

ОТМЫВАНИЕ ДЕНЕГ С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ СХЕМ УХОДА ОТ НАЛОГОВ

Кизилова Дарья Витальевна

магистрант Южно-Российского института управления – филиал РАНХиГС при Президенте РФ,
РФ, Ростов-на-Дону

Аннотация. В данной статье рассматриваются виды уклонений и нарушений законодательства с использованием схем ухода от налогов. Рассмотрены схемы уклонения от уплаты налогов, сделаны выводы.

Ключевые слова: налог, налоговые поступления, налоговая оптимизация, уклонение, схема уклонения.

С позиций правоведческой науки следует разделять способы налоговой оптимизации и приемы уклонения от уплаты налогов – первые не направлены, в отличие от вторых, на нарушение бюджетных интересов. При всем различии формулировок определений налоговой оптимизации общность ее некоторых признаков не вызывает сомнений. Такую общность составляют специфичность методов налоговой оптимизации, ее правомерность и наличие налоговой выгоды от снижения размера обязательств. Важно также разделять «схему уклонения от налогов» и «схему ухода от налогообложения» – первая здесь является детальным описанием взаимодействия элементов конкретного способа уклонения от уплаты налогов налогоплательщиками. Делается вывод о том, что решение проблем налоговых преступлений возможно только с использованием комплексного подхода.

Сами налоги в своей основе отражают объективную реальность, которая неизменно связана с существованием государственного бюджета и государства в целом.

Действия по уклонению от налоговых уплат часто называются схемами и характеризуются рядом признаков: активными действиями налогоплательщика и их направленностью на снижение размера налоговых отчислений.

Говоря о схемах, налоговые органы обычно указывают на способы ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском. Оптимизаторы, применяющие схемы такого рода, недобросовестно разделяют методы снижения на:

- белые схемы (в рамках закона);
- серые схемы (использующие недоработки или двусмысленность толкования законодательных норм);
- чёрные схемы (наличие уклонения с явным нарушением закона).

Существенное отличие очевидно: налоговая оптимизация позволяет легально уменьшить объем выплат налогов, уклонение – носит противозаконный характер. Налоговая оптимизация и избежание налогов соотносятся как целое и часть.

Для того чтобы определить законно или нет уменьшение налогового бремени судебная

практика выработала инструментарий.

В него входят следующие принципы: приоритет сущности над формой, концепция деловой цели, концепция облагаемости, борьба с пробельностью законодательства о налогах и сборах и др. Остановимся более подробно на первых двух.

Принцип приоритета сущности над формой и принцип деловой цели в совокупности означают, что налогоплательщик может заключить любой договор, либо более широко, может вести свою экономическую деятельность исходя из хозяйственной (экономической цели), а не налоговой выгоды, в тоже время налоговые органы, в случае, когда объективно суть правоотношений не соответствует форме выражения их вовне, могут их переквалифицировать.

Для того, чтобы законно применить вычеты и уменьшить налоговую базу, необходимо одновременное выполнение двух условий (п. 2 ст. 54.1 НК РФ):

1. уменьшение налога (зачет, возврат) не является основной целью сделки;
2. обязательство по сделке (операции) исполнено контрагентом по договору или лицом, которому оно передано в силу закона или договора.

Также обязательно отсутствие обстоятельств, указанных в п. 1 ст. 54.1 НК РФ, т.е. хозяйственная операция должна быть реальной.

При оспаривании цели делового характера налоговый орган должен будет доказать, что основной целью совершения сделки является уменьшение налогов: сделка не имеет разумной хозяйственной необходимости или является частью схемы, главная цель которой - уменьшить налоги (Письмо ФНС России от 31.10.2017 N ЕД-4-9/22123). Какие именно инструменты могут использоваться для доказывания, в Налоговом кодексе РФ не указано.

Полагаем, что проверяющие будут продолжать руководствоваться как ПП ВС №53, так и рекомендациями из многочисленных писем ФНС России.

Но вместе с тем остается проблема субъективной оценки данных признаков, исходя из конкретных обстоятельств дела, при рассмотрении споров хозяйствующих субъектов с налоговыми органами в арбитражных судах. Не всегда факты необоснованной налоговой выгоды подтверждают, что имело место дробление бизнеса. Это - лишь косвенные улики. Знать наверняка о намерении осуществить уклонение от уплаты налогов может лишь сам налогоплательщик.

Сам процесс уклонения, по мнению Д.Г. Черника, имеет в своей первопричине неэффективное функционирование налоговой системы [5], что ведет к соблазну для налогоплательщика применение схем уклонения и ухода в теневой сектор. Об этом свидетельствуют цифры: уровень теневой экономики в РФ в 2017 году оценивался в сумму 33.6 миллиардов рублей, или 39% от ВВП. Именно теневые суммы в первую очередь выводятся из-под налогообложения, что чревато потерями для бюджета.

Само понятие уклонения от уплаты налогов не может быть оторвано от связанных понятий «схема уклонения от налогов», «схема ухода от налогообложения». К сожалению, анализ литературных источников по проблеме не позволил обнаружить строго и целостного определения указанных понятий, наиболее близкий вариант - приравнивание данных категорий к уклонению от уплаты налогов.

Подобные схемы дают возможность минимизировать налоговые выплаты в определенной форме просто уклонившись от их уплаты. Цель любой из схем - выстроить определенные управленческие структуры с вертикально-горизонтальными связями интегративного характера. Эти структуры помогают выстроить схемы для сокрытия финансовых потоков. Происходит перераспределение денежных средств через единую систему субъектов, имеющую один общий контролирующий орган [11, с.70].

Важно также разделять «схему уклонения от налогов» и «схему ухода от налогообложения» -

первая здесь является детальным описанием взаимодействия элементов конкретного способа уклонения от уплаты налогов налогоплательщиками. Именно ее выявление в значительной мере повышает результативность контрольных мероприятий.

Представим несколько наиболее интересных, на мой взгляд, схем.

1) Имущественные налоги. Напомним, что с 2013 года расширен перечень объектов, не облагаемых налогом на имущество (ст. 1 Федерального закона от 29.11.12 № 202-ФЗ). Освобождено от налога движимое имущество, принятое на учет в качестве основных средств позже 31 декабря 2012 года (подп. 8 п. 4 ст. 374 НК РФ). Теперь налогом облагается только недвижимость. Отсюда, к примеру, кампания с помощью договора аренды может не производить уплату налога со стоимости неотделимых улучшений.

Как работает схема:

1. Передача Firmой 1 недвижимости в аренду Firmе 2 (арендатору).
2. Firma 2 осуществляет вложения в объект аренды (с согласия арендодателя).
3. Firma 1 при этом должна учесть их на своем балансе, но не торопится с принятием на баланс.
4. Firma 2 до окончания договора не извещает арендодателя ни об объемах произведенных работ, ни об их стоимости.
5. Договор оканчивается, происходит передача неотделимых улучшений Firmе 1 по акту.
6. Начало течения периода налогообложения совпадает с отражением на балансе объекта аренды – по дате акта.

Кроме того, арендатором может выступать и ИП (рис.1). Дело в том, что у физлиц стоимость неотделимых улучшений в принципе не может облагаться налогом – налоговой базой для них является инвентаризационная стоимость недвижимости, зафиксированная БТИ (п. 2 ст. 5 Закона РФ от 09.12.91 № 2003-1). Следовательно, если речь идет об арендованной недвижимости, то налоговая база у предпринимателя нулевая.

ВЫВОД: Данная схема является именно схемой уклонения, поскольку имеет место сознательное сокрытие доходов и имущества от налоговых органов, а также намеренное (умышленное) искажение бухгалтерской и налоговой отчетности.

Другая схема предполагает неуплату налога на имущество в отношении объекта, который приобретен для целей ликвидации либо реконструкции.

Такие объекты попадают под действие письма Минфина России от 23.06.09 № 03-05-05-01/36, постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 17.02.10 № КА-А40/687-10.

Однако ничто не мешает руководству компании в случае необходимости поменять свои планы. Когда такой объект понадобится использовать в предпринимательской деятельности, руководитель издает новый приказ, отменяющий прежнее распоряжение. После чего недвижимость принимается на баланс в качестве основного средства.

Данную схему уклонения, скорее всего можно назвать «серой» схемой, а не «черной», поскольку, достижение отсрочки в уплате налога на имущество осуществляется за счет использования определенных норм в действующем законодательстве и судебной практике.

Ведь ситуация с отсутствием необходимости в приобретенном недострое вполне вероятна, и не является уголовно наказуемой, при этом компания не сможет весь этот срок амортизировать объект в налоговом учете, что для нее тоже не всегда выгодно. Тем не менее возможность доказать умысел имеет место, и данная схема остается схемой уклонения, а не

схемой оптимизации.

Ситуация по НДС. В цепочке поставщиков экспортера оказалась фирма-однодневка, а еще и тем, что каждый последующий поставщик продавал товар по закупочной цене, не делая никаких наценок.

Схема выглядит следующим образом.

ВЫВОД: В данном случае налицо факт наличия «черной схемы», на что указывает существование (и легко доказуемое) фирм-однодневок. В итоге, в рассматриваемом деле налоговый орган отказывает организации в вычете входного НДС:

- из-за отсутствия одного из поставщиков товара;
- отсутствия иностранного покупателя.

Еще один вариант в отношении налога на прибыль: для снижения налога на прибыль до 0% частой схемой является резидентство в ОЭЗ.

В этом случае налогоплательщик и иные организации, входящие в группу компаний, создают резидента особой экономической зоны, уплачивающего налог на прибыль по ставке 0%, передают ему недвижимость и оборудование в собственность, манипулируют суммами арендной платы. В результате создается единый центр со схемой взаимоотношений по аренде производственных мощностей, на счетах этой организации аккумулируются значительные денежные средства в виде арендной платы и в последующем выводятся за границу в виде дивидендов.

Что касается НДФЛ, типичной признана следующая схема: организация, погашая работникам выданные векселя, фактически выплачивала им заработную плату.

Суд признал правомерным довод налогового органа о том, что таким образом налогоплательщик осуществлял схему уклонения от уплаты налога на доходы физических лиц. Участники схемы: продавец товаров, покупатель, а также две организации «А» и «В», использующиеся в качестве так называемых расчетных центров.

Данная схема уклонения от уплаты известна налоговым органам достаточно давно, тем не менее, прецеденты возникают. Таким образом, согласно позиции официальных органов организация должна удерживать налог на доходы физических лиц только с суммы процента (дисконта) при погашении векселя. При этом суды, рассматривая подобные ситуации, приходят к выводу, что налог на доходы физических лиц должен быть исчислен только в случаях, когда вексельные операции являются завуалированной формой оплаты труда работников.

Таким образом, схемы уклонения и ухода от налогообложения предоставляют возможность снижения уровня налоговых выплат посредством элементарного уклонения от их уплаты в бюджет.

Для этого формируются определенные управленческие структуры с интегративными связями с целью построения схем для сокрытия финансовых потоков.

Частыми формами уклонения от уплаты налогов являются манипуляции или искажение объекта налогообложения.

Это способствует популярности именно схем ухода от налогообложения.

Существует ряд основных способов и средств, с помощью которых государство борется с уклонением от уплаты налогов.

Они общеизвестны и не находятся в статическом состоянии, они постоянно меняются, раскрываются старые, появляются новые. Государству важно отследить эти способы, пресекая

новые поводы для ухода от налогов.

Для чего необходима только комплексная политика, с устранением факторов дестабилизации налогообложения.

Для этого важно понимать причины уклонения плательщиков налогов от уплаты налогов, изученные в литературных источниках [10].

Если данные причины исключить, то это будет способствовать снижению уровня негативных последствий для государства и его безопасности в сфере налогообложения [4].

Решение проблем налоговых преступлений возможно только с использованием комплексного подхода.

Список литературы:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации
[//http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/).
2. <Письмо> ФНС России от 31.10.2017 N ЕД-4-9/22123 "О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации"
[//http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_282284/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_282284/).
3. Бобринев Р.В., Гулиева Н.Б. Принципы налоговой оптимизации // Вестник Кемеровского государственного университета. 2018. N 4 (60). Т. 1. С. 256.
4. Еремина М.В., Загвоздина В.Н. Варианты минимизации налогообложения предприятий // Налоги и финансовое право. 2017. N 7. С. 211.
5. Кирилина В.Е. Правовые основы налогового планирования // Финансовое право. 2019. N 8. С. 24
6. Колодина И. МНС выведет юридических лиц на чистую воду // Российская бизнес-газета. 2018. № 21.
7. Липатова И.В. Налоговое планирование: принципы, методы, правовые вопросы // Финансы. 2018. N 7. С. 28
8. Радаев В. Уход от налогов посредством деформализации правил // Вопросы экономики. 2017 № 6. С. 70.
9. Трегубова Е.В. Правовые запреты и причины совершения налоговых правонарушений / Е.В. Трегубова // Административное и муниципальное право. - 2018. - № 6. - С. 24-30.
10. Шередеко Е.В., Симин В.Н. Уклонение от уплаты налогов: причины, способы и средства пресечения // Финансовое право. 2019. N 1. С. 12.
11. Юрмашев Р.С. Налоговая оптимизация и налоговое правонарушение: грани соотношения понятий // Адвокатская практика. 2018. N 3. С. 19.