

§2 ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ

Тегетаева О. Р.

ОПТИМИЗАЦИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ VS УКЛОНЕНИЕ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ

Аннотация. Предмет исследования составляют правовые отношения, складывающиеся при применении налогового планирования налогоплательщиками в процессе своей деятельности. Рассматриваются пределы легитимного налогового планирования — налоговой оптимизации и незаконного поведения — уклонения от уплаты налогов и сборов, а также изучается термин «агрессивное налоговое планирование», используемый в зарубежных странах. Автор изучает экономическое и юридическое несоответствие этих понятий в законодательствах различных стран, что создает основу для незаконного ухода налогоплательщиков от уплаты налогов и сборов. Методологической основой исследования послужили исследования отечественных экономистов в сфере налогообложения. В работе применены методы анализа и синтеза, дедукции и индукции, сравнения. В статье представлены основные направления развития законодательства разных стран в процессе противодействия незаконному уклонению от уплаты налогов и сборов путем использования налогоплательщиками нелегитимных схем. Выявлено, что неуплата налогов возникает из-за нестыковок законодательств различных юрисдикций, что требует совместного решения данной проблемы всех стран.

Ключевые слова: оптимизация налогообложения, уклонение от уплаты, агрессивное налоговое планирование, налоговые льготы, презумпции добросовестности налогоплательщика, налоговые правонарушения, легитимность оптимизации, налоговое мошенничество, налоговая карусель, деловая цель.

В последнее время в России наметилась четкая тенденция — ужесточение мер по борьбе с преступлениями и иным правонарушениям в сфере налогообложения. В частности, Совет Федерации инициировал законопроект, разработанный Федеральной налоговой службой «О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ в части противодействия преступлениям и иным правонарушениям в сфере налогообложения и введения порядка оценки обоснованности получения налогоплательщиками налоговой выгоды». Документ предлагает установить запрет на получение необоснованной налоговой выгоды в связи с тем, что налогоплательщик не проявляет должной осторожности и осмотрительности. Налогоплательщик будет лишен права уменьшить свою обязанность по уплате налогов, а также лишен возможности вернуть или возместить налог из бюджета вследствие злоупотребления своими правами¹.

Однако законопроект изначально имеет недоработки, вызывая вопросы, такие как: что такое должная осторожность и осмотрительность? почему, согласно вышеуказанному законопроекту, налогоплательщики, на пример, не могут воспользоваться вычетами по НДС и акцизам, если его действия, направленные на получение налоговой выгоды, экономически оправданы? Де факто получается несоблюдение действующего на сегодняшний день принципа презумпции добросовестности налогоплательщика.

Изучив основные положения документа, напрашивается вывод, что разработчики

законопроекта не учли признанных российской и международной судебной практикой подходов к разграничению законных способов налоговой минимизации и уклонения от уплаты налогов.

При проведении оптимизации налогообложения граница между законными действиями и налоговыми правонарушениями является весьма тонкой. Различить эти действия весьма сложно, ведь некоторые схемы являются вполне легитимными, другие — нет.

Ответ состоит в следующем: в случае наличия в действиях налогоплательщиков признаков, указывающих на составы налоговых правонарушений (глава 16 НК РФ) или преступлений (ст. 198 и 199 УК РФ), используемая схема оптимизации является незаконной. То есть, основное отличие между уклонением от уплаты налогов и оптимизацией налогообложения является противоправность первого явления и правомерность второго. О наличии в действиях налогоплательщика признаков налоговых правонарушений или преступлений могут свидетельствовать следующие факты: подделка и изменение документации, преднамеренное увеличение количества работников или лиц, имеющих право на льготы, обналичивание денежных средств и т.д.

Проблема разграничения легитимности оптимизации налогообложения не только российская, она носит международный характер. При этом каждая страна в отдельности пыталась решить эту проблему. Например, США каждый год публикуют схемы, которые законом рассматриваются как незаконный уход от уплаты налогов. Американская налоговая система характеризуется как одна из самых жестких в мире, однако, на наш взгляд, такая четкая определение нелегальных схем позволяет вполне

¹ Пономарева О. Однодневки под прицелом // РГ-Бизнес, № 953 от 24 июня 2014 г., режим доступа: <http://www.rg.ru/gazeta/rbg-nalog/2014/06/24.html>

эффективно бороться с таким явлением как незаконная оптимизация (хотя в данном случае стоит говорить уже об уклонение от уплаты налогов). Относительно Евросоюза отметим, что борьба с правонарушениями в области налогообложения в основном велась с налоговым мошенничеством, в частности — получение вычета без уплаты налога на уровне получателя внутри ЕС (так называемая «карусель»). Однако с прошлого года страны ЕС подняли проблему агрессивного налогового планирования — это использование искусственных структур или сделок, а также использование различий в национальных налоговых системах для обхода правил. То есть плательщики налогов используют нестыковки и пробелы в национальных законодательствах, что позволяет им не платить налоги ни в одной из стран, таким образом, данное поведение де-юре легитимно, однако де-факто оно незаконно, так как нарушает интересы государства и общества, однако доказать в каждом конкретном случае правонарушение достаточно сложно.

В данной ситуации, на наш взгляд имеет место нарушение прав налогоплательщиков, так как Еврокомиссия определяет агрессивное налоговое планирование как «меры легальные, но при этом не соответствующие намерениям законодателя»¹. Иными словами, если во Франции налог на доходы корпорации 33%, а в Ирландии — 12,5%, то инвестирование французов в ирландские компании понимается как агрессивное налоговое планирование и квалифицируется как уклонение от уплаты налогов.

На наш взгляд в основе такой трактовки лежит конкуренция стран Евросоюза за инвестиции и налоговые поступления: в странах создаются особые условия для ведения бизнеса холдингами, снижаются ставки налогов, привлекаются финансовые потоки компаний. Это происходит на фоне роста желания налогоплательщиков минимизировать свои налоговые отчисления. Поэтому создание правовых барьеров утечки капитала — это одна из попыток сохранения источников бюджетных доходов. Это привело к таким результатам — Британские Виргинские острова находятся на втором месте по инвестициям в Китай.

Стоит отметить, что рекомендации ЕС критически оцениваются профессиональным сообществом, считая их «оторванными от действительности», кроме того, они противоречат национальным доктринам многих стран и судебной практике ЕС.

Для России вопрос определения легитимности налоговой оптимизации имеет большое значение, так как правительство поставило задачу вступить в ОЭСР, и необходимо будет соответствовать по всем параметрам.

Отметим, что в РФ нет понятия «агрессивное налоговое планирование», по российским законам — это мошенничество. Например, в России организации, находящиеся на упрощенной системе налогообложения, уплачивают налог по ставке 6%, до тех пор, пока по итогам налогового периода доходы налогоплательщика не превысят 60 млн. рублей. С точки зрения налоговой минимизации организации, подойдя к границе допустимого валового дохода, следует разделить бизнес на две компании и сохранить право использовать в следующем году УСН. Если налоговые органы докажут, что «деловой целью» разделения

¹ Колодина И. Бухгалтерия правит бизнес // РГ-Бизнес (Бизнес и власть), № 891 от 9 апреля 2013 г., режим доступа: <http://www.rg.ru/2013/04/09/buhgalteria.html>

было снижение налоговых выплат со стороны налогоплательщика, его поведение будет рассматриваться как уклонение от уплаты налогов. В Австралии же компания подаст в суд на налогового консультанта, который в тех же самых условиях не предложил своему клиенту такой выгодный способ оптимизации, как деление компании¹.

Проводимая российскими налоговыми органами работа по разграничению таких понятий, как уклонение от уплаты налогов и оптимизация налогов, не способна устранить всех проблем. Неуплата налогов возможна из-за несовершенства законода-

тельств на стыке юрисдикций, когда возможно вывести капитал из одной страны в другую, не заплатив налоги ни в одном из государств. Сегодня 28 стран объединились для решения таких задач в ОЭСР. Мы считаем, что чем больше таких площадок для обсуждения будет сформировано, тем быстрее пойдет работа по устранению законодательных лазеек, которые позволяют компаниям уйти от налогообложения, используя нелегитимные способы оптимизации или агрессивное налоговое планирование, а по сути — уклоняясь от уплаты налогов.

Библиография

1. Пономарева О. Однодневки под прицелом // РГ-Бизнес, № 953 от 24 июня 2014 г., режим доступа: <http://www.rg.ru/gazeta/rbg-nalog/2014/06/24.html>
2. Колодина И. Бухгалтерия правит бизнес // РГ-Бизнес (Бизнес и власть), № 891 от 9 апреля 2013 г., режим доступа: <http://www.rg.ru/2013/04/09/buhgalteria.html>
3. Голова И. На границе закона // РГ-Бизнес, № 915 от 24 сентября 2013 г., режим доступа: <http://www.rg.ru/2013/09/24/vyvod.html>
4. Башкирова Н. Н. Этические основы возникновения налоговых рисков государства // *Налоги и налогообложение*. — 2013. — 9. — С. 705–713. DOI: 10.7256/1812–8688.2013.9.9672.
5. Щербакова Е. М. Принципы и подходы к оптимизации налогообложения коммерческих банков // *Налоги и налогообложение*. — 2013. — 8. — С. 603–614. DOI: 10.7256/1812–8688.2013.8.7799.
6. И. Р. Пайзулаев Проблемы соблюдения налоговой дисциплины и методы борьбы с уклонением от налогов // *Налоги и налогообложение*. — 2012. — 4. — С. 18–23.
7. Н. И. Морозко Адаптивные инструменты налогового планирования в управлении малыми организациями // *Налоги и налогообложение*. — 2012. — 1. — С. 45–50.
8. Орбинская И. В. Методические рекомендации по оптимизации налогообложения горизонтально — интегрированных объединений АПК // *Налоги и налогообложение*. — 2013. — 10. — С. 730–741. DOI: 10.7256/1812–8688.2013.10.9729.

¹ Голова И. На границе закона // РГ-Бизнес, № 915 от 24 сентября 2013 г., режим доступа: <http://www.rg.ru/2013/09/24/vyvod.html>

References (transliterated)

1. Ponomareva O. Odnodnevki pod pritselom // RG-Biznes, № 953 ot 24 iyunya 2014 g., rezhim dostupa: <http://www.rg.ru/gazeta/rbg-nalog/2014/06/24.html>
2. Kolodina I. Bukhgalteriya pravit biznes // RG-Biznes (Biznes i vlast'), № 891 ot 9 aprelya 2013 g., rezhim dostupa: <http://www.rg.ru/2013/04/09/buhgalteria.html>
3. Golova I. Na granitse zakona // RG-Biznes, № 915 ot 24 sentyabrya 2013 g., rezhim dostupa: <http://www.rg.ru/2013/09/24/vyvod.html>
4. Bashkirova N. N. Eticheskie osnovy vzniknoveniya nalogovykh riskov gosudarstva // Nalogi i nalogooblozhenie. — 2013. — 9. — С. 705–713. DOI: 10.7256/1812–8688.2013.9.9672.
5. Shcherbakova E. M. Printsipy i podkhody k optimizatsii nalogooblozheniya kommercheskikh bankov // Nalogi i nalogooblozhenie. — 2013. — 8. — С. 603–614. DOI: 10.7256/1812–8688.2013.8.7799.
6. I. R. Paizulaev Problemy soblyudeniya nalogovoi distsipliny i metody bor'by s ukloneniem ot nalogov // Nalogi i nalogooblozhenie. — 2012. — 4. — С. 18–23.
7. N. I. Morozko Adaptivnye instrumenty nalogovogo planirovaniya v upravlenii malymi organizatsiyami // Nalogi i nalogooblozhenie. — 2012. — 1. — С. 45–50.
8. Orobinskaya I. V. Metodicheskie rekomendatsii po optimizatsii nalogooblozheniya gorizontal'no — integrirovannykh ob"edinenii APK // Nalogi i nalogooblozhenie. — 2013. — 10. — С. 730–741. DOI: 10.7256/1812–8688.2013.10.9729.