

3. Клейнер, Г. Б. Производственные функции: теория, методы, применение / Г. Б. Клейнер. — М. : Финансы и статистика, 1986. — 239 с.
4. Горбунов, В. К. Производственные функции: теория и построение / В. К. Горбунов. — Ульяновск : УлГУ, 2013. — 84 с.
5. Khatskevich, G. A. On quasi-homogeneous production functions with constant elasticity of factors substitution / G. Khatskevich, A. F. Pranevich // Journal of Belarussian State University. Economics. — 2017. — № 1. — Р. 46—50.
6. Хацкевич, Г. А. Квазиоднородные производственные функции единичной эластичности замещения факторов по Хиксу / Г. А. Хацкевич, А. Ф. Проневич // Экономика, моделирование, прогнозирование : сб. науч. тр. / редкол.: М. К. Кравцов (гл. ред.) [и др.]. — Минск : НИЭИ М-ва экономики Респ. Беларусь, 2017. — Вып. 11. — С. 135—140.
7. Хацкевич, Г. А. Двухфакторные производственные функции с заданными эластичностями выпуска и производства / Г. А. Хацкевич, А. Ф. Проневич, В. Ю. Медведева // Бизнес. Инновации. Экономика. — 2017. — Вып. 1. — С. 110—119.
8. Khatskevich, G. A. Production functions with given elasticities of output and production / G. A. Khatskevich, A. F. Pranevich // Journal of Belarussian State University. Economics. — 2018. — № 2. — Р. 61—66.
9. Хацкевич, Г. А. Экономико-математический анализ производственных функций с постоянной эластичностью производства / Г. А. Хацкевич, А. Ф. Проневич, М. В. Чайковский // Бизнес. Инновации. Экономика. — 2018. — Вып. 2. — С. 171—180.
10. Ильин, В. А. Основы математического анализа : в 2 ч. / В. А. Ильин, Э. Г. Позняк. — М. : Наука. Физматлит, 2000. — Ч. I. — 616 с.

УДК 340

А. А. Пилипенко,
кандидат юридических наук, доцент
Белорусский государственный университет, Минск

ДЕЛОВАЯ ЦЕЛЬ В НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЯХ: ДОКТРИНАЛЬНЫЕ И ПРИКЛАДНЫЕ АСПЕКТЫ

Введение. Вопросы разграничения правомерного налогового планирования и уклонения от уплаты налогов, которые в первую очередь находятся в сфере доктринального понимания, в мировой практике начинают обретать форму нормативного закрепления. Предтечей такого закрепления является использование правовых концепций и судебных доктрин, в основе которых положена идея выявления деяний, формально не запрещенных законодательством, но направленных на уклонение от уплаты налоговых платежей. При этом данная идея не только постоянно проблематизируется на различных уровнях, но и получает все новую интерпретацию применительно к правовому контексту взаимодействия контролирующих органов и налогоплательщиков посредством применения судебных доктрин (концепций) «должная осмотрительность», «деловая цель», «существо над формой», «делка по шагам».

Основная часть. Доктрина «деловая цель» заключается в том, что осуществление сторонами сделки лишь в целях получения налоговых преимуществ может быть признано недействительным по причине недостижения деловой цели. Другими словами, деловая цель какой-либо операции не должна заключаться в получении материального и (или) экономического эффекта в виде налоговой экономии. Об этом прямо говорится в известном постановлении Пленума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 12 октября 2006 года № 53: «Налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели» [1, абз. 2 п. 9]. Об этом также заявляют и представители налоговой правовой науки, которые под деловой целью понимают «намерение налогоплательщика получить любой хозяйственный результат, экономический эффект, отличный от собственно избежания налогообложения» [2, с. 35].

Исследователь Д. М. Щекин предлагает рассматривать доктрину деловой цели в широком или 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 злоупотребление правом только таких действий налогоплательщика, когда цель является единственной. Наличие деловых целей даже в небольшом «удельном весе» в хозяйственной операции исключает применение этой доктрины» [3, с. 180].

Структурирование рассматриваемой доктрины осуществляет также С. Г. Пепеляев в контексте необходимости установления наличия или отсутствия деловой цели хозяйственной операции, что предполагает последовательное исследование следующих элементов: экономического (изучение спорной ситуации с позиции направленности сделки для достижения производственных задач); финансового (исследование прибыльности операции, порядка ее финансирования, в том числе обусловленности избранного варианта действий налогоплательщика кредитных организаций и т.п.); правового (изучение законодательных ограничений и требований, повлиявших на структурирование сделки). При этом для подтверждения деловой цели достаточно подтверждения хотя бы одного из приведенных элементов [4, с. 124—125].

Исходя из определения предпринимательской деятельности, закрепленного в гражданском законодательстве [5, ч. 2 ст. 1], деловая цель, связанная с систематическим извлечением прибыли, изначально

презюмируется как ее атрибутивный признак, прикладное умаление которого со стороны контролирующих органов требует надлежащей регламентации и действий. Корреспондируя приведенные положения гражданского законодательства в плоскость доктрины «деловая цель», можно констатировать, что при регистрации новых субъектов хозяйствования или реорганизации новых действующих не запрещено применять наиболее выгодный режим налогообложения в целях получения (максимизации) прибыли, но не допускается деятельность организации без наличия деловой цели, исключительно в интересах налоговой экономики. Важным является тот факт, что рассматриваемая доктрина подлежит применению не во всех случаях, когда налогоплательщик добивается налоговой экономии, а лишь в случае, когда налоговая составляющая в ее уменьшительном аспекте была главным мотивом для совершения хозяйственных операций. В случае, если налогоплательщик сумеет объяснить, зачем (с экономической точки зрения) ему понадобилось совершение определенной хозяйственной операции (или серии хозяйственных операций), то даже при установлении наличия у него дополнительного налогового мотива в совершении данной хозяйственной операции, связанного со снижением (при прочих равных) его налоговой нагрузки в результате структурирования деятельности определенным образом, доктрина деловой цели не применяется.

Крайне важным является отрицание факта абсолютизации получения прибыли, так как легальное определение предпринимательской деятельности исходит также из ее осуществления в ситуации риска. Как верно отмечает Д. Ларо, «сделка не обязательно должна в действительности генерировать прибыль, она должна всего лишь обладать перспективой получения прибыли» [6, с. 66]. Учитывая, что на размер прибыли прямо влияют понесенные расходы, которые могут быть поставлены под сомнения налоговыми органами, также верной выглядит настойчивая позиция К. Ю. Литвиновой, 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 использованы он существующий альтернативный способ достижения той же цели» [7, с. 67].

Определение пороков деловой цели связано с наличием обстоятельств, ставящих под сомнение реальность предпринимательской и иной экономической деятельности. Такими обстоятельствами, в частности, могут быть: невозможность реального осуществления налогоплательщиком указанных операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг; отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств; учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды, если для данного вида деятельности также требуется совершение и учет иных хозяйственных операций; совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета [1, п. 5].

В случае конфликтных ситуаций при конкретизации вышеуказанных обстоятельств разумным является привлечение специалистов и экспертов, обладающих специальными знаниями в различных сферах экономики. 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» [8, с. 104].

Закключение. В налоговом законодательстве практически отсутствуют нормы (в том числе носящие оценочный характер), которые позволяли бы адекватно реагировать на случаи неуплаты или неполной уплаты налоговых платежей посредством создания налогоплательщиками искусственных юридических конструкций. Соответственно, создается ситуация невозможности обобщения судебной практики, которая, в свою очередь, через формализацию в рассмотренные судебные доктрины (даже в самом общем виде) могла бы послужить модификацией национального налогового законодательства. Данный вектор, когда законодательное регулирование положений, направленных на противодействие уклонению от уплаты налогов (исходя из положительного опыта зарубежных стран), и судебная практика гармонично сосуществуют и дополняют друг друга, представляется крайне актуальным в контексте осуществляемой в настоящее время в нашей стране кардинальной нормативной модификации Налогового кодекса Республики Беларусь.

Список цитируемых источников

1. Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды [Электронный ресурс] : постановление Пленума Высш. арбитраж. сСуда Рос. Федерации, 12 окт. 2006 г., № 53 // Консультант Плюс: Версия Проф. Технология 3000 / ЗАО «Консультант Плюс». — М., 2018.
2. Прищепа, М. А. Методы борьбы с неуплатой налогов / М. А. Прищепа // Законодательство и экономика. — 2004. — № 7. — С. 34—37.
3. Щекин, Д. М. Налоговые риски и тенденции развития налогового права / Д. М. Щекин ; под ред. С. Г. Пепеляева. — М. : Статут, 2007. — 236 с.

4. *Пепеляев, С. Г.* Доктрина деловой цели и другие судебные доктрины против злоупотреблений в налоговой сфере: практика применения / С. Г. Пепеляев // Налоговые споры: опыт России и других стран : материалы IV Междунар. науч.-практ. конф., 12—13 нояб. 2007 г. / сост. М. В. Завязочникова ; под ред. С. Г. Пепеляева. — М. : Статут, 2008. — С. 112—133.
5. Гражданский кодекс Республики Беларусь [Электронный ресурс] : 7 дек. 1998 г., № 218-3 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2018.
6. *Ларо, Д.* Опыт США: доктрины экономической сущности и деловой цели / Д. Ларо // Налоговед. — 2010. — № 1. — С. 63—71.
7. *Литвинова, К. Ю.* Соотношение оценки деловой цели и целесообразности действий налогоплательщика / К. Ю. Литвинова // Налоговед. — 2018. — № 1. — С. 61—67.
8. *Цветков, И. В.* Коммерческое право как важный ориентир совершенствования применения концепции налоговой выгоды / И. В. Цветков // Налоговые споры: опыт России и других стран : материалы IV Междунар. науч.-практ. конф., 12—13 нояб. 2010 г. / сост. М. В. Завязочникова ; под ред. С. Г. Пепеляева. — М. : Статут, 2011. — С. 98—104.

УДК 343.8

В. Б. Шабанов,
доктор юридических наук, профессор
Белорусский государственный университет, Минск

КРИМИНАЛЬНАЯ СУБКУЛЬТУРА В УГОЛОВНО-ИСПОЛНИТЕЛЬНОЙ СИСТЕМЕ: ИСТОРИКО-ПРАВОВОЙ АСПЕКТ

Введение. В послереволюционный период в СССР советскими учеными проблема предупреждения преступности в процессе исполнения наказаний рассматривалась в рамках изоляции носителей традиций, унаследованных от царской России, от иных правонарушителей. В это же время в систему задач советской криминалистики была включена разработка наиболее рациональных способов предупреждения и ликвидации уже начавшегося преступления.

Основная часть. Основным тезисом, предопределившим дальнейшее развитие уголовно-исполнительных отношений, стало мнение, что Главное управление принудительных работ НКВД в период с 1919 по 1922 год создало довольно мощную организацию лагерей, давшую возможность снять их даже с государственного обеспечения. Поэтому экономические соображения послужили основанием для передачи учреждений уголовно-исполнительной системы (далее — УИС) из Минюста в ведение НКВД в 1922 году и, в свою очередь, обусловили формирование особой системы учреждений, исполняющих наказание с применением принудительного труда.

В период Великой Отечественной войны обстановка в учреждениях УИС была сложной из-за наличия в учреждениях состояния «беспредела», обусловленного противостоянием представителей воровских традиций «новой», «старой» и «безыдейной формации».

Развернувшаяся в послевоенные годы борьба между различными группировками заключенных серьезно осложняла работу администрации по наведению порядка в учреждениях УИС. Неудовлетворительная оценка деятельности УИС, данная в постановлениях, принятых ЦК КПСС 12 марта и 10 июля 1954 года, показала, что руководство ГУЛАГа, уделяя основное внимание хозяйственной деятельности, упустило работу по исправлению и перевоспитанию осужденных. Принятым в июле 1954 года. Положением об исправительно-трудовых лагерях и колониях МВД СССР в качестве основных задач ИТУ признавалось создание условий, исключающих возможность совершения осужденными преступлений, исправление и перевоспитание заключенных на основе приобщения их к общественно полезному труду. Приказы МВД СССР в качестве главных задач оперативного, режимного и политического аппаратов ИТУ определяли своевременное выявление и действенную изоляцию всех заключенных, отнесенных к уголовно-бандитствующему элементу, что предопределило применение ОРД для обеспечения режима и разложения воровских группировок в «местах лишения свободы».

Проведенная в 1955 году руководством МВД проверка работы ИТУ выявила ряд нарушений требований режима. О неспособности отдельных руководителей в новых условиях выполнять ответственную задачу по поддержанию необходимого порядка в лагерях и колониях свидетельствуют факты обращения в высшие инстанции начальников отделений, лагерных пунктов с просьбой о направлении специальных групп «паханов» из рецидивистов для «наведения порядка». Попытки опереться в работе на уголовно-бандитствующий элемент и его действиями поддерживать внутренний распорядок в лагерях являлись крайне опасными. По существу, это означало, что исправление осужденных подменялось расправой над ними со стороны уголовников. Этот момент характерен с точки зрения исследования условий противоправной деятельности в УИС.

Подобные явления в организации противодействия влиянию уголовно-преступной среды в ИУ не случайны для УИС СССР. Так, после выхода в свет постановления ЦК КПСС и Совета Министров СССР от 25 октября 1956 года «О мерах по улучшению работы Министерства внутренних дел СССР»