

УДК 343.359
ББК 67.518.1И.М. Серeda,
доктор юридических наук, доцент

УМЕНЬШЕНИЕ НАЛОГОВ: ВИДЫ И ХАРАКТЕРИСТИКА

В статье раскрывается понятие «уменьшение налогов», дается анализ способов налоговой минимизации, среди которых выделяются: незаконное уменьшение налогов, или уклонение от их уплаты; законное уменьшение налогов, или налоговая оптимизация.

Ключевые слова: уменьшение налогов, налоговая минимизация, налогоплательщик, уклонение от уплаты налогов, налоговая оптимизация.

I.M. Sereda,
Doctor of Law, Ass. Professor

TAX REDUCTION: TYPES AND CHARACTERISTIC

The paper describes the concept of «tax reduction», analyses ways to minimize taxes, including: illegal reduction of taxes or tax evasion; legal reduction of taxes or tax optimization.

Key words: tax reduction, tax minimization, tax payer, tax evasion, tax optimization.

«Уменьшение налогов», «уход от налогов», «уклонение от налогов», «избежание налогов», «обход налогов», «минимизация налогов», «налоговая оптимизация», «налоговое планирование» и т. д. – именно так называют в прессе, в официальной и публицистической литературе явление, которое получило свое развитие одновременно с разрушением советской системы экономики и формированием современной российской налоговой системы.

Однако до сих пор, несмотря на актуальность проблемы и множество публикаций, уменьшение налогов как социально-экономическое явление существует как бы неофициально. До сих пор практически отсутствуют исследования, посвященные его анализу, не определена природа этого явления, причины, обусловленность и значение. Данное положение представляется абсолютно недопустимым, так как считать, что такого явления не существует, – значит не только наносить ущерб государству, но и нарушать права и интересы налогоплательщиков.

Представляется, что уменьшение налогов необходимо рассматривать как двойственное явление¹. Тяжесть налогового бремени, наличие достаточно широкого спектра способов и

форм налогового контроля со стороны государства приводят к тому, что налогоплательщик любыми способами, в том числе и незаконными, стремится сэкономить на налогах, а деятельность исполнительных органов государства, в свою очередь, направлена, прежде всего, на выявление таких случаев «налоговой экономии».

Таким образом, уменьшение налогов, с одной стороны, – это стремление налогоплательщика избежать налога, а с другой – стремление государства не допустить сокращения поступления налоговых сумм в бюджеты различных уровней. Уменьшение налогов – это процесс, обязательными участниками которого является плательщик налогов и государство с присущими им специфическими целями, которые обусловлены интересами, потребностями и задачами каждой стороны.

Как указывалось выше, стремление плательщика уменьшить свои налоговые платежи обозначается достаточно большим количеством терминов. Вместе с тем, учитывая основное содержание данного явления, предлагается использовать единое определение – уменьшение налогов (налоговая минимизация). Уменьшение налогов (налоговая минимизация) в общем смысле слова – это те или иные целенаправленные действия налогоплательщика, которые позволяют последнему избежать или в определенной степени уменьшить его обязательные выплаты в бюд-

¹ Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендация, арбитражная практика / под ред. А.В. Брызгалова. Екатеринбург, 2005.

жет, производимые им в виде налогов, сборов, пошлин и других платежей.

Учитывая направленность действий налогоплательщика при уменьшении налогов (налоговой минимизации), их содержание и цель, можно говорить, что эти действия характеризуются следующими обязательными признаками:

- это активные, волевые и осознанные действия;

- это действия, прямо направленные на снижение сумм налога.

Таким образом, при уменьшении налогов налогоплательщик действует целенаправленно, предпринимает определенные действия, используя те или иные формальные и содержательные способы, результатом которых будет налоговая экономия. Иными словами, субъект рассматриваемых отношений должен действовать умышленно, заранее осознавая характер своих действий, желая наступления определенного результата и сознательно допуская его. Умысел в действиях налогоплательщика, направленный на снижение налоговых платежей, – основная составляющая уменьшения налогов (налоговой минимизации).

В этой связи необходимо отметить, что сами по себе неумышленные, неосторожные действия (например, по причине небрежности, неопытности или счетной ошибки соответствующих работников), повлекшие за собой снижение налоговых выплат, не могут рассматриваться в качестве уклонения (избежания) от налогов, хотя по действующему налоговому законодательству налогоплательщик в этом случае не освобождается от финансовых санкций.

Конкретные способы уменьшения налогов представляют собой непосредственные методы и действия налогоплательщика по налоговой минимизации. Они достаточно многочисленны и основываются на разных факторах в зависимости от того, о каком налоге идет речь. Однако принципиально все способы можно разделить на две самостоятельные категории. Данный подход представляется оправданным также и потому, что, например, в современном английском и американском налоговом праве данные категории способов уменьшения прямо дифференцируются даже терминологически.

По словам английского историка и теоретика по вопросам налогообложения Сирила Наткота Пакинсона, «невозможно увильнуть от налогов. От них можно уклониться законным или незаконным способом. Оба способа так же стары, как и сама налоговая система»².

Главное же отличие между этими видами налоговой минимизации – нарушены или не нарушены налогоплательщиком нормы закона в его стремлении так или иначе снизить размер налоговых платежей. В связи с этим можно выделить незаконное уменьшение налогов и легальное снижение налоговых выплат, или иначе – правомерное уменьшение налогов.

Итак, *первая группа способов налоговой минимизации* – это незаконное уменьшение налогов, или уклонение от их уплаты. В эту группу входят способы, при которых экономический эффект в виде снижения размера налоговых платежей достигается с применением каких-либо противозаконных действий, т. е. действий, прямо нарушающих нормы права. Действующее законодательство обозначает эту категорию способов налоговой минимизации через термин «уклонение от уплаты налогов». Уклонение от уплаты налогов представляет собой форму уменьшения налогов и сборов, при которой налогоплательщик умышленно или по неосторожности избегает уплаты обязательных платежей или уменьшает их размер с нарушением действующего законодательства. В данном случае снижение налоговых выплат (а также их полное избежание) осуществляется посредством совершения налогоплательщиком налоговых правонарушений (в том числе и преступлений). Действия налогоплательщика при уклонении от уплаты налогов незаконны изначально, т. е. законного уклонения не бывает. Эти действия могут быть направлены как на снижение положенного размера подлежащих внесению в бюджет сумм налоговых платежей, так и полное избежание уплаты последних. Иначе говоря, при уклонении от уплаты налогов снижение размеров налоговых обязательств достигается путем нарушения налогового или уголовного законодательства, в

² Паркинсон С.Н. Закон и доходы. М., 1992.

чем и состоит главное отличие уклонения от законного уменьшения налогов (налоговой оптимизации).

Так как уклонение от уплаты налогов достигается противозаконными действиями налогоплательщика, то за их совершение законодательством предусмотрены различные виды ответственности, а именно: гражданско-правовая, административная, финансовая и уголовная.

При рассмотрении множества способов данной категории необходимо отметить, что они, находясь в единой категории, тем не менее, неоднородны. Однако, исходя из тяжести содеянного, в результате уклонения от уплаты налогов можно выделить следующие способы.

Некриминальное уклонение от уплаты налогов – это совершение налогоплательщиком действий, направленных на избежание или снижение налоговых выплат в бюджет посредством нарушения законодательства о налогах и сборах, влекущих применение к нарушителю мер налоговой ответственности (налоговых санкций). Данные действия налогоплательщика не образуют состава налогового преступления и не влекут наступления уголовной ответственности.

Исходя из отраслевой принадлежности норм законодательства, которые нарушаются при уклонении от уплаты налогов некриминальным способом, можно выделить: налоговые правонарушения (за исключением преступлений); таможенные правонарушения (при уплате налога на таможне).

Некриминальные способы уклонения имеют место в основном через нарушение гражданско-правовых норм и норм налогового законодательства: неправильное отражение операций в бухгалтерском и налоговом учете, заключение фиктивных договоров, переоформление договоров и изменение их содержания после их исполнения, выплата санкций за несуществующие договорные нарушения, занижение стоимости ввозимых через таможенную границу товаров и, соответственно, занижение сумм НДС, подлежащих уплате на таможне, и т. д.

Криминальное уклонение от уплаты налогов совершается путем противоправных действий, направленных на избежание нало-

га или снижение его размера, нарушающих не только нормы налогового, но и уголовного законодательства. Такое уклонение влечет для налогоплательщика наступление уголовной ответственности по ст. 198 или 199 УК РФ.

В соответствии с действующим уголовным законодательством для физических лиц и организаций ответственность за уклонение от уплаты налогов и сборов путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений, наступает только при совершении этого преступления в крупном или особо крупном размере.

Возникает вопрос: можно ли «законно» уклониться от уплаты налогов? Представляется, что каких-либо легальных и законных способов уклонения (именно уклонения) от налогов не существует. Любые целенаправленные действия субъекта, заведомо нарушающие действующее законодательство, в результате которых бюджет так или иначе недополучает причитающиеся ему по закону суммы налогов, ущербны и нелегальны, а следовательно, ведут к наступлению налоговой или уголовной ответственности.

Анализ основных изменений и дополнений в налоговое законодательство России, сделанных за период с 1992 г. по настоящее время, а также принятие Налогового кодекса РФ свидетельствует, что логика развития и совершенствования налоговой системы во многом направлена в первую очередь на предотвращение тех или иных способов ухода от налогов. Все способы отслеживаются на местах налоговыми органами, которые, обобщая и выделяя самые типичные из них, реагируют путем или принятия соответствующих методических разъяснений, или обращаются с законодательной инициативой к высшим органам государственной власти.

Вторая группа способов – законное уменьшение налогов, или налоговая оптимизация. В эту группу входят способы, при которых определенным экономический эффект в виде уменьшения налоговых платежей достигается путем квалифицированной

организации дел по исчислению и уплате налогов, что исключает или снижает случаи необоснованной переплаты налогов. По сути, это не уклонение от уплаты налогов, так как от уплаты как таковой налогоплательщик не уклоняется, а оптимизация налогов (легальное уменьшение налогов), т. е. уменьшение размера налоговых обязательств посредством целенаправленных правомерных действий налогоплательщика, включающих в себя полное использование всех представленных законодательством льгот, налоговых освобождений и других законных приемов и способов.

Иначе говоря, это организация деятельности предприятия, при которой налоговые платежи сводятся к минимуму на законных основаниях, без нарушения норм налогового и уголовного законодательства. Данные способы с юридической точки зрения в отличие от первой категории не предполагают нарушения законных интересов бюджета. Отсюда вытекает главное отличие налоговой оптимизации от уклонения от уплаты налогов. В данном случае налогоплательщик использует разрешенные или не запрещенные законодательством способы уменьшения налоговых платежей, т. е. не нарушает законодательство. В связи с этим такие действия плательщика не составляют состава налогового преступления или правонарушения и, следовательно, не влекут неблагоприятных последствий, таких как доначисление налогов, а также взыскание пени и налоговых санкций.

Предположим, предприятие в силу неопытности бухгалтера осуществляет за счет своей чистой прибыли какие-либо затраты, которые в соответствии с установленным порядком подлежат включению в расходы, учитываемые при исчислении прибыли, или предприятие не пользуется представленной льготой, использует повышенную ставку налога и т. д. Работа квалифицированных специалистов, привлеченных предприятием, устраняет вышеуказанные некачественные моменты, что, естественно, приводит к снижению налоговых выплат в бюджет, но основания такого снижения абсолютно законны.

Отличие налоговой оптимизации от ук-

лонения уплаты налогов (криминального и некриминального) можно продемонстрировать на следующем примере. Предприятие по расчетам бухгалтерии уплатило в бюджет 700 тыс. рублей. Аудиторская фирма установила, что на самом деле по результатам своей хозяйственной деятельности предприятие должно было уплатить в бюджет только 500 тыс. руб. и дало клиенту соответствующие рекомендации (налоговая оптимизация). Однако, если предприятию предоставлена та или иная методология, с помощью которой предприятие «вдруг» начинает платить 100 тыс. рублей, то в этом случае можно говорить, в зависимости от квалификации, о криминальном либо о некриминальном уменьшении суммы налогов.

В зависимости от периода времени, в котором осуществляется легальное уменьшение налогов, можно классифицировать налоговую оптимизацию на перспективную и текущую.

Перспективная (долгосрочная) налоговая оптимизация предполагает применение таких приемов и способов, которые уменьшают налоговое бремя налогоплательщика в процессе всей его деятельности. Перспективная налоговая оптимизация осуществляется в течение нескольких налоговых периодов и достигается, как правило, посредством постановки на предприятии бухгалтерского и налогового учета, грамотного применения налоговых льгот и освобождений и др.

В то же время текущая налоговая оптимизация предполагает применение некоторой совокупности методов, позволяющих считать налоговое бремя для налогоплательщика в каждом конкретном случае в отдельно взятом налоговом периоде, например, при осуществлении той или иной операции путем выбора оптимальной формы сделки.

Комплексное и целенаправленное принятие налогоплательщиком мер, направленных на полное использование совокупности всех методов налоговой оптимизации (перспективная и текущая), составляет так называемое налоговое планирование.

Вместе с тем, следует иметь в виду, что уменьшение налогов в любом виде, будь то уклонение от уплаты налогов или налоговая

оптимизация, вызывает активное и жесткое противодействие государства в лице его фискальных и правоохранительных органов. Естественно, от того, каким способом осуществляется уменьшение налоговых платежей, зависит и ответная реакция государства. Сле-

дует помнить, что неправильные действия налогоплательщика, а также недооценка возможностей налоговых органов могут привести вместо налоговой экономии к огромным финансовым потерям, банкротству или уголовному наказанию.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. *Брызгалин, А.В.* Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендация, арбитражная практика / *А.В. Брызгалин, В.Р. Берник, А.Н. Головкин*; под ред. *А.В. Брызгалина*. Екатеринбург, 2005.
2. *Паркинсон, С.Н.* Закон и доходы / *С.Н. Паркинсон*. М., 1992.