

# ПЕРСПЕКТИВЫ И НОВЫЕ ПУТИ РАЗВИТИЯ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

И. В. Вачугов

## ПРОБЛЕМЫ ОГРАНИЧЕНИЯ УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ В АСПЕКТЕ ВОПРОСА КОНКРЕТИЗАЦИИ ТЕРМИНОВ И ПОНЯТИЙ

**Аннотация.** Автор исследует одну из причин уклонения от уплаты налогов, размеры которого могут угрожать экономической безопасности России. Предметом исследования является терминология, необходимая для выявления схем уклонения от уплаты налогов и выделения таких схем среди законных способов минимизации налоговых обязательств. Целью исследования является обоснование и формулировка в законодательстве о налогах и сборах ключевых терминов и понятия связанных с выявлением схем уклонения от уплаты налогов применяемых в судебной практике. При написании статьи использовались такие методы, как: исследовательский метод, логический подход, дедуктивный и индуктивный метод, метод синтеза и анализа, а также сравнительный метод и другие научные методы. Новизна исследования состоит в том, что автор вскрыл одну из ключевых причин низкой эффективности осуществления налогового контроля и обосновал необходимость формулировки в налоговом законодательстве трех основных терминов используемых при выявлении уклонения от уплаты налогов: «необоснованная налоговая выгода», «фиктивное дробление бизнеса» и фирма-«однодневка». В статье осуществлен анализ судебной практики применения данных понятий, исследованы основные их признаки, сформулированы определения этих понятий с целью включения в Налоговый кодекс Российской Федерации.

**Ключевые слова:** налоговая сфера, теневая экономика, уклонение от налогов, термины и понятия, налоговая выгода, необоснованная налоговая выгода, фирмы-«однодневки», фиктивное дробление бизнеса, эффективность налогового контроля, теневая структура.

**Abstract.** The author explores one of the causes of tax evasion which can threaten the economic security of Russia. The subject of the research is the terminology required for identification of schemes of evasion from payment of taxes and allocation of such schemes among the legitimate ways to minimize tax liabilities. The aim of the research is to justify and formulate the key terms and concepts associated with the identification of tax evasion schemes in judicial practice. When writing the article the author has used the following methods: research method, logical method, inductive and deductive methods, methods of synthesis and analysis as well as the comparative method and other scientific methods. The novelty of research is caused by the fact that the author has revealed one of the key reasons for low efficiency of tax control and justified the need for the wording in the tax legislation of three key terms used in the identification of tax evasion: "unjustified tax benefit", "fake division of business" and 'fly-by-night company'. The article presents analysis of judicial practice of application of these concepts. The author has studied their basic features and offered definitions of these concepts for the purpose of including them in the Tax Code of the Russian Federation.

**Keywords:** taxation, shadow economy, tax evasion, terms and concepts, tax benefit, unjustified tax benefit, fly-by-night company, fake division of business, efficiency of tax control, shadow structure.

В первой строке Евангелия от Иоанна (Новый Завет) говорится, что в **начале было Слово**. Способность использования речи является отличительным признаком человека от обезьяны. Способность применения терминов и понятий характеризует этап общественного развития, на котором возникают первые государства и строятся отношения между индивидуумами и государством. А вообще формулировка и конкретизация терминов и понятий позволяет обеспечить единое понимание тех или иных явлений. А если речь идет о налоговой системе и в частности об уклонении от уплаты налогов, то необходимые термины и понятия должны быть закреплены в налоговом законодательстве.

Одна из наиболее существенных проблем российского налогового законодательства – это отсутствие формулировок некоторых терминов и понятий, связанных с уклонением от уплаты налогов. Налоговый кодекс РФ содержит статью 11 «Институты, термины и понятия, используемые в настоящем Кодексе», однако ряд необходимых для применения терминов закреплен лишь в судебной практике. Недостаток законодательной трактовки ключевых терминов и понятий перегружает работу судов, ограничивает инвестиционную привлекательность российского бизнеса, а государственный налоговый контроль становится неэффективным, что способствует росту теневой экономики. Судебная же практика может быть неоднозначной и зависимой, например, от времени и территории. По данным обстоятельствам тему, посвященную конкретизации терминов уклонения от уплаты налогов следует считать весьма актуальной.

Итак, в судебной практике применяется ряд терминов, необходимость законодательного закрепления которых, по мнению автора, давно назрела. К таковым следует отнести, например, термины *необоснованная налоговая выгода*, *фирма-«однодневка»* и *фиктивное дробление бизнеса*. Формулировка данных понятий в налоговом законодательстве позволила бы более четко разграничить легальные схемы минимизации налогообложения и схемы с незаконным уклонением от налогов. Конкретное закрепление подобных понятий не только снизит затраты на осуществление налогового контроля со стороны государства и повысит эффективность этого

контроля, но и будет способствовать созданию понятных и удобных правил игры для развития бизнеса. Причем попытки законодательной формулировки таких понятий, как *добросовестное поведение налогоплательщика* и *злоупотребление правом* имеющих похожее значение уже осуществлялись (законопроект №529775-6 в первой редакции от 23.05.2014) [21]. Однако в следующем варианте законопроекта от 15.05.2015 разработчик отказывается от прежних формулировок [11].

Начнем с понятий *налоговая выгода* и *необоснованная налоговая выгода*. В Постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 (далее по тексту Постановление №53) сказано, что под *налоговой выгодой* понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета [3]. На наш взгляд, термин «налоговая выгода» для формулировки в Налоговом кодексе РФ следует рассматривать в более широком смысле, с учетом обобщения всех законных способов минимизации налоговых обязательств. Такое определение может быть сформулировано следующим образом.

**Налоговая выгода** это экономия средств налогоплательщиков в результате уменьшения налоговых обязательств, способами предусмотренными законодательством Российской Федерации, в т. ч. путем выбора организационно-правовой формы, режима налогообложения, использования особенностей налоговой учетной политики, применения налоговых вычетов, налоговых льгот и иных способов уменьшения налоговой базы, а также применения пониженных ставок налога.

Понятия *получение необоснованной налоговой выгоды* и *уклонение от уплаты налогов* достаточно близки по смыслу. Согласно экспертным оценкам доля уклонения от уплаты налогов в России составляет около 10% ВВП [20; с. 148]. Более 2/3 налоговых споров посвящены именно получению необоснованной налоговой выгоды [19]. Налоговые споры по вопросу получения налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды являются наиболее сложными и зачас-

тую решаются в пользу налогоплательщиков, например, по некоторым оценкам от 65 до 52% [15, 17, 18]. Учитывая масштабы уклонения от уплаты налогов и такую неэффективность налогового контроля конкретизации термина «необоснованная налоговая выгода» мы уделим особое внимание, определив его как основной термин среди исследуемых нами в данной статье.

Итак, определения термина *необоснованная налоговая выгода* нет ни в Налоговом кодексе РФ, ни в Постановлении Пленума №53. Однако Высший Арбитражный Суд России сформулировал случаи, когда налоговая выгода признается необоснованной. Это происходит при злоупотреблении налогоплательщиком правом в налоговой сфере. В пунктах 3 и 4 раскрываются основные признаки, характеризующие сущность необоснованной налоговой выгоды, которая может быть получена в случаях, если:

- для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом;

- учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера);
- налоговая выгода получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Фактически разница между налоговой выгодой и необоснованной налоговой выгодой состоит в законности уменьшения налоговых обязательств в отношении первой и, соответственно, незаконности в отношении второй.

Получение налоговой выгоды – это законная деятельность налогоплательщика, по уменьшению своих налоговых платежей.

Способы незаконного уменьшения налоговых обязательств и получения необоснованной налоговой выгоды могут быть различны (рис. 1).

*Занижение дохода* (объема реализации) может быть осуществлено за счет сокрытия дохода (выручки от реализации), искажения рыночных цен или применения сложных схем уклонения

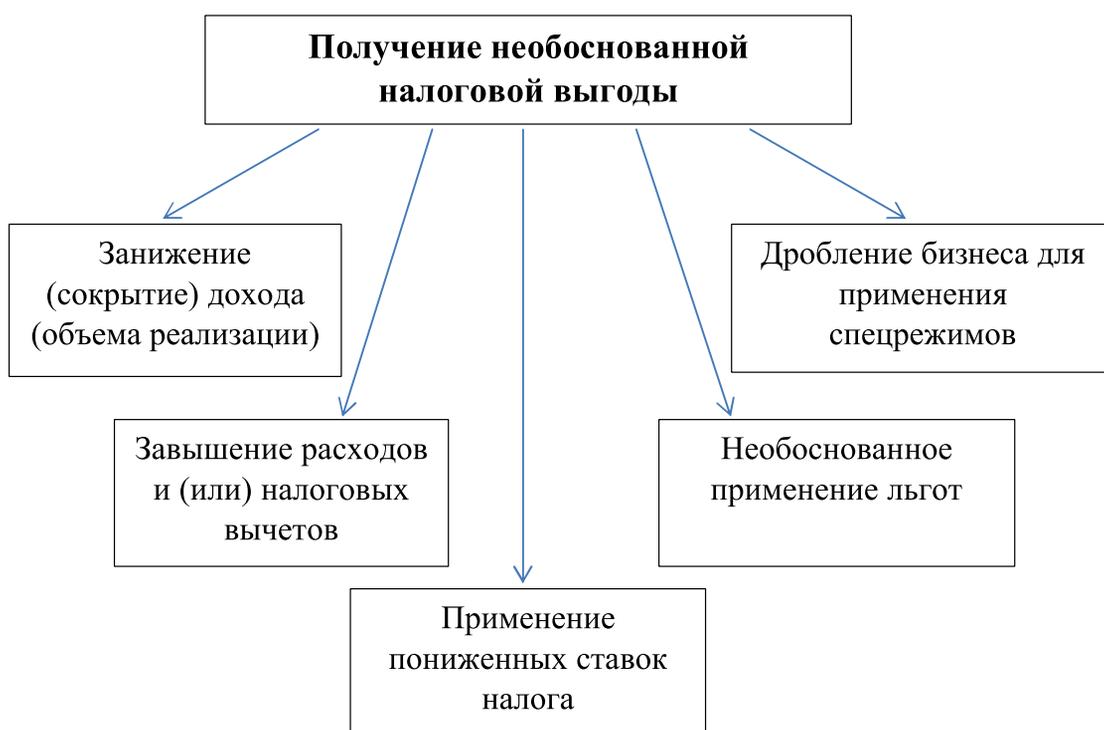


Рис. 1. Наиболее распространенные способы получения налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды

от уплаты налогов. Скрытие дохода, как правило, не выявляется существующими методами налогового контроля в силу несовершенства налоговой системы и, по мнению автора, в первую очередь, из-за отсутствия в законодательстве Российской Федерации о налогах и сборах регламентации надлежащего контроля за крупными расходами граждан.

*Завышение расходов и (или) налоговых вычетов* может происходить в результате искажения налогоплательщиком рыночных цен, затрат неправомерно отнесенных к расходам (вычетам), в том числе нормируемых расходов и др., но наиболее существенные потери для бюджета происходят за счет применения незаконных схем с фирмами-«однодневками».

При выявлении получения налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды основные проблемы налогового контроля связаны со значительной трудоемкостью сбора доказательственной базы, необходимости согласованных действий всех подразделений налоговых органов и эффективного взаимодействия органов ФНС России с другими государственными структурами. Следует отметить, что процесс сбора доказательств получения налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды требует проведения значительного количества мероприятий налогового контроля, серьезной аналитической работы при подготовке этих мероприятий и при обобщении полученных результатов. Поэтому большинство выездных налоговых проверок по выявлению незаконных схем оптимизации налогообложения осуществляется с максимальным сроком приостановления на 6 месяцев, а при рассмотрении материалов проверки, как правило, назначаются дополнительные мероприятия налогового контроля. Конкретизация и законодательное закрепление терминов позволит сократить количество самих правонарушений в этой сфере налогового законодательства в части неумышленных или совершенных по неосторожности, а также сократить расходы на проведение налоговых проверок и повысить их эффективность.

Фактически необоснованная налоговая выгода может быть получена в результате искажения основных элементов налога и использования любых незаконных схем уклонения от уплаты на-

логов, например, фиктивного дробления бизнеса или искусственного искажения рыночных цен.

В самом Постановлении Пленума №53 формулируются сами обстоятельства, которые могут свидетельствовать о получении необоснованной налоговой выгоды (п. 5) и то, что эти обстоятельства следует оценивать в совокупности и взаимосвязи (п. 2 и 6).

Вместе с тем сформулировать точно все обстоятельства характерные для разных схем получения необоснованной налоговой выгоды в одном определении не представляется возможным. Во-первых, объем определения не должен быть чрезмерно велик. Во-вторых, невозможно охватить полный перечень обстоятельств, поскольку особенности используемых «теневики» схем могут существенно отличаться в зависимости от экономического развития региона, национальных особенностей, традиций, возможностей теневых структур, усилий налоговых и правоохранительных органов и др. Термин «теневик» в контексте данной статьи мы применяем для физических лиц, осуществляющих те или иные теневые услуги в налоговой сфере, например, разработка и (или) организация схем уклонения от уплаты налогов и незаконного обналичивания денежных средств для заказчиков за вознаграждение и др. В-третьих, «теневики» очень быстро адаптируются к любым изменениям налогового законодательства, в связи с чем, конкретизация обстоятельств в определении была бы излишней.

Итак, по мнению автора, в статье 11 Налогового кодекса РФ (далее по тексту НК РФ) следует сформулировать следующее определение.

**Необоснованная налоговая выгода** – это уменьшение налоговых обязательств, путем незаконного искажения таких элементов налога, как полученный доход, сумма реализации и сумма произведенных расходов, налоговая база, ставка налога, налоговые вычеты и льготы, а также с помощью использования схем с фирмами-«однодневками», искажением рыночных цен, фиктивным дроблением бизнеса, в т. ч. с использованием операций не в соответствии с их действительным экономическим смыслом и (или) не обусловленных разумными экономическими или иными причинами (целями делового харак-

тера) и вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Как мы уже отмечали, законодательное закрепление такого понятия сократит количество правонарушений в этой сфере налогового законодательства в части совершения таковых неумышленно и по неосторожности. Смогут ли такие изменения законодательства ограничить деятельность «теневиков», активно разрабатывающих и внедряющих схемы уклонения от уплаты налогов? Конечно, победить теневую экономику полностью, в т. ч. и в налоговой сфере не представляется возможным. Теневая экономика, не смотря на противодействие со стороны органов власти, в тех или иных размерах есть во всех странах. Вместе с тем, установка каких-либо эффективных преград против деятельности «теневиков» обычно приводит к удорожанию теневых услуг и к сокращению их предложения. Ведь на теневом рынке также действуют законы спроса и предложения. Поэтому включение в статью 11 НК РФ понятия необоснованная налоговая выгода будет весьма полезным для развития нашей экономики.

Следующее понятие, которое, по мнению автора, должно быть включено в статью 11 НК РФ – это **фиктивное дробление бизнеса**.

Понятие дробления бизнеса введено в оборот судебной практикой. Суды исходят из правила, что получение необоснованной налоговой выгоды в результате дробления бизнеса происходит только в тех случаях, когда это дробление бизнеса осуществляется исключительно для уменьшения налоговых обязательств. Высший Арбитражный суд считает, что управленческие решения по выделению отдельного вида деятельности хозяйствующего субъекта и передача его вновь созданному юридическому лицу не могут рассматриваться как дробление бизнеса и однозначно свидетельствовать о направленности на получение необоснованной налоговой выгоды [5].

**Дробление бизнеса как способ получения необоснованной налоговой выгоды** – это искусственное разделение бизнеса (например, его этапов) на несколько хозяйствующих субъектов, применяющих преимущественно специальные режимы налогообложения (упрощенная система

и система налогообложения с уплатой единого налога на вмененный доход (далее по тексту УСН и ЕНВД)). Такие схемы мы будем называть *фиктивным дроблением бизнеса*. Основная идея получения налоговой выгоды в этих схемах в переложении всей или основной части облагаемой прибыли на вновь созданных участников бизнеса, применяющих специальные режимы налогообложения (далее по тексту спецрежимы), с целью уменьшения налоговой нагрузки. В соответствии с налоговой политикой государства спецрежимы выполняют функцию государственной поддержки малого бизнеса и сельхозтоваропроизводителей, а «теневики» используют эти спецрежимы в своих корыстных целях для уменьшения налоговой нагрузки иных организаций. Для получения необоснованной налоговой выгоды может применяться фиктивное дробление бизнеса с разделением на хозяйствующие субъекты, применяющие не только спецрежимы, но и общий режим с целью уменьшения выручки у выделенных субъектов до 2-х миллионов рублей от реализации за последние 3 месяца. Такие действия позволяют не платить НДС в соответствии с положениями статьи 145 НК РФ. Данная льгота направлена на поддержку малых предприятий, но как мы видим, ею могут воспользоваться и иные заинтересованные лица. Для проверяющих доказывание таких схем дело трудоемкое и в судебных спорах не всегда успешное.

Суды поддерживают позицию налогоплательщика, если выявляются, например, такие причины дробления бизнеса как:

- привлечение покупателей и повышение эффективности продаж в результате перехода на спецрежим (см. Постановление ФАС Уральского округа от 26.12.2012 N Ф09-12408/12);
- разделение бизнеса в убыточном предприятии для достижения большего экономического эффекта (см. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 02.09.2010 N А27-19778/2009);
- необходимость передачи активов в управление другим лицам (см. Постановление ФАС Уральского округа от 28.09.2012 N Ф09-8771/1).

При формулировании определения необходимо учитывать, что дробление бизнеса вполне

законно, если невозможно опровергнуть наличие деловой экономической цели в произведенной реорганизации, не преследующей исключительно снижение налогового бремени, и реальное осуществление хозяйственной деятельности. Данные выводы закреплены последующей судебной практикой [4].

Виды дробления бизнеса с целью получения необоснованной налоговой выгоды могут быть различны. Рассмотрим наиболее часто встречающиеся.

В первом виде дробления может производиться такое разделение бизнеса, в котором сам бизнес первоначально осуществляется одной организацией, а в результате искусственного разделения он же осуществляется несколькими организациями и (или) индивидуальными предпринимателями (далее по тексту хозяйствующими субъектами), применяющими УСН (см. рис. 2).

Количество новых хозяйствующих субъектов должно быть таково, чтобы соблюдать ограничения для УСН (сумма дохода не более 60 млн. руб. и средняя численность работников не более 100 человек). Новые налогоплательщики ориентированы на покупателей, не уплачивающих НДС. Единственная цель дробления бизнеса в данном случае – снижение общей налоговой нагрузки.

Второй вид дробления бизнеса направлен на выделение хозяйствующих субъектов, при-

меняющих ЕНВД (обычно их вид деятельности – розничная торговля). При этом налоговая выгода в том, что на ЕНВД налоговая нагрузка может быть существенно меньше, в т. ч. и за счет умышленного занижения торговых площадей, поскольку размер последних влияет на величину ЕНВД. При этом при реализации товара организацией выделенному в результате дробления бизнеса налогоплательщику ЕНВД искусственно применяется минимальная наценка, а при последующей реализации хозяйствующими субъектами, применяющими ЕНВД, – максимальная. Ведь при применении общего режима наценка оказывает влияние на налоговые обязательства, а при ЕНВД нет. «Теневики» могут использовать и похожие виды дробления бизнеса, например, в виде комбинации рассмотренных выше.

Само дробление бизнеса может осуществляться как путем реорганизации (разделения), так и с помощью создания новых налогоплательщиков, применяющих спецрежимы.

Аргументация получения необоснованной налоговой выгоды в результате дробления бизнеса возможна путем анализа фактов и обстоятельств в их совокупности и взаимосвязи, свидетельствующих о том, что такая налоговая выгода получена налогоплательщиком вне связи с реальной предпринимательской или иной экономической деятельностью (п. 4 Постановления Пленума №53).

© NOTA BENE (ООО «НБ-Медиа») www.nbpublish.com

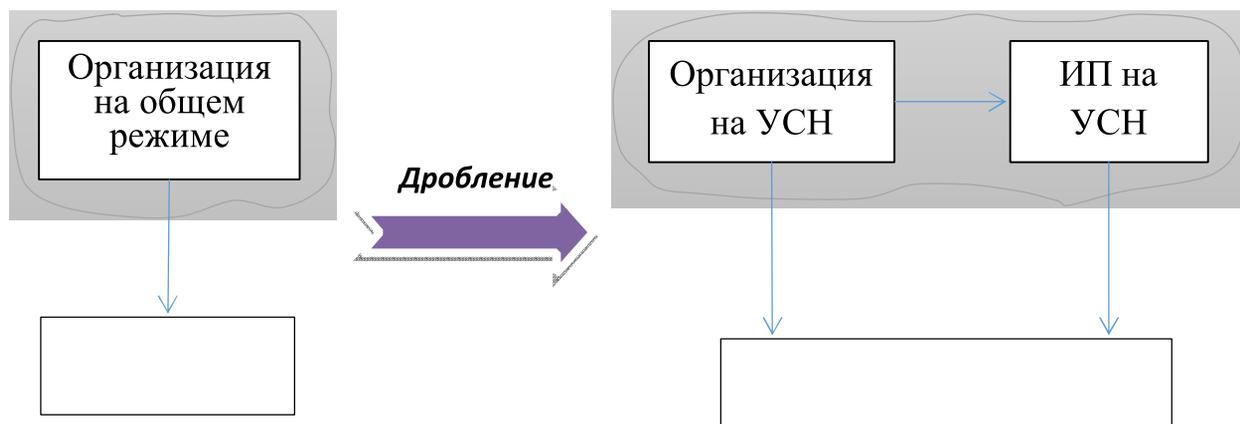


Рис. 2. Дробление бизнеса с выделением плательщиков, применяющих УСН



Рис. 3. Основные направления доказывания получения необоснованной налоговой выгоды при дроблении бизнеса

Анализ судебной практики показывает, что обычно доказывание фиктивного дробления бизнеса осуществляется в результате исследования нескольких направлений (см. рис. 3):

Начнем с исследования взаимозависимости (аффилированности) выделенных хозяйствующих субъектов и заинтересованных лиц. Нередко руководители бизнеса при его дроблении регистрируют новые организации на своих подчиненных или родственников. В других случаях директор первоначальной организации может зарегистрироваться и индивидуальным предпринимателем, осуществляя деятельность при этом в качестве контрагента своей организацией. Возможны и другие признаки взаимозависимости (см. ст. 105.1 НК РФ). Во всяком случае, выявленная взаимозависимость (аффилированность) выделенных хозяйствующих субъектов и заинтересованных лиц в совокупности с иными обстоятельствами играет важную роль в доказательстве получения необоснованной налоговой выгоды.

Исследование структуры и организации ведения бизнеса позволяет выявить то, что, несмотря на фиктивное дробление, сама структура первоначального бизнеса сохранилась. Некоторые авторы, например, такие как Болдинова С. и Давыдова О.В. на основе анализа судебной практики утверждают, что такой вывод проверяющие могут сделать исходя из выявленных обстоятельств:

- несмотря на дробление, сохраняется централизованное управление;

- структуры параллельных организаций на спецрежимах идентичны;
- у вновь созданных хозяйствующих субъектов нет собственных активов для ведения деятельности (используются помещения и оборудование первоначальной организации часто на безвозмездной основе);
- некоторое оборудование и основные средства вновь созданные хозяйствующие субъекты используют совместно (холодильное оборудование, транспортные средства и др.);
- ассортимент продукции вновь созданных организаций в Интернете представлен по-прежнему на собственном сайте первоначальной организации;
- договоры на поставку товара между первоначальной организацией и вновь созданными не заключались;
- счета вновь созданных организаций открыты в одном банке;
- фактические и юридические адреса вновь созданных организаций совпадают;
- торговые площади каждой вновь созданной организации не обособлены друг от друга;
- вход в торговые залы и в магазины общий, как и вывеска с изображением логотипа торговой сети;
- на одной полке магазина находятся товары разных организаций общей розничной торговой сети;
- имеется возможность свободного перемещения покупателей в каждом из магазинов

по общему торговому залу, товары могут отбираться в одну корзину и оплачиваться в одной кассе с получением на руки одного или более чеков (в зависимости от количества юридических лиц торговой сети на конкретной торговой площади);

- установлена единая кассовая линия (единый кассовый терминал), к которому присоединены два или более фискальных регистратора разных юридических лиц;
- кассиры работают по совместительству в разных вновь созданных организациях;
- договоры на предоставление услуг охраны, на оказание коммунальных услуг заключены в общем магазине только одним из юридических лиц;
- в магазинах имеется только по одной книге жалоб и предложений, зарегистрированные в отделе торговли, бытовых услуг и потребительского рынка администрации города только на одну из организаций;
- при проверке соблюдения правил пожарной безопасности проверяющие могут и не быть поставлены в известность о том, что в помещениях располагается более одного юридического лица, в итоге результаты проверки по всем помещениям оформляются только на одно из юридических лиц, в том числе с вынесением предписания в адрес руководителя только одного юридического лица [9, 10].

Исследование трудовых отношений работодателя и работников во вновь созданных организациях обычно указывают на фиктивность дробления бизнеса. Данный вывод, например, может быть сделан исходя из выявленных обстоятельств:

- работники вновь созданных организаций фактически полностью перешли из первоначальной организации целыми отделами,
- некоторые из этих работников считают, что работают в прежней организации;
- оформление приема сотрудников на работу вновь созданных организаций носит формальный характер (все сотрудники по-прежнему получают заработную плату в кассе первоначальной организации, а трудовые книжки сотрудников всех вновь созданных хозяйствующих субъектов хранятся в одном месте) [9].

Результаты исследования товарно-денежных потоков и экономических отношений могут также указать на фиктивность дробления бизнеса и финансовую подконтрольность вновь созданных хозяйствующих субъектов со стороны заинтересованных лиц. Данный вывод может основываться, например, на следующих обстоятельствах:

- все вновь созданные организации осуществляют одинаковый вид деятельности;
- первоначальная организация по-прежнему является единственным поставщиком продукции для вновь созданных организаций;
- выручку от продаж кассиры вновь созданных организаций по окончании рабочего дня сдают в кассу первоначальной организации;
- при осуществлении расчетов в системе «Клиент-Банк» IP-адреса и MAC-адреса проверяемой организации и вновь созданных организаций совпадают;
- отгрузку товара вновь созданным организациям первоначальная организация производит с минимальной наценкой, а сторонним компаниям по значительно более высоким ценам.

Перечень обстоятельств, указывающих прямо или косвенно на получение необоснованной налоговой выгоды в результате фиктивного дробления бизнеса, может отличаться с учетом условий коммерческой деятельности и особенностей построения схемы ухода от налогов. Само определение исследуемого термина может быть включено в статью 11 НК РФ в следующем виде.

**Фиктивное дробление бизнеса** – это искусственное выделение из организации (нескольких организаций) одного или нескольких хозяйствующих субъектов, применяющих специальные налоговые режимы и (или) использующих освобождение от обязанностей плательщика НДС в соответствии с положениями статьи 145 НК РФ исключительно для уменьшения налоговых обязательств в целом при сохранении признаков первоначальной структуры ведения бизнеса, трудовых, экономических отношений, товарно-денежных потоков и подконтрольности со стороны заинтересованных лиц.

Следующее понятие которое по мнению автора должно быть включено в статью 11 НК РФ – это фирма-«однодневка». Данное понятие вве-

дено в оборот судебной практикой. В российских реалиях существование таких организаций наблюдается на протяжении уже более 15 лет. Они применяются в различных целях, например, для хищения денежных средств при осуществлении госзаказа, вывода легальных денег в теневой оборот, для уменьшения налоговых обязательств в следствие получения необоснованной налоговой выгоды или др. [14, 16]. В контексте нашего исследования термин *фирма-«однодневка»* интересен с позиции налогового законодательства применительно к схемам получения необоснованной налоговой выгоды.

Регистрацию и использование фирм-«однодневок» «теневики» организуют для осуществления незаконной деятельности в виде представления теневой услуги заказчику, осуществляемой обычно в два этапа. Первый этап – это незаконная минимизация налоговых обязательств, как правило, по НДС и налогу на прибыль в виде завышения налоговых вычетов и расходов за счет фиктивного документооборота. Второй этап – обналичивание денежных средств, соответствующих сумме вычетов и расходов. Обналиченные денежные средства, соответствующие сумме сделки, передаются заказчику за минусом теневого вознаграждения.

Мотивы «теневика» состоят в получении максимального дохода с минимальными затратами по организации теневой деятельности при обеспечении собственной безопасности и безопасности своего бизнеса. Поэтому его расходы должны быть не минимальными, а оптимальными. Сумма теневого вознаграждения за

оказанные услуги колеблется в пределах от 3 до 15% в зависимости от региона и сложности выполненных работ. Размер вознаграждения возможно определить, связавшись с теневыми структурами, рекламирующими свои услуги через Интернет. Можно предположить, что комплекс работ по оказанию теневых услуг включает в себя: регистрацию фирмы, поиск кандидатуры для проблемного директора, процедуру убеждения последнего подписать регистрационные документы, работу с нотариусом, работу по организации фиктивного юридического адреса, открытию расчетного счета и осуществления денежных перечислений с использованием системы «Клиент-Банк», организацию рекламы теневых услуг, работу с клиентами и т.д. Данная работа может быть выполнена группой людей (теневой структурой), в которой все функции четко распределены.

Особенности деятельности теневых структур, использующих в своих схемах фирмы-«однодневки», подчиняются логике, базирующейся на трех принципах: максимальный доход в короткие сроки, оптимальные затраты и безопасность как собственная, так и своего теневого бизнеса.

Условно весь процесс существования и деятельности зарегистрированных фирм-«однодневок» можно разделить на три периода (фазы) (рис. 4).

Первый период характеризуется «бурной» деятельностью, выполнением обязанностей по представлению отчетности и уплате продекларированных налогов (минимальных), активным проведением финансовых операций по счетам

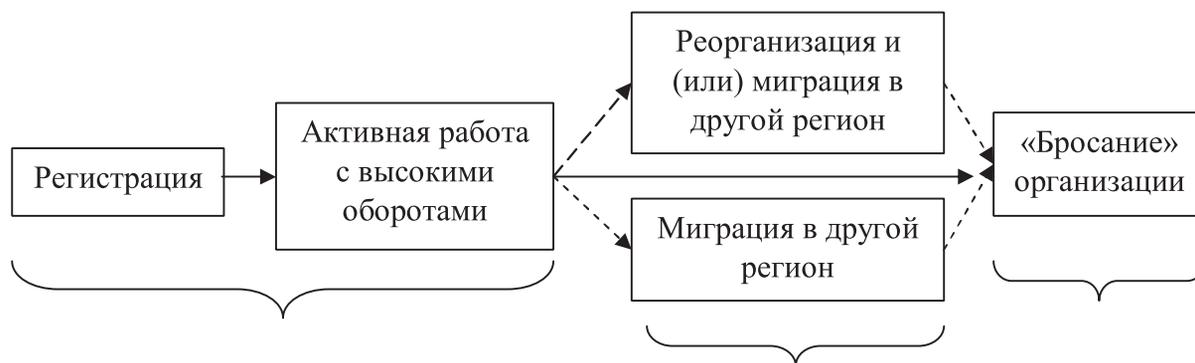


Рис. 4. Фазы существования фирмы-«однодневки»

в банках, значительными оборотами с первых месяцев работы. В данном случае представление отчетности и уплата налогов в установленные законом сроки обусловлены правом налогового органа приостанавливать операции налогоплательщика-организации по его счетам в банке (ст. 76 НК РФ). Приостановление операций по счетам налогоплательщика в банке означает временное прекращение обслуживающим банком всех расходных операций по данному счету [13; с. 368 – 369].

Как показано на рисунке 5 во втором периоде существования фирмы-«однодневки» теневая структура, использующая эту фирму, обеспечивает свою безопасность путем внесения изменений в Единый государственный реестр юридических лиц (ЕГРЮЛ) в отношении подставной фирмы (например, участие в реорганизации, смена директора, учредителей, неоднократное изменение адреса места нахождения с переходом в различные регионы России).

Третий период существования характеризуется «бросанием» организации фирмы-«однодневки» – отчетность не представляется, деятельность не ведется, платежи не проводятся, связь с юридическим лицом отсутствует.

Перечень признаков, свойственных сделке с фирмой-«однодневкой», ФНС России привела в п. 12 Общедоступных критериев самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемых налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок [6].

На практике внимание проверяющих привлекают и такие факты, как регистрация контрагента по адресу массовой регистрации, ликвидация юридического лица в принудительном порядке [8].

При этом нередко суды поддерживают налоговые органы. Ведь согласно п. 10 Постановления Пленума ВАС РФ №53, если налоговый орган докажет, что организация при выборе контрагента действовала без должной осмотрительности и осторожности, это может свидетельствовать о получении необоснованной налоговой выгоды.

Первое официальное определение *фирмы-«однодневки»* сформулировано в письме ФНС России от 11.02.2010 – это юридическое лицо, не обладающее фактической самостоятельностью,

созданное без цели ведения предпринимательской деятельности, как правило, не представляющее налоговую отчетность, зарегистрированное по адресу массовой регистрации и т.д. [7].

По мнению автора, такое определение устарело. Во-первых, как мы уже рассмотрели выше, непредставление налоговой отчетности влечет за собой принудительное приостановление операций по счетам в банке, что в активной фазе использования фирмы-«однодневки» очевидно не входит в планы «теневого» бизнеса. Во-вторых, «теневики», учитывая тактику проверяющих, стараются реже использовать адреса массовой регистрации для таких организаций.

Использование подставных компаний, так называемых фирм-«однодневок» в России получило широкое распространение.

Этому, в частности, способствует отсутствие должного контроля при осуществлении процедуры регистрации юридических лиц. Организации, зарегистрированные на утраченные паспорта или на паспорта людей, согласившихся оформить на себя юридическое лицо, могут функционировать от одной недели до года и больше. В ряде случаев были выявлены факты регистрации компаний по паспортным данным ничего не подозревающих физических лиц, полученным в результате подкупа сотрудников регистрационных и иных служб [12].

Безусловно, спектр представляемых услуг может быть достаточно широк и каждая теневая структура имеет свои особенности работы в зависимости от вида используемых фирм-«однодневок».

Суть стандартной схемы состоит в том, что налогоплательщик с целью незаконного уменьшения налоговых обязательств по НДС и по налогу на прибыль отражает в налоговом учете не реальные вычеты и расходы соответственно, а завышенные их значения при помощи фиктивного документооборота через фирму-«однодневку». Реальный же товар или услуга, если таковые и есть, обычно покупаются по заниженным ценам у «теневого» поставщика. Для снижения эффективности выявления и доказательства применения такой схемы теневая организация использует не одну фирму-«однодневку», а несколько, построив их в цепочку (иногда применяются длинные и запутанные цепочки), как показано на рисунке 5.



Рис. 5. Стандартная схема получения необоснованной налоговой выгоды с применением фирм-«однодневок»

В последних звеньях цепи взаимоотношений обычно осуществляется обналичивание денежных средств, полученных от реального покупателя – проверяемой организации, как правило, через банковские карты, оформленные либо на фирмы-«однодневки», находящиеся в конце цепочки, либо на физических лиц, которых теневая организация находит из среды социально не защищенных (с наркологической или алкогольной зависимостью, отбывающих срок в местах лишения свободы, инвалидов, пенсионеров, студентов и т.д.). Причем выведенные денежные средства из легального оборота обычно туда уже не возвращаются, а используются в последующих теневых операциях.

При доказывании получения необоснованной налоговой выгоды проверяющий должен выявить и аргументировать участие каждой фирмы в такой схеме, это достаточно трудоемкий и сложный процесс, включающий в себя значительное количество мероприятий налогового

контроля и взаимодействие с различными государственными органами. Вместе с тем, судебные споры далеко не всегда заканчиваются в пользу налоговых органов. Действительно, как выявить и доказать схему с фирмами-«однодневками» когда в налоговом законодательстве нет понятия такой фирмы? Причем проблема сводится не только к неэффективности налогового контроля и перегруженности судов, но и к ограничению развития бизнеса из-за отсутствия доступных и понятных правил игры для последнего.

Учитывая рассмотренные нами фазы работы фирм-«однодневок» и особенности таких организаций, применяемых в схемах для получения необоснованной налоговой выгоды, возможно сформулировать следующее определение для включения в статью 11 НК РФ.

**Фирма-«однодневка»** – это организация, созданная формально и используемая заинтересованными лицами для получения необоснованной налоговой выгоды иных хозяйствующих

субъектов путем уменьшения налоговой базы и (или) налоговых вычетов за счет фиктивного документооборота, имеющая такие признаки, как отсутствие фактической самостоятельности, не осуществление реальной предпринимательской деятельности или осуществление лишь имитации таковой.

Формулировка в Налоговом кодексе РФ конкретного понятия фирмы-«однодневки» позволит обозначить конкретную границу между схемой получения необоснованной налоговой выгоды и способами минимизации налоговых платежей предусмотренных налоговым законодательством.

Таким образом, мы рассмотрели понятия *необоснованная налоговая выгода, фиктивное дробление бизнеса и фирма-«однодневка»*, возможность

их определения в налоговом законодательстве и пришли к выводу, что одной из причин недостаточности эффективного налогового контроля является отсутствие в этих понятиях в Налоговом кодексе РФ. Неэффективный налоговый контроль не способен остановить рост теневой экономики в период финансового кризиса, что негативно сказывается на пополнении бюджетов и подрывает доверие государству. Отсутствие некоторых, на наш взгляд, важных понятий в налоговом законодательстве также ограничивает развитие нашего бизнеса и его инвестиционную привлекательность. Бизнесу для развития необходимы ясные и прозрачные правила игры, в основе которых, ключевые термины и понятия должны быть однозначно сформулированы и закреплены в российском законодательстве.

### Библиография

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: (часть первая) от 31 июля 1998 г. №146-ФЗ (ред. от 13 июля 2015 г.).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации: (часть вторая) от 05 августа 2000 N 117-ФЗ (ред. от 05 октября 2015 г.).
3. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 “Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды”.
4. Постановление Президиума ВАС РФ от 09.04.2013 N 15570/12 по делу N А60-40529/2011.
5. Определение ВАС РФ от 01.02.2013 №ВАС-15570/12 по делу №А60-40529/2011.
6. Приказ ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012) “Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок”.
7. Письмо ФНС России от 11.02.2010 №3-7-07/84 “О рассмотрении обращения” // Официальные документы, 02.03.2010, №9 (еженедельное приложение к газете “Учет, налоги, право”).
8. Письмо Минфина РФ от 19.03.2010 N 03-02-07/1-118.
9. Болдинова С. Дробление бизнеса с точки зрения налогообложения и практики ВАС РФ // Административное право.-2013. N 4. С. 5-10.
10. Давыдова О.В. Разделил торговые площади-уклонился от уплаты налогов // Торговля: бухгалтерский учет и налогообложение. 2013. N 9. С. 49-59.
11. Кокорев И.В. Обзор актуальной судебной практики и законодательных инициатив по вопросам обложения НДС // “Электронный журнал “Финансовые и бухгалтерские консультации”. 2015. N 8. С. 16-20.
12. Кондрат Е.Н. Правонарушения в финансовой сфере России. Угрозы финансовой безопасности и пути противодействия. М.: Юстицинформ, 2014. 928 с.
13. Налоговое право России: учебник [Текст] / отв. ред. Ю.А. Крохина. – 4-е изд., испр. – М.: Норма: ИНФРА-М, 2014.-720 с.
14. Лясколо А.Н. Уголовная ответственность за незаконные операции по обналичиванию и транзиту денежных средств // Российский следователь. 2014. N 17. С. 23-28.
15. Нестеренко А.А. Проверка контрагента как средство снижения налоговых рисков // Налоговый вестник. 2010. N 5. С. 82 – 86.
16. Пономарева Н.В., Пыркин В.А. Вопросы налогового контроля // Финансы. 2014. N 6. С. 8-12.
17. Пономарева Т., Туранцева Ю. Истина в суде: необоснованная налоговая выгода // Новая бухгалтерия. 2011. N 11. С. 122-143.

18. Туранцева Ю. Истина в суде: споры о необоснованной налоговой выгоде // Новая бухгалтерия. 2013. N 12. С. 116-139.
19. Ширяев Д., Водчиц Д., Бацылева И. Арбитражная практика: обоснованность получения налоговой выгоды // Консультант. 2011. N 17.
20. Уклонение от уплаты налогов. Проблемы и решения: монография для магистров, обучающихся по программам направления «Финансы и кредит» [Текст] / И.А. Майбуров [и др.]; под ред. И.А. Майбурова, А.П. Киреенко, Ю.Б. Иванова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2013.-383 с.
21. URL:[http://asozd2.duma.gov.ru/main.nsf/\(Spravka\)?OpenAgent&RN=529775-6](http://asozd2.duma.gov.ru/main.nsf/(Spravka)?OpenAgent&RN=529775-6)/(дата обращения: 23.10.2015)

### References (transliterated)

1. Nalogovyi kodeks Rossiiskoi Federatsii: (chast' pervaya) ot 31 iyulya 1998 g. №146-FZ (red. ot 13 iyulya 2015 g.).
2. Nalogovyi kodeks Rossiiskoi Federatsii: (chast' vtoraya) ot 05 avgusta 2000 N 117-FZ (red. ot 05 oktyabrya 2015 g.).
3. Postanovlenie Plenuma VAS RF ot 12.10.2006 N 53 "Ob otsenke arbitrazhnymi sudami obosnovannosti polucheniya nalogooplatel'shchikom nalogovoi vygody".
4. Postanovlenie Prezidiuma VAS RF ot 09.04.2013 N 15570/12 po delu N A60-40529/2011.
5. Opredelenie VAS RF ot 01.02.2013 №VAS-15570/12 po delu №A60-40529/2011.
6. Prikaz FNS Rossii ot 30.05.2007 N MM-3-06/333@ (red. ot 10.05.2012) "Ob utverzhdenii Kontseptsii sistemy planirovaniya vyezdnykh nalogovykh proverok".
7. Pis'mo FNS Rossii ot 11.02.2010 №3-7-07/84 "O rassmotrenii obrashcheniya" // Ofitsial'nye dokumenty, 02.03.2010, №9 (ezhenedel'noe prilozhenie k gazete "Uchet, nalogi, pravo").
8. Pis'mo Minfina RF ot 19.03.2010 N 03-02-07/1-118.
9. Boldinova S. Droblenie biznesa s tochki zreniya nalogooblozheniya i praktiki VAS RF // Administrativnoe pravo.-2013. N 4. S. 5-10.
10. Davydova O.V. Razdelil torgovye ploshchadi-uklonilsya ot uplaty nalogov // Torgovlya: bukhgalterskii uchet i nalogooblozhenie. 2013. N 9. S. 49-59.
11. Kokorev I.V. Obzor aktual'noi sudebnoi praktiki i zakonodatel'nykh initsiativ po voprosam oblozheniya NDS // "Elektronnyi zhurnal "Finansovye i bukhgalterskie konsul'tatsii". 2015. N 8. S. 16-20.
12. Kondrat E.N. Pravonarusheniya v finansovoi sfere Rossii. Ugrozy finansovoi bezopasnosti i puti protivodeistviya. M.: Yustitsinform, 2014. 928 s.
13. Nalogovoe pravo Rossii: uchebnik [Tekst] / otv. red. Yu.A. Krokhina. – 4-e izd., ispr. – M.: Norma: INFRA-M, 2014.-720 s.
14. Lyaskalo A.N. Ugolovnaya otvetstvennost' za nezakonnyye operatsii po obnalichivaniyu i tranzitu denezhnykh sredstv // Rossiiskii sledovatel'. 2014. N 17. S. 23-28.
15. Nesterenko A.A. Proverka kontragenta kak sredstvo snizheniya nalogovykh riskov // Nalogovyi vestnik. 2010. N 5. S. 82 – 86.
16. Ponomareva N.V., Pyrkin V.A. Voprosy nalogovogo kontrolya // Finansy. 2014. N 6. S. 8-12.
17. Ponomareva T., Turantseva Yu. Istina v sude: neobosnovannaya nalogovaya vygoda // Novaya bukhgalteriya. 2011. N 11. S. 122-143.
18. Turantseva Yu. Istina v sude: spory o neobosnovannoi nalogovoi vygode // Novaya bukhgalteriya. 2013. N 12. S. 116-139.
19. Shiryaev D., Vodchits D., Batsyleva I. Arbitrazhnaya praktika: obosnovannost' polucheniya nalogovoi vygody // Konsul'tant. 2011. N 17.
20. Uklonenie ot uplaty nalogov. Problemy i resheniya: monografiya dlya magistrov, obuchayushchikhsya po programmam napravleniya «Finansy i kredit» [Tekst] / I.A. Maiburov [i dr.]; pod red. I.A. Maiburova, A.P. Kireenko, Yu.B. Ivanova. – M.: YuNITI-DANA, 2013.-383 s.
21. URL:[http://asozd2.duma.gov.ru/main.nsf/\(Spravka\)?OpenAgent&RN=529775-6](http://asozd2.duma.gov.ru/main.nsf/(Spravka)?OpenAgent&RN=529775-6)/(data obrashcheniya: 23.10.2015)