

АДМИНИСТРАТИВНО-ПРАВОВОЕ ПРОТИВОДЕЙСТВИЕ УКЛОНЕНИЮ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ ХОЗЯЙСТВУЮЩИМИ СУБЪЕКТАМИ ЧЕРЕЗ ЗЛОУПОТРЕБЛЕНИЕ ОПТИМИЗАЦИЕЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

<https://doi.org/10.33874/2072-9936-2022-0-3-27-33>

Рассматривая заявленную в названии статьи тему, автор выявил малое внимание к проблемам уклонения от уплаты налогов со стороны академической науки за последние пять лет в противовес активным попыткам научных исследований со стороны молодых ученых, магистрантов и студентов. С одной стороны, допустимо предположить, что наличие у налоговых органов свыше 20 информационных комплексов (самые известные – АИС «Налог» и АСК «НДС-2»), позволяющих инспекторам выявлять схемы незаконного ухода от налогов, оставило заявленную проблему в качестве разрешенной, однако в контексте вступления в силу Федерального закона от 9 марта 2022 г. № 51-ФЗ «О внесении изменений в статьи 140 и 144 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации», возвратившего существовавший до осени 2014 г. порядок возбуждения уголовных налоговых дел (ст. 198–199.2) только с подачи налоговых органов, появился переход от оперативно-следственного порядка выявления рассматриваемых правонарушений к административному. Целью составившего основу данной статьи исследования было определение эффективных средств административно-правового противодействия злоупотреблению оптимизацией налогов. Предметом исследования явились те проблемы, с которыми налоговые органы сталкиваются при проведении камеральных и выездных налоговых проверок хозяйствующих субъектов, использующих оптимизацию налогообложения в целях ее минимизации. При рассмотрении названных проблем использовался широкий спектр методов, среди которых следует выделить логический, системно-структурный, а также формально-юридический. Названные методы позволили установить основные факторы проявления допустимой (правомерной) оптимизации налогов и уклонения от них. Использование упомянутых методов дало возможность сформулировать ряд рекомендаций по выявлению и противодействию неправомерному использованию налоговой оптимизации в ущерб бюджета РФ и налоговой системы. В результате проведенного исследования были сделаны выводы о необходимости повышения внимания налоговых органов к налоговой оптимизации как форме потенциального злоупотребления правом в целях уклонения от уплаты налогов. Отмеченный вывод подкреплен обзором наиболее распространенных форм налоговой оптимизации, которые могут выступать в качестве уклонения от уплаты налогов.

МАКСИМОВ

Александр Александрович

кандидат юридических наук, доцент
кафедры государственно-правовых
дисциплин Северного института
(филиала) Всероссийского
государственного университета
юстиции (РПА Минюста России)
(г. Петрозаводск)

aleksandr-law@mail.ru

**Уклонение от уплаты налогов;
минимизация налогов;
налоговая оптимизация;
уход от налогов;
обход налогов;
аутстаффинг;
необоснованная выгода;
трансфертное
ценообразование**

Alexander A. MAKSIMOV

Candidate of Legal Sciences,
Associate Professor, Department
of State and Legal Disciplines,
Northern Institute (Branch)
of All-Russian State University
of Justice
(Petrozavodsk)
aleksandr-law@mail.ru

**Tax evasion;
tax minimization;
tax optimization;
tax avoidance;
outstaffing;
unjustified benefit;
transfer pricing**

**ADMINISTRATIVE AND LEGAL COUNTERACTION
TO TAX EVADIATION BY BUSINESS ENTITIES THROUGH
THE ABUSE OF TAX OPTIMIZATION**

Considering the topic stated in the title of the article, the author revealed little attention to the problems of tax evasion by academic science over the past 5 years, as opposed to active attempts at scientific research by young scientists, undergraduates and students. On the one hand, it is acceptable to assume that the presence of more than 20 information complexes in the tax authorities (the most famous AIS "Nalog" and ASK "VAT-2"), allowing inspectors to identify schemes for illegal tax evasion left the stated problem as resolved, but in the context the entry into force of Federal Law No. 51-FZ of 9 March 2022 "On Amending Articles 140 and 144 of the Code of Criminal Procedure of the Russian Federation", which returned the procedure for initiating criminal tax cases that existed until autumn 2014 (Articles 198–199.2) only from filing by the tax authorities, there was a transition from the operational-investigative procedure for identifying the offenses in question to the administrative one. The purpose of the study that formed the basis of this article was to determine effective means of administrative and legal counteraction to the abuse of tax optimization. The subject of the study was the problems that the tax authorities face when conducting desk and field tax audits of business entities that use tax optimization in order to minimize it. When considering these problems, a wide range of methods was used, among which logical, system-structural, and also formal-legal methods should be distinguished. These methods made it possible to establish the main factors of the manifestation of permissible (lawful) tax optimization and tax evasion. The use of these methods made it possible to formulate a number of recommendations for identifying and countering the unlawful use of tax optimization to the detriment of the RF budget and the tax system. As a result of the study, conclusions were drawn about the need to increase the attention of tax authorities to tax optimization as a form of potential abuse of law in order to evade taxes. The noted conclusion is supported by a review of the most common forms of tax optimization that can act as tax evasion.

Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов является закрепленным в Конституции РФ императивом. Неисполнение данной обязанности влечет за собой наказание, предусмотренное как непосредственно налоговым законодательством, так и административным и уголовным.

Однако, несмотря на развитие экономических отношений в стране, совершенствование законодательства, а также форм деятельности административно-публичных органов, уклонение от уплаты налогов традиционно сохраняется в качестве обычного явления для российского правового сознания. Оно стало неотъемлемым элементом правовой жизни любого налогоплательщика, в особенности тех лиц, которые занимаются хозяйственной деятельностью, т.е. предпринимательством, в той или иной форме [3, с. 137–140]. В рамках настоящей статьи не представляется необходимым анализировать причины

уклонения от уплаты налогов – они объективно ясны и упираются в субъективные корыстные цели и имеют свое денежно-финансовое выражение.

Одновременно с этим негативные последствия сложившегося положения вещей не требуют дополнительной аргументации – использование различных противоправных схем по сокращению налогового бремени подрывает экономическое благосостояние РФ и, как следствие, внутреннюю политику государства.

Примечательно, что на данный момент в России, по данным Министерства финансов РФ, собирается около 98% налогов и сборов при общепринятом мировом показателе в 95% [4, с. 197–202]. Это является, несомненно, хорошим результатом деятельности административно-публичных органов, но не стоит забывать, что суть уклонения от уплаты налогов заключается не столько в фактической неуплате

уже исчисленного налога (на который при неуплате начисляется пеня), сколько в сокрытии налогооблагаемой базы, получении необоснованной налоговой выгоды, налоговых льгот и иных выгод. Не стоит забывать и про теневой сектор экономики, налоги и сборы с которого при их взимании превысили бы доходы от налогов и сборов с добросовестных хозяйствующих субъектов. Согласно оценкам различных экспертов и данным официальной статистики (в том числе Центрального банка РФ) объем теневой экономики в России за последнее пятилетие (2017–2022 гг.) колеблется от 12% до 35% валового внутреннего продукта (ВВП) с выделяющейся неоднородностью по сферам хозяйствования [9] ввиду отсутствия унификации методики подсчетов.

Как отмечает Д. М. Амиралиева, «ключевыми последствиями уклонения от уплаты налогов выступают: снижение поступлений в бюджет, нарушение принципа социальной справедливости, финансовый ущерб социальным обязательствам государства» [1, с. 42–47].

Уклонение от уплаты налогов по своему содержанию, которое закреплено в Уголовном кодексе РФ, имеет две смысловых формы-способа: *умышленного действия* путем включения в налоговую декларацию (расчет) или иные документы заведомо ложных сведений и *умышленного бездействия*, выражающегося в умышленном непредставлении налоговой декларации (расчета) или иных указанных документов. Между обоими способами условно стоит знак равенства, что дополнительно было подтверждено постановлением Пленума Верховного Суда РФ от 26 ноября 2019 г. № 48.

Однако подобный подход несколько искажает действительность. Непредставление налоговой отчетности по сути является «уходом от налогов», носит явный, открытый характер (это указанные выше 2% несобираемых налогов), в результате данного умышленного бездействия налоговыми органами происходит достаточно быстрое выявление нарушителя – согласно подп. 1 п. 3 ст. 76 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ) по истечении 20 дней возможно применять блокировку расчетного счета организации, причем в беззвездительном порядке.

С другой стороны, искажение отчетности путем включения в нее заведомо ложных сведений выступает «обходом налогов», которое носит неявный, латентный характер и подлежит выявлению налоговыми органами в рамках административных процедур. Данная деятельность требует профессиональных знаний и навыков, объективной первичной информации, а также использования информационно-аналитических систем.

При этом важно отметить, что деятельность хозяйствующих субъектов вариативна и отмеченная

противоправная латентная деятельность очень тесно переплетена с таким законным финансово-правовым явлением, как минимизация налогов.

Налоговая минимизация – это максимальное снижение всех налогов, подлежащих уплате хозяйствующим субъектом в соответствующий бюджет и априори не являющаяся полностью незаконной, так как традиционно существует в двух формах: правомерной (налоговая оптимизация) и неправомерной (уклонение от уплаты налогов). Особое значение следует придать тому, что минимизация налогового бремени может быть направлена как на отчетный налоговый период (периоды), так и на налогообложение всей хозяйствующей деятельности в целом.

Налоговая оптимизация, по мнению Е. М. Ануфриевой, является «формой снижения размера налоговых обязательств посредством целенаправленных планомерных действий налогоплательщика, включающих в себя использование всех предоставленных законодательных льгот, приемов и механизмов, а также действий, направленных на правомерный обход налогов, рассчитанных на длительный срок (несколько отчетных периодов)» [2, с. 35–41].

Оптимизация налоговой нагрузки хозяйствующего субъекта тесно связана с налоговым планированием, которое основано на использовании льгот, зафиксированных в НК РФ, а также способов и приемов бухгалтерского учета, закрепленных в законодательных и нормативных актах, в стандартах (ПБУ или РСФО/МСФО) бухгалтерского учета, т.е. является легитимным. Стоит отметить, что некоторыми исследователями [3] проблем уклонения от уплаты налогов активно предлагается минимизация налоговых льгот как одного из самых распространенных «коридоров» по осуществлению противоправной минимизации налогов, что не выдерживает критики, так как злоупотребление субъектами правоотношений существующими законодательными преференциями не может служить отмене последних ввиду явного противоречия подобного подхода принципам права.

Ю. В. Кондратенко отмечает следующие черты правомерной налоговой оптимизации, с которыми, безусловно, следует согласиться [6, с. 275–279]:

во-первых, получение обоснованной налоговой выгоды;

во-вторых, осуществление добросовестных законных учетных операций;

в-третьих, достижение увеличения финансовых показателей организации.

В противовес, неправомерная минимизация налогов имеет прямо противоположные черты, так как налоговая выгода может быть необоснованной, операции носят сомнительный характер, а также имеет место превалирование личных (персональных) выгод над корпоративными.

Все формы уклонения от уплаты налогов хозяйствующими субъектами условно можно разделить на следующие группы:

1) *административные*:

- злоупотребление правом на изменение юридического адреса организации;
- неправомерное ведение хозяйственной деятельности;
- использование недопустимого структурирования организации;

2) *бухгалтерские*:

- связанные с сокрытием выручки или дохода;
- связанные с использованием фондов предприятий;
- связанные с использованием расчетных счетов;
- манипуляции с расходами, применяемые для целей налогообложения;

3) *кадровые*:

- изменение формального числа сотрудников;
- изменение субъектного состава сотрудников путем включения (в том числе формального) льготных и (или) особых категорий граждан;

4) *криминальные*:

- подделка финансово-расчетных документов;
- подделка правоустанавливающих и иных документов организации;
- фальсификации;

5) *финансовые*:

- несоблюдение порядка регистрации и хранения денежных средств;
- осуществление финансовых операций с использованием электронных денег;
- ведение интернет-торговли с сокрытием или фальсификацией электронных транзакций;
- личные финансовые злоупотребления.

Налоговые органы достаточно активно проработали все существующие и возможные схемы уклонения от уплаты налогов и расширяют имеющий накопленный опыт, однако наибольшей проблемой современности является дифференциация уклонения от уплаты налогов с налоговой оптимизацией.

На сегодняшний день наиболее распространены формами оптимизации налогового бремени выступают трансфертное ценообразование, использование офшорных схем, необоснованная налоговая выгода и аутстаффинг.

Трансфертное ценообразование – наиболее простой и распространенный способ минимизации налогового бремени. Применяется в основном крупными компаниями, имеющими разветвленный вертикальный аппарат (чаще всего холдинги и компании с мультидивизиональной системой управления). Заключается данный способ в реализации товаров и услуг так называемыми взаимозависимыми лицами по внутренним, меньшим, чем на рынке, ценам. Как отмечают

В. В. Попов и Е. Г. Тришина, «вышеуказанный способ ценообразования не является отрицательным аспектом деятельности налогоплательщиков, так как установление таких цен важно для подобных хозяйствующих субъектов для цели эффективного перераспределения денежных средств и более четкого контроля за их перемещением внутри всей организации» [7, с. 238–244].

Раздел V.1 НК РФ, регулирующий порядок выявления взаимозависимых лиц, а также контроль над сделками, проводимыми данными организациями, оставил открытым список «взаимозависимых лиц», что породило неоднородность судебной практики ввиду слишком широких рамок для применения закона.

Несмотря на потенциальные риски оказания негативного воздействия от излишнего налогового влияния на крупные компании, представляются целесообразными установление квотирования трансфертных сделок, введение института денежных отчислений в бюджет РФ за каждую такую сделку, а также обязательная оценка в отношении производимой как разовой, так и регулярной сделки на предмет существенного изменения ее стоимости по отношению к рыночной.

Ведение предпринимательской деятельности в государствах и на территориях с особым (упрощенным) порядком налогообложения. Вторым по популярности и формально не запрещенным способом оптимизации налогов является регистрация предпринимательства в странах, где налогообложение упрощено или попросту отсутствует. Приказ Минфина России от 13 ноября 2007 г. № 108н закрепляет список из 40 офшоров, действующих поныне. Конфиденциальность операций, совершаемых в вышеуказанных странах, способствуют уходу выгодоприобретателей по проводимым сделкам от налогов в своей стране.

Противостоит данному способу оптимизации налогов Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам от 25 января 1998 г., предусматривающая базовым механизмом противодействия активное сотрудничество налоговых органов стран, ратифицировавших Конвенцию. Однако стоит отметить, что данный способ оптимизации налогов за последние годы (2020–2022 гг.) начал активно сокращаться ввиду снижения товарооборота между странами и санкционной политики.

Противодействие офшорному снижению налогового бремени возможно через финансовый и валютный мониторинг, а также такой достаточно эффективный механизм, как контроль за иностранным налоговым резидентством и иностранными компаниями, активно контактирующими с российскими предпринимателями. Имеет место развитие идеи контролируемых сделок, предусмотренных ст. 105.14 НК РФ, в сторону снижения порога суммового дохода за отчетный год.

Необоснованная налоговая выгода. Постановлением Высшего Арбитражного Суда РФ от 26 декабря 2006 г. № 53 был введен термин «необоснованная налоговая выгода», сменив существовавшие до этого такие термины, как «недобросовестный налогоплательщик» и «злоупотребление правом», которые, кстати, также не были закреплены законодательно.

Необоснованная налоговая выгода – это денежные средства, полученные путем заключения соглашения, результатом которого контрагенты по нему видели лишь минимизацию своих расходов, а именно налоговых отчислений.

Высший Арбитражный Суд РФ определил «необоснованную налоговую выгоду» как положение, при котором учет хозяйственных операций для целей налогообложения производится без привязки к экономической обоснованности, либо производится учет операций, цель и результат которых не обусловлен разумными экономическими или иными причинами (п. 3 Постановления). Кроме того, выгода признается необоснованной, если она получена налогоплательщиком в отрыве от его текущей хозяйственной деятельности, а также если контрагент налогоплательщика уклоняется от уплаты налогов, о чем последний знал заранее.

Основной формой создания необоснованной налоговой выгоды является структурирование организации (бизнеса), которое может быть направлено, с одной стороны, на минимизацию налогового бремени через аффилированные (дочерние) организации, а с другой стороны, на искусственное дробление организации (бизнеса) для получения налоговых льгот или применения особых налоговых режимов (в частности, плательщики ЕНВД освобождены от налога на прибыль организаций и НДС) [5, с. 32–39].

Противодействием подобным формам оптимизации налогов выступает анализ финансово-хозяйственной деятельности всех взаимосвязанных с организацией субъектов предпринимательства (контрагентов) в целях выявления фактов, подтверждающих, что они созданы не для осуществления предпринимательской деятельности либо являются «фиктивными».

В связи с тем, что незаконное образование юридического лица и незаконное использование документов для его образования криминализированы и являются достаточно яркой формой уклонения от уплаты налогов, создание дочерних организаций и филиалов в целях оптимизации налогов выступает распространенным явлением. Поэтому ключевой показатель и ориентир для определения того, является ли подобное структурирование правомерным, – критерий достижения компанией подобными действиями деловых целей. Например, самостоятельность хозяйствования каждого взаимозависимого лица, от-

сутствие признаков единого производственного процесса у указанных субъектов, фактическое соблюдение требований налогового законодательства – все это позволит признать выгоду, полученную при таком разделении, обоснованной.

В данном случае дополнительным фактором противодействия подобным формам оптимизации налогов выступает оценка во всех частях раздробленной компании степени единства кадрового состава, степени единства производственного процесса, а также близости контрактного взаимодействия участников сделок между организациями.

Представляется, что главным фактором противодействия раздробленности и структурированности компаний выступает создание экономически неблагоприятных условий регистрации каждой последующей организации одним и тем же учредителем (сокращение множественных учредителей) через галопирующее нарастание размера государственной пошлины за регистрацию каждой дополнительной организации, а также ужесточение ответственности иных лиц при выявлении факта взаимозависимости в противоправных целях, если их вина также будет доказана [10].

Аутстаффинг в классическом понимании – не обоснованное экономическими причинами оперирование трудовыми ресурсами зависимых друг от друга организаций. Заключается оно в переводе некоторого количества сотрудников проверяемого налогоплательщика в подконтрольные ему организации, без смены их трудовой функции и места работы.

Субъектами осуществления данной схемы являются организации с общим режимом налогообложения либо организации с упрощенной системой налогообложения, созданные и подконтрольные зачастую более крупному хозяйствующему субъекту.

Подобные действия приводят к искусственному увеличению расходов организации и тем самым сокращению налоговой базы (в данном случае прибыли), используемой для исчисления налога.

Методы противодействия аутстаффингу как части большего явления – заемного труда по-прежнему находятся в стадии формирования, так как, несмотря на запрет ст. 56.1 Трудового кодекса РФ (далее – ТК РФ) использования заемного труда, однозначного запрета на аренду персонала введено не было, что и практикуется по сей день в условиях норм гл. 53.1 ТК РФ.

Вступление в силу Федерального закона от 5 марта 2014 г. № 116-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» означало процесс регламентации отношений заемного труда, направленной на создание устойчивых и прозрачных правовых связей между субъектом, направившим работников, и субъектом их принявшим. Это создает почву для более эффективного контро-

ля над данным видом деятельности в целях защиты прав и интересов работников, а также, что не менее важно, интересов государства в сфере налогов и сборов. Регистрация всех договоров о заемном труде поможет отследить действительную деловую цель в их содержании, а также, путем проверок, и на практике [8, с. 30–32].

По результатам проведенного исследования представляется целесообразным сделать следующие выводы:

во-первых, умышленные действия, направленные на включение в налоговую декларацию (расчет) или иные документы заведомо ложных сведений, носят скрытый характер, имеют противоправную природу и представляются более социально опасными по сравнению с умышленным бездействием, выражающимся

в умышленном непредставлении налоговой декларации (расчета) или иных указанных документов;

во-вторых, уклонение от уплаты налогов (обход налога) подлежит объективной дифференциации с налоговой оптимизацией хозяйственной деятельности организации;

в-третьих, налоговая оптимизация носит легитимный характер и наиболее распространенными ее формами являются трансфертное ценообразование, использование оффшорных схем, необоснованная налоговая выгода и аутстаффинг;

в-четвертых, действующее налоговое законодательство нуждается в расширении рычагов воздействия налоговых органов на субъектов хозяйственной деятельности в целях контроля за налоговой оптимизацией и сокращения объемов злоупотребления ей.

Пристатейный библиографический список

1. *Амиралиева Д. М.* Актуальные аспекты повышения эффективности системы налогового контроля : причины уклонения от уплаты налогов и пути их преодоления // Вестник Дагестанского государственного университета. Серия 3: Общественные науки. 2019. Т. 34. № 4.
2. *Ануфриева Е. М.* Понятие уклонения от уплаты налогов в системе налоговых отношений // Финансы и кредит. 2008. № 44 (332).
3. *Бугаев Е. Н.* Механизм уклонения от уплаты налогов в РФ : теоретические и практические пробелы в действующем законодательстве // Право и государство : теория и практика. 2019. № 7 (175).
4. *Довтаев С. Ш., Махмудова Т. Х.* Составляющие налоговой нагрузки в системе налогообложения РФ // Science Time. 2016. № 2 (26).
5. *Землянская И. С.* Необоснованная налоговая выгода : проблемы и практика применения // Финансовая аналитика : проблемы и решения. 2014. № 9.
6. *Кондратенко Ю. В.* К вопросу о разграничении понятия оптимизации налогообложения и уклонения от уплаты налогов в деятельности подразделений ЭБИПК МВД России // Вестник Нижегородской академии МВД России. 2015. № 1 (29).
7. *Попов В. В., Тришина Е. Г.* Уклонение от уплаты налогов как элемент правовой жизни общества (теоретико-правоприменительные аспекты) // Налоги. 2016. № 2.
8. *Степанов С. В.* Запрещение заемного труда, или Новый вид трудового обязательства : юридическая конструкция // Трудовое право в России и за рубежом. 2016. № 3.
9. Структура подозрительных операций и секторы экономики, формировавшие спрос на теневые финансовые услуги // Центральный банк Российской Федерации : сайт. URL: https://cbr.ru/today/resist/resist_sub/2021_1/ (дата обращения: 01.04.2022).
10. *Сухаренко А.* Однодневки возьмут на карандаш // эж-Юрист. 2016. № 6-7.

References

1. *Amiraliyeva D. M.* Actual Aspects of Improving the Efficiency of the Tax Control System: The Causes of Tax Evasion and Ways to Overcome Them. *Bulletin of Dagestan State University. Series 3: Social Sciences*. 2019. Vol. 34. No. 4.
2. *Anufrieva E. M.* The Concept of Tax Evasion in the System of Tax Relations. *Finance and Credit*. 2008. No. 44 (332).
3. *Bugaev E. N.* The Mechanism of Tax Evasion in the Russian Federation: Theoretical and Practical Gaps in the Current Legislation. *Law and State: Theory and Practice*. 2019. No. 7 (175).
4. *Dovtaev S. Sh., Makhmudova T. Kh.* Components of the Tax Burden in the Taxation System of the Russian Federation. *Science Time*. 2016. No. 2 (26).
5. *Zemlianskaia I. S.* Unreasonable Tax Benefit: Problems and Practice of Application. *Financial Analytics: Problems and Solutions*. 2014. No. 9.

6. *Kondratenko Iu. V.* On the Delimitation of the Concept of Tax Optimization and Tax Evasion in the Activities of Units of the EBIPK of the Ministry of Internal Affairs of Russia. *Bulletin of the Nizhny Novgorod Academy of the Ministry of Internal Affairs of Russia*. 2015. No. 1 (29).
7. *Popov V. V., Trishina E. G.* Tax Evasion as an Element of the Legal Life of Society (Theoretical and Law Enforcement Aspects). *Taxes*. 2016. No. 2.
8. *Stepanov S. V.* The Prohibition of Agency Work, or a New Type of Labor Obligation: A Legal Structure. *Labor Law in Russia and Abroad*. 2016. No. 3.
9. The structure of suspicious transactions and sectors of the economy that formed the demand for shadow financial services. URL: https://cbr.ru/today/resist/resist_sub/2021_1/ (date of the application: 01.04.2022).
10. *Sukharensko A.* One-Days Will Be Taken on a Pencil. *Ej-Lawyer*. 2016. No. 6-7.