К вопросу о понятии «налоговое планирование»

Кузнецов Артемий Александрович
Независимый исследователь, artemiikuznetsovv@gmail.com

В статье рассматриваются подходы к определению «понятия налоговое планирование» в актуальной российской научной доктрине. В ходе рассмотрения автор приходит к выводу, что единый подход к пониманию данного института отсутствует, в связи с чем, через разграничение налогового планирования от других моделей поведения налогоплательщика (как законных, так и незаконных). В результате, было предложено авторское определение налогового планирования как модели поведения налогоплательщика, объединяющее в себе признаки, выявленные в актуальной научной доктрине.
Ключевые слова: налоговое планирование, обход налогов, уклонение от уплаты налогов, законодательство о налогах и сборах, необоснованная налоговая выгода.

На современном этапе экономического развития, характеризующемся расширением социальных обязательств государства и обусловленным этим увеличением налогового бремени большинства хозяйствующих субъектов, использование методов налогового планирования становится обязательным для обеспечения конкурентоспособности хозяйствующих субъектов, так как их применение позволяет существенно оптимизировать расходы, а в отдельных случаях — сформировать дополнительный финансовый результат.

При исследовании теоретических основ института налогового планирования первостепенное значение имеет формулирование определения термина «налоговое планирование», наиболее полно отражающего его сущностные характеристики.

Следует отметить, что данное понятие не закреплено в законодательстве о налогах и сборах и фактически в нем не используется. В этой связи его определение требует обращения к положениям научной доктрины.

Так, по мнению ряда авторов, в том числе С.Г. Пепеляева, сущность налогового планирования заключается в использовании налогоплательщиком предусмотренных законодательством о налогах и сборах средств, приемов и способов, направленных на снижение налоговых обязательств [7, стр. 743].

Данный подход восходит к правовой позиции, сформулированной в 1935 г. в деле «IRC v Duke of Westminster» [10], рассмотренном Палатой лордов Великобритании, и получил в научной литературе наименование «вестминстерского».

Вместе с тем в настоящее время становится очевидной недопустимость неограниченного применения вестминстерского подхода к интерпретации налогового планирования. По своей сути данный подход фактически допускает совершение сделок, формально соответствующих требованиям законодательства, но направленных исключительно на получение необоснованной налоговой выгоды.

В свою очередь, Д.Ю. Федечкина [9]. рассматривает налоговое планирование в качестве составного элемента финансового планирования деятельности хозяйствующего субъекта. По мнению автора, оно представляет собой совокупность правомерных плановых действий, направленных на увеличение финансовых ресурсов организации и обеспечение своевременного исполнения обязательств перед бюджетом.

Аналогичной позиции придерживается Е.С. Вылкова, рассматривающая налоговое планирование как неотъемлемый элемент управления финансово-хозяйственной деятельностью налогоплательщиков (как физических, так и юридических лиц). По мнению автора, оно представляет собой процесс системного применения правомерных способов и методов снижения налоговой нагрузки, направленный на достижение целевого финансового состояния в рамках стратегии экономического развития при ограниченности ресурсов и наличии альтернативных направлений их использования [3, стр. 26].

В обоих приведённых определениях акцентируется внимание на производном характере налогового планирования по отношению к финансовому планированию, что позволяет рассматривать его как составной элемент последнего.

Тем самым подчеркивается направленность данного института на оптимизацию финансовых ресурсов организации, а также обеспечении своевременного исполнения налоговых обязательств перед бюджетом.

Исходя из этого, налоговое планирование может быть охарактеризовано как протяжённый во времени процесс, начинающийся с разработки соответствующих управленческих решений и завершающийся их практической реализацией, включая осуществление расчетов с бюджетом.

Собственное определение налогового планирования предложено Е.Н. Евстигнеевым. По его мнению, оно представляет

собой правомерный способ минимизации налоговых обязательств, основанный на использовании предусмотренных законодательством льгот и специальных приемов сокращения налоговых обязательств [4, стр. 84].

Ключевым отличием данного определения от ранее рассмотренных является акцент на методах реализации налогового планирования. Вместе с тем, как будет показано далее в настоящем исследовании, указанные методы не ограничиваются исключительно использованием налоговых льгот и специальных приемов: налоговое планирование в той или иной степени охватывает всю совокупность деятельности организации.

Иной подход к определению налогового планирования представлен М.Р. Короевой. По её мнению, налоговое планирование следует рассматривать как деятельность налогоплательщика, направленную на сокращение обязательных налоговых платежей, подлежащих уплате в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации [6].

Таким образом, на основе анализа представленных в научной доктрине подходов представляется возможным выделить совокупность ключевых признаков, характеризующих налоговое планирование как самостоятельный институт. В частности, к числу таких признаков относятся:

1) Направленность на оптимизацию (снижение) величины налоговых обязательств.
2) Системность;
3) Законность.

Если первые два признака не требуют детального раскрытия, то вопрос законности в современных условиях приобретает особую значимость.

Как отмечалось ранее, вестминстерский подход к налоговому планированию более не является абсолютным, вследствие чего для полноты исследования необходимо определить пределы правомерного налогового планирования.

Для более точного разграничения налогового планирования от иных моделей поведения налогоплательщика, в том числе в целях формулирования собственного определения налогового планирования, необходимо системно дифференцировать их в контексте исполнения налоговых обязанностей.

Уклонение от уплаты налогов можно определить как совершение действий, связанных с умышленным внесением в налоговую декларацию, расчет или иные документы заведомо недостоверных сведений, либо как бездействие, выражающееся в умышленном непредставлении таких документов [8, п. 4].

Уклонение от уплаты налогов представляет собой однозначно противоправную модель поведения налогоплательщика, заключающуюся в совершении неправомерных действий (либо бездействий), за которые законодательством о налогах и сборах (а иногда и уголовным законодательством [1, ст. 198, 199].) предусмотрена ответственность [2, ст. 122].

Обход налогов представляет собой такую модель поведения хозяйствующего субъекта, при которой он по тем или иным причинам не приобретает статуса налогоплательщика. К таким ситуациям относятся случаи, когда предприятие осуществляет деятельность, по которой доходы прямо освобождены от налогообложения, либо сам хозяйствующий субъект освобожден от уплаты налога на основании закона, а также ситуации, в которых физическое лицо, осуществляющее предпринимательскую деятельность, не оформляет статус индивидуального предпринимателя и, как следствие, не подпадает под режим обложения НДС.

В зависимости от причин, по которым лицо освобождается от налога, обход налогов делится на законный (например, когда предприятие в силу специфики своей деятельности получает только освобожденный доход) и незаконный (когда физическое лицо осуществляет предпринимательскую деятельность без соответствующего статуса).

Различие между незаконным обходом налогов и уклонением от их уплаты отражено непосредственно в их определениях: если уклонение от налогов предполагает умышленное искажение отдельных элементов (или нескольких элементов) налогообложения, то обход налогов не сопровождается прямой манипуляцией, поскольку сам субъект по формальному основанию не подпадает под налогообложение. В рамках незаконного обхода подстраиваются фактические обстоятельства (например, подмена сделок или иные конструкции), в результате чего налог исчисляется формально правильно, но исходя из искусственно изменённых предпосылок.

Законный обход налогов, в свою очередь, предполагает обоснованное использование налоговых преференций и не связан с искажением каких-либо обстоятельств. В качестве примера может быть приведено применение освобождения от уплаты НДС для налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения, в случае, если годовой доход не превышает установленного лимита.

В этой связи представляет интерес проведение корректного разграничения законного обхода налогов и налогового планирования.

Сложность разграничения указанных понятий многократно подчеркивалась представителями различных направлений доктрины налогового права. Отсутствие единого подхода в научной среде привело к тому, что часть авторов отождествляет законный обход налогов с налоговым планированием и рассматривает первый в качестве непосредственной цели второго [4, стр. 84].

Однако в современной научной доктрине преобладает иное понимание: большинство исследователей разделяют налоговое планирование и обход налогов, подчеркивая, что первое представляет собой модель «активного» поведения налогоплательщика, выражающуюся в предварительном конструировании и оптимизации налоговых обязательств, тогда как законный обход налогообложения по своей природе носит пассивный характер и заключается в использовании заранее предусмотренных законодателем льгот и режимов, не требующих специальной налоговой стратегии [5].

Вместе с тем, с данным подходом трудно согласиться, поскольку законный обход налогов нередко также сопровождается последовательными действиями налогоплательщика: заранее планируемым выбором режима налогообложения, структурированием хозяйственных операций, обоснованным использованием льгот и налоговых режимов, что приближает его по «активному» характеру к моделям налогового планирования, а не противопоставляет его как чисто пассивное поведение.

Автор же разделяет точку зрения научного большинства о необходимости концептуального разграничения налогового планирования и законного обхода налогов, однако не поддерживает выбор критерия, по которому это разделение должно происходить.

По мнению автора, налоговое планирование следует рассматривать как направленную совокупность действий, целью которых является законное уменьшение налогового бремени налогоплательщика. Хозяйствующий субъект в рамках налогового планирования заранее разрабатывает программу использования налоговых преференций и оптимизации налоговых обязательств с целью системного снижения итоговой налоговой нагрузки, что отличает данное явление от более узких и ситуативных форм обхода налогов.

Обход же налогов чаще всего применяется в рамках конкретного факта хозяйственной жизни и не представляет из себя определенного комплекса мер. Исходя из этого, законный обход налогов сложно назвать планируемой деятельностью налогоплательщика.

Полная уплата налога, в свою очередь, предполагает точное и корректное исчисление налогового обязательства без применения каких-либо налоговых льгот и вычетов, даже если их использование является законным и обоснованным в рамках действующего законодательства о налогах и сборах.

Таким образом, проанализировав существующие в научной доктрине подходы к определению налогового планирования и отграничив его от смежных моделей поведения налогоплатель-

щика, можно разработать авторское определения данного термина, в большей степени соответствующего современным задачам налогового планирования и практики его применения.

По мнению автора, налоговое планирование представляет собой модель правомерного поведения налогоплательщика, заключающуюся в заблаговременной разработке и системном применении законных способов снижения налоговой нагрузки на всех этапах хозяйственной деятельности предприятия с целью общего уменьшения финансовой нагрузки хозяйствующего субъекта.

В отличие от определений, рассмотренных выше, авторский подход подчеркивает сущность налогового планирования именно как модели правомерного поведения налогоплательщика в рамках действующего законодательства. Кроме того, акцентируется внимание на направленности налогового планирования на снижение совокупного налогового бремени не как самоцели, а как инструмента обеспечения финансовой самодостаточности и устойчивости хозяйствующего субъекта в долгосрочной перспективе.

Литература

1. "Уголовный кодекс Российской Федерации" от 13.06.1996 N 63-ФЗ (ред. от 20.02.2026) // "Собрание законодательства РФ", 17.06.1996, N 25, ст. 2954 — Ст. 198, 199 – Текст : электронный.
2. "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 11.02.2026) // "Российская газета", N 148-149, 06.08.1998 — Ст. 122 – Текст : электронный.
3. Вылкова Е. С. Налоговое планирование : учебник / Е. С. Вылкова. – Москва : Юрайт, 2011. – 440 с. – Текст : непосредственный.
4. Евстигнеев Е. Н. Налоги и налогообложение : учеб. пособие / Е. Н. Евстигнеев. – СПб. : Питер, 2009. – 320 с. – Текст : непосредственный.
5. Жемчужникова И. В. Налоговая оптимизация в контексте теории налогообложения // Вестник РГЭУ (РИНХ). – 2009. – № 28. – URL: https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovaya-optimizatsiya-v-kontekste-teorii-nalogooblozheniya (дата обращения: 15.04.2026). – Текст : электронный.
6. Короева М. Р. Налоговое планирование в государственных и муниципальных учреждениях образования // Финансовый журнал. – 2013. – № 4. – URL: https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovoe-planirovanie-v-gosudarstvennyh-i-munitsipalnyh-uchrezhdeniyah-obrazovaniya (дата обращения: 15.04.2026). – Текст : электронный.
7. Налоговое право: учебник для вузов / под ред. С. Г. Пепеляева. — М.: Пепеляев Групп, 2020. — 796 с.
8. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 N 48 "О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления"// "Бюллетень Верховного Суда РФ", N 1, январь.
9. Федечкина, Д.Ю. Налоговое планирование в коммерческих организациях: специальность 08.00.10 : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук : / Федечкина Дарья Юрьевна.; Сарат. гос. соц.-эконом. ун-т. - Саратов, 2007. 160 с.
10. Inland Revenue Comrs v Duke of Westminster UKHL 4 (7 May 1935) // United Kingdom House of Lords Decisions. URL: https://www.bailii.org/uk/cases/UKHL/1935/4.html (дата обращения: 15.04.2026). – Текст : электронный.

On the issue of the concept of "tax planning"

Kuznetsov A.A.

This article discusses approaches to the definition of the "concept of tax planning" in the current Russian scientific doctrine. During the review, the author comes to the conclusion that there is no unified approach to understanding this institution, and therefore, through the differentiation of tax planning from other models of taxpayer behavior (both legal and illegal). As a result, the author's definition of tax planning as a model of taxpayer behavior was proposed, combining the features identified in the current scientific doctrine.

Keywords: tax planning, tax evasion, tax dodge, legislation on taxes and fees, unjustified tax benefit.

References

1. "Criminal Code of the Russian Federation" of 13.06.1996 N 63-FZ (as amended on 20.02.2026) // "Collection of Legislation of the Russian Federation", 17.06.1996, N 25, Art. 2954 — Art. 198, 199 – Text: electronic.
2. "Tax Code of the Russian Federation (Part One)" of 31.07.1998 N 146-FZ (as amended on 11.02.2026) // "Rossiyskaya Gazeta", N 148-149, 06.08.1998 — Art. 122 – Text: electronic.
3. Vylkova E. S. Tax Planning: textbook / E. S. Vylkova. - Moscow: Yurait, 2011. - 440 p. – Text : direct.
4. Evstigneev E. N. Taxes and taxation : textbook / E. N. Evstigneev. – SPb. : Piter, 2009. – 320 p. – Text : direct.
5. Zhemchuzhnikova I. V. Tax optimization in the context of taxation theory // Bulletin of the Russian State University of Economics (RINH). – 2009. – No. 28. – URL: https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovaya-optimizatsiya-v-kontekste-teorii-nalogooblozheniya (date of access: 15.04.2026). – Text : electronic.
6. Koroeva M. R. Tax planning in state and municipal educational institutions // Financial journal. – 2013. – No. 4. – URL: https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovoe-planirovanie-v-gosudarstvennyh-i-munitsipalnyh-uchrezhdeniyah-obrazovaniya (date of access: 15.04.2026). – Text: electronic.
7. Tax law: textbook for universities / edited by S. G. Pepeliaev. - Moscow: Pepeliaev Group, 2020. - 796 p.
8. Resolution of the Plenum of the Supreme Court of the Russian Federation of November 26, 2019 N 48 "On the practice of applying the legislation on liability for tax crimes by the courts" // "Bulletin of the Supreme Court of the Russian Federation", N 1, January.
9. Fedechkina, D.Yu. Tax planning in commercial organizations: specialty 08.00.10: dissertation for the degree of candidate of economic sciences: / Fedechkina Daria Yurievna.; Saratov state social-economic university. - Saratov, 2007. 160 p.
10. Inland Revenue Comrs v Duke of Westminster UKHL 4 (7 May 1935) // United Kingdom House of Lords Decisions. URL: https://www.bailii.org/uk/cases/UKHL/1935/4.html (date of access: 15.04.2026). – Text: electronic.