возможности для использования прямого сознательного нарушения налогового законодательства, существенно ограничены [Рукина, с. 51].

Поэтому необходимость в определении границы между уклонением от уплаты налогов и законных способов налоговой оптимизации связана с использованием косвенного нарушения налогового законодательства.

К сожалению, нормы ст. 54.1 НК РФ, как уже было отмечено ранее, с этой задачей не справляются.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В результате проведенного исследования автор пришел к следующим выводам.

1. Ведение предпринимательской деятельности в форме индивидуального предпринимателя в аспекте его налоговых обязательств является более выгодным, чем в форме юридического лица. Во многом данный вывод обусловлен правовым статусом предпринимателя. Учитывая нормы распределения налоговых платежей между различными уровнями бюджетной системы РФ, органы государственной власти на федеральном и региональном уровнях более заинтересованы в поддержке организаций, а органы местного самоуправления – индивидуальных предпринимателей. Для увеличения стимула органов местного самоуправления в развитии деятельности организаций, находящихся на их территории, необходимо, чтобы в местные бюджеты поступали налоги, выплачиваемые организациями малого и среднего бизнеса. В связи с этим, необходимо внести изменения в нормы БК РФ, касающиеся установления нормативов распределения налогов в местные бюджеты.

2. С целью повышения конкурентоспособности субъектов малого бизнеса, сокращения их прироста за счет формального дробления бизнеса необходимо внести изменения в ст. ст. 346.12, 346.13 НК РФ, увеличив предельный размер доходов за отчетный (налоговый) период до значений, установленных Постановлением Правительства РФ от 04.04.2016 № 265 для малых предприятий, и исключив из норм ограничение остаточной стоимости основных средств.

Необходимо отметить, что некоторые шаги в данном направлении предприняты в связи со вступлением в силу с 1 января 2021 года Федерального закона от 31.07.2020 № 266-ФЗ, однако они явно являются недостаточными.

Кроме того, следует внести изменения в статьи 170, 171, 173 НК РФ в части установления для плательщиков единого налога при УСН возможности выбора ими исполнения обязанностей по уплате НДС и предоставления им прав, предусмотренных гл. 21 НК РФ для налогоплательщиков НДС.

В условиях отмены ЕНВД с 1 января 2021 года целесообразно предусмотреть возможность применения патентной системы для самых небольших представителей малого бизнеса – микропредприятий.

3. Правоприменительная практика указывает на отсутствие единообразного подхода к сделкам и к их законности с точки зрения гражданского и налогового права, нерешенность вопроса о соотношении данных отраслей права, что усложняет понимание правил налогообложения субъектами предпринимательской деятельности, тем самым оказывая негативное влияние на размер их налоговых обязательств и на бизнес в целом, ведет к снижению гарантий защиты прав налогоплательщиков.

Так, согласно судебной практике, инвестиционный договор для целей налогообложения может существовать в качестве самостоятельной сделки, при этом в НК РФ отсутствует определение данного понятия. По мнению автора, в НК РФ необходимо установить прямые нормы о сущности инвестиционного договора, исключив тем самым возможность различного толкования указанного понятия и неопределенность в отношении налоговых последствий инвестиционных сделок.

В налоговых спорах, касающихся вопросов квалификации доходов от продажи недвижимого имущества в качестве дохода от предпринимательской деятельности, налоговые органы и суды опираются на функциональное назначение объекта недвижимого имущества, при этом данный признак предпринимательской деятельности не указан ни в гражданском, ни в налоговом законодательстве.

В такой ситуации также необходимо установление в налоговом законодательстве прямых норм, регулирующих порядок разделения доходов

физических лиц, полученных от предпринимательской деятельности, и не связанных с нею.

Другим примером служат нормы ст. 54.1 НК РФ, согласно которым фактически любые способы налоговой оптимизации, могут быть признаны незаконными. В связи с этим, по мнению автора, неправомерные действия налогоплательщика следует ограничить совершением им мнимых и притворных сделок. Необходимо выработать системный взгляд на сделку: если в рамках гражданского спора она признается законной, то и в налоговом споре взгляд на нее должен быть таким же.

Кроме того, нормы ст. 54.1 НК РФ в действующей редакции, устанавливающие пределы использования законных способов налоговой оптимизации, содержат такие оценочные понятия, как «искажение фактов хозяйственной деятельности», «основная цель сделки», что может привести к правовой неопределенности при квалификации налоговой выгоды в качестве необоснованной, поэтому данные понятия требуют уточнения.

В налоговом законодательстве следует установить четкую границу между понятиями «законная налоговая оптимизация» и «уклонение от уплаты налогов». Статья ст. 122 НК РФ должна предусматривать более низкую, чем на сегодняшний момент, сумму штрафа для случаев непреднамеренного уклонения от уплаты налогов и более высокую – для случаев умышленного уклонения.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Нормативно-правовые документы

- 1.1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть 1) от 30.11.1994 № 51-ФЗ // Российская газета. – 1994. – № 238-239.
- 1.2. Семейный кодекс Российской Федерации от 29.12.1995 № 223-ФЗ // Российская газета. – 1996. – № 17.
- 1.3. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26.01.1996 № 14-ФЗ // Российская газета. – 1996. – № 23-25.
- 1.4. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 // Российская газета. – 1996. – № 113, № 114, № 118.
- 1.5. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ // Российская газета. – 1998. – № 153-154.
- 1.6. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // Российская газета. – 1998. – № 148-149.
- 1.7. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ // Парламентская газета. – 2000. – № 151-152.
- 1.8. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ // Российская газета. – 2001. – № 256.
- 1.9. Градостроительный кодекс Российской Федерации от 29.12.2004 № 190-ФЗ // Российская газета. – 2004. – № 290.
- 1.10. Об инвестиционной деятельности в РСФСР: Закон РСФСР от 26.06.1991 № 1488-1 // Бюллетень нормативных актов. – 1992. – № 2-3.
- 1.11. Об акционерных обществах: Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ // Российская газета. – 1995. – № 248.
- 1.12. Об обществах с ограниченной ответственностью: Федеральный закон от 08.02.1998 № 14-ФЗ // Российская газета. – 1998. – № 30.

1.13. Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений: Федеральный закон от 25.02.1999 № 39-ФЗ // Российская газета. – 1999. – № 41-42.

1.14. О несостоятельности (банкротстве): Федеральный закон от 26.10.2002 № 127-ФЗ // Российская газета. – 2002. – № 209-210.

1.15. О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации: Федеральный закон от 24.07.2007 № 209-ФЗ // Российская газета. – 2007. – № 164.

1.16. О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход»: Федеральный закон от 27.11.2018 № 422-ФЗ // Российская газета. – 2018. – № 270.

1.17. О предельных значениях дохода, полученного от осуществления предпринимательской деятельности, для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства: Постановление Правительства РФ от 04.04.2016 № 265 // Российская газета. – 2016. – № 76.

1.18. Об утверждении Стратегии развития малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации на период до 2030 года: Распоряжение Правительства Российской Федерации от 02.06.2016 № 1083-р // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2016. – № 24. – Ст. 3549.

2. Научная литература

2.1. Абакумова О.А. Совершенствование системы налогообложения как инструмент повышения конкурентоспособности субъектов малого предпринимательства // Налоги-журнал, 2018. № 5. С. 34-37.

2.2. Алексеева Г.И. Бухгалтерский учет и налогообложение посреднических операций. Проблемы учета, 2015. № 14. С. 2-11.

2.3. Антипова О.М. Правовое регулирование инвестиционной деятельности (анализ теоретических и практических проблем). М.: Волтерс Клувер, 2007 [Электронный ресурс]. – Документ опубликован не был. – Доступ

из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения 20.08.2020).

2.4. Белов В.А. Злоупотребление правом в налоговой сфере // Арбитражная практика. 2002. № 1. С. 33 – 20.

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

2.6. Болгучева Р.Б., Мусаев М.М. Особенности формирования современной налоговой политики в секторе индивидуального предпринимательства // Естественно-гуманитарные исследования, 2020. №27(1). С. 35-38.

2.7. Брагинский М. И. Финансирование строительства жилого дома // Право и экономика, 1999. № 4. С. 79-80.

2.8. Брагинский М. И. Договор подряда и подобные ему договоры. М.: Статут, 1999. 254 с.

2.9. Ванюкова Р.А. Зависимость налогообложения и бухгалтерского учета от условий договора поставки. Проблемы развития предприятий: теория и практика, 2014. С. 12-14.

2.10. Винницкий Д.В. Добросовестность, обоснованность выгоды, пределы осуществления прав, или Как российское налоговое право оказалось на передовых рубежах борьбы со злом, гнездящимся в налогоплательщиках // Закон, 2018. № 11. С. 44–57.

2.11. Волков Д.Е. Отрицательные и положительные стороны специального налогового режима «Налог на профессиональный доход». // Colloquium-journal, 2020. № 2(54). С. 195-198.

2.12. Вылкова Е.С. Энциклопедия управления налогообложением экономических субъектов. Т. 1: Теоретические основы. СПб., 2017. с. 134.

2.13. Гасиева З.П., Кайтмазов Т.Б. Развитие патентной системы налогообложения на современном этапе // Вестник экономической безопасности, 2019. № 1. С. 283-286.

2.14. Гасиева З.П., Кайтмазов В.А. Налогообложение малого и среднего бизнеса: современное состояние и перспективы развития // Вестник Московского университета МВД России, 2019. № 4. С. 263-267.

2.15. Глухова Е.В. Особенности обращения взыскания на имущество индивидуального предпринимателя // Законность и правопорядок в современном обществе, 2015. С. 118-122.

2.16. Гришин А.А. Современные организационно-правовые формы функционирования бизнеса в России: оценка их преимуществ и недостатков // Известия высших учебных заведений. Поволжский регион. Экономические науки, 2016. № 1(4). С.71-84.

2.17. Громов В.В., Милоголов Н.С. Упрощенная система налогообложения и единый налог на вмененный доход: цели, проблемы, перспективы. // Финансовый журнал, 2019. № 2. С. 9-21.

2.18. Довбий И.П., Калина Е.С. Финансово-правовые аспекты налогообложения предпринимательской деятельности в России // Вестник Челябинского государственного университета. 2017. № 14. Экономические науки, Вып. 59. С. 102–109.

2.19. Долинская В.В. Организационно-правовые формы хозяйствования: система и новеллы // Журнал российского права, 2016. № 1. С. 13-22.

2.20. Ермолова О.Н. К вопросу о признаках предпринимательской деятельности // Предпринимательское право, 2014. № 3. С. 32–35.

2.21. Жевняк О.В. Правомерность сделок в гражданских и налоговых спорах: формирование единообразного подхода // Известия Тульского государственного университета. Экономические и юридические науки, 2019. С. 83-95.

2.22. Замытская О.А. Уклонение от уплаты налогов: уголовная ответственность // Вестник науки и образования, Том 2. 2018. С. 1-4.

2.23. Зарипов В.М. Налоговая выгода: выше плинтуса // Zakon.ru – первая социальная сеть для юристов. – URL: https://zakon.ru/blog/2017/6/20/nalogovaya_vygoda_vyshe_plintusa (дата обращения: 17.11.2020).

2.24. Земсков В.В. Противодействие уклонению от уплаты налогов при разделении производственного процесса // Экономика. Налоги. Право, 2018. С. 118-125.

2.25. Зиятдинов А. Ф. Различия в налогообложении организаций и индивидуальных предпринимателей // Финансовая аналитика: проблемы и решения, № 3. 2012. С. 6-10.

2.26. Зубкова М. Н., Маршева Е. С. Особенности правового статуса индивидуального предпринимателя // Контентус, 2019. С. 1-5.

2.27. Иванова Е.В. Методика и методы оптимизации налогообложения как способа снижения налоговой нагрузки предприятия // Вестник Сибирского института бизнеса и информационных технологий, 2016. № 3 (19). С. 41–45.

2.28. Казаков П.И. Соотношение договора строительного подряда и договора инвестирования в строительство // Развитие территорий, 2019. № 4 (18). С. 11-13.

2.29. Карсетская Е.В. Индивидуальный предприниматель. 3-е изд., перераб. и доп. М.: АйСи Групп, 2018. 224 с.

2.30. Каширина М.В. Строительство: особенности налогообложения. Налоги и налогообложение, 2015. № 3. С. 135-140.

2.31. Кварацхелия М.Г. Гражданско-правовые инструменты оптимизации налогообложения по законодательству России. Гражданское законодательство: современное состояние, тенденции и перспективы развития, 2019. С. 69-75.

2.32. Кичихин А., Щербакова Н. Частное жилье – собственность и сделки // Закон, 1996. № 8. С. 38-49.

2.33. Климова А.Н. К вопросу о понятии и признаках предпринимательской деятельности // Вестник КГУ, № 6. 2016. С. 182-184.

2.34. Климова М.О. К вопросу о проблеме идентификации уклонения от уплаты налогов // Baikal Research Journal, 2013. № 1. С. 1-8.

2.35. Кошкина Т.Ю. О переквалификации инвестиционных договоров // Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение, 2018. № 5. С. 33 - 45.

2.36. Красюков А.В. Необоснованная налоговая выгода или злоупотребление законным интересом? // Юрист, 2016. № 20. С. 21–25.

2.37. Кремповая Н. Л., Москалюк Д. С., Власов С. В. Способы уклонения от уплаты налогов // Бюллетень науки и практики, 2016. № 11. С. 283-286.

2.38. Крупина Т.А., Мазикина А.А., Макаров И.Н. О необходимости разграничения в российском законодательстве категорий «налоговая оптимизация» и «уклонение от уплаты налогов» // Ученые записки Тамбовского отделения РоСМУ, 2019. С. 59-65.

2.39. Кручинин Н.П., Кручинина Н.В. Риски наступления гражданско-правовой ответственности индивидуальных предпринимателей в условиях устойчивого развития //Закон и право, 2020. № 1. С. 51-55.

2.40. Кузнецов Н.Г., Поролло Е.В. Усиление роли налогового контроля в противодействии противоправной деятельности и агрессивному налоговому планированию // Финансовые исследования, № 4 (61) 2018, С. 195-201.

2.41. Лавренова О.А., Колесник В.В., Мирошник С.В. Уклонение от уплаты налогов: причины, последствия, пути решения // Colloquium-journal, 2019. № 3(27). С. 45-47.

2.42. Лапутева Е. В. Совершенствование договорных отношений в области жилищного строительства: дисс. ... к.ю.н. М., 2003. 179 с.

2.43. Надеждина С.Д. К вопросу об оптимизации налогообложения предпринимательской деятельности экономических субъектов // Вестник Сибирского университета потребительской кооперации. 2016. № 1 (16). С. 79–83.

2.44. Назаренко Б.А. К проблеме определения юридических критериев налоговой оптимизации // *Налоги*, 2015. № 1. С. 22–27.

2.45. Никитин В.В. Правовое регулирование инвестиционной деятельности в строительстве: некоторые актуальные вопросы. *Бизнес в законе*, 2016. № 2. С. 242-247.

2.46. Макарова Я.О. Особенности налогообложения по договору простого товарищества. *Тенденции развития науки и образования*, 2017. № 32 (1) С. 14-17.

2.47. Майфат А. В. Особенности инвестирования в предпринимательскую деятельность: вопросы теории и правоприменения. Екатеринбург: РИК «Реал», 2001. 188 с.

2.48. Медведев А. Н. Как квалифицировать инвестиционный договор для целей налогообложения? // *Бухгалтерский учет*, № 8. 2012. С. 118-120.

2.49. Митряшкина О.А. Гражданско-правовая сделка как основание возникновения налоговых правоотношений // *Налоги (журнал)*, 2008. № 5. С. 2-5.

2.50. Митюкова Э.С. *Строительство: бухгалтерский и налоговый учет*. 4-е изд., перераб. и доп. М.: АйСи Групп, 2019. 320 с.

2.51. Мутагирова Д.Р., Сабанчиева А.А., Зверева Т.В. Анализ существующей системы налогообложения малого бизнеса в Российской Федерации. // *Научно-образовательный журнал для студентов и преподавателей «StudNet»*, 2020. № 4. С. 97-104.

2.52. Овсянников С.В. Формы и пределы взаимодействия гражданского и налогового права // *Вестник ВАС РФ*, 2009. № 1. С. 83-100.

2.53. Овсянников С.В. К вопросу о соотношении материального и формального в налоговых спорах: Комментарий к Постановлениям Президиума ВАС РФ от 18 ноября 2008 г. № 7588/08 и от 11 ноября 2008 г. № 9299/08 // *Вестник ВАС РФ*, 2009. № 3. С. 98-111.

2.54. Панфилов А.А. Договор инвестирования в строительство: сложности квалификации и проблемы налогообложения. Закон, 2011. № 7. С. 59-71.

2.55. Романенко Д.И. Правовая природа и особенности инвестиционного договора как гражданско-правовой формы инвестирования в строительство. Исторические, философские, политические и юридические науки, культурология и искусствоведение. Вопросы теории и практики Тамбов: Грамота, 2013. № 5 (31): в 2-х ч. Ч. II. С. 160-162.

2.56. Рукина С.Н. Современный этап развития государственного налогового контроля // Финансовые исследования, № 4 (53). 2016. С. 51.

2.57. Рябов А. А. Влияние гражданского права на налоговые отношения (доктрина, толкование, практика): монография. М., 2014 [электронный документ] URL: http://vuzirossii.ru/publ/vlijanie_grazhdanskogo_prava_na_nalogovye_otnosheniya_doktrina_tolkovanie_praktika/32-1-0-1723/ (дата обращения: 23.06.2020).

2.58. Сайфулова Л. Г. Договор долевого участия в жилищном строительстве: дисс. ... к.ю.н. Самара, 2001. 183 с.

2.59. Савсерис С.В. Категория «недобросовестность» в налоговом праве: автореф. дис. ... канд. наук. М.: 2006. 22 с.

2.60. Семенихин В.В. Посреднические услуги. 4-е изд., перераб. и доп. М.: ГроссМедиа, РОСБУХ, 2020. 873 с.

2.61. Семенова Г. Н. Патентная система налогообложения для индивидуальных предпринимателей // Вестник Московского государственного областного университета. Серия: Экономика, 2019. № 3. С. 76-84.

2.62. Сенцова М.В. Юридическая квалификация сделок в целях налогообложения // Закон, 2012. № 1. С. 128-129.

2.63. Сенцова (Карасева) М.В. Гражданское и налоговое право: vice versa // Правоприменение, 2020. № 1. С. 65-74.

2.64. Скворцова Т. А., Колбина М. А., Коновалова К. С. Некоторые вопросы правового регулирования предпринимательской деятельности граждан и юридических лиц // Проблемы экономики и юридической практики, 2018. № 1. С.74-76.

2.65. Сокол П. В. Инвестиционный договор в жилищном строительстве. М.: Ось-89, 2004. 144 с.

2.66. Сулейменов М.К. Применение принципа добросовестности в отраслях частного и публичного права // Право и государство, 2015. № 2 (67). С. 31 – 38.

2.67. Тагирова А.В. Правовой статус индивидуального предпринимателя: преимущества и недостатки // Законность и правопорядок в современном обществе, 2013. С. 211-215.

2.68. Тарануха Ю.В. Предпринимательство: теория и российская действительность: учебное пособие – М.: РУ-САЙНС, 2017. 276 с.

2.69. Троицкая И.В. Предпринимательский риск и риск предпринимателя в теории гражданского права // Известия Российского государственного педагогического университета им. А.И. Герцена, 2010. № 12. С. 217–226.

2.70. Устинова А. В. Использование гражданско-правовых понятий в налоговом праве // Право: современные тенденции: материалы III Междунар. науч. конф. (г. Краснодар, февраль 2016 г.). С. 59-66. — URL: <https://moluch.ru/conf/law/archive/180/9537/> (дата обращения: 23.06.2020).

2.71. Федорова О.С., Набиуллина Л.Р., Брызгалин А.В., Ананьина К.С., Васянина Е.Л. Налог на добавленную стоимость: актуальные вопросы из практики налогового консультирования // Налоги и финансовое право, 2020. № 8. С. 8 - 172.

2.72. Чебанова Е.А. Актуальные правовые и практические вопросы внедренного специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» // Закон и право, 2020. № 1. С. 58-62.

2.73. Шакирова Д.Ю., Засько В.Н. Налоговая экспертиза договоров как способ минимизации налоговых рисков // Российское предпринимательство, 2015. № 6. С. 853-862.

2.74. Шапсугова М.Д. Особенности правового режима имущества индивидуального предпринимателя // Северо-Кавказский юридический вестник, 2012. № 1. С. 73-80.

2.75. Шевцова Т.П. Проблемы установления законности оптимизации налогообложения в хозяйствующих субъектах // Экономический журнал, 2018. С. 85-92.

2.76. Яковлева Н.В. Налог на добавленную стоимость «по отгрузке»: как избежать ошибок // Все для бухгалтера, № 3. 2006. С. 22

2.77. Споры о будущей недвижимости – дело прошлого? (комментарии экспертов) // Закон. 2011. № 9, С. 21-40.

3. Правоприменительная практика

3.1. По делу о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П.Н. Белецкого, Г.А. Никовой, Р.В. Рукавишникова, В.Л. Соколовского и Н.И. Таланова: Постановление Конституционного Суда РФ от 27.05.2003 № 9-П // Российская газета. – 2003. – № 105.

3.2. По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции»: Постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 № 20-П // Российская газета. – 1996. – № 247.

3.3. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Бунеева Сергея Петровича на нарушение его конституционных прав положениями статей 146, 153, 154, 247 - 249 и 274 Налогового кодекса Российской Федерации: Определение Конституционного Суда РФ от 04.07.2017 № 1440-О

// Картотека арбитражных дел. URL: <http://kad.arbitr.ru> (дата обращения 10.11.2020).

3.4. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Житнего Олега Сергеевича на нарушение его конституционных прав статьей 346.15 и подпунктом 3 пункта 9 статьи 430 Налогового кодекса Российской Федерации: Определение Конституционного Суда РФ от 30.01.2020 № 10-О // Картотека арбитражных дел. URL: <http://kad.arbitr.ru> (дата обращения 10.11.2020).

3.5. Обзор практики разрешения споров по договору строительного подряда: Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 24.01.2000 № 51 // Вестник ВАС РФ. – 2000. – № 3.

3.6. Обзор практики разрешения споров по договору комиссии: Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 17.11.2004 № 85 // Вестник ВАС РФ. – 2005. – № 1.

3.7. Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации: Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 22.12.2005 № 98 // Российская Бизнес-газета. – 2006. – № 5.

3.8. Обзор судебной практики Верховного Суда РФ № 3 (2017), утвержденный Президиумом Верховного Суда РФ 12.07.2017 // Бюллетень Верховного Суда РФ. – 2018. – № 9.

3.9. О некоторых вопросах, возникающих у судов при применении Особенной части Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях: Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 24.10.2006 № 18 // Российская газета. – 2006. – № 250.

3.10. Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой льготы: Постановление Пленума ВАС от 12.10.2006 № 53 // Вестник ВАС РФ. – 2006. – № 12.

3.11. О некоторых вопросах разрешения споров, возникающих из договоров по поводу недвижимости, которая будет создана или приобретена в

будущем: Постановление Пленума ВАС РФ от 11.07.2011 № 54 // Вестник ВАС РФ. – 2011. – № 9.

3.12. О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации: Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 23.06.2015 № 25 // Российская газета. – 2015. – № 140.

3.13. Постановление Президиума ВАС РФ от 26.06.2012 № 1784/12 // Вестник ВАС РФ. – 2012. – № 11.

3.14. О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления: Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 № 48 // Российская газета. – 2019. – № 276.

3.15. Определение ВАС РФ от 19.05.2011 № ВАС-6392/11 по делу № А70-3392/2010 // Картоотека арбитражных дел. URL: <http://kad.arbitr.ru> (дата обращения 10.07.2020).

3.16. Определение Верховного Суда РФ от 08.10.2015 № 309-КГ15-12740 по делу № А60-41011/2014 // Картоотека арбитражных дел. URL: <http://kad.arbitr.ru> (дата обращения 20.06.2020).

3.17. Определение Верховного Суда РФ от 01.03.2016 № 304-КГ16-321 // Картоотека арбитражных дел. URL: <http://kad.arbitr.ru> (дата обращения 20.06.2020).

3.18. Определение Верховного Суда РФ от 24.05.2016 № 302-КГ16-5502 по делу № А74-3836/2015 // Картоотека арбитражных дел. URL: <http://kad.arbitr.ru> (дата обращения 15.06.2020).

3.19. Определение Верховного Суда РФ от 18.10.2016 № 306-КГ16-13223 по делу № А65-22184/2015 // Картоотека арбитражных дел. URL: <http://kad.arbitr.ru> (дата обращения 20.09.2020).

3.20. Определение Верховного Суда РФ от 04.08.2017 № 310-КГ17-9553 по делу № А09-9807/20162015 // Картоотека арбитражных дел. URL: <http://kad.arbitr.ru> (дата обращения 20.09.2020).

3.21. Определение Верховного Суда РФ от 28.08.2017 № 301-КГ17-10998 по делу № А11-7830/2015 // Картоотека арбитражных дел. URL: <http://kad.arbitr.ru> (дата обращения 20.09.2020).

3.22. Определение Верховного Суда РФ от 06.03.2018 № 308-КГ17-14457 по делу № А53-18839/2016 // Картоотека арбитражных дел. URL: <http://kad.arbitr.ru> (дата обращения 20.10.2020).

3.23. Определение Верховного Суда РФ от 03.07.2018 № 304-КГ18-2570 по делу № А70-907/20172018 // Картоотека арбитражных дел. URL: <http://kad.arbitr.ru> (дата обращения 20.05.2020).

3.24. Определение Верховного Суда РФ от 04.06.2019 № 309-ЭС19-5047 по делу № А60-16106/2018 // Картоотека арбитражных дел. URL: <http://kad.arbitr.ru> (дата обращения 20.10.2020).

3.25. Определение Верховного Суда РФ от 01.04.2020 № 306-ЭС20-3594 по делу № А12-4585/2019 // Картоотека арбитражных дел. URL: <http://kad.arbitr.ru> (дата обращения 14.10.2020).

3.26. Определение Верховного Суда РФ от 14.05.2020 № 307-ЭС19-27597 по делу № А42-7695/2017 // Картоотека арбитражных дел. URL: <http://kad.arbitr.ru> (дата обращения 14.10.2020).

3.27. Определение Верховного Суда РФ от 28.05.2020 по делу № А40-23565/2018 // Картоотека арбитражных дел. URL: <http://kad.arbitr.ru> (дата обращения 14.10.2020).

3.28. Определение Верховного Суда РФ от 29.07.2020 № 309-ЭС20-9625, в котором Верховный Суд // Картоотека арбитражных дел. URL: <http://kad.arbitr.ru> (дата обращения 14.10.2020).

3.29. Постановление АС Восточно-Сибирского округа от 20.02.2018 по делу № А69-5581/2016 // Картоотека арбитражных дел. URL: <http://kad.arbitr.ru> (дата обращения 19.05.2020).

3.30. Постановление АС Восточно-Сибирского округа от 29.05.2019 № Ф02-1926/2019 по делу № А19-18267/2018 // Картотека арбитражных дел. URL: <http://kad.arbitr.ru> (дата обращения 14.10.2020).

3.31. Постановление АС Северо-Кавказского округа от 22.01.2013 по делу № А32-38629/2011 // Картотека арбитражных дел. URL: <http://kad.arbitr.ru> (дата обращения 19.05.2020).

3.32. Постановление АС Северо-Кавказского округа от 29.01.2016 № Ф08-10194/2015 по делу № А32-1582/2013 // Картотека арбитражных дел. URL: <http://kad.arbitr.ru> (дата обращения 19.05.2020).

3.33. Постановление АС Северо-Кавказского округа от 27.06.2016 № Ф08-3932/2016 по делу № А32-1590/2013 // Картотека арбитражных дел. URL: <http://kad.arbitr.ru> (дата обращения 19.05.2020).

3.34. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 07.02.2011 по делу № А70-3392/2010 // Картотека арбитражных дел. URL: <http://kad.arbitr.ru> (дата обращения 19.05.2020).

3.35. Постановление АС Западно-Сибирского округа от 09.07.2020 № Ф04-611/2020 по делу № А27-17275/2019 // Картотека арбитражных дел. URL: <http://kad.arbitr.ru> (дата обращения 10.10.2020).

3.36. Постановление АС Поволжского округа от 02.11.2016 по делу № А65-24984/20142019 // Картотека арбитражных дел. URL: <http://kad.arbitr.ru> (дата обращения 10.08.2020).

3.37. Постановление АС Северо-Западного округа от 14.03.2019 по делу № А13-10501/2015 // Картотека арбитражных дел. URL: <http://kad.arbitr.ru> (дата обращения 10.08.2020).

3.38. Постановление АС Уральского округа от 11.04.2018 № Ф09-392/18 по делу № А60-5535/2017 // Картотека арбитражных дел. URL: <http://kad.arbitr.ru> (дата обращения 10.08.2020).

3.39. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 11.03.2013 № 09АП-3366/2013 // Картотека арбитражных дел. URL: <http://kad.arbitr.ru> (дата обращения 19.06.2020).

3.40. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 01.02.2018 по делу № А40-79866/172011 // Картотека арбитражных дел. URL: <http://kad.arbitr.ru> (дата обращения 09.11.2020).

3.41. Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 08.02.2018 № 17АП-20082/2017-АК по делу № А50-29483/2017 // Картотека арбитражных дел. URL: <http://kad.arbitr.ru> (дата обращения 09.11.2020).

3.42. Письмо Минфина России от 23.04.2010 № 03-07-10/08 [Электронный ресурс] // Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

3.43. Письмо Минфина России от 16.08.2011 № 03-03-06/1/488 [Электронный ресурс] // Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

3.44. Письмо Минфина России от 18.12.2012 № 03-03-06/1/661 [Электронный ресурс] // Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

3.45. Письмо Минфина России от 04.02.2013 № 03-07-10/2254 [Электронный ресурс] // Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

3.46. Письмо Минфина России от 06.02.2013 № 03-07-11/2568 [Электронный ресурс] // Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

3.47. Письмо Минфина России от 07.02.2011 № 03-03-06/1/77 [Электронный ресурс] // Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

3.48. Письмо Минфина России от 22.10.2013 № 03-07-09/44156 [Электронный ресурс] // Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

3.49. Письмо Минфина России от 16.06.2016 № 03-07-10/34875 [Электронный ресурс] // Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

3.50. Письмо Минфина России от 12.07.2016 № 03-03-06/1/40699 [Электронный ресурс] // Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

3.51. Письмо Минфина России от 05.12.2016 № 03-07-10/71892 [Электронный ресурс] // Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

3.52. Письмо Минфина России от 08.12.2016 № 03-07-10/73279 [Электронный ресурс] // Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

3.53. Письмо Минфина России от 01.09.2017 № 03-07-11/56395 [Электронный ресурс] // Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

3.54. Письмо Минфина России от 12.09.2017 № 03-07-10/58705 [Электронный ресурс] // Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

3.55. Письмо Минфина России от 27.11.2017 № 03-07-11/78178 [Электронный ресурс] // Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

3.56. Письмо Минфина России от 13.12.2019 № 01-03-11/97904 [Электронный ресурс] // Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

3.57. Письмо ФНС России от 25.01.2011 № КЕ-3-3/142@ [Электронный ресурс] // Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

3.58. Письмо ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@ [Электронный ресурс] // Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

3.59. Письмо ФНС России от 29.12.2018 № ЕД-4-2/25984 [Электронный ресурс] // Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

3.60. Письмо ФНС России от 11.08.2017 № СА-4-7/15895@ [Электронный ресурс] // Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

3.61. Письмо ФНС России от 07.05.2019 № СА-4-7/8614 «О направлении обзора судебной практики по спорам, связанным с квалификацией деятельности физических лиц в качестве предпринимательской в целях налогообложения» [Электронный ресурс] // Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

3.62. Письмо УФНС по Москве от 29.12.2011 № 16-15/126141@ [Электронный ресурс] // Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».