

К ВОПРОСУ О ПРОБЛЕМЕ ИДЕНТИФИКАЦИИ УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ*

Рассматривается сущность понятий, используемых для обозначения действий налогоплательщиков, направленных на снижение налоговых обязанностей: уклонение от уплаты налогов, уклонение от налогообложения, налоговая оптимизация, минимизация налогов, сокрытие налогов, избегание налогов, оптимизация налогов, налоговое планирование, обход налогов, уход от налогов, неуплата налогов. Устанавливается их взаимосвязь с целью идентификации уклонения от уплаты налогов.

Ключевые слова: уклонение от уплаты налогов; уклонение от налогообложения; налоговая оптимизация; минимизация налогов; сокрытие налогов; избегание налогов; оптимизация налогов; налоговое планирование; обход налогов; уход от налогов; неуплата налогов.

М.О. Klimova

ON THE PROBLEM IDENTIFYING TAX AVOIDANCE

The author studies the essence of notions that nominate taxpayers' actions aimed at decreasing tax duties: tax evasion, tax avoidance, tax optimization, tax mitigation, tax planning, tax dodging, non-payment of taxes. Their interrelation is determined to help identify tax avoidance.

Keywords: tax evasion; tax avoidance; tax optimization; tax mitigation; tax planning; tax dodging; non-payment of taxes.

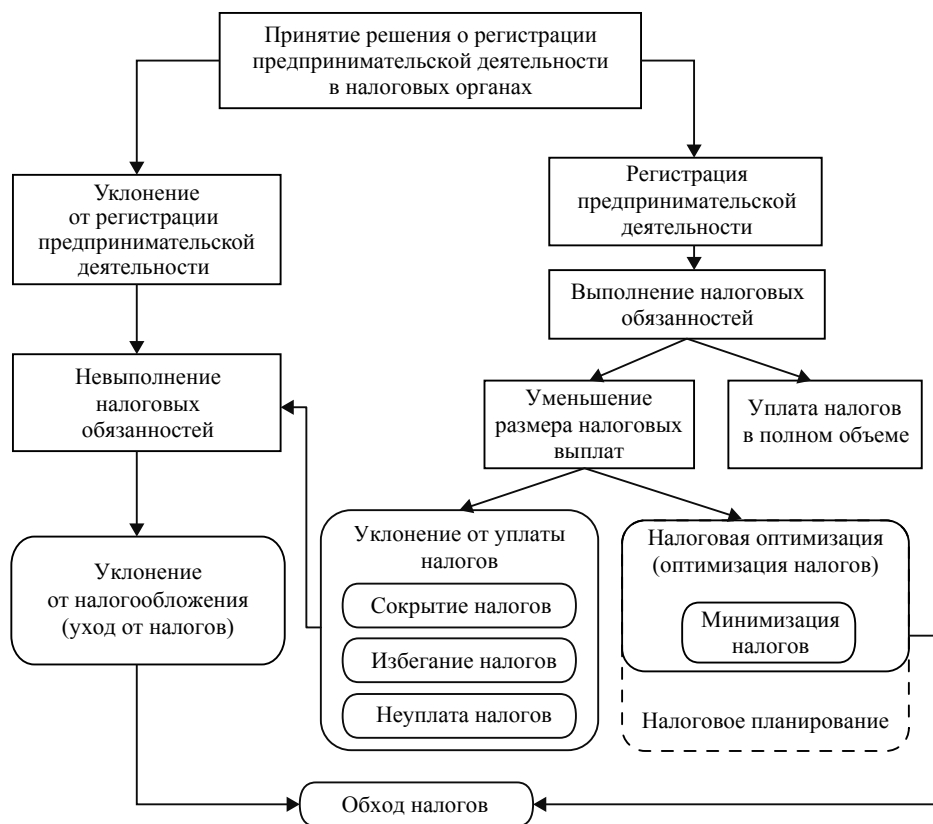
В литературе, посвященной проблеме уклонения от уплаты налогов, для обозначения действий налогоплательщика, направленных на изменение своих налоговых обязательств, используются различные понятия. В данной статье предпринята попытка установить взаимосвязь понятий: минимизация налогов, уклонение от уплаты налогов, уклонение от налогообложения, сокрытие налогов, избегание налогов, оптимизация налогов, налоговая оптимизация, налоговое планирование, обход налогов, уход от налогов, неуплата налогов с целью идентификации уклонения от уплаты налогов.

Как признает большинство ученых, уменьшение размера налоговых выплат — это те или иные целенаправленные действия налогоплательщика, которые позволяют последнему избежать или в определенной степени уменьшить его обязательные выплаты в бюджет [10, с. 9; 14]. Иными словами, при уменьшении размера налоговых выплат налогоплательщик действует целенаправленно, предпринимает определенные действия, используя те или иные методы, результатом которых будет экономия денежных средств.

Выделяют два способа уменьшения размера налоговых выплат: налоговую оптимизацию и уклонение от уплаты налогов (рис.). Несмотря

* Работа выполнена при финансовой поддержке проекта ФБ-60 «Разработка методологических подходов к оценке эффективности мер налогового и таможенного регулирования» (шифр заявки 6.3132.2011, номер регистрации в ФГНУ ЦИТиС 01201256015).

на то, что современное российское законодательство признает институт уклонения от уплаты налогов (ст. 198, 199 Уголовного кодекса РФ), оно не разграничивает понятия «уклонение от налогов» и «налоговая оптимизация». Вместе с этим, отсутствие в российском налоговом законодательстве норм, позволяющих разграничить налоговую оптимизацию и уклонение от уплаты налогов, зачастую приводит к необоснованному применению санкций к добросовестным налогоплательщикам, а также не позволяет привлечь к ответственности недобросовестных налогоплательщиков [1]. Как верно отметил В.В. Путин в своем ежегодном послании Федеральному Собранию РФ от 26 мая 2004 г.: «Важно разграничивать правомерную практику налоговой оптимизации от случаев криминального уклонения от налогов».



Взаимосвязь понятий, используемых для обозначения действий налогоплательщиков, направленных на изменение налоговых обязанностей

Важное значение для правильного понимания сущности налоговой оптимизации имеет правовая позиция Конституционного суда РФ, согласно которой под налоговой оптимизацией следует понимать действия налогоплательщика, «...которые хотя и имеют своим следствием неуплату налога или уменьшение его суммы, заключаются в использовании предусмотренных государством прав, связанных с освобождением на законном основании от уплаты налога или с выбором наиболее выгодных форм предпринимательской деятельности и, соответственно, оптималь-

ного вида платежа»¹. Аналогичного мнения придерживается большинство ученых, полагая, что налоговая оптимизация представляет собой снижение налогов с использованием разрешенных и незапрещенных законодательством методов и не предполагает нарушения налогового законодательства [7; 8, с. 117].

В свою очередь, под уклонением от уплаты налогов большинство российских ученых в самом общем виде понимают уменьшение размера налоговых выплат с использованием противоправных, незаконных методов [4; 15, с. 5]. На наш взгляд, причиной этого является правовая позиция Высшего Арбитражного суда РФ, согласно Пленуму которого от 12 октября 2006 г. № 53 под уклонением от уплаты налогов следует понимать нелегальный путь изменения налогоплательщиком своих налоговых обязанностей по налоговым платежам, основанный на сознательном, уголовно-наказуемом использовании методов сокрытия доходов и имущества от налоговых органов, создания фиктивных расходов, а также намеренного (умышленного) искажения бухгалтерской и налоговой отчетности.

Следует признать, что использование незапрещенных законодательством методов снижения размера налоговых платежей не всегда будет являться законным. Для признания действий налогоплательщика законными налоговая оптимизация помимо цели получения налоговой выгоды должна преследовать цели делового характера, например, намерение получить экономический эффект в результате реальной экономической деятельности (так называемая доктрина деловой цели, широко используемая в судебной практике России и большинстве развитых стран)². Если будет установлено, что главной целью, преследуемой налогоплательщиком, являлось получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды в отсутствие намерения осуществлять реальную экономическую деятельность, в признании обоснованности ее получения может быть отказано, что повлечет признание действий налогоплательщика противоречащими законодательству.

Для определения правомерности действий налогоплательщика по снижению размера налоговых выплат используется целый ряд других доктрин, выработанных судебной практикой и применяемых как в России, так и за рубежом:

– доктрина «существо над формой» (equity above the form), суть которой состоит в том, что юридические последствия, вытекающие из сделки, определяются в большей степени ее существом, а не формой;

– доктрина «сделка по шагам» (step transactions), суть которой сводится к тому, что суд при рассмотрении конкретной сделки устраняет промежуточные операции, проведенные сторонами, и рассматривает только фактические результаты операций;

– иные доктрины, сущность которых тесно взаимосвязана с выше-названными доктринами.

Уклонение от уплаты налогов необходимо рассматривать как явление, с присущими ему особенностями и закономерностями. В этой связи, уклонение от налогов как явление следует отличать от нарушения

¹ Постановление Конституционного суда РФ от 27 мая 2003 г. № 9-П.

² Согласно Постановлению Пленума ВАС РФ от 12 окт. 2006 г. № 53 под налоговой выгодой следует понимать любое снижение размера налоговых обязательств путем уменьшения налоговой базы, применения более низкой налоговой ставки, получения налогового вычета или льготы, а также права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета.

норм ст. 198, 199 Уголовного кодекса РФ. Уклонение от уплаты налогов характеризуется не только наличием умысла снижения размера налоговых выплат (нарушение норм уголовного законодательства), но и может быть представлено совершенной налогоплательщиком ошибкой при исчислении размера налоговых выплат. Искажение данных, не связанных с намерением уклониться от уплаты налогов, не влечет уголовной ответственности, вместе с тем представляет собой изменение налоговых обязанностей по уплате налогов.

Краткая характеристика уклонения от уплаты налогов и налоговой оптимизации позволяет выделить их общие черты: направленность на снижение размера налоговых выплат и единство цели — экономия средств.

Для обозначения действий налогоплательщиков, направленных на изменение налоговых обязанностей, наряду с понятиями «уклонение от уплаты налогов» и «налоговая оптимизация» используются такие понятия как «уклонение от налогообложения», «налоговое планирование», «оптимизация налогов», «минимизация налогов», «сокрытие налогов», «уход от налогов», «избегание налогов», «неуплата налогов» и «обход налогов».

Толкование терминов «уклонение» и «уклоняться» [6, с. 521; 17, с. 501] дает основание полагать, что к уклонению от уплаты налогов относятся действия налогоплательщика, имеющие целью изменение возложенных на них обязанностей по уплате налогов. А толкование терминов «сокрытие» и «сокрыть» позволяет относить к сокрытию налогов такие действия налогоплательщика, которые имеют целью утаить возложенные на них налоговые обязанности [Там же]. Данные обстоятельства дают основания полагать, что понятие «сокрытие налогов» уже понятия «уклонение от уплаты налогов», которое помимо утаивания истинных налоговых обязанностей может выражаться и в искажении данных, не связанных с намерением уклониться от уплаты налогов, но, тем не менее, представляющих собой снижение налогов (например, арифметическая ошибка).

В тесном единстве с понятием «уклонение от уплаты налогов», на наш взгляд, находится также понятие «неуплата налогов». Дело в том, что уклонение от уплаты налогов может быть как скрытым, при котором фальсифицируются фактические обстоятельства деятельности, влияющие на исполнение налоговых обязанностей; так и явным — неподача налоговой декларации, неуплата налогов, несоответствие данных налоговой декларации данным иной отчетности, представленной налогоплательщиком (см. рис.).

В литературе, освещающей проблему снижения размера налоговых выплат, наряду с понятием «налоговая оптимизация» зачастую употребляется понятие «налоговое планирование» [5, с. 7]. Другие авторы считают налоговое планирование «одним из этапов налоговой оптимизации» [19, с. 20].

Согласно энциклопедическому словарю [2, с. 1231] под планированием вообще понимается разработка планов экономического и социального развития, а также комплекса практических мер по их выполнению. На наш взгляд, наиболее точное определение понятию «налоговое планирование» дают Е.С. Вылкова и М.В. Романовский, которые под налоговым планированием понимают «... процесс системного использования оптимальных законных налоговых способов и методов для установления

желаемого будущего финансового состояния объекта в условиях ограниченности ресурсов и возможности их альтернативного использования» [12, с. 93]. Иными словами, налоговое планирование может выражаться в оптимизации налогов (выборе наилучшего варианта исчисления и уплаты налогов), снижении сумм конкретных налогов или их совокупности, повышении объема оборотных средств за счет экономии на налогах, недопущении роста налоговых платежей по сравнению с динамикой роста выручки и др. Как видим, налоговая оптимизация является лишь частью налогового планирования.

Достаточно часто можно встретить мнение, согласно которому любое снижение размера налоговых выплат (будь это оптимизация налогов или уклонение от их уплаты) представляет собой минимизацию налоговых платежей [13, с. 35]. В толковом словаре Д.Н. Ушакова под «минимизацией» понимается «наименьший в ряду других» [17, с. 501], в толковом словаре Т.Ф. Ефремовой — действие, направленное на уменьшение чего-либо [6, с. 521]. Исходя из этого, под минимизацией налогов, на наш взгляд, следует понимать предельное уменьшение налоговых платежей (а не их неуплату). На основе этого полагаем, что понятие «минимизация» имеет непосредственное отношение только к налоговой оптимизации. Вместе с этим, минимизация налогов и налоговая оптимизация — не одно и то же.

Минимизация налогов лишь на первый взгляд ведет к увеличению размера прибыли (дохода). Вполне возможно, что снижение размера выплат по одним налогам приведет к увеличению размера выплат по другим налогам, а также к санкциям со стороны контролирующих органов. Поэтому наиболее эффективным способом увеличения прибыльности является не механическое снижение размера налоговых платежей, а построение эффективной системы управления финансово-хозяйственной деятельностью — «...выбор оптимального варианта деятельности налогоплательщика, направленного на уменьшение налоговых обязательств» [9, с. 28]. Как видим, с экономической точки зрения налоговая оптимизация и минимизация налогов, хотя и могут пересекаться, но не тождественны.

Редко наряду с понятиями «налоговая оптимизация» и «уклонение от уплаты налогов» употребляется понятие «избегание налогов» [3, с. 17; 19, с. 20]. Понимание сущности данного понятия различно. Так, Н.Р. Тупанчески под избеганием налогов понимает «...сознательное и намеренное использование ситуации, непредусмотренной законодательными постановлениями, с целью избежания или снижения налогообложения» [16, с. 111]. А. Сандмо считает, что избегание налогов «...состоит в использовании недостатков налогового законодательства в целях снижения налоговой обязанности» [19, с. 20].

Толкование терминов «избегание», «избежание», «избегать», «избежать» [6, с. 521; 17, с. 501] позволяет говорить о том, что избегание налогов является частью уклонения от уплаты налогов (см. рис.) и представляет собой уклонение от исполнения налоговых обязанностей, совершенное путем создания законных условий для неисполнения налоговых обязанностей. Избегание налогов противоречит «духу» закона, хотя формально оно соответствует его нормам.

При этом способе снижения размера налоговых выплат налогоплательщик полностью раскрывает свою учетную и отчетную информацию налоговым органам. В дальнейшем этот способ изменения налоговых

обязанностей позволяет налогоплательщикам довольно успешно оспаривать в арбитражном суде претензии налоговых органов к выбранной налоговой политике, основываясь на принципе «...что не запрещено законом, то разрешено».

Существуют также различия в сущности понятий «уклонение от уплаты налогов» и «уклонение от налогообложения». Для установления взаимосвязи данных понятий обратимся к сущности понятия «налогообложение». Под налогообложением вообще понимается определенная совокупность экономических (финансовых) и организационно-правовых отношений, выражающая принудительно-властное, безвозвратное и безвозмездное изъятие части доходов юридических и физических лиц в пользу государства и местных органов власти. Таким образом, если уклонение от уплаты налогов предполагает неисполнение обязанностей по исчислению и уплате налогов, то уклонение от налогообложения предполагает уклонение налогоплательщиков от исполнения обязанностей вообще. Исходя из толкования термина «уход» [6, с. 521; 17, с. 501] в тесной взаимосвязи с понятием «уклонение от налогообложения» находится понятие «уход от налогов» (см. рис.).

Наряду с понятиями «налоговая оптимизация», «уклонение от уплаты налогов», «уклонение от налогообложения», «избегание налогов» широко используется понятие «обход налогов». В теории налогового права под обходом налогов понимается создание ситуации, в которой лицо не является налогоплательщиком в силу: целенаправленного, правомерного и планируемого уклонения от получения доходов в формах, с которыми законодатель связывает обязанность уплаты налогов; применения запрещенных законом приемов, например, уклонение от регистрации в качестве субъекта предпринимательской деятельности и постановки на учет в налоговых органах. С.Г. Пепеляев под обходом налогов понимает только бездействие налогоплательщика, не влекущее наступление налоговых правоотношений по уплате налогов [11, с. 583]. Несколько иного мнения придерживается А.В. Брызгалин, который под обходом налогов понимает: уклонение от уплаты налогов, совершенное по неосторожности; использование незапрещенных законом приемов, например, налоговых льгот и льготных налоговых режимов, неточностей, двусмысленности и неконкретности изложения отдельных положений законов о налогах, их коллизий и т.п. [3, с. 17].

Согласно Толковому словарю русского языка Д.Н. Ушакова под «обходом» вообще понимается «...*намеренное* уклонение от исполнения, соблюдения чего-либо» (курсив наш. — М.К.) [17, с. 501]. Исходя из определения данного понятия, под обходом налогов следует понимать действия (бездействие) налогоплательщиков по изменению налоговых обязанностей, либо их неисполнению. Таким образом, обход налогов может иметь место в случае, когда у налогоплательщика имеются налоговые обязанности или должны иметься таковые в соответствии с налоговым законодательством. На основании этого считаем, что обход налогов может выражаться в оптимизации налогов и уклонении от уплаты налогов. Вместе с этим, не все уклонение от уплаты налогов будет являться обходом налогов, а лишь в его части, связанной с преднамеренностью действий налогоплательщика (см. рис.). Уклонение от получения доходов в формах, с которыми законодатель связывает обязанность уплаты налогов, на наш взгляд, не может рассматриваться в качестве обхода налогов.

Проведенное исследование показало, что понятие уклонения от уплаты налогов не идентично понятиям, используемым большинством ученых и практиков для обозначения действий налогоплательщиков, направленных на изменение обязанностей по уплате налогов и обязательных взносов в государственные внебюджетные фонды, что обуславливает необходимость уточнения этого понятия на законодательном уровне с целью привлечения к ответственности недобросовестных налогоплательщиков и освобождению от необоснованного применения санкций к добросовестным плательщикам налогов и сборов.

Список использованной литературы

1. Богомолов И. Обзор арбитражной практики [Электронный ресурс] / И. Богомолов // Финансовый директор. — 2010. — № 11. — URL: <http://www.audit-it.ru/articles/account/court/a51/272289.html>.
2. Большая российская энциклопедический словарь. — М.: Большая российская энциклопедия, 2003. — 1888 с.
3. Брызгалин А.В. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика / А.В. Брызгалин, В.Р. Берник, А.Н. Головкин. — М.: Юрайт, 2006. — 302 с.
4. Брызгалин А.В. Практическая налоговая энциклопедия [Электронный ресурс] / А.В. Брызгалин. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Джаарбеков С. Налоговое планирование = оптимизация налогообложения / С. Джаарбеков // Финансовый директор. — 2002. — № 1. — С. 26–28.
6. Ефремова Т.Ф. Современный толковый словарь русского языка: в 3 т. / Т.Ф. Ефремова. — М.: Изд-во АСТ, 2006. — Т. 2. — 1160 с.
7. Кузьменко В.В. Современные трактовки категорий «уклонение» и «оптимизация» в системе налогового контроля / В.В. Кузьменко, Н.И. Малахова // Сборник научных трудов СевКавГТУ. Серия «Экономика». — 2009. — № 9.
8. Кучеров И.И. Налоговое право России: курс лекций / И.И. Кучеров. — М.: ЮрИнфоР, 2001. — 349 с.
9. Липатова И.В. Налоговое планирование: принципы, методы, правовые вопросы / И.В. Липатова // Финансы. — 2003. — № 7. — С. 28–31.
10. Методы налоговой оптимизации: учеб. / А.В. Брызгалин [и др.]. — М.: Аналитика-Пресс, 2001. — 352 с.
11. Пепеляев С.Г. Налоговое право / С.Г. Пепеляев. — М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. — 608 с.
12. Романовский М.В. Налоговое планирование / М.В. Романовский, Е.С. Вылкова. — СПб.: Питер, 2004. — 634 с.
13. Руф Ю.Н. Налоговые расчеты в бухгалтерском деле / Ю.Н. Руф. — Тюмень: Изд-во ТГУ, 2007. — 116 с.
14. Середа И.М. Уменьшение налогов: виды и характеристика / И.М. Середа // Криминологический журнал Байкальского государственного университета экономики и права. — 2008. — № 4. — С. 11–12.
15. Титаева А.В. Налоговое планирование и экономическая безопасность организации / А.В. Титаева, Ю.Н. Ледакова. — М.: Налоговый вестник, 2005. — 287 с.
16. Тупанчески Н.Р. Уклонение от уплаты налогов в сравнительном праве / Н.Р. Тупанчески; под ред. В.С. Комиссарова. — М.: Юнити-Дана, 2001. — 246 с.
17. Ушаков Д.Н. Толковый словарь русского языка: в 4 т. / Д.Н. Ушаков [и др.]. — М.: Госиздат иностр. и нац. словарей, 1938. — Т. 4. — 688 с.
18. Хамидуллина Г.Р. Уклонение от уплаты налогов как фактор развития теневой экономики и угроза экономической безопасности государства / Г.Р. Хамидуллина // Вестник Татарского государственного гуманитарно-педагогического университета. — 2008. — № 3. — С. 55–58.
19. Юрмашев Р.С. Налоговая оптимизация и налоговое правонарушение: грани соотношения понятий / Р.С. Юрмашев // Адвокатская практика. — 2005. — № 3. — С. 19–24.

References

1. Bogomolov I. Obzor arbitrazhnoi praktiki [Elektronnyi resurs] / I. Bogomolov // Finansovyi direktor. — 2010. — № 11. — URL: <http://www.audit-it.ru/articles/account/court/a51/272289.html>.
2. Bol'shoi rossiiskii entsiklopedicheskii slovar'. — M.: Bol'shaya rossiiskaya entsiklopediya, 2003. — 1888 s.
3. Bryzgalin A.V. Nalogovaya optimizatsiya: printsipy, metody, rekomendatsii, arbitrazhnaya praktika / A.V. Bryzgalin, V.R. Bernik, A.N. Golovkin. — M.: Yurait, 2006. — 302 s.
4. Bryzgalin A.V. Prakticheskaya nalogovaya entsiklopediya [Elektronnyi resurs] / A.V. Bryzgalin. Dostup iz sprav.-pravovoi sistemy «Konsul'tantPlyus».
5. Dzhaarbekov S. Nalogovoe planirovanie = optimizatsiya nalogooblozheniya / S. Dzhaarbekov // Finansovyi direktor. — 2002. — № 1. — S. 26–28.
6. Efremova T.F. Sovremennii tolkovyi slovar' russkogo yazyka: v 3 t. / T.F. Efremova. — M.: Izd-vo AST, 2006. — T. 2. — 1160 s.
7. Kuz'menko V.V. Sovremennye traktovki kategorii «uklonenie» i «optimizatsiya» v sisteme nalogovogo kontrolya / V.V. Kuz'menko, N.I. Malakhova // Sbornik nauchnykh trudov SevKavGTU. Seriya «Ekonomika». — 2009. — № 9.
8. Kucherov I.I. Nalogovoe pravo Rossii: kurs lektsii / I.I. Kucherov. — M.: YurInfoR, 2001. — 349 s.
9. Lipatova I.V. Nalogovoe planirovanie: printsipy, metody, pravovye voprosy / I.V. Lipatova // Finansy. — 2003. — № 7. — S. 28–31.
10. Metody nalogovoi optimizatsii: ucheb. / A.V. Bryzgalin [i dr.]. — M.: Analitika-Press, 2001. — 352 s.
11. Pepelyaev S.G. Nalogovoe pravo / S.G. Pepelyaev. — M.: ID FBK-PRESS, 2000. — 608 s.
12. Romanovskii M.V. Nalogovoe planirovanie / M.V. Romanovskii, E.S. Vylkova. — SPb.: Piter, 2004. — 634 s.
13. Ruf Yu.N. Nalogovye raschety v bukhgalterskom dele / Yu.N. Ruf. — Tyumen': Izd-vo TGU, 2007. — 116 s.
14. Sereda I.M. Umen'shenie nalogov: vidy i kharakteristika / I.M. Sereda // Kriminologicheskii zhurnal Baikal'skogo gosudarstvennogo universiteta ekonomiki i prava. — 2008. — № 4. — S. 11–12.
15. Titaeva A.V. Nalogovoe planirovanie i ekonomicheskaya bezopasnost' organizatsii / A.V. Titaeva, Yu.N. Ledakova. — M.: Nalogovyi vestnik, 2005. — 287 s.
16. Tupancheski N.R. Uklonenie ot uplaty nalogov v sravnitel'nom prave / N.R. Tupancheski; pod red. V.S. Komissarova. — M.: Yuniti-Dana, 2001. — 246 s.
17. Ushakov D.N. Tolkovyi slovar' russkogo yazyka: v 4 t. / D.N. Ushakov [i dr.]. — M.: Gosizdat inostr. i nats. slovarei, 1938. — T. 4. — 688 s.
18. Khamidullina G.R. Uklonenie ot uplaty nalogov kak faktor razvitiya tenevoi ekonomiki i ugroza ekonomicheskoi bezopasnosti gosudarstva / G.R. Khamidullina // Vestnik Tatarskogo gosudarstvennogo gumanitarno-pedagogicheskogo universiteta. — 2008. — № 3. — S. 55–58.
19. Yurmashev R.S. Nalogovaya optimizatsiya i nalogovoe pravonarushenie: grani sootnosheniya ponyatii / R.S. Yurmashev // Advokatskaya praktika. — 2005. — № 3. — S. 19–24.

Информация об авторе

Климова Мария Олеговна — кандидат экономических наук, старший преподаватель, кафедра налогов и таможенного дела, Байкальский государственный университет экономики и права, г. Иркутск, e-mail: maryam_ka@mail.ru.

Author

Klimova Maria Olegovna — PhD in Economics, Senior Instructor, Chair of Taxes and Customs, Baikal State University of Economics and Law, Irkutsk, e-mail: maryam_ka@mail.ru.