

Денис Шевчук

**Оптимизация  
налогообложения  
предприятия:...**



**Денис Александрович Шевчук**  
**Оптимизация налогообложения**  
**предприятия: методы, схемы,**  
**пути и способы (анализ)**

*Текст предоставлен правообладателем*  
*[http://www.litres.ru/pages/biblio\\_book/?art=182723](http://www.litres.ru/pages/biblio_book/?art=182723)*

**Аннотация**

В числе тем: источники международного частного права, понятие международного частного права, субъекты международного частного права, нормы международного частного права, принципы международного частного права, предмет международного частного права, собственность в международном частном праве, международное публичное и частное право, система международного частного права, обязательства в международном частном праве, проблемы частного международного права, коллизионные нормы международного частного права, соотношение международного права и частного и др.

# Содержание

Об авторе	4
СПИСОК СОКРАЩЕНИЙ	6
ВВЕДЕНИЕ	8
ГЛАВА 1	13
1.1. Понятие «оптимизация налогообложения»	13
1.2. Правовые основы оптимизации налогообложения	21
Конец ознакомительного фрагмента.	34

**Денис Александрович  
Шевчук  
Оптимизация  
налогообложения  
предприятия:  
методы, схемы, пути  
и способы (анализ)**

**Об авторе  
Шевчук Денис Александрович**

Опыт преподавания различных дисциплин в ведущих ВУ-Зах Москвы (экономические, юридические, технические, гуманитарные), два высших образования (экономическое и юридическое), более 30 публикаций (статьи и книги), Член Союза Юристов Москвы, Член Союза Журналистов России, Член Союза Журналистов Москвы, Стипендиат Правительства РФ, опыт работы в банках, коммерческих и государственных структурах (в т. ч. на руководящих должностях),

Заместитель генерального директора INTERFINANCE (кредитный брокер, группа компаний, [www.deniskredit.ru](http://www.deniskredit.ru) и [www.kreditbrokeripoteka.ru](http://www.kreditbrokeripoteka.ru)).

Закончил Московский Государственный Университет Геодезии и Картографии (МИИГАиК), Факультет Экономики и Управления Территориями (ФЭУТ), Менеджер (менеджмент организации) и МГУ им. М.В. Ломоносова, Французский Университетский Колледж (Право), Кандидатский минимум по специальности “Финансы, денежное обращение и кредит”, ряд специализированных курсов по различным отраслям знаний, постоянно повышает образовательный уровень в разных сферах жизнедеятельности, увлекается хатха-йогой и различными видами спорта.

Автор современных принципов ускоренного качественного изучения и запоминания любых предметов.

При написании работы автору оказали неоценимую помощь: Шевчук Владимир Александрович (три высших образования, опыт руководящей работы в банках, коммерческих и государственных структурах), Шевчук Нина Михайловна (два высших образования, опыт руководящей работы в коммерческих и государственных структурах), Шевчук Александр Львович (два высших образования, имеет большие достижения в научной и практической деятельности).

Автор также пользовался консультациями сотрудников ведущих ВУЗов и организаций г. Москвы и г. Железнодорожный Московской обл. (в т. ч. микрорайон Павлино).

# СПИСОК СОКРАЩЕНИЙ

1. Закон о бухгалтерском учете – Федеральный закон от 21.11.1996 N 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».
2. Закон о налоге на добавленную стоимость – Закон РФ от 06.12.1991 N 1992-1 «О налоге на добавленную стоимость».
3. Закон о налоге на прибыль – Закон РФ от 27.12.1991 N 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций».
4. Закон о подоходном налоге – Закон РФ от 07.12.1991 N 1998-1 «О подоходном налоге с физических лиц».
5. Закон об информации – Федеральный закон от 20.02.1995 N 24-ФЗ «Об информации, информатизации и защите информации».
6. Закон об упрощенной системе налогообложения – Федеральный закон от 29.12.1995 N 222-ФЗ «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства».
7. Закон N 92-ФЗ – Федеральный закон от 25.06.1998 N 92-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Уголовный кодекс Российской Федерации».
8. Положение о составе затрат – Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов,

учитываемых при налогообложении прибыли, утвержденное Постановлением Правительства РФ от 05.08.1992 N 552.

9. Постановление Пленума Верховного Суда N 8 – Постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 04.07.1997 N 8 «О некоторых вопросах применения судами Российской Федерации уголовного законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов».

# ВВЕДЕНИЕ

*Менеджер – наемный управленец, начальник!*

*Если у вас нет ни одного подчиненного – вы не менеджер, а максимум специалист!*

*Денис Шевчук*

Многие страны, в том числе и Российская Федерация, столкнулись в последнее время с проблемой, когда многие предприятия стремятся использовать легальные методы избежания налоговых платежей. Это так называемая минимизация налогов, или налоговая экономия. В России данное явление больше известно под термином «оптимизация налогообложения», или налоговое планирование, определяемое как законный способ обхода налогов с применением всех допускаемых законом налоговых льгот и приемов сокращения налоговых обязательств.

Современная российская налоговая система еще достаточно молода. Ее громоздкость и несовершенство на первоначальных этапах становления не могли не породить наряду с массовым уклонением от уплаты налогов такого явления, как оптимизация налогообложения. Данное явление эволюционировало вместе с налоговым законодательством. Уровень проработанности и легитимности схем налоговой оптимизации, как правило, соответствует общему состоянию налогового законодательства. Немаловажную роль в появле-

нии и распространении схем минимизации налогов сыграли также некоторые специфические черты характера российских граждан, занимающихся коммерческой деятельностью.

В связи с этим любопытно мнение российского предпринимателя из глубинки, приведенное специалистами – исследователями теневой экономики: "...конечно, налоги платить необходимо, так как они поддерживают государство, но их нужно минимизировать. А сейчас в газетах есть даже объявления специалистов, которые законными способами могут помочь избежать уплаты налогов какому-нибудь предприятию. И это правильно, так как государство всегда хочет забрать больше, чем ему положено по здравому смыслу.

Руководитель предприятия должен платить людям зарплату. Производственным предприятиям очень сложно вообще уклониться от налогов, так как они привязаны к конкретному месту. Это вот фирмы-однодневки могут перемещаться из офиса в офис. Я думаю, что для производственных предприятий должны быть какие-то льготы по сравнению с фирмами, которые занимаются посредничеством. Потому что посредник будет всегда, а производитель только один, и для того чтобы вести производство, нужно иметь и желание, и знания, и опыт, и ответственность. А чтобы делать деньги «из воздуха» – таких желающих много.

Вообще это естественное желание человека – платить меньше налогов. Вот у меня большинство доходов – неофициальные, и я не плачу, естественно, с них налоги. Так дела-

ет большинство людей.

С нашей точки зрения, минимизация налогов является в настоящее время составной частью налоговых правоотношений, возникающих между налогоплательщиком и государством.

В то же время весьма интересным является вопрос: каковы же пределы налогового планирования, когда действия налогоплательщика, направленные на снижение налогового бремени, могут перерасти в состав налогового правонарушения или преступления?

Целью данной работы является анализ как правовых основ и особенностей налогового планирования, так и уклонения от уплаты налогов, а также соотношения указанных понятий. Поэтому мы не будем подробно рассматривать отдельные схемы оптимизации (кроме указанных ниже), просчитывая налоговую экономию и последствия их применения, однако упомянем те методы оптимизации, которые могут содержать как законные, так и незаконные элементы.

Перед налогоплательщиком сегодня не стоит проблема выработки и поиска схем оптимизации налогообложения. На рынке действуют множество консультационных, юридических, аудиторских и иных фирм, предоставляющих подобные услуги. Как говорится, было бы желание сэкономить на налогах, а уж как это сделать – подскажут специалисты. Многие из них предлагают уже опробованные и проверенные схемы, некоторые же придумывают «ноу-хау» в данной области.

Однако следует предостеречь налогоплательщиков от поспешных решений. Если моральные принципы не позволяют уклоняться от уплаты налогов или обороты и доходы предприятия таковы, что их невозможно полностью сохранять в неформальном секторе экономики и при этом имеется желание минимизировать налоговые платежи, не стоит браться за это самостоятельно, без привлечения профессионалов или их консультации.

Попытки самодеятельности в сфере оптимизации налогообложения могут привести к серьезным последствиям: от финансовых санкций до уголовного дела.

Специалисты, предлагающие схемы оптимизации налогообложения, должны отвечать за их юридическую чистоту и последствия их применения, быть готовыми отстаивать позиции налогоплательщика не только перед налоговыми органами, но и в судах, так как некоторые налоговики, к сожалению, все еще руководствуются собственным видением закона при осуществлении мероприятий налогового контроля.

В настоящем издании рассматриваются основные способы и методы оптимизации налогообложения, зарубежная практика разграничения уклонения от уплаты налогов и налоговой экономии, уголовно-правовая квалификация уклонения от уплаты налогов физических лиц и организаций, а также некоторые схемы оптимизации и уклонения от уплаты налогов, с которыми органы налоговой полиции сталкиваются в ходе служебной деятельности.

И все же главным вопросом является рассмотрение грани между оптимизацией налогообложения и налоговыми правонарушениями и преступлениями.

# **ГЛАВА 1**

## **ЧТО ТАКОЕ ОПТИМИЗАЦИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

### **1.1. Понятие «оптимизация налогообложения»**

В специальной литературе определения понятия «оптимизация налогообложения» являются весьма схожими.

Например: Уменьшение налогов (налоговая оптимизация) в общем смысле слова – это те или иные целенаправленные действия налогоплательщика, которые позволяют последнему избежать или в определенной степени уменьшить его обязательные выплаты в бюджет, производимые им в виде налогов, сборов, пошлин и других платежей.

Авторы данной работы выделяют также моральные, политические, экономические и технико-юридические причины минимизации налогообложения. Не будем вдаваться в анализ данных причин, которые, по нашему мнению, являются отчасти схожими с причинами уклонения от уплаты налогов. В указанной работе они описаны достаточно подробно.

Интересны мнения зарубежных исследователей о причи-

нах возникновения оптимизации налогообложения, в соответствии с которыми законное или незаконное уклонение от уплаты налогов может происходить и по следующим соображениям: ... для многих граждан осознание налоговых обязанностей гораздо менее сильно, чем моральных. Для многих украсть у казны не значит украсть, а также: ... нельзя считать правонарушителем того, кто в сомнительных вопросах противостоит казне. Таким образом, представляется, что имеет место известное ослабление моральных принципов, когда дело касается налоговых обязательств.

Шевчук Денис считает, что оптимизацией налогообложения принято именовать ... уменьшение размера налоговых обязанностей посредством целенаправленных действий налогоплательщика, включающих в себя полное использование всех предоставленных законодательством льгот, налоговых освобождений и других законных приемов и способов.

Шевчук Денис считает, что налоговое планирование можно определить как выбор между различными вариантами методов осуществления деятельности и размещения активов, направленный на достижение возможно более низкого уровня возникающих при этом налоговых обязательств.

Шевчук Денис считает, что ... в отличие от уклонения от уплаты налогов, избежание налогов – допустимые, законные попытки обхода налога, уменьшения (смягчения) налогового бремени за счет так называемого налогового планирования.

Шевчук Денис считает, что налоговое планирование можно определить как организацию деятельности налогоплательщика таким образом, чтобы минимизировать его налоговые обязательства на стабильный период без нарушения буквы и духа законов. Иными словами, оно означает выбор между различными вариантами деятельности юридического лица и размещения его активов для достижения возможно более низкого уровня возникающих при этом налоговых обязательств.

С нашей точки зрения, оптимизация налогообложения – это реализация закрепленного в п.7 ст.3 части первой НК РФ положения о том, что все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика, осуществляемая посредством специфических форм планирования деятельности, найма рабочей силы и размещения финансовых средств налогоплательщика с целью максимального снижения возникающих при этом налоговых обязательств.

Как видим, специалисты используют несколько терминов, определяющих понятие «оптимизация налогообложения». Это еще и «минимизация», и «налоговое планирование», и «налоговая экономия». Необходимо уяснить, являются ли названные термины идентичными, для того чтобы оперировать ими в данной работе.

По мнению Дениса Шевчука, Заместителя генерального директора, Вице-президент «Кредитный брокер

INTERFINANCE» (ИПОТЕКА \* КРЕДИТОВАНИЕ БИЗ-  
НЕСА \* ТЭО, БИЗНЕС-ПЛАНЫ), термины «оптимизация  
налогообложения», «налоговое планирование» и «налоговая  
экономия» в принципе идентичны, с той лишь разницей, что  
налоговое планирование можно рассматривать как опреде-  
ленное действие, являющееся частью более широкого поня-  
тия «оптимизация налогообложения». В то же время некото-  
рые специалисты отмечают, что термин «минимизация на-  
логов» может быть истолкован в несколько другом смысло-  
вом значении, чем «оптимизация налогообложения».

Это объясняется тем, что оптимизация налогообложения  
– процесс, связанный с достижением определенных пропор-  
ций всех финансовых аспектов сделки или проекта. Поэтому  
мнение о том, что оптимизация налогообложения проводит-  
ся только с целью максимального законного снижения нало-  
гов и потому ее часто называют налоговой минимизацией,  
не совсем корректно.

Тогда почему бы не создать такую схему работы органи-  
зации, при которой налоги будут минимальны? Существует  
некая усредненная статистическая модель деятельности ор-  
ганизации, которая может быть рассчитана государственны-  
ми органами на основании средних данных по региону для  
предприятий различных типов и сфер деятельности. Разра-  
ботаны поведенческие модели с соответствующими эконо-  
мическими параметрами, которые рассчитываются на осно-  
вании обработки статистических данных и описывают рабо-

ту предприятий и организаций.

В практике аудиторских и консультационных компаний часто встречаются случаи, когда необходимо проведение работ по составлению сбалансированных налоговых отчислений, в первую очередь связанное с существующими негласными нормативами сумм платежей в бюджет по разным налогам, которые могут быть взаимно зачтены.

При резком изменении или значительном и постоянном несоответствии указанным параметрам имеется риск подвергнуться налоговой проверке, которая может существенно затормозить текущую деятельность организации или сделать ее практически невозможной. Как правило, эта неприятная процедура при отсутствии помощи со стороны квалифицированного юриста или финансового адвоката может закончиться значительными потерями для организации даже при правильном ведении в ней бухгалтерского учета. Кроме того, при безоглядном применении налоговой минимизации нарушается баланс операций по другим сделкам, что вызывает пристальное и заслуженное внимание фискальных и правоохранительных органов.

По мнению Дениса Шевчука, Заместителя генерального директора, Вице-президент «Кредитный брокер INTERFINANCE» (ИПОТЕКА \* КРЕДИТОВАНИЕ БИЗНЕСА \* ТЭО, БИЗНЕС-ПЛАНЫ), существуют... два основных способа минимизации налогового бремени физических и юридических лиц, ведущих внешнеэкономические опера-

ции. Первый способ достаточно прост – налоги можно вообще не платить, уклоняясь от налоговой ответственности. Однако в этом случае предусмотрены и самые суровые наказания для тех, кто нарушает законы. Поэтому наиболее целесообразно все-таки не становиться на преступный путь, а использовать легальные методы ухода от излишнего налогового бремени, применять международное налоговое планирование.

С нашей точки зрения, первый способ вряд ли можно назвать налоговой минимизацией в том смысле, в котором он рассматривается в данной работе.

Налоговое планирование конкретного субъекта предпринимательской деятельности – это выбор оптимального, с точки зрения конкретного налогоплательщика, сочетания и построения правовых форм деятельности в целях снижения налогового бремени в рамках действующего налогового законодательства. Ведь не секрет, что каждый налогоплательщик по-своему видит пределы налоговой оптимизации. Для одних кажется целесообразным использовать все возможные средства и методы для снижения налогового бремени, они готовы подчас даже и рисковать, действуя «на грани фола»; другие стремятся к стабильности и созданию добропорядочного и законопослушного имиджа, предпочитая относительно скромные, но надежные доходы, а третьи вообще не используют большинство методов оптимизации (крупные иностранные компании), стремясь избежать возможных вопро-

сов со стороны контролирующих и правоохранительных органов.

Назовем основные принципы налогового планирования, которые можно сформулировать следующим образом:

1) законность, то есть соответствие действующему законодательству;

2) знание и подробное изучение позиции налоговых органов, а также судебной практики по тем аспектам налоговых правоотношений, которых касается оптимизация;

3) перспективность. Налогоплательщик должен предвидеть последствия некорректного применения различных методов и схем налоговой оптимизации, которые могут повлечь за собой крупные финансовые потери;

4) этапность планирования, например, можно выделить следующие его этапы:

– принятие решения об организационно-правовой форме организации;

– принятие решения о налоговой юрисдикции. Необходимо сразу решить, в каком регионе будут находиться организация, ее руководящие органы, филиалы; будут ли применяться методы международного налогового планирования;

– изучение возможности применения налоговых льгот, а также определение правовых форм оформления сделок;

– решение частных вопросов, таких как выбор наиболее выгодных форм амортизации, наиболее рациональных с налоговой точки зрения использования оборотных средств,

размещения полученной прибыли и т. д.;

5) предварительный расчет финансовых последствий планирования (расчет вариантов сумм налогов, в том числе с оборота, по результатам общей деятельности по отношению к конкретной сделке или проекту в зависимости от различных правовых форм ее реализации);

6) индивидуальность налогового планирования. Налоговая схема работы каждой организации и финансовая схема каждой сделки во многом уникальны, и практические советы могут даваться в каждом конкретном случае после предварительной правовой экспертизы специалистов;

7) коллегиальность в принятии решений о методах и формах налоговой оптимизации. Специалисты отмечают, что процесс налоговой оптимизации – это:

– совместная работа бухгалтера, юриста и руководителя (менеджера);

– постоянный поиск новых оригинальных решений и схем работы организации;

– постоянное изучение специальной литературы, изучение и анализ опыта других организаций этого профиля и смежных сфер бизнеса.

## **1.2. Правовые основы оптимизации налогообложения**

При рассмотрении правомерности любого юридического действия, во-первых, необходимо выяснить его соответствие Конституции Российской Федерации.

Статья 57 Конституции Российской Федерации устанавливает, что «каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы». Таким образом, Основной закон страны относит уплату налогов в бюджет к обязанностям всех налогоплательщиков. Это во многом обуславливается тем, что от своевременности и полноты сбора налогов зависит наполняемость бюджетов различных уровней, что, в свою очередь, влияет на стабильность выплат заработной платы, пенсий, дотаций, социальных пособий для малоимущих.

В то же время, учитывая, что налог является формой безвозмездного изъятия части собственности хозяйствующего субъекта (ст.8 НК РФ), а Конституция Российской Федерации устанавливает право каждого иметь в собственности имущество (ст.35) и закрепляет право каждого защищать свои права и свободы всеми способами, не запрещенными законом (ст.45), специалисты делают вывод, что...законодательство РФ признает право плательщика налогов (собственника денежных средств, полученных от осуществления определенной хозяйственной деятельности) на реализацию

мер защиты права собственности, в том числе и на действия, направленные на уменьшение налоговых обязательств.

"В Российской Федерации субъекты предпринимательской деятельности обладают правом защищать свои имущественные права любыми не запрещенными законом способами. Поскольку налог – это изъятие в доход государства определенной части имущества налогоплательщика, а право собственности первично, следовательно, налогоплательщик вправе избрать вариант уплаты налогов, позволяющий сохранять собственность, минимизировать налоговые потери. Данное положение особенно важно в связи с действующей в налоговом праве «презумпцией облагаемости», что выражается в обложении государством налогами всех доходов, за исключением перечисленных в законе.

Статья 21 Налогового кодекса Российской Федерации прямо предусматривает, что налогоплательщик имеет право использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах.

Отметим также, что норма ст.35 Конституции Российской Федерации устанавливает, что каждый вправе иметь имущество в собственности, владеть, пользоваться и распоряжаться им как единолично, так и совместно с другими лицами, что, однако, означает также и равенство ограничений, вытекающих для всех собственников из требований, например, социальной политики государства (ч.1 ст.7 Конститу-

ции Российской Федерации).

Конституционное определение содержания права собственности в ч.2 ст.35 Конституции Российской Федерации как совокупности трех прав: владения (то есть фактического обладания объектом), пользования (то есть получения пользы от объекта) и распоряжения (то есть купли-продажи, дарения и других сделок по поводу объекта права собственности) – закрепляет традиционное основное содержание права собственности.

В то же время, как отмечено в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 17.12.1996 N 20-П "По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции», налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну, и обязан регулярно перечислять эту сумму в пользу государства, так как иначе были бы нарушены права и охраняемые законом интересы других лиц, а также государства. Взыскание налога не может расцениваться как произвольное лишение собственника его имущества, оно представляет собой законное изъятие части имущества, вытекающее из конституционной публично-правовой обязанности. В этой обязанности налогоплательщиков (юридических и физических лиц) воплощен публичный интерес всех членов общества,

что закреплено в нормах налогового права. С нашей точки зрения, именно данная особенность налогового права – принудительный характер изъятия части дохода – и определяет (вызывает) противодействие налогоплательщиков в ответ на налоговые санкции государства, выражающееся в создании различных схем оптимизации налогообложения, а иногда и в уклонении от уплаты налогов.

Помимо положений, закрепленных в Основном законе страны, главной правовой предпосылкой оптимизации налогообложения является включение в НК РФ важнейшего демократического института – презумпции невиновности налогоплательщика. В части первой НК РФ термин «презумпция невиновности» отсутствует, однако имеется само определение презумпции невиновности и ее разъяснение. Отсутствие в данном случае термина не означает отсутствия самого принципа.

Принцип презумпции невиновности во многих демократических странах распространяется лишь на случаи привлечения граждан к ответственности за совершение уголовных преступлений. Рассматриваемый нами принцип презумпции невиновности человека в совершении уголовного преступления был закреплен практически во всех важнейших международных документах о правах человека. Так, п.1 ст.11 Всеобщей декларации прав человека (принятой на третьей сессии Генеральной Ассамблеи ООН 10 декабря 1948 г.) устанавливает, что каждый человек, обвиняемый в совершении

преступления, имеет право считаться невиновным до тех пор, пока его виновность не будет установлена законным порядком путем гласного судебного разбирательства, при котором ему обеспечиваются все возможности для защиты. Данный принцип нашел отражение также в Международном пакте о гражданских и политических правах (Нью-Йорк, 19 декабря 1966 г.) и Конвенции о защите прав человека и основных свобод (Рим, 4 ноября 1950 г.) (с изменениями и дополнениями от 21.09.1970, от 20.12.1971, от 01.01.1990, от 06.11.1990, от 25.03.1992).

В СССР термин «презумпция невиновности» впервые появился в 1989 г. в ст.14 Основ союзного законодательства о судостроительстве. Статья 49 Конституции Российской Федерации устанавливает, что каждый обвиняемый в совершении преступления считается невиновным, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке и установлена вступившим в законную силу приговором суда, и что обвиняемый не обязан доказывать свою невиновность, а неустранимые сомнения в виновности лица толкуются в пользу обвиняемого. Данная конституционная норма развила и закрепила положения ст.34 Декларации прав и свобод человека и гражданина России, утвержденной Постановлением Верховного Совета Российской Федерации от 22.11.1991 N 1920-1.

Как следует из части первой НК РФ, российский законодатель распространил этот принцип и на налоговые право-

нарушения. Таким образом, принцип презумпции невиновности должен учитываться в правоприменительной практике при привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Прежде чем рассматривать основные положения, раскрывающие принцип презумпции невиновности налогоплательщика, необходимо обратить внимание на следующий важный аспект. В Конституции Российской Федерации законодатель говорит о преступлении, а не о налоговом правонарушении, ответственность за совершение которого устанавливает НК РФ, а указанный в Конституции Российской Федерации принцип презумпции невиновности касается уголовно-процессуальных отношений.

Основные принципы презумпции невиновности налогоплательщика (включая налоговых агентов) нашли свое воплощение в п.6 ст.108 НК РФ:

1) каждый налогоплательщик считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке и установлена вступившим в законную силу решением суда;

2) налогоплательщик не обязан доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности налогоплательщика в его совершении, возлагается на налоговые орга-

ны;

3) неустранимые сомнения в виновности налогоплательщика в совершении налогового правонарушения толкуются в пользу налогоплательщика. В п.7 ст.3 НК РФ законодатель также установил, что все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов).

Рассмотрим данные положения несколько подробнее.

Для любого человека, а в рассматриваемом нами случае и налогоплательщика, неопределенность в вопросе его виновности в совершении правонарушения может повлечь тяжелые моральные, а иногда и материальные потери. Положение о том, что налогоплательщик считается невиновным в совершении налогового правонарушения до вступления в законную силу решения суда, говорит о том, что в случае несогласия с предъявляемыми налоговыми органами обвинениями в совершении налогового правонарушения налогоплательщик вправе и далее осуществлять свою основную деятельность, не уплачивать штрафные санкции и пени. Отметим, что, казалось бы, обезличенным глаголом «считается» подчеркивается универсальность требования ко всем государственным органам, должностным лицам и гражданам считать налогоплательщика невиновным.

Вместе с тем налоговые органы обладают всеми необходимыми правами, определенными в ст.31 НК РФ, по свое-

временному документированию и процессуальному закреплению следов и признаков налоговых правонарушений (например, право изымать по акту документы, свидетельствующие о совершении налоговых правонарушений, в случае если есть достаточные основания полагать, что эти документы будут уничтожены, сокрыты, изменены или заменены; право приостанавливать операции по счетам лиц в банках и налагать арест на имущество налогоплательщиков и иных обязанных лиц; право осматривать любые используемые для извлечения дохода помещения и др.).

С нашей точки зрения, включение в НК РФ важных демократических принципов было необходимо в силу того, что ст.18 Конституции Российской Федерации устанавливает, что права и свободы человека и гражданина определяют смысл, содержание и применение законов. Из этого следует, что положения, закрепленные законодателем в нормах НК РФ, не должны противоречить или каким-либо образом умалять права и свободы человека, гарантированные Конституцией Российской Федерации, а ст.118 Основного закона страны устанавливает, что «правосудие в Российской Федерации осуществляется только судом».

Это весьма важная гарантия для налогоплательщика, так как НК РФ заранее устанавливает, что его судьбу будет решать только суд, где ему будет гарантировано право на защиту, которое включает в себя право налогоплательщика использовать любые не противоречащие закону средства и спо-

собы для доказывания своей невиновности, представления смягчающих вину обстоятельств. Данное право должно быть разъяснено налогоплательщику представителями налогового органа параллельно с решением о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности.

Автор не во всем согласен с некоторыми негативными оценками последствий включения в НК РФ принципа презумпции невиновности налогоплательщика. С нашей точки зрения, главное – не доводить до абсурда практику реализации данного принципа. В условиях утверждения в нашей стране общепризнанных демократических свобод у российских налогоплательщиков появился мощный инструмент защиты своих прав. Другой вопрос – кто и в каком объеме будет использовать такой «подарок» законодателей.

Говоря о том, что обязанность по доказыванию факта налогового правонарушения и виновности налогоплательщика в его совершении возлагается на налоговые органы, необходимо отметить, что установление рассматриваемого нами принципа именно в налоговых правоотношениях предоставляет, как ни странно, российским налогоплательщикам больше прав в отстаивании своей позиции и интересов по сравнению, например, с их американскими и европейскими «коллегами». Таким образом, если российские налоговые органы в своей работе будут исходить из принципа презумпции невиновности налогоплательщика, значит, его вину в совершении налогового правонарушения необходимо

устанавливать, доказывать, собирать и оценивать отвечающие процессуальным принципам доказательства, а иначе назначать налогоплательщика нельзя.

Налоговое законодательство экономически развитых стран Запада, отличаясь глубокой и детальной проработкой правовых норм, занимает отдельное место в общей системе права этих государств. Важнейшей особенностью налогового законодательства является то, что в нем не действует принцип презумпции невиновности и бремя доказательства при рассмотрении судебных исков по налоговым делам всегда лежит на налогоплательщике. Обвиняемый (подозреваемый) лишен при этом права на отказ в представлении сведений, могущих быть использованными против него в ходе судебного разбирательства. Подобные правовые нормы действуют в США, Франции, Германии, Швейцарии и ряде других стран.

В налоговом законодательстве предусматриваются существенные «изъятия» из гражданских прав и свобод, декларируемых в Конституциях рассматриваемых государств: неприкосновенности жилища, тайны переписки и других. По утверждению западных специалистов, действия властей, которые в иных случаях классифицируются как «вторжение в частную жизнь», в налоговом праве рассматриваются как норма (Шевчук Д.А. Оффшоры: инструменты налогового планирования. Изд.2. – М.: ГроссМедиа: РОСБУХ, 2008 Шевчук Д.А. Оффшоры: инструменты налогового планиро-

вания. Изд.2. – М.: ГроссМедиа: РОСБУХ, 2008). Например, при заполнении налоговой декларации налогоплательщик обязан сообщать сведения не только о финансовом положении своей семьи, но также о состоянии здоровья, взносах в фонды различных общественных и политических организаций и любые другие сведения, если налоговые органы считают их необходимыми для исчисления суммы налога. Так, в Швейцарии в налоговой декларации указываются данные о движимом и недвижимом имуществе (в отношении автомобиля – марка, год покупки, цена), наличии драгоценностей (изделия из золота, бриллиантов и т. п.), сберегательных книжек (с указанием их номеров, остатков вкладов и названий банков) и т. д.

В большинстве европейских стран налоговые судебные иски исключены из сферы имущественных исков и, по существу, приравнены к уголовным делам. Соответственно, за умышленное сокрытие дохода от налогообложения законодательством предусмотрены такие же суровые наказания, как за уголовные преступления. Так, в Швейцарии неплательщик может быть по решению суда подвергнут аресту сроком до 30 дней; в Германии злостное уклонение от уплаты налога при отягчающих обстоятельствах (использование служебного положения, фальшивых документов и т. п.) карается лишением свободы сроком до 10 лет.

Ввиду того, что доказывание умысла на совершение налогового преступления подчас довольно сложно и дорого,

большинство дел по налоговым деликтам решается, как правило, в гражданских судах (установление умысла может превратить гражданское дело в уголовное). Главным оружием налогового права здесь выступает именно презумпция вины налогоплательщика. Институт презумпции вины очень давно используется налоговым и таможенным законодательством западных стран. Так, не задекларированная по рассеянности драгоценность будет рассматриваться как контрабанда, а не указанный по забывчивости источник дохода – как уклонение от уплаты налогов. Главной задачей налогоплательщика в подобной ситуации становится необходимость доказывания обратного. Однако отметим, что данный институт не распространяется на уголовные правоотношения.

Возвращаясь к положениям п.6 ст.108 НК РФ, отметим, что принцип презумпции невиновности изначально предполагает: есть обвиняющая сторона – налоговый орган, который инициирует, формулирует и поддерживает предъявленное налогоплательщику обвинение в совершении налогового правонарушения.

Необходимо обратить внимание еще на один аспект рассматриваемого нами принципа. Как уже отмечалось, виновность налогоплательщика должна быть:

а) доказана в предусмотренном федеральным законом порядке. Доказывание как важнейшее процессуальное действие строго отрегулировано законом, которым предусмот-

рены следующие важные элементы доказывания: источники доказательств, способы собирания и закрепления доказательств, оперирование доказательствами и оценка доказательств;

б) установлена вступившим в законную силу решением суда. Таким образом, сам факт вынесения судом первой инстанции решения о виновности налогоплательщика еще не делает его виновным.

Налогоплательщик может быть признан виновным, если:

- в предусмотренный законом срок судебное решение не было налогоплательщиком обжаловано;
- суд второй инстанции рассмотрел жалобу или протест, но не согласился с их доводами и оставил решение суда первой инстанции без изменения.

Анализируя принцип толкования неустранимых сомнений в виновности налогоплательщика в пользу последнего, необходимо отметить, что это положение начинает действовать только тогда, когда представители налогового органа, суд сделали все возможное для того, чтобы разрешить поставленный вопрос о виновности или невиновности налогоплательщика, рассеять сомнения, однако этого сделать не удалось. Только тогда сомнения должны быть истолкованы в пользу налогоплательщика (Шевчук Д.А. Налоговое планирование для бухгалтера: как законно уменьшить налоги).

# Конец ознакомительного фрагмента.

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.