

УДК 340

## ДЕЛОВАЯ ЦЕЛЬ В НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЯХ: НОРМАТИВНЫЙ И НАУЧНО-ПРИКЛАДНОЙ АНАЛИЗ

А. А. ПИЛИПЕНКО<sup>1)</sup>

<sup>1)</sup>Белорусский государственный университет, пр. Независимости, 4, 220030, г. Минск, Беларусь

Исследуются теоретические и практические вопросы деловой цели в налоговых отношениях. На основе проведенного анализа выработано авторское определение деловой цели, постулируется необходимость разработки критериев разграничения правомерной и неправомерной налоговой оптимизации, а также вносятся предложения и определяются направления совершенствования национального законодательства.

**Ключевые слова:** деловая цель; налоговая экономия; прибыль; юридическая квалификация; налоговая база; корректировка налоговой базы.

## BUSINESS PURPOSE IN TAX RELATIONS: REGULATORY AND APPLIED SCIENTIFIC ANALYSIS

A. A. PILIPENKA<sup>a</sup>

<sup>a</sup>Belarusian State University, 4 Niezaliežnasci Avenue, Minsk 220030, Belarus

The theoretical and practical questions of a business purpose in tax relations are investigated. Based on the analysis, the author's definition of a business purpose was developed, the need to work out criteria for distinguishing between legitimate and unlawful tax optimization was postulated, and proposals and directions for improving national legislation were determined.

**Keywords:** business purpose; tax savings; profits; legal qualifications; tax base; tax base adjustment.

### Введение

С 1 января 2019 г. действует новая редакция Налогового кодекса Республики Беларусь от 19 декабря 2002 г. № 166-З (далее – НК), в которой получили необходимую и достаточную конкретизацию многие вопросы налогообложения. Среди актуальных новелл правового регулирования налоговых отношений находится закрепление в ст. 33 НК определения и корректировки налоговой базы и (или) суммы налога (сбора). Данная норма представляет собой попытку законодателя ввести в налогово-правовую материю инструмент, позволяющий отграничивать налоговое планирование и уклонение от уплаты на-

логовых платежей. Актуализация постулируемого вопроса в Республике Беларусь видится в необходимости избежания практики необъективного вменения субъектам предпринимательской деятельности необоснованных денежных сумм как по результатам проверок, так и по результатам мероприятий, отличных от проверочных.

Целью настоящей статьи является анализ новаций налогового законодательства в контексте борьбы с уклонением от уплаты налогов (сборов) и выработка направлений совершенствования данного процесса.

---

#### Образец цитирования:

Пилипенко АА. Деловая цель в налоговых отношениях: нормативный и научно-прикладной анализ. *Журнал Белорусского государственного университета. Право.* 2019;1:58–64.

#### For citation:

Pilipenka AA. Business purpose in tax relations: regulatory and applied scientific analysis. *Journal of the Belarusian State University. Law.* 2019;1:58–64. Russian.

---

#### Автор:

**Александр Анатольевич Пилипенко** – кандидат юридических наук, доцент; доцент кафедры финансового права и правового регулирования хозяйственной деятельности юридического факультета.

#### Author:

**Aleksandr A. Pilipenko**, PhD (law), docent; associate professor at the department of financial law and legal regulation of economic activities, faculty of law.  
[pilipenko\\_bsu@mail.ru](mailto:pilipenko_bsu@mail.ru)

## Основная часть

Раскрывая в статье различные аспекты деловой цели, следует отметить изначальное отрицание белорусским законодателем и особенно правоприменителем возможности, а зачастую и необходимости использования в предпринимательской деятельности элементов налогового планирования. Более того, теоретическое осмысление и практическое применение законодательных положений о налоговом планировании довольно часто сводится лишь к его трактовке как отрицательного феномена (незаконная минимизация сумм налоговых обязательств), о чем свидетельствуют наименования отдельных нормативных правовых актов<sup>1</sup>. Здесь уместно привести правовую позицию Конституционного суда Российской Федерации, именуемую отдельными авторами как «манифест налогового планирования» [1, с. 222], которая заключается в следующем: «Недопустимо установление ответственности за такие действия налогоплательщика, которые хотя и имеют своим следствием неуплату налога либо уменьшение его суммы, но заключаются в использовании предоставленных налогоплательщику законных 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»<sup>2</sup>.

Приведенная правовая позиция послужила началом поиска вариаций решения одной из главных задач налогово-правовой науки: определение критериальности действий налогоплательщиков, направленных на правомерную оптимизацию налогообложения. Формализацией такого поиска стали: отказ от использования понятия «недобросовестный налогоплательщик»; введение понятия налоговой выгоды, получение которой само по себе не является противоправным явлением, но которая может быть признана обоснованной или необоснованной<sup>3</sup>; признание экономической обоснованности затрат в целях исчисления налога на прибыль<sup>4</sup>;

определение пределов осуществления прав по исчислению налоговой базы (ст. 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации от 5 августа 2002 г. № 2117-ФЗ)<sup>5</sup>.

В рамках системы международного налогообложения следует отметить План BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) – план мероприятий по противодействию размыванию налоговой базы и выводам прибыли из-под налогообложения, принятый в 2013 г. Организацией экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) и направленный на борьбу с агрессивным налоговым планированием.

Применительно к национальным налоговым отношениям следует констатировать правовое «опоздание» белорусского законодателя в решении вопроса разграничения правомерного и неправомерного налогового планирования, что предопределило прикладное применение положений отдельных правовых актов как отрицательное явление. Вступление в силу 1 января 2019 г. новой редакции НК позволяет вести речь об определенном тренде в направлении выработки соответствующего инструментария по рассматриваемому вопросу в контексте введения института корректировки налоговой базы. Так, п. 4 ст. 33 НК предусматривает основания корректировки налоговой базы и (или) сумм фискальных платежей:

- установление искажения сведений о фактах (совокупности фактов) совершения хозяйственных операций и об объектах налогообложения, подлежащих отражению налогоплательщиком в бухгалтерском и (или) налоговом учете, налоговых декларациях (расчетах), а также в других документах и (или) информации, необходимых для исчисления и уплаты налогов (сборов);
- основными целями совершения хозяйственной операции являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет, возврат суммы налога (сбора);
- отсутствие реальности совершения хозяйственной операции (включая случаи, когда фактически

<sup>1</sup>О некоторых мерах по предупреждению незаконной минимизации сумм налоговых обязательств : Указ Президента Респ. Беларусь от 23 октября 2012 г. № 488 [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс: Беларусь / ООО «Юрспектр». Минск, 2019.

<sup>2</sup>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 Российской Федерации от 27 мая 2003 г. № 9-П [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс: Россия. Москва : ЗАО «Консультант Плюс», 2019.

<sup>3</sup>Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды : постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 г. № 53 [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс: Россия. Москва : ЗАО «Консультант Плюс», 2019.

<sup>4</sup>Об отказе в принятии к рассмотрению запроса группы депутатов Государственной Думы о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации : Определение Конституционного суда Российской Федерации от 4 июня 2007 г. № 320-О-П [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс: Россия. Москва : ЗАО «Консультант Плюс», 2019 ; Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы негосударственного некоммерческого образовательного учреждения «Институт управления» на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации : Определение Конституционного суда Российской Федерации от 4 июня 2007 г. № 366-О-П [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс: Россия. Москва : ЗАО «Консультант Плюс», 2019.

<sup>5</sup>Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс: Россия. Москва : ЗАО «Консультант Плюс», 2019.

не поступил товар (нематериальные активы), не выполнены работы, не оказаны услуги, не переданы имущественные права).

Второе основание фактически означает введение в налогово-правовую реальность Республики Беларусь доктрины деловой цели, получившей широкое применение при разрешении споров, возникающих между налогоплательщиками и контролирующими органами во многих странах. Суть данной доктрины состоит в том, что деятельность налогоплательщика не ставится под сомнение, если у нее имеется разумная деловая цель помимо минимизации налогообложения. Таким образом, главным на практике будет вопрос определения наличия или отсутствия у субъекта предпринимательской деятельности деловой цели при проведении хозяйственной операции.

Следует отметить, что вопрос определения критериев деловой цели важен в первую очередь для государства, так как их отсутствие или определение с качественными и количественными пороками будет означать пробельность или неопределенность нормативного регулирования. Это, в свою очередь, в случае совершения налогоплательщиками оспоримых действий, направленных на оптимизацию (с точки зрения государства – минимизацию) налогов (сборов), может привести к бюджетным потерям, так как в соответствии с новационно расширенной презумпцией правоты налогоплательщика, в случае выявления пробелов в налоговом законодательстве (правовом регулировании), внутренних противоречий в актах налогового законодательства либо иных недостатков, создающих правовую неопределенность, решения должны приниматься в пользу плательщиков налогов, сборов (пошлин) (ч. 2 п. 6 ст. 3 НК). При этом данная презумпция дополняется презумпцией правоты, в соответствии с которой в случае неясности или нечеткости предписаний акта законодательства решения должны приниматься в пользу проверяемого субъекта (ч. 3 п. 3)<sup>6</sup>.

Доктринально-нормативное признание деловой цели начинается с ее научной категоризации. Так, М. А. Прищепа под деловой целью понимает «намерение налогоплательщика получить любой хозяйственный результат, экономический эффект, отличный от собственно избежания налогообложения» [2, с. 35]. Я. А. Коломейцев определяет деловую цель сделки как «финансово-хозяйственную деятельность субъекта налоговых отношений, направленную на получение экономического результата» [3, с. 52]. Категорию «деловая цель» автор в последующем конкретизирует в контексте осуществления хозяйственной сделки следующими принципами:

«1) доходная и производственная направленность;

2) экономическая оправданность стоимостной величины (размера) затрат, понесенных в рамках соглашений (договоров);

3) получение экономического эффекта в налоговом периоде, в котором совершена сделка, или по истечении трех лет с момента заключения соответствующих соглашений (договоров)» [3, с. 52].

Трансформируя рассматриваемую категорию в доктрину деловой цели, Д. М. Щекин предлагает последнюю рассматривать в широком и узком смысле: «Доктрина деловой цели в широком смысле предполагает признание налогоплательщика злоупотребившим своими правами в ситуации, когда у него имеются деловые цели в совершении данной операции, но преимущественной или основной из них является получение налоговой выгоды. Доктрина деловой цели в узком смысле предполагает признание злоупотреблением правом только таких действий налогоплательщика, когда цель является единственной. Наличие деловых целей даже в небольшом “удельном весе” в хозяйственной операции исключает применение этой доктрины» [4, с. 180].

Белорусский законодатель, не давая определение деловой цели и не детерминируя ее признаки, делает акцент на недопустимости ее трансформации в направленную исключительно на неуплату налогов (сборов). В то же время именно определение критериев такой трансформации (критериев основной (деловой) цели) является одним из краеугольных камней нормотворчества, правоприменения и правореализации. Вышеуказанная проблематика является настолько сложной, что отдельные представители налогово-правовой науки изначально ставят под сомнение возможность контролирующего органа ее разрешить и даже отрицают его участие в данном процессе. Например, К. А. Пономарева полагает, что «разграничение вариантов правомерной и неправомерной налоговой оптимизации посредством доказывания обстоятельств необоснованной налоговой выгоды не всегда представляется возможным. Наличие или отсутствие доказательств совершения налогоплательщиком действий, подтверждающих их направленность на избежание уплаты налогов, имеет косвенное отношение к реальным намерениям и целям налогоплательщика: только сам налогоплательщик может знать, имелось ли у него намерение уклониться от уплаты налогов в отсутствие соответствующих оснований» [5, с. 60]. Приведенное на первый взгляд радикальное научное мнение актуализирует исходный прикладной вопрос о субъекте оценки деловой цели.

Национальные правовые реалии свидетельствуют о том, что такую оценку осуществляют должност-

<sup>6</sup>О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь : Указ Президента Респ. Беларусь от 16 октября 2009 г. № 510 [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс: Беларусь / ООО «Юрспектр». Минск, 2019.

ные лица контролирующего органа, которые в рамках фискализации своей деятельности (пополнения бюджета) могут не усмотреть деловую цель там, где она действительно присутствует. В данном контексте уместным будет привести критическое высказывание Д. В. Винницкого, который утверждает, что «правоприменителю целесообразно критически взглянуть на сложившуюся практику и умерить попытки видеть в каждом налоговом споре обход налогового закона, недобросовестность, налоговую выгоду, превышение пределов осуществляемых налоговых прав» [6, с. 57]. Естественно, не ставится вопрос о прерогативе (предопределенной соответствующими законодательными положениями) контролирующего органа в сфере наличия деловой цели во взаимоотношениях между субъектами хозяйствования. Но в случае возникновения конфликтных ситуаций при конкретизации деловой цели разумным видится привлечение специалистов и экспертов, обладающих специальными знаниями в различных сферах (в первую очередь в экономической). Как справедливо отмечает И. В. Цветков, «оценка разумности деловой цели коммерческих сделок и операций требует специальных познаний в области экономики, коммерции и финансов. Судьи не обладают соответствующими познаниями, но при этом самостоятельно, без привлечения квалифицированных экспертов и специалистов делают выводы о неразумности деловой цели» [7, с. 104]. Аналогичную точку зрения постулирует А. А. Никифоров [8, с. 60].

Дальнейшим моделированием теоретико-прикладных аспектов деловой цели является определение ее предметного поля, т. е. разрешение вопроса о том, что лежит в основе споров между контролирующими органами и налогоплательщиками.

Изначально деловая цель, формализованная в гражданском законодательстве как направленность на систематическое получение прибыли, презюмируется как один из признаков предпринимательской деятельности (ч. 2 п. 1 ст. 1 Гражданского кодекса Республики Беларусь от 7 декабря 1998 г. № 218-З)<sup>7</sup>. При этом важным является отрицание факта абсолютизации получения прибыли, так как легальное определение предпринимательской деятельности исходит также из ее осуществления в условиях риска. Как верно отмечает Д. Ларо, «сделка не обязательно должна в действительности генерировать прибыль, она должна всего лишь обладать

перспективой получения прибыли» [9, с. 66]. Учитывая, что на размер прибыли прямо влияют понесенные расходы, которые могут быть поставлены под сомнения налоговыми органами, также верной выглядит позиция К. Ю. Литвиновой, настойчиво констатирующей, что «необходимо планомерно, раз за разом доносить до налоговых органов и судов мысль о недопустимости оценки инспекциями способа, которым налогоплательщик достигает своей хозяйственной цели, даже если при этом его расходы выше, чем были, используя он существующий альтернативный способ достижения той же цели» [10, с. 67]. Намерение получить прибыль (а не сам факт получения прибыли) как признак деловой цели отражено в концептуальных актах судебных органов Российской Федерации. Так, Высший Арбитражный суд Российской Федерации в постановлении<sup>8</sup> указал, что установление судами наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели) в действиях налогоплательщика осуществляется с учетом оценки обстоятельств, свидетельствующих о его намерениях получить экономический эффект в результате ведения реальной предпринимательской или иной экономической деятельности (п. 9 Постановления Высшего Арбитражного суда Российской Федерации от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налоговой выгоды»). Эта позиция поддержана органом конституционного правосудия Российской Федерации<sup>9</sup>.

Указанный нормативно-доктринальный анализ по вопросу направленности на получение прибыли свидетельствует о его возможной совместимости с белорусскими реалиями. Налоговый (или иной контролирующий) орган не должен ассоциировать в практической деятельности деловую цель только с получением прибыли. Он не должен также ставить вопрос о возможности получения прибыли (перспективная прибыль), так как субъект предпринимательской деятельности, намереваясь получить прибыль, может, например, допустить просчеты, попасть в негативную финансово-экономическую ситуацию. Более того, возможна ситуация убыточной деятельности в случае, когда речь идет о завоевании доли рынка или о долгом производственном цикле, предусматривающем повышенный временной период выхода на точку безубыточности. Закрепление в ст. 183 НК института переноса убытков на будущее свидетельствует о законодательном отрицании возможного получения прибыли.

<sup>7</sup>Гражданский кодекс Республики Беларусь от 7 декабря 1998 г. № 218-З [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс: Беларусь / ООО «Юрспектр». Минск, 2019.

<sup>8</sup>Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды : постановление Высшего Арбитражного суда Российской Федерации от 12 октября 2006 г. № 53 [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс: Россия. Москва : ЗАО «Консультант Плюс», 2019.

<sup>9</sup>Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Центральная топливная компания» за нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации : Определение Конституционного суда Российской Федерации от 16 декабря 2008 г. № 1072-О-О [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс: Россия. Москва : ЗАО «Консультант Плюс», 2019.

Невозможность получения прибыли может быть также связана и с налоговой экономией, так как фискальные платежи являются для субъекта хозяйствования налоговыми издержками. Соответственно, возникает вопрос о соотношении экономии на налогах и основной цели совершения хозяйственной операции, направленной на неуплату налога (сбора) как основания корректировки налоговой базы (абзац 3 п. 4 ст. 33 НК). Осуществляя законную налоговую экономию, субъект хозяйствования надлежащим образом использует права, прямо предусмотренные законодательством, т. е. речь в данном случае можно вести о легально диспозитивном праве на налоговую оптимизацию. Если налогоплательщик переходит с общей системы налогообложения на упрощенную в целях уменьшения размера налоговой обязанности, то налоговый орган не должен ограничивать данное право, поскольку оно не противоречит закону. В данном случае он уменьшает издержки по ведению бизнеса, и цель уменьшения налоговой обязанности следует признать правомерной, так как суть вышеуказанного особого режима налогообложения и состоит в основном в уменьшении налоговой обязанности. При этом нельзя вести речь о дистанцировании деловой цели от ее истинного финансово-экономического предназначения, так как предприниматель всегда стремится сокращать свои расходы, в том числе и расходы на уплату налогов, т. е. налоговая оптимизация может быть сопутствующим результатом хозяйственной операции (не основной целью) при достижении (возможном достижении) деловой цели. Обратим внимание, что на это указывает непосредственный правоприменитель в налоговой сфере в Российской Федерации (с определенными оговорками): «Положения НК РФ не ограничивают само право налогоплательщиков проводить свои хозяйственные операции так, чтобы налоговые последствия были минимальными, однако в избранном налогоплательщиком варианте сделки (операции) не должно присутствовать признака искусственности, лишенной хозяйственного смысла. Кроме того, налоговый орган не вправе настаивать на том, что налогоплательщик должен был выбрать тот или иной вариант построения хозяйственной операции»<sup>10</sup>.

Разрешение вопроса о наличии деловой цели должно лежать в первую очередь в правовой (первичной по отношению к финансовой и экономи-

ческой) сфере. В правоприменительной практике нашей страны (особенно деятельности органов Комитета государственного контроля Республики Беларусь) правовая идентификация деловой цели довольно часто увязывается с экономической целесообразностью, когда контролирующий орган настаивает на выборе того или иного варианта построения хозяйственной операции (например, без участия посреднических структур, эффективность использования которых нивелирует значительные издержки по ведению бизнеса). Вопросы ведения бизнеса должны находиться в исключительной компетенции его осуществляющих субъектов, а не контролирующих. Игнорирование контролирующими органами законодательных норм, так как в данном случае речь идет о нарушении принципа запрета незаконного вмешательства в деятельность проверяемого субъекта (ч. 1 п. 3 НК)<sup>11</sup>, а также обычаев делового оборота во многом предопределено удобной для бюджета судебной практикой. Белорусский правоприменитель не имеет права использовать не поименованные в законодательстве понятия «экономическая целесообразность», «экономическая эффективность», а также иные понятия, не корреспондирующие с правовой оценкой конкретной хозяйственной операции. Более того, законодатель зачастую ставит под сомнение достижение самой экономической эффективности. Например, производимые ранее отчисления в государственный целевой бюджетный фонд национального развития в зависимости от уровня рентабельности (основной показатель экономической эффективности деятельности предприятия) в настоящее время ставятся в зависимость от потенциально полученной прибыли (поименованные в законодательстве как «высокорентабельные организации» являются таковыми только гипотетически)<sup>12</sup>. В развитие приведенных положений можно сослаться на правовую позицию Конституционного суда Российской Федерации, согласно которой налоговое законодательство не использует понятие экономической целесообразности и не регулирует порядок и условия ведения финансово-хозяйственной деятельности, а потому обоснованность расходов, уменьшающих в целях налогообложения полученные доходы, не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата, в силу принципа свободы экономической деятельности налогоплатель-

<sup>10</sup>О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации : письмо Федеральной налоговой службы Российской Федерации от 31 октября 2017 г. № ЕД-4-9/22123@ [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс: Россия. Москва : ЗАО «Консультант Плюс», 2019.

<sup>11</sup>О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь : Указ Президента Респ. Беларусь от 16 октября 2009 г. № 510 [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс: Беларусь / ООО «Юрспектр». Минск, 2019.

<sup>12</sup>О порядке исчисления в бюджет части прибыли государственных унитарных предприятий, государственных объединений, являющихся коммерческими организациями, а также доходов от находящихся в республиканской и коммунальной собственности акций (долей в уставных фондах) хозяйственных обществ и об образовании государственного целевого бюджетного фонда национального развития : Указ Президента Респ. Беларусь от 28 декабря 2005 г. № 637 [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс: Беларусь / ООО «Юрспектр». Минск, 2019.

щик осуществляет ее самостоятельно на свой риск и вправе самостоятельно и единолично оценивать ее эффективность и целесообразность<sup>13</sup>.

Наличие деловой цели невозможно выявить без юридической классификации фактов и обстоятельств, о чем прямо свидетельствуют положения п. 5 ст. 33 НК. При этом отсутствие реальности совершения хозяйственных операций не должно просто ограничиваться доводами о недостоверности первичных учетных документов, основываясь на допросах руководителей или работников контрагентов, заявлявших о непричастности к деятельности компаний, почерковедческих экспертизах, а также документах, представленных правоохранительными органами. В контексте последней сентенции следует особо обратить внимание на то, что выявление пороков деловой цели должно основываться исключительно на результатах проверки. Использование в ч. 2 п. 5 ст. 33 НК грамматического соединения «и (или)» предполагает признание деловой цели лишь на основании представленных правоохранительными органами доказательств. Такие доказательства должны быть дополнительными по отношению к доказательствам, послужившим основанием вменения субъекту предпринимательской деятельности нарушений законодательства по результатам проверки. Обратим внимание на то, что введение в налоговое законодательство института корректировки налоговой базы было предопределено порочной практикой вышеуказанных органов при доказывании участия в хозяйственных

операциях лжепредпринимательских структур. В свете изложенного ч. 2 п. 5 ст. 33 НК необходимо изложить в следующей редакции: «Наличие оснований, указанных в п. 4 настоящей статьи, с учетом доказательств, собранных органом, проводившим проверку». В контексте данной новации умаление роли правоохранительных органов не происходит, так как собранные контролирующим органом доказательства при проведении проверки могут быть получены, в том числе и от правоохранителей.

В русле постулирования законодателем (ч. 1 п. 5 ст. 33 НК) необходимости выявления фактических сведений и (или) фактических обстоятельств, которые и определяют наличие или отсутствие деловой цели, квинтэссенцией последующего формирования нормативно-прикладной налоговой реальности станет определение законодателем, правоприменителем, судебными инстанциями соответствующих критериев. И это тот случай, в силу наличия в ст. 33 НК рамочных норм и оценочных понятий, когда данные субъекты не должны экономить на словах, так как «энергия частного интереса, которая является основным двигателем социально-экономического развития» [11, с. 36], может не выдержать еще одного удручающего правоприменения, наличествующего до 1 января 2019 г. Опять же можно сослаться на опыт Российской Федерации, которая идет по пути поиска четкого определения критериев правомерной налоговой оптимизации и уклонения от уплаты налогов, о чем свидетельствует отсылка в рамках данной статьи к соответствующим актам.

### Заключение

С налоговой точки зрения авторское определение деловой цели состоит в ее понимании как направленности на получение потенциального финансово-экономического результата, достигаемого в том числе и за счет налоговой экономии посредством использования не запрещенных законодательством конструкций.

Выработанные правоприменительной практикой, а также с учетом зарубежного опыта фактические обстоятельства и факты, свидетельствующие о получении незаконной налоговой экономии при

отклонении от деловой цели, должны быть типизированы Министерством по налогам и сборам Республики Беларусь или Верховным Судом Республики Беларусь. Отсутствие деловой цели при совершении хозяйственной операции должно основываться только на результатах проверки. Для этого полагаем необходимым изложить ч. 2 п. 5 ст. 33 НК в следующей редакции: «Наличие оснований, указанных в п. 4 настоящей статьи, с учетом доказательств, собранных органом, проводившим проверку».

### Библиографические ссылки

1. Смолицкая ЕЕ. *Законные налоговые схемы*. Москва: Проспект; 2019. 288 с.
2. Прищепа МА. Методы борьбы с неуплатой налогов. *Законодательство и экономика*. 2004;7:34–37.
3. Коломейцев ЯА. Деловая цель как инструмент налогового контроля. *Вестник Российского экономического университета имени Г. В. Плеханова*. 2014;3:49–56.
4. Щекин ДМ. *Налоговые риски и тенденции развития налогового права*. Москва: Статут; 2007. 236 с.
5. Пономарева КА. Тенденции правового регулирования в сфере борьбы с налоговыми злоупотреблениями: применение международного опыта в российской практике. *Актуальные проблемы российского права*. 2018;4:54–63.

<sup>13</sup>Об отказе в принятии к рассмотрению запроса группы депутатов Государственной Думы о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации : Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 4 июня 2007 г. № 320-О-П [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс: Россия. Москва: ЗАО «Консультант Плюс», 2019.

6. Винницкий ДВ. Добросовестность, обоснованность выгоды, пределы осуществления прав, или Как российское налоговое право оказалось на передовых рубежах борьбы со злом, гнездящимся в налогоплательщиках. *Закон*. 2018;11:45–57.

7. Цветков ИВ. Коммерческое право как важный ориентир совершенствования применения концепции налоговой выгоды. В: Завязочникова МВ, составитель. *Налоговые споры: опыт России и других стран: по материалам IV Международной научно-практической конференции; 12–13 ноября 2010 г.; Москва, Россия*. Москва: Статут; 2011. с. 98–104.

8. Никифоров АА. Иллюзия экономического анализа. *Налоговед*. 2018;5:57–62.

9. Ларо Д. Опыт США: доктрины экономической сущности и деловой цели. *Налоговед*. 2010;1:63–71.

10. Литвинова КЮ. Соотношение оценки деловой цели и целесообразности действий налогоплательщика. *Налоговед*. 2018;1:61–67.

11. Щекин ДМ. Баланс частных и публичных интересов и борьба с налоговыми злоупотреблениями в современной России. *Закон*. 2018;11:32–43.

## References

1. Smolitskaya EE. *Zakonnye nalogovye skhemy* [Legal Tax Schemes]. Moscow: Prospekt; 2019. 288 p. Russian.

2. Prischeпа MA. Methods of Combating Tax Evasion. *Zakonodatel'stvo i ekonomika*. 2004;7:34–37. Russian.

3. Kolomeitsev YA. Business Purpose of Agreement as a Tool of Tax Control. *Vestnik Rossiiskogo ekonomicheskogo universiteta imeni G. V. Plekhanova*. 2014;3:49–56. Russian.

4. Shchekin DM. *Nalogovye riski i tendentsii razvitiya nalogovogo prava* [Tax Risks and Development Trends of Tax Law]. Moscow: Statut; 2007. 236 p. Russian.

5. Ponomareva KA. Tendencies of Legal Regulation in the Sphere of Fight Against Tax Abuse: Application of International Experience in Russia. *Aktual'nye problemy rossiiskogo prava*. 2018;4:54–63. Russian.

6. Vinnitskiy DV. [Integrity, Justified Benefit, Scope of Exercise of Rights, Or How Russia's Tax Law Moved to the Forefront of the Fight against Taxpayers' Vices]. *Zakon*. 2018;11:45–57. Russian.

7. Tsvetkov IV. Commercial law as an important reference point for improving the application of the concept of tax benefit. In: Zavyazochnikova MV, compiler. *Nalogovye spory: opyt Rossii i drugikh stran: po materialam IV Mezhdunarodnoi nauchno-prakticheskoi konferentsii; 12–13 noyabrya 2010 g.; Moskva, Rossiya* [Tax Disputes: experience of Russia and other countries: based on the IV International Scientific and Practical Conference materials; 2010 November 12–13; Moscow, Russia]. Moscow: Statut; 2011. p. 98–104. Russian.

8. Nikiforov AA. [Economic Analysis Illusion]. *Nalogoved*. 2018;5:57–62. Russian.

9. Laro D. [US Experience: Economic Essence and Business Purpose Doctrines]. *Nalogoved*. 2010;1:63–71. Russian.

10. Litvinova KYu. [The Correlation Between Business Purpose and Whether a Taxpayer Acts Reasonably]. *Nalogoved*. 2018;1:61–67. Russian.

11. Shchekin DM. The Balance of Private and Public Interests and Combating Tax Abuse in Modern Russia. *Zakon*. 2018;11:32–43. Russian.

Статья поступила в редколлегию 27.02.2019.  
Received by editorial board 27.02.2019.