

ПРЕДВАРИТЕЛЬНОЕ НАЛОГОВОЕ КОНСУЛЬТИРОВАНИЕ КАК СПОСОБ РАЗГРАНИЧЕНИЯ ПРАВОМЕРНОЙ НАЛОГОВОЙ ОПТИМИЗАЦИИ ОТ КРИМИНАЛЬНОГО УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ

© 2008 г. С. Е. Смирных¹

Актуальность исследования вопросов предварительного налогового консультирования определяется нестабильностью, противоречивостью и неясностью законодательства о налогах и сборах.

В условиях несовершенного законодательства о налогах и сборах в настоящее время ни один налогоплательщик не может быть абсолютно уверен в том, что он исполнил свою обязанность по уплате налогов².

Необходимо иметь в виду, что предварительное налоговое консультирование осуществляется в таких зарубежных странах, как Соединенные Штаты Америки, Канада, Германия, Франция, Нидерланды, Италия, Бельгия, Финляндия, Греция, Люксембург, Португалия, Испания, Швеция, Англия³.

Как отмечает С.Г. Пепеляев, предварительное налоговое консультирование может способствовать появлению у предпринимателей и инвесторов новой уникальной возможности защититься от будущих налоговых споров заранее, до совершения каких-то хозяйственных операций и установить в предварительном порядке налоговые последствия будущих сделок путем обращения в суд⁴.

Следует отметить, что еще в римском праве существовал институт ответов юристов на вопросы от имени императора (*jus respondere*). Ответы от имени принцепса пользовались в Риме большим авторитетом и постепенно стали обязательными для судей, а в III в. на отдельные положения ответов юристов-классиков ссылались как на текст самого закона⁵.

Целесообразно определить понятие “предварительное налоговое консультирование”, так как

оно является новым для отечественной правовой науки.

В 1995 г. Министерство финансов Нидерландов определило предварительное налоговое регулирование (*advanced tax rulings*) как предварительное мнение уполномоченных органов государственной власти, которое обязательно для налоговых органов и которое описывает налоговые последствия хозяйственных ситуаций⁶.

Представляется, что признаками предварительного налогового консультирования могут быть: 1) осуществление предварительного налогового консультирования уполномоченными органами государственной власти на основании письменных запросов налогоплательщиков; 2) обязательность письменных разъяснений законодательства о налогах и сборах для налоговых органов и их должностных лиц; 3) разъяснение финансово-хозяйственных ситуаций, которые в полной мере не урегулированы действующим законодательством о налогах и сборах; 4) письменная форма предварительного налогового консультирования; 5) разъяснения не должны противоречить Конституции РФ, законодательству о налогах и сборах, а также международным договорам, ратифицированным Россией.

В связи с этим под предварительным налоговым консультированием можно понимать разъяснения уполномоченных органов государственной власти, которые обязательны для налоговых органов и их должностных лиц.

Следует отметить, что у налоговых органов Российской Федерации существует некоторый опыт консультирования налогоплательщиков. Так, в соответствии с Приказом Министерства РФ по налогам и сборам N АП–3–15/317 “О внесении изменений и дополнений в приказы от 28 июля 1999 г. N АП–3–15/244, от 25 августа 1999 г. N АП–3–15/278” от 8 октября 1999 г. было создано федеральное государственное учреждение – Центральная консультационная служба Ми-

¹ Кандидат юридических наук.

² См.: *Фадеев Д.Е.* Ожидания и итоги налоговой реформы: взгляд бизнес-сообщества // *Ваш налоговый адвокат*. 2005. 6 (36). С. 27.

³ См.: *Romano C.* Advance Tax Rulings and Principles of Law: Towards a European Tax Rulings System. Dissertation. Amsterdam, 2002.

⁴ <http://www.klerk.ru>.

⁵ См.: *Нерсесянц В.С.* Философия права. М., 1997. С. 430.

⁶ См.: *Romano C.* Advance Tax Rulings and Principles of Law: Towards a European Tax Rulings System. Dissertation. P. 98–99.

нистерства Российской Федерации по налогам и сборам (далее – ЦКС МНС России).

В Письме N ШС–6–14/316 от 15 апреля 2005 г.⁷ Федеральная налоговая служба РФ отметила, что ЦКС МНС России, ее филиалы, иные подразделения не правомочны с даты принятия Приказа МНС России N БГ–3–18/263 “О запрещении осуществления налогового консультирования организациями, находящимися в ведении налоговых органов Российской Федерации” от 21 мая 2002 г. осуществлять налоговое консультирование юридических и физических лиц. Следовательно, экспертные заключения ЦКС МНС России, ее филиалов и иных подразделений по вопросам налогообложения не являются официальной позицией налоговых органов Российской Федерации и не имеют юридической силы.

Вызывает интерес изучение зарубежного опыта предварительного налогового консультирования. Так, Верховный суд Канады вынес решение о том, что операции, призванные законным путем минимизировать налогообложение, не являются нарушением закона. Суд также отметил, что общее правило о борьбе с уклонением от уплаты налогов необходимо применять “предсказуемо и справедливо”, чтобы вселить уверенность в налогоплательщиков⁸.

Во Франции существует процедура фискального рескрипта, которая предусматривает возможность получения налогоплательщиками письменных консультаций в налоговой администрации до заключения ими сделок. Срок для ответа составляет шесть месяцев. Если по истечении шести месяцев ответа не последовало, то предполагается, что действия налогоплательщиков правомерны⁹.

Г. Ленг одним из способов разграничения понятий “уход” и “минимизация” считает возможность предварительного согласования сделки с налоговыми органами, как это практикуется во многих странах. Например, разработав схему финансовой операции, компания может обратиться к налоговым органам с запросом о ее законности. Не получив возражений со стороны налоговых органов, компания получает своеобразную налоговую индульгенцию, которая защитит ее от любых дальнейших претензий фискалов по этой конкретной сделке¹⁰.

⁷ См.: Экономика и жизнь. 2005. № 21.

⁸ См.: <http://www.buhsmi.ru/sources/offshore/17486>.

⁹ См.: Винницкий Д.В. Принцип добросовестности и злоупотребление правом в сфере налогообложения // Право и экономика. 2003. № 1.

¹⁰ См.: Гусева Т. Получение предварительного заключения налогового органа как способ налогового планирования // Право и экономика. 2006. № 11.

Р.Р. Вахитов отмечает, что важной особенностью голландской налоговой системы является возможность получения предварительного заключения от налоговых властей по той или иной корпоративной схеме. Такое заключение имеет обязательную силу при налогообложении и, как правило, действует в течение нескольких лет. Это придает устойчивость налоговым схемам с использованием голландских компаний. Однако для получения таких заключений с 2001 г. действуют гораздо более серьезные требования к получающим их компаниям. Если компания занимается в основном финансовыми или лицензионными операциями внутри одной группы (такие компании называются компаниями финансовых услуг), для получения заключения она должна продемонстрировать свою фактическую связь с Нидерландами.

В России некоторые положения о порядке разъяснения законодательства о налогах и сборах закреплены в Налоговом кодексе РФ.

Так, в соответствии с п. 1 ст. 34.2 Налогового кодекса РФ Министерство финансов РФ (далее – Минфин России) дает письменные разъяснения налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам по вопросам применения законодательства о налогах и сборах.

При этом следует иметь в виду, что письменные разъяснения Минфина России в форме ответов налогоплательщикам по вопросам применения законодательства о налогах и сборах не являются нормативными правовыми актами¹¹.

Как отмечает В.А. Соловьев, в подавляющем большинстве случаев запросы налогоплательщиков в Минфин России направляются для того, чтобы сделать предсказуемыми и безопасными налоговые последствия хозяйственных операций. Письменные разъяснения рассматриваются налогоплательщиками как средство, позволяющее однозначно определить налоговые последствия сделок. Если размеры налоговых платежей не устраивают налогоплательщиков, они могут отказаться от планируемых сделок. Если же устраивают, то следование разъяснениям позволяет избежать в дальнейшем недоимок, пеней и штрафов¹².

Согласно п/п. 4 п. 1 ст. 32 Налогового кодекса РФ налоговые органы обязаны бесплатно информировать (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и о принятых

¹¹ См.: Лермонтов Ю.М. Исполнение письменных разъяснений законодательства о налогах и сборах // Налоговые споры: теория и практика. 2006. № 12. С. 25.

¹² См.: Соловьев В.А. Письменные разъяснения как институт защиты прав налогоплательщиков // Налоговые споры: теория и практика. 2006. № 12.

в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также представлять формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснять порядок их заполнения.

При этом в соответствии с п. 1 ст. 32 Налогового кодекса РФ налоговые органы обязаны руководствоваться письменными разъяснениями Минфина России по вопросам применения законодательства о налогах и сборах.

В силу п. 8 ст. 75 Налогового кодекса РФ не начисляются пени на сумму недоимок, которые образовались у налогоплательщиков в результате выполнения ими письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налогов или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных им либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченными должностными лицами этих органов) в пределах их компетенции.

Следует иметь в виду, что согласно п/п. 1 п. 1 ст. 111 Налогового кодекса РФ, который вступил в силу с 1 января 2007 г., обстоятельством, исключаящим вину в совершении налоговых правонарушений, признается выполнение налогоплательщиками письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции.

Однако освобождение налогоплательщиков от ответственности вследствие выполнения ими письменных разъяснений налоговых органов и их должностных лиц не применяется в случае, если указанные письменные разъяснения основаны на неполной информации, представленной налогоплательщиками.

В связи с этим Н.В. Морозов и Ю.М. Лермонтов отмечают, что если должностные лица налоговых органов докажут, что организация, задавая вопрос, ввела должностных лиц в заблуждение, то налоговые органы могут отказать в освобождении от санкций. Поэтому для освобождения налогоплательщиков от ответственности к запросам Минфина России целесообразно прилагать копии документов, из которых видна суть вопроса¹³.

¹³ См.: Морозов Н.В., Лермонтов Ю.М. Изучаем поправки-2007: использовать официальные разъяснения будет сложнее, но выгоднее // Учет. Налоги. Право. 2006. № 34.

В рамках предмета исследования возникает вопрос о том, какую информацию следует считать неполной. Отметим, что Налоговый кодекс РФ не устанавливает закрытого перечня документов, представление которых налогоплательщиками налоговым органам позволяло бы доказать полноту информации. Поэтому можно сделать вывод о том, что налогоплательщики в некоторой степени лишены законодательно закрепленных возможностей доказывать полноту представления ими информации налоговым органам. Поэтому выполнение письменных разъяснений налоговых органов и их должностных лиц не гарантирует налогоплательщикам освобождения от ответственности за совершение налоговых правонарушений.

Создается ситуация, когда налогоплательщики могут привлекаться к ответственности за совершение налоговых правонарушений, несмотря на представление всех требуемых документов, которые впоследствии могут быть признаны налоговыми органами и их должностными лицами недостаточными для разъяснения законодательства о налогах и сборах.

В связи с этим вызывает интерес позиция арбитражных судов в отношении освобождения от ответственности налогоплательщиков, которые выполняли письменные разъяснения уполномоченных государственных органов по вопросам применения законодательства о налогах и сборах.

Так, в Постановлении N Ф08-6096/2007-2266А по делу N А63-18525/2005-С4 от 19 сентября 2007 г. Федеральный арбитражный суд Северо-Кавказского округа пришел к выводу о том, что обстоятельством, исключаящим вину налогоплательщика, является выполнение им письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных финансовым или другим уполномоченным государственным органом (при наличии документов этих органов, которые по содержанию относятся к налоговым периодам, в которых совершено правонарушение)¹⁴.

В Постановлении N Ф03-А73/07-2/735 по делу N А73-4525/2006-10 от 25 апреля 2007 г., 18 апреля 2007 г. Федеральный арбитражный суд Дальневосточного округа отметил, что выполнение налогоплательщиком письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных уполномоченным государственным органом или его должностными лицами в пределах их компетенции, является обстоятельством, исключаящим вину налогоплательщика в совершении налогового правонарушения и освобождающим от налоговой ответственности¹⁵.

¹⁴ См.: Консультант Арбитраж: Северо-Кавказский округ.

¹⁵ См.: Консультант Арбитраж: Дальневосточный округ.

Таким образом, учитывая, что налоговые органы обязаны руководствоваться письменными разъяснениями Минфина России по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, можно сделать вывод о том, что арбитражные суды признают право налогоплательщиков на освобождение от ответственности вследствие выполнения письменных разъяснений Минфина России.

Следует отметить, что Минфин России уточнил некоторые вопросы статуса и правовых последствий письменных разъяснений законодательства о налогах и сборах в Письме N 03-02-07/2-138 “Разъяснения положений налогового законодательства в части статьи 34.2 Налогового кодекса РФ” от 7 августа 2007 г.¹⁶ (далее – Письмо Минфина России от 7 августа 2007 г.).

В частности, письменные разъяснения Минфина России по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах не содержат правовых норм и не обязательны для исполнения участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах. Разъяснения Минфина России не являются нормативными актами толкования закона уполномоченным органом государственной власти.

Представляется целесообразным рассмотреть вопрос о понятии нормативных правовых актов органов исполнительной власти в целях применения законодательства о налогах и сборах.

В отношении статуса нормативно-правовых актов исполнительных органов государственной власти в теоретической правовой литературе отсутствует единство мнений.

В частности, А.А. Смирнова приходит к выводу о том, что нормативно-правовой акт исполнительного органа государственной власти субъекта Российской Федерации – это официальный односторонний письменный акт-документ, содержащий (устанавливающий, изменяющий либо отменяющий) нормы права, рассчитанный на неоднократное применение неперсонифицированным кругом лиц, принятый или изданный в установленном порядке органом исполнительной власти субъекта РФ на основании, во исполнение и в пределах компетенции, установленной законом и другими нормативными правовыми актами, имеющими большую юридическую силу, для реализации возложенных на него полномочий¹⁷.

А.П. Зрелов указывает, что большинство арбитражных судов занимают единую позицию относительно определения нормативной силы различных приказов, писем, инструкций, методиче-

ских рекомендаций и телеграмм налоговых органов различного уровня. Ссылки на положения этих документов в суде не признаются, а сторона, основывающая свои доводы только на этих нормах, судебную тяжбу неизбежно проигрывает¹⁸.

При этом в силу п. 2 постановления Правительства РФ N 1009 “Об утверждении правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации” от 13 августа 1997 г.¹⁹ нормативные правовые акты издаются федеральными органами исполнительной власти в виде постановлений, приказов, распоряжений, правил, инструкций и положений. Издание нормативных правовых актов в виде писем и телеграмм не допускается.

В связи с тем что письма Минфина России не являются обязательными для участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, содержащиеся в них позиции, улучшающие положение налогоплательщиков, следует использовать в совокупности со ссылками на судебную практику и такие нормативные акты, как законы, указы Президента России, постановления Правительства Российской Федерации и т.д.

Вызывает интерес вопрос о соответствии разъяснений Минфина России закону. Отметим, что разъяснения Минфина России считаются соответствующими закону до тех пор, пока в судебном порядке не доказано обратное.

В связи с этим отметим, что Конституционный Суд РФ указал, что нормы Арбитражного процессуального кодекса РФ и Налогового кодекса РФ не исключают возможности оспаривания в арбитражных судах писем Минфина России, изданных по запросам конкретных налогоплательщиков или налоговых органов, поскольку такими актами могут затрагиваться их права и законные интересы в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности²⁰.

При этом Письмо Минфина России от 7 августа 2007 г. закрепляет положение о том, что выполнение налогоплательщиками, плательщиками сборов, налоговыми агентами письменных разъяснений, которые были адресованы не им, не влечет за собой освобождения от ответственности, что противоречит п/п. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ,

¹⁸ См.: Зрелов А.П. Особенности правового статуса нормативных актов органов исполнительной власти в налоговых правоотношениях // Право и экономика. 2004. № 4.

¹⁹ См.: Собрание законодательства РФ. 1997. № 33. Ст. 3895.

²⁰ См.: Определение Конституционного Суда РФ № 632-О-О “Об отказе в принятии к рассмотрению ходатайства закрытого акционерного общества “СИБУР Холдинг” о разъяснении Определения Конституционного Суда Российской Федерации от 3 апреля 2007 г. № 363-О-О” от 2 октября 2007 г.

¹⁶ См.: Бухгалтерский учет. 2007. № 20.

¹⁷ См.: Смирнова А.А. Юридическая природа нормативно-правовых актов исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации // Право и политика. 2005. № 9.

который устанавливает положение о том, что налогоплательщики освобождаются от ответственности вследствие выполнения ими письменных разъяснений о порядке применения законодательства о налогах и сборах, данных им либо неопределенному кругу лиц уполномоченными органами государственной власти в пределах их компетенции.

Следует отметить, что Налоговый кодекс РФ не устанавливает правил разрешения противоречий между Налоговым кодексом РФ и ненормативными актами органов исполнительной власти. Однако в соответствии с п. 2 ст. 4 Конституции РФ федеральные законы имеют верховенство на всей территории Российской Федерации.

Представляется, что налогоплательщики могут руководствоваться положением п/п. 3 п. 1 ст. 111 Налогового кодекса РФ, который позволит ссылаться на письменные разъяснения уполномоченных органов государственной власти, адресованные им, а также неопределенному кругу лиц, как на обстоятельство, освобождающее от ответственности.

Следует отметить, что письменные разъяснения Минфина России, затрагивающие права налогоплательщиков, подлежат обязательному опубликованию. В противном случае нарушается принцип равенства налогоплательщиков перед законом, а также п. 2 ст. 24 Конституции РФ, в соответствии с которым органы государственной власти и органы местного самоуправления, их должностные лица обязаны обеспечить каждому возможность ознакомления с документами и материалами, непосредственно затрагивающими его права и свободы.

При этом в силу п. 17 постановления Правительства РФ N 1009 "Об утверждении правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации" от 13 августа 1997 г.²¹ нормативные правовые акты, затрагивающие права, свободы и обязанности человека и гражданина, устанавливающие правовой статус организаций или имеющие межведомственный характер, подлежат официальному опубликованию в установленном порядке, кроме актов или отдельных их положений, содержащих сведения, составляющие государственную тайну, или сведения конфиденциального характера. Копии актов, подлежащих официальному опубликованию, в течение дня после государственной регистрации направляются Министерством юстиции РФ в "Российскую газету", в Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти издательства "Юридическая литература", Администрацию Президента РФ, в научно-техниче-

ский центр правовой информации "Система" и в Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ.

Представляется, что появление Письма Минфина России от 7 августа 2007 г. свидетельствует о несовершенстве действующего законодательства о налогах и сборах. Поэтому в целях улучшения правового положения налогоплательщиков ст. 137 Налогового кодекса РФ можно было бы изложить в следующей редакции: "Организации и физические лица имеют право обжаловать акты Министерства финансов Российской Федерации и налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц, если, по их мнению, такие акты, действия или бездействие нарушают их права".

После исследования общих вопросов предварительного налогового консультирования представляется целесообразным рассмотреть определения правомерной налоговой оптимизации и криминального уклонения от уплаты налогов.

В литературе по налоговой тематике до настоящего времени не существует единства мнений по поводу соотношения понятий "налоговое планирование", "налоговое маневрирование", "налоговый менеджмент", "оптимизация налогообложения" и "минимизация налогообложения", "избежание налогов", "обход налогов", "уменьшение налогов" и т.д.

А. Трубников утверждает, что сущность налогового планирования заключается в том, что каждый налогоплательщик имеет право использовать допустимые законом средства, приемы и способы для максимального сокращения своих налоговых обязательств. Налоговое планирование можно определить как планирование финансово-хозяйственной деятельности организации с целью минимизации налоговых платежей²².

С точки зрения Т. Козенковой, налоговое планирование – это совокупность плановых действий, направленных на увеличение финансовых ресурсов организации, регулирующих величину и структуру налоговой базы, воздействующих на эффективность управленческих решений и обеспечивающих своевременные расчеты с бюджетом по действующему законодательству²³.

Встречается мнение, согласно которому активные действия налогоплательщиков по уменьшению налоговых платежей, которые приводят к тем или иным рискам и могут привести к негативным последствиям, в России принято называть налоговым планированием, налоговой оптимизацией или минимизацией²⁴.

²² См.: Финансовая газ. 2002. № 15.

²³ См.: АКДИ Экономика и жизнь. 2001. № 11.

²⁴ См.: Тихонов Д., Липник Л. Налоговое планирование и минимизация налоговых рисков. М., 2004.

²¹ См.: Собрание законодательства РФ. 1997. № 33. Ст. 3895.

По мнению В.П. Ардашева, в категорию “налоговая оптимизация” входят способы, при которых 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. Иначе действия по легальному уменьшению налоговых платежей и называют налоговым планированием или оптимизацией налогообложения.

Налоговое планирование отличается от обхода налогов тем, что оно рассчитано на более длительный срок (несколько отчетных периодов)²⁵.

Наиболее точное определение налогового планирования было дано С.Н. Рюминым. С его точки зрения, налоговое планирование – это совокупность законных целенаправленных действий налогоплательщиков, связанных с использованием ими определенных приемов и способов, а также всех предоставляемых законом льгот и освобождений с целью максимальной минимизации налоговых обязательств²⁶.

С точки зрения Т.А. Гусевой, налоговое планирование включает в себя право выбора вида предпринимательской деятельности, организационно-правовой формы ее осуществления, режима налогообложения в установленных законом случаях, амортизационной и учетной политики и т.д.²⁷

В США Служба внутренних доходов обязывает налоговых консультантов и аудиторов регистрировать схемы, которые они разрабатывают для своих клиентов, и получать подтверждение тому, что эти схемы не противоречат законодательству. В противном случае уголовную ответственность могут понести как налогоплательщики, так и налоговые консультанты.

Отметим, что кроме отрицательных моментов налоговой оптимизации, существует и положительный эффект оптимизации налогообложения, который, как правило, не обсуждается. Дело в том, что оптимизация налогообложения, использующая недостатки законодательства о налогах и сборах, акцентирует внимание на его недостатках, которые ранее, возможно, не были известны, и тем самым способствует совершенствованию законодательства о налогах и сборах.

В постановлении Конституционного суда РФ № 9-П “По делу о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса Российской

ской Федерации в связи с жалобами граждан П.Н. Белецкого, Г.А. Никовой, Р.В. Рукавишникова, В.Л. Соколовского и Н.И. Талаланова” от 27 мая 2003 г.²⁸ отмечается, что недопустимо установление ответственности за действия налогоплательщиков, которые, хотя и имеют своим следствием неуплату налога либо уменьшение его суммы, но заключаются в использовании предоставленных налогоплательщикам законом прав, связанных с освобождением на законных основаниях от уплаты налогов или с выбором наиболее выгодных для них форм хозяйственной деятельности в целях уменьшения налоговых платежей.

Признаками правомерной налоговой оптимизации являются: 1) использование пробелов законодательства о налогах и сборах; 2) использование налоговых льгот; 3) выбор организационно-правовых форм предпринимательской деятельности; 4) правильное формирование учетной политики; 5) регистрация организаций на территориях с льготным налогообложением; 6) изменение сроков уплаты налогов; 7) организация сделок, позволяющая уменьшить платежи в бюджет²⁹.

Налоговую оптимизацию следует рассматривать как разновидность правомерного поведения налогоплательщиков. Критерием правомерности поведения налогоплательщиков при осуществлении налоговой оптимизации целесообразно считать соблюдение закона. Законодательство не устанавливает надлежащих критериев правомерного поведения налогоплательщиков при осуществлении налоговой оптимизации. Тем не менее, основным способом установления критериев правомерности поведения налогоплательщиков, направленного на уменьшение налоговых платежей, следует считать совершенствование законодательства о налогах и сборах.

Отметим, что, несмотря на весьма частое использование понятия “уклонение от уплаты налогов”, как в правовой литературе, так и в законодательстве отсутствует его единое понимание.

Уголовный кодекс РСФСР в редакции от 30 июля 1996 г. предусматривал ответственность за уклонение от подачи декларации о доходах, сокрытие доходов или иных объектов налогообложения, а также за противодействие или неисполнение требований налоговой службы в целях сокрытия доходов или неуплаты налогов, т.е. за уклонение от явки в органы Государственной налоговой службы для дачи пояснений или отказ от дачи пояснений об источниках доходов и факти-

²⁵ См.: <http://www.myorel.ru/taxes/?article=83>.

²⁶ См.: Рюмин С.М. Налоговое планирование: общие принципы и проблемы // Налоговый вестник. 2005. № 2.

²⁷ См.: Гусева Т.А. Правовые основы налогового планирования // Ваш налоговый адвокат. 2005. № 5 (35). С. 19.

²⁸ См.: Собрание законодательства РФ. 2003. № 24. Ст. 2431.

²⁹ См.: Лускатова О.В., Власова М.С. Налоговое планирование. Норильск, 2006. С. 46.

ческом их объеме, а равно непредставление документов и иной информации.

Уклониться – значит отстраниться, отклониться в сторону, чтобы избежать чего-нибудь³⁰. Этимологический корень понятия “уклонение” происходит от латинского *evadere* со значением “избегать, освобождаться, убегать”. Поэтому данный термин обозначает все виды действий плательщика, ведущие к избежанию или ограничению налоговой обязанности³¹.

В зарубежных странах различается уклонение от уплаты налогов (*tax evasion*) и избежание налогов (*tax avoidance*). Уклонение от уплаты налогов определяется как преднамеренное осуществление запрещенных действий или неосуществление действий, предписанных налоговым законодательством, в целях уплаты наименьшего количества налогов. Под избежанием налогов можно понимать умышленное совершение не запрещенных законом действий для уплаты наименьшего количества налогов, когда такие действия не ответственствуют духу закона³².

Обход налогов – это создание ситуации, в которой лицо не является налогоплательщиком в силу различных причин³³. Встречается также следующее определение обхода налогов. Обход налогов – это ситуация, в которой юридическое или физическое лицо не является налогоплательщиком. Различаются два способа обхода налогов. Первый – получение доходов в формах, с которыми законодатель не связывает обязанность уплаты налогов, не противоречит закону и может использоваться практически без ограничений. Вторым способ обхода налогов предусматривает использование запрещенных законом приемов (например, уклонение от регистрации предприятия, неправильный бухгалтерский учет) и таким образом (наряду с уклонением от уплаты налогов) является налоговым правонарушением³⁴.

В Германии нарушение налогового закона существует уже тогда, когда выбранная форма ведет к сокращению налогового бремени и никак не мотивируется. Юридическая форма считается неправильной, если налогоплательщик, для того чтобы добиться определенных экономических целей, не использует типичные формы, преду-

смотренные законодателем, а выбирает необычный путь, по которому сокращаются налоги³⁵.

По мнению Р.В. Дубовицкого, под уклонением от уплаты налогов следует понимать умышленное представление в налоговые органы ложных сведений о налогооблагаемой базе³⁶.

С точки зрения В.С. Минской, сам термин “уклонение от уплаты налогов” является весьма неопределенным. Поэтому в качестве более уместного ею предлагается использование термина “неуплата налогов”, что соответствовало бы ст. 57 Конституции РФ, которая обязывает каждого “платить законно установленные налоги и сборы”³⁷.

Представляется, что предложение об использовании термина “неуплата налогов” является весьма спорным, так как налогоплательщики могут частично уплачивать налоги, а также нарушать сроки представления сведений об открытии или закрытии счетов в банках, не представлять налоговые декларации, нарушать правила учета доходов или расходов и объектов налогообложения, нарушать правила составления налоговых деклараций и т.д.

Как отмечает А.Э. Жалинский, уклонение в силу его объективной направленности на несовершение обязательных действий предполагает наличие дополнительных условий, при которых непредставление декларации превращается в уклонение от уплаты налога. Такими обязательными условиями являются: истечение срока для представления декларации; наличие возможности представить декларацию; действия налоговых органов, побуждающие к представлению декларации; фактическая неуплата налога³⁸.

Как отмечает В.М. Зарипов, по признаку наличия или отсутствия объекта налогообложения можно провести границу между оптимизацией как правомерным явлением и уклонением как явлением неправомерным: если реально есть объект (например, факт реализации, факт получения дохода, факт наличия имущества), но налогоплательщик скрывает, маскирует это различными способами, чтобы не платить налог, то это укло-

³⁰ См.: Толковый словарь русского языка / Под ред. Д.Н. Ушакова. М., 1940. С. 918.

³¹ См.: *Тупанчески Н.Р.* Уклонение от уплаты налогов в сравнительном праве. М., 2001. С. 111.

³² См.: *Effers H.* Tax Evasion and Measurement. Amsterdam, 1981. P. 12.

³³ См.: <http://www.ardashev.ru/publications/brochures/new/4print.htm>.

³⁴ См.: <http://www.5-ka.ru/jurd/3841.html>.

³⁵ См.: *Гусева Т.А.* Использование понятий, связанных со злоупотреблением правом, в странах Евросоюза // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2005 года: по материалам 3-й Международной научно-практ. конф. 14–15 апр. 2006 г. / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2007. С. 182.

³⁶ См.: *Дубовицкий Р.В.* Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов с организаций. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2004. С. 11.

³⁷ См.: *Минская В.С.* Ответственность за неуплату налогов нуждается в дальнейшей дифференциации // Журнал рос. права. 2000. № 5–6.

³⁸ См.: Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации / Под общ. ред. Ю.И. Скуратова и В.М. Лебедева. М., 2000. С. 470.

нение. Если же налогоплательщик действует так, чтобы достичь своей хозяйственной цели, но при этом избежать реального возникновения объекта или пользуется льготами, то это оптимизация³⁹.

С точки зрения В.И. Сергеева, основным элементом объективной стороны налогового преступления является обман в форме представления в налоговые органы заведомо искаженных данных о доходах или расходах, а равно уклонение от уплаты страховых взносов в государственные внебюджетные фонды с организаций, совершенное в крупном размере⁴⁰.

В соответствии со ст. 198 Уголовного кодекса РФ уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица или организации осуществляется путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений. При этом уклонение от уплаты налогов должно быть совершено в крупном размере, который также определяется Уголовным кодексом РФ.

В связи с этим следует отметить, что УК РФ закрепляет способ совершения преступления, который заключается в непредставлении налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством о налогах и сборах является обязательным. Определения уклонения от уплаты налогов УК РФ не предусматривает, что ухудшает правовое положение налогоплательщиков.

В соответствии с п. 3 постановления Пленума Верховного Суда РФ N 64 “О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления” от 28 декабря 2006 г.⁴¹ под уклонением от уплаты налогов и (или) сборов следует понимать умыш-

ленные деяния, направленные на их неуплату в крупном или особо крупном размере и повлекшие полное или частичное непоступление соответствующих налогов и сборов в бюджетную систему Российской Федерации.

При этом под иными документами, представление которых в соответствии с законодательством о налогах и сборах является обязательным, понимаются выписки из книги продаж, из книги учета доходов и расходов хозяйственных операций, копия журнала полученных и выставленных счетов-фактур, расчеты по авансовым платежам и расчетные ведомости, справки о суммах уплаченного налога, годовые отчеты, документы, подтверждающие право на налоговые льготы.

Признаками уклонения от уплаты налогов можно считать: 1) внесение заведомо ложных сведений в бухгалтерскую отчетность с целью уменьшения платежей в бюджет; 2) ведение двух и более бухгалтерских отчетностей; 3) сокрытие доходов в форме амортизационных отчислений; 4) сокрытие объектов налогообложения или источников получения доходов; 5) работа в “теневой экономике”. При этом “теневую экономику” можно определить как совокупность различных действий, не учтенных служебной статистикой⁴².

В связи с этим под уклонением от уплаты налогов можно понимать умышленные действия налогоплательщиков, направленные на уменьшение налоговых платежей в бюджет запрещенными законом способами.

В заключение следует отметить, что институт предварительного налогового консультирования требует дальнейших исследований и в перспективе может стать одной из существенных гарантий прав налогоплательщиков. При этом закрепление в ст. 21 Налогового кодекса РФ права налогоплательщиков на предварительное налоговое консультирование могло бы способствовать улучшению положения налогоплательщиков, а также разграничению правомерной налоговой оптимизации и криминального уклонения от уплаты налогов.

³⁹ См.: *Зарипов В.М.* Законные способы налоговой экономии. М., 2003. С. 90.

⁴⁰ См.: *Сергеев В.И.* Объективная сторона – один из важнейших признаков состава налогового преступления // *Право и экономика*. 2001. № 3.

⁴¹ См.: *Росс. газ.* 2006. № 297.

⁴² *Тупанчески Н.Р.* Указ. соч. С. 142–143.