

§ 4 РАССЛЕДОВАНИЕ ПРЕСТУПЛЕНИЙ В СФЕРЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

М.О. Акопджанова

ПРОТИВОДЕЙСТВИЕ УКЛОНЕНИЮ ОТ УПЛАТЫ ТРАНСПОРТНОГО НАЛОГА

Аннотация: Статья посвящена исследованию вопросов и проблем выявления на практике способов совершения налоговых правонарушений в транспортной сфере, рассмотрению признаков необоснованной налоговой выгоды, определению направлений превенции данных противоправных действий.

В результате рассмотрения правоприменительной практики были выделены следующие распространённые способы уклонения от уплаты транспортного налога: не обоснованная реальной экономической деятельностью регистрация транспорта в субъекте Российской Федерации, установившем наиболее низкую налоговую ставку; использование транзитного номера в нарушение целей, установленных действующим законодательством Российской Федерации; необоснованное продление момента регистрации транспорта и документальное сокращение периода эксплуатации; использование транспорта без регистрации на территории хозяйствующего субъекта.

В заключение обосновывается вывод о том, что противодействие налоговым правонарушениям в транспортной сфере, совершаемым вышеперечисленными способами, может быть достигнуто вследствие повышения контроля и взаимодействия правоохранительных и налоговых органов, обеспечивающего установление чёткого соответствия формально закреплённых условий эксплуатации транспорта фактическим условиям, выявление и устранение криминогенных факторов.

Ключевые слова: Юриспруденция, налоги, сборы, правонарушение, преступление, ответственность, принципы, налогоплательщики, выгода, сделка

В соответствии с установленной в Налоговом кодексе Российской Федерации классификацией налогов по территориальному принципу транспортный налог отнесён к числу региональных налогов, что предопределяет наличие полномочий органов государственной власти субъектов Российской Федерации по установлению основных элементов данного налога: ставки налога, порядка и сроков его уплаты, налоговых льгот и оснований их использования налогоплательщиком.

Плательщиками транспортного налога признаются организации и граждане, на

имя которых соответствующее признакам объекта налогообложения транспортное средство зарегистрировано. Уплата налога и авансовых платежей производится по месту нахождения транспортных средств в порядке и сроки, которые установлены законами субъектов Российской Федерации (глава 28 Налогового кодекса Российской Федерации). Порядок уплаты транспортного налога постоянно корректируется и уточняется. Согласно Федеральному закону от 28 ноября 2009 г. № 282-ФЗ «О внесении изменений в главы 22 и 28 части второй Налогового кодекса

Российской Федерации» налоговые ставки по транспортному налогу разрешено увеличивать (уменьшать) не более чем в десять раз¹. Таким образом, на законодательном уровне обеспечена система адаптации условий уплаты транспортного налога сложившейся в том или ином регионе социально-экономической ситуации.

В то же время, несмотря на указанные условия, налоговые правонарушения в транспортной сфере продолжают совершаться.

Анализ правоприменительной практики последних десятилетий позволяет констатировать, что большинство налоговых правонарушений совершается плательщиками транспортного налога посредством действий, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды.

Общепринятой в науке налогового права² является позиция, согласно которой под необоснованной налоговой выгодой надлежит понимать выгоду, извлечённую налогоплательщиком вследствие совершения «мнимой» сделки, то есть сделки, истинной целью которой является несоблюдение действующего законодательства Российской Федерации, в данном случае – налогового закона.

Актуальность вопроса преодоления налоговых правонарушений в транспортной сфере, тенденция которых характеризуется постоянным ростом, способствовала тому,

что определение признаков первых стало предметом рассмотрения высших судебных органов страны.

Так, в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» указывается, что налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера). Налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

При этом Высший арбитражный суд указывает, что возможность достижения того же экономического результата с меньшей налоговой выгодой, полученной налогоплательщиком путем совершения других предусмотренных или не запрещенных законом операций, не является основанием для признания налоговой выгоды необоснованной³.

В результате обобщения значительного объёма судебной практики Высшим арбитражным судом Российской Федерации были установлены следующие признаки необоснованности налоговой выгоды:

– невозможность реального осуществления налогоплательщиком указанных операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономи-

¹ См.: Парламентская газета. – 2009. – № 65-66.

² Куксин И.Н. Налогообложение и налоговая политика в России / И.Н. Куксин. – М.: Граница, 1997. – С. 83; Макаров Д.Г. Теневая экономика и уголовный закон / Д.Г. Макаров. М.: Юрлитинформ, 2003. – С. 76; Налоговое расследование: Экспериментальный учебник для юридических и экономических вузов и факультетов / Под общ. ред. Ю.Ф. Кваши. – М.: Всероссийская государственная налоговая академия, 2000. – С. 64; Шишко И.В. Экономические правонарушения. Вопросы юридической оценки и ответственности / И.В. Шишко. – СПб: Издательство Р. Асланова «Юридический центр Пресс», 2004. – С. 188; Архиперейский А.Б. Судебные гарантии при переквалификации сделок налоговым органом / А.Б. Архиперейский // Ваш налоговый адвокат. – 2007. – № 11. – С. 121 и др.

³ См.: П. 3-4 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Вестник Высшего арбитражного суда Российской Федерации. – 2006. – № 12.

чески необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг;

– отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств;

– учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды, если для данного вида деятельности также требуется совершение и учет иных хозяйственных операций;

– совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета.

В случае наличия особых форм расчетов и сроков платежей, свидетельствующих о групповой согласованности операций, суду необходимо исследовать, обусловлены ли они разумными экономическими или иными причинами (деловыми целями).

Следующие обстоятельства в совокупности и взаимосвязи с обстоятельствами, указанными выше, могут быть признаны обстоятельствами, свидетельствующими о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды:

– создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции;

– взаимозависимость участников сделок;

– неритмичный характер хозяйственных операций;

– нарушение налогового законодательства в прошлом;

– разовый характер операции;

– осуществление операции не по месту нахождения налогоплательщика;

– осуществление расчетов с использованием одного банка;

– осуществление транзитных платежей между участниками взаимосвязанных хозяйственных операций;

– использование посредников при осуществлении хозяйственных операций.

Если суд на основании оценки представленных налоговым органом и налогоплательщиком доказательств придет к выводу о том, что налогоплательщик для целей налогообложения учел операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, суд определяет объем прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции.

При изменении юридической квалификации гражданско-правовых сделок (ст. 45 Налогового кодекса Российской Федерации) сделки, не соответствующие закону или иным правовым актам (ст. 168 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ)), мнимые и притворные сделки (ст. 170 ГК РФ) признаются недействительными.

Установление судом наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели) в действиях налогоплательщика осуществляется с учетом оценки обстоятельств, свидетельствующих о его намерениях получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

При этом налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели. Поэтому если судом установлено, что главной целью, преследуемой налогоплательщиком, являлось получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды в отсутствие намерения осуществлять реальную экономическую деятельность, в признании обоснованности ее получения может быть отказано.

Применительно к транспортному налогу, помимо вышеприведенных признаков и об-

стоятельств, направленность действий налогоплательщика на получение необоснованной налоговой выгоды, как показал анализ судебного-следственной и прокурорской практики, проявляется также в применении следующих специфических, присущих именно данному виду противоправной деятельности, способов уклонения от уплаты:

Не обоснованная реальной экономической деятельностью регистрация транспорта в субъекте Российской Федерации, установившем наиболее низкую налоговую ставку.

Ставки транспортного налога в субъектах Российской Федерации существенно различаются. Например, по состоянию на декабрь 2011 г. ставка налога для грузового автомобиля с мощностью двигателя более 250 л.с. в субъектах варьируется от 12 до 85 рублей за 1 л.с. Соответственно компания, эксплуатирующая грузовой автомобиль с мощностью двигателя 400 л.с., уплатит в Москве 18 000 рублей (45 рублей x 400 рублей/л.с.), а в Нижегородской области – 34 000 рублей (85 рублей x 400 рублей/л.с.). Разница значительна, особенно когда организация обладает не одним, а несколькими автомобилями.

В этой связи, как было выявлено в арбитражной практике, с целью незаконной минимизации налогооблагаемой базы организации, имеющие транспортные средства, специально открывают в нужном субъекте своё обособленное подразделение и регистрируют в нём транспорт на постоянной основе⁴.

Незаконной данная деятельность признаётся по той причине, что никакой экономической деятельности организация в данном регионе не осуществляет, что противоречит ст. 11 Налогового кодекса Российской Федерации,

предписывающей в качестве важнейшего признака территориально обособленного подразделения, созданного на законных основаниях, наличие оборудованных стационарных рабочих мест на срок более одного года.

Характерным показателем данного способа уклонения от уплаты транспортного налога является также то, что транспорт, зарегистрированный в регионе с пониженной налоговой ставкой, фактически не эксплуатируется в нём. Таким образом, регистрация транспорта в соответствующем регионе будет носить фиктивный характер.

Использование транзитного номера в нарушение целей, установленных действующим законодательством Российской Федерации.

В соответствии с действующим налоговым законодательством России плательщиком транспортного налога признаётся лицо, на которое зарегистрирован транспорт (ст. 357 НК РФ). Как показал анализ правоприменительной практики, с целью неуплаты транспортного налога недобросовестные налогоплательщики уклоняются от регистрации транспорта в установленном законом порядке. Как правило, подобное нарушение проявляется в применении транзитного номера в качестве регистрационного знака вопреки целям, закреплённым в действующем законодательстве (см. Приказ МВД России от 24 ноября 2008 г. № 1001).

Согласно названному Приказу МВД № 1001, знак «Транзит» присваивается транспортным средствам и предназначен для случаев, когда незарегистрированный автомобиль следует к месту будущей регистрации, например, после его продажи. «Транзитки», как правило, выдаются, подразделением ГИБДД. Срок действия регистрационного знака «Транзит» составляет от 5 до 20 суток с возможностью его продления или замены знака в любом из подразделений ГИБДД независимо от региона. Анализ правоприменительной практики показывает, что нарушения в данной сфере про-

⁴ См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 19.06.2012 № 78/12 по делу № А56-5139/2011; Постановление Президиума ВАС РФ от 07.06.2012 № 14344/11 по делу № А73-12291/2010 и др.

являются в подчас необоснованном продлении использования знака «Транзит» и его замене, что в конечном счёте способствует уклонению налогоплательщиком от уплаты транспортного налога в течение длительного времени⁵.

Как представляется, с целью превенции возможности применения налогоплательщиками данного способа уклонения от уплаты транспортного налога необходимо внести изменения в названный Приказ МВД, связанные с повышением эффективности контроля за присвоением транспортным средствам знака «Транзит» и установлением запрета на замену транзитного номера. Продление же действия транзитного номера должно осуществляться в исключительных случаях в строго установленном законом (подзаконным актом) порядке. Подобные основания также должны быть приведены в приказе МВД, и перечень первых должен носить исчерпывающий характер.

Необоснованное продление момента регистрации транспорта и документальное сокращение периода эксплуатации.

В соответствии с действующим налоговым законодательством России организация уплачивает транспортный налог за все месяцы, в течение которых транспорт был зарегистрирован на данную организацию. При этом месяц регистрации, а также месяц снятия транспорта с учёта принимаются за полные месяцы (п. 3 ст. 362 НК РФ). С целью противоправного занижения налоговой базы по транспортному налогу организация, приобретая автомобили в конце месяца, до начала следующего месяца эксплуатирует их с транзитным номером или вообще без регистрации. Снимаются же автомобили с учёта недобросовестными налогопла-

тельщиками в конце месяца, предшествующего месяцу, в котором фактическая эксплуатация данных автомобилей указанной организацией была прекращена, в то время как по закону фактическое и юридическое прекращение эксплуатации транспортного средства должны совпадать во времени. Приведём пример.

20 февраля ООО «ОмегаБи» приобрела грузовики с двигателями мощностью 400 л.с., а продала их 5 октября. При этом ООО «ОмегаБи» должна была зарегистрировать транспорт в ГИБДД и впоследствии снять его с учёта **в день совершения сделок**, а сумма транспортного налога для данной организации должна была составить 19 500 рублей за каждый грузовик ((400 л.с. x 65 рублей/л.с.) : 12 месяцев x 9 месяцев). Однако в обход требований действующего законодательства организация отложила момент постановки на учёт до 1 марта, а момент снятия с учёта – установила на 31 сентября, в результате чего фактический период эксплуатации был необоснованно уменьшен на два месяца, а сумма транспортного налога была снижена до 15 167 рублей ((400 л.с. x 65 рублей/л.с.) : 12 месяцев x 7 месяцев). Незаконная экономия на налоге за каждый грузовик составила 4333 рублей (19 500 рублей – 15 167 рублей), что привело к причинению ущерба бюджету.

Использование транспорта без регистрации на территории хозяйствующего субъекта.

Как показал опрос сотрудников налоговых органов субъектов Российской Федерации (г. Москва, Краснодарский край, Ставропольский край, Ростовская область, Астраханская область и т.д.), данный способ уклонения от уплаты транспортного налога является наиболее распространённым. Налогоплательщики, уклоняющиеся от уплаты налога, полагают, что поскольку соответствующий транспорт не принимает участия в движении по дорогам общего пользования, его эксплуатация на территории компании не привлекает внимания

⁵ См.: Постановление ФАС Московского округа от 24 мая 2012 г. № КГ-А41/4975-11 по делу № А41-24869/11; Постановление ФАС Уральского округа от 11 октября 2011 г. № Ф09-2585/11-С1 по делу № А60-30393/2010-С6; Постановление ФАС Центрального округа от 3 июня 2011 г. по делу № А14-10689/2009/39/9Б и др.

автоинспекции. В то же время подобного рода нарушения всё чаще выявляются в практике налоговых органов, что влечёт применение налоговых санкций в отношении недобросовестных налогоплательщиков. Нормы главы 28 НК РФ, регламентирующие порядок исчисления и уплаты транспортного налога, распространяют своё действие на все виды транспорта, как участвующего, так и не участвующего в дорожном движении. В этой связи «искусственные», не основанные на законе исключения из данного перечня признаются противоправными и влекут взыскание недоимок, пени и штрафов.

Противодействие налоговым правонарушениям в транспортной сфере, совершаемым вышеперечисленными способами, может быть достигнуто вследствие повышения контроля и взаимодействия правоохранительных и налоговых органов, обеспечивающего установление чёткого соответствия формально закреплённых условий эксплуатации транспорта фактическим условиям, выявление и устранение криминогенных факторов.

Библиография:

1. Архиерейский А.Б. Судебные гарантии при переквалификации сделок налоговым органом / А.Б. Архиерейский // Ваш налоговый адвокат. – 2007. – № 11.
2. Куксин И.Н. Налогообложение и налоговая политика в России / И.Н. Куксин. – М.: Граница, 1997.

3. Макаров Д. Г. Теневая экономика и уголовный закон / Д.Г. Макаров. М.: Юрлитинформ, 2003.
4. Налоговое расследование: Экспериментальный учебник для юридических и экономических вузов и факультетов / Под общ. ред. Ю.Ф. Кваши. – М.: Всероссийская государственная налоговая академия, 2000.
5. Шишко И.В. Экономические правонарушения. Вопросы юридической оценки и ответственности / И.В. Шишко. – СПб: Издательство Р. Асланова «Юридический центр Пресс», 2004.

References (transliteration):

1. Arkhiereyskiy A.B. Sudebnye garantii pri perekvalifikatsii sdelok nalogovym organom / A.B. Arkhiereyskiy // Vash nalogovyy advokat. – 2007. – № 11.
2. Kuksin I.N. Nalogooblozhenie i nalogovaya politika v Rossii / I.N. Kuksin. – М.: Granitsa, 1997.
3. Makarov D. G. Tenevaya ekonomika i ugovolnyy zakon / D.G. Makarov. М.: Yurlitinform, 2003.
4. Nalogovoe rassledovanie: Eksperimental'nyy uchebnik dlya yuridicheskikh i ekonomicheskikh vuzov i fakul'tetov / Pod obshch. red. Yu.F. Kvashi. – М.: Vserossiyskaya gosudarstvennaya nalogovaya akademiya, 2000.
5. Shishko I.V. Ekonomicheskie pravonarusheniya. Voprosy yuridicheskoy otsenki i otvetstvennosti / I.V. Shishko. – SPb: Izdatel'stvo R. Aslanova «Yuridicheskij tsentr Press», 2004.