

Ключевые слова:

НДС, налог на добавленную стоимость, фирма-однодневка, схема, недобросовестность, необоснованная налоговая выгода

К. Р. Шаповалова, аспирант

кафедры «Государственные доходы»
Академии бюджета и казначейства Минфина России
(e-mail: shapovalovakarina@yandex.ru)

Уход от налогов. Неизбежное зло или проблема контроля?

Несмотря на продолжающееся в последние годы совершенствование как налогового законодательства, так и налогового администрирования, схемы по уклонению от налогообложения продолжают существовать и по сей день. Разновидностей таких схем великое множество. Однако, несмотря на то что практически все они известны налоговым органам, такие схемы работают и, к сожалению, продолжают работать в России до тех пор, пока не будут проведены как значительные изменения законодательства в данной части, так и усиление администрирования со стороны налоговых органов.

В России из вновь регистрируемых компаний примерно половина создается по подложным документам и несуществующему адресу. По словам главы Департамента экономической безопасности и противодействия коррупции Торгово-промышленной палаты Российской Федерации Н. Гетмана, из 4,5 млн зарегистрированных отечественных предпринимательских структур добросовестно работают только 1,5 млн. Остальные формируют теневой сектор экономики, составляющий от 15 до 20 % ВВП России. До половины всех регистрируемых ежегодно фирм создается исключительно для участия в схемах по уходу от налогов и другой незаконной предпринимательской деятельности¹.

ОТМЫВАНИЕ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

Самой популярной из существующих схем по уходу от налогообложения по-прежнему остается схема с использованием «фирм-однодневок». В последние годы к нескольким известным торговым сетям, таким как «Эльдорадо», «Техносила», «Связной», налоговыми органами были предъявлены претензии в применении налоговых схем с использованием подобных фирм при приобретении товаров.

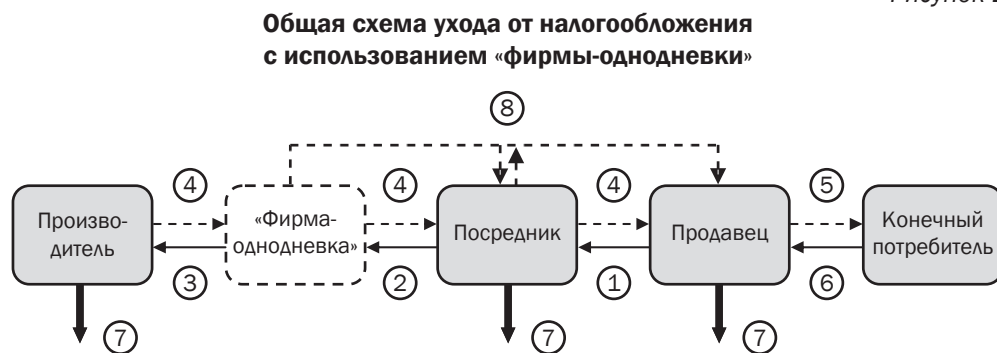
¹ Савенков А. В ТПП РФ обсудили проблему взыскания долгов с фирм-однодневок / Торгово-промышленная палата Российской Федерации (http://www.tpprf.ru/ru/news/about/archive/index.php?id_12=24015).

«Под "фирмой-однодневкой" в самом общем смысле понимается 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.»². Суть схемы с участием таких фирм сводится к искусственному включению их в цепочку хозяйственных связей. Уход от налогов происходит путем согласованных противоправных действий налогоплательщика и подконтрольной ему «фирмы-однодневки», которая формально обособлена от налогоплательщика, а на практике — нет.

Схема ухода от налогообложения

Существует несколько вариантов данной схемы, однако в целом она выглядит следующим образом (рис. 1)³:

Рисунок 1



Примечание: цифры обозначают последовательность действий (этапы).

Первый этап

Продавец перечисляет посреднику денежные средства (117 руб., в т. ч. НДС 17 руб. 85 коп.)⁴ за поставку товаров, выполнение работ, оказание услуг или передачу имущественных прав.

Второй этап

Посредник перечисляет «фирме-однодневке» денежные средства (116 руб., в т. ч. НДС 17 руб. 69 коп.) за поставку товаров, выполнение работ, оказание услуг или передачу имущественных прав.

Третий этап

«Фирма-однодневка» перечисляет производителю, иному юридическому лицу или индивидуальному предпринимателю денежные средства (40 руб., в т. ч. НДС 6 руб. 10 коп.) за поставку товаров, выполнение работ, оказание услуг или передачу имущественных прав.

Четвертый этап

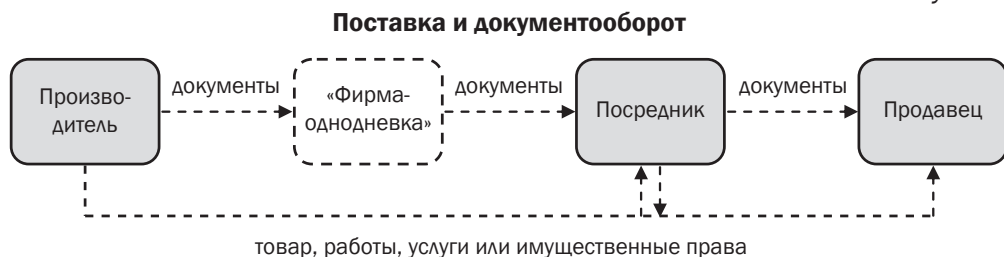
Производитель поставляет товар, выполняет работы, оказывает услуги или передает имущественные права продавцу напрямую или через посредника. Документальное подтверждение этих действий (первичные документы по сделке) продавец получает от посредника (рис. 2).

² Письмо Федеральной налоговой службы Российской Федерации № 3-7-07/84 от 11.02.2010 «О рассмотрении обращения».

³ Ниже рассмотрена схема уклонения от налогообложения товаров, облагаемых НДС по ставке 18 %.

⁴ Здесь и далее все указанные в примере суммы — условны.

Рисунок 2



Пятый этап

Продавец поставляет товары, выполняет работы, оказывает услуги или передает имущественные права, а также первичные документы конечному потребителю.

Шестой этап

Конечный потребитель производит оплату (118 руб., в т. ч. НДС 18 руб.) за поставку товаров, выполнение работ, оказание услуг или передачу имущественных прав.

Седьмой этап

Производитель, посредник и продавец перечисляют соответствующие суммы НДС, подлежащие уплате в бюджет (суммы НДС, исчисленного с реализации, уменьшенные на суммы налоговых вычетов) (рис. 3).

Рисунок 3



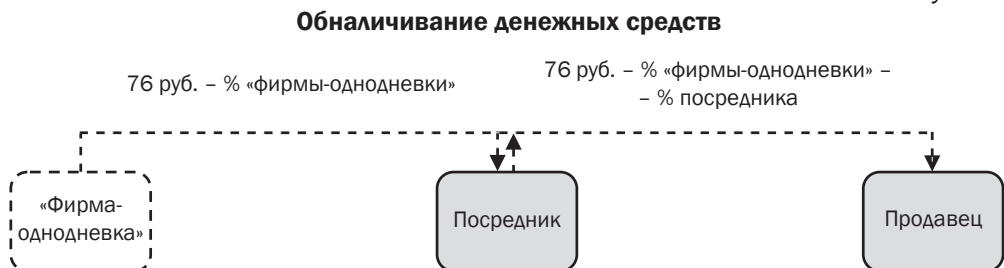
Итого потери бюджета: **11 руб. 59 коп.** = 18 руб. – 6 руб. 10 коп. – 16 коп. – 15 коп. Это сумма НДС, которую должна была заплатить в бюджет «фирма-однодневка».

Следует также отметить, что суммы налога на прибыль, подлежащие уплате в бюджет, также будут уменьшены при использовании данной схемы.

Восьмой этап

«Фирма-однодневка», используя банк-посредник, обналчивает денежные средства и передает их продавцу, оставляя себе определенный процент за свои «услуги» и «услуги» посредника (рис. 4).

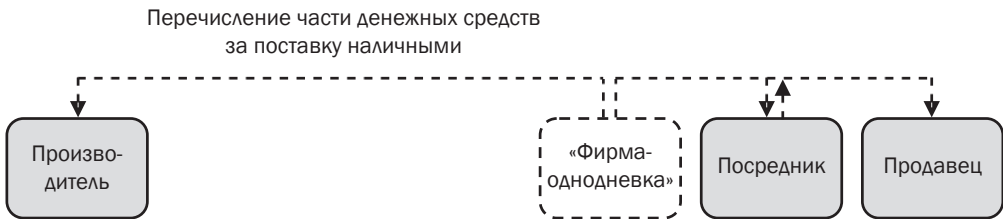
Рисунок 4



В схеме может быть также задействован производитель, который, используя вариант с «фирмой-однодневкой», уменьшает НДС исчисленный, в то время как остальные звенья цепочки (посредник и продавец) уменьшают налоговые вычеты. В данном случае схема будет выглядеть следующим образом (рис. 5):

Рисунок 5

Вариант схемы с участием производителя



Суммы перечисленных продавцу наличных денежных средств будут уменьшены не только на процент, полагающийся «фирме-однодневке» и посреднику, но также и на сумму денежных средств, подлежащую оплате наличными производителю.

Помимо приведенной выше схемы, недобросовестные налогоплательщики используют «фирмы-однодневки» или действующих через них посредников просто для обналичивания денежных средств. Организация по безналичному расчету перечисляет последним деньги по договору за оказание услуг, которые в реальности не будут оказываться и фактическое оказание которых проверить достаточно сложно. В то же время посредник или «фирма-однодневка» предоставляет покупателю «услуг» необходимое документальное подтверждение их оказания (т. е. акты, счета-фактуры и пр.). «Фирма-однодневка» обналичивает денежные средства в банке-посреднике, и организация получает сумму, перечисленную посреднику или «фирме-однодневке» за вычетом определенного процента, с которых не платит налоги. На практике организации обычно работают с несколькими фирмами, занимающимися обналичиванием. Это делается для того, чтобы минимизировать риски в случае встречных проверок и подозрений со стороны налоговых органов.

Стоимость услуг

По оценкам некоторых экспертов, за последние годы стоимость услуг по обналичиванию денежных средств через «фирмы-однодневки» выросла в несколько раз (с 1-2 % в начале 2000-х г. до 13-14 % в середине 2009 г.), что явилось реакцией на усиление контроля со стороны государственных органов за использованием таких схем.

При этом, по мнению экспертов, стоимость подобных услуг зависит от ряда параметров — сумма обналичивания, скорость (день, неделя, месяц и пр.) — и колеблется от 13-14 % при обналичивании небольших сумм в несколько сотен рублей до нескольких процентов при обналичивании нескольких сотен миллионов рублей⁵.

Распространение (масштабы)

Точных данных о рынке обналичивания денежных средств не существует, есть только оценки экспертов. Так, в 2006 г. Председатель Счетной палаты С. Степашин сообщил что, «по данным экспертов Счетной палаты, рынок «обналички» сопоставим с федеральным бюджетом»⁶. По мнению заместителя председателя Центробанка

⁵ Обналичка подешевела в два раза / Портал бизнес-новостей BFM.ru (<http://www.bfm.ru/articles/2009/03/18/obnalichivanie.html#>).

⁶ Трофимов А. Сергей Степашин: Отсечь щупальца криминалитета. Глава Счетной палаты считает необходимым пересмотреть срок давности по делам о фальшивых авизо / Независимая газета (http://www.ng.ru/economics/2006-09-28/5_stepashin.html).

В. Мельникова, в 2007 г. объем сомнительных операций с наличными сократился по сравнению с данными за 2006 г. на 8 % и составил около 1 трлн руб.⁷ По данным Торгово-промышленной палаты Российской Федерации, в настоящее время оборот «фирм-однодневок» составляет \$120–150 млрд ежегодно.

Из приведенных выше цифр по объему рынка незаконного обналичивания денежных средств можно сделать вывод, что российский бюджет недополучает ежегодно (в виде недопоступлений НДС и налога на прибыль) порядка \$50 млрд.

Наказание

В соответствии с действующим российским законодательством деятельность по созданию «фирмы-однодневки» может подпадать под ст. 171 «Незаконное предпринимательство» и 174 «Легализация (отмывание) денежных средств или иного имущества, приобретенных другими лицами преступным путем» Уголовного кодекса Российской Федерации (УК РФ).

Лицам, занимающимся незаконным обналичиванием денежных средств (в зависимости от способа совершения преступления, состава лиц и размера обналичиваемых денежных средств) грозит наказание в виде штрафа или лишения свободы. Максимальный срок наказания, предусмотренный за данное преступление, — лишение свободы на срок от семи до десяти лет со штрафом в размере до 1 млн руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до пяти лет либо без такового⁸.

Хотелось бы отметить, что число дел в отношении лиц, занимающихся отмыванием денежных средств, невелико (в отличие от размеров распространения данного вида деятельности). Еще меньше число приговоров о вынесении таким лицам наказания в виде лишения свободы.

Следует также отметить, что 9 апреля 2010 г. утратила свою силу ст. 173 УК РФ «Лжепредпринимательство». Именно по ней возбуждались дела по обналичиванию денежных средств. Одной из возможных причин этого решения могла стать трудность установления и доказывания причинно-следственной связи между созданием коммерческой организации и причиненным вследствие этого действия крупным ущербом и, как следствие, незначительная практика применения указанной статьи.

Юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям, использующим услуги «фирм-однодневок», грозит доначисление НДС, налога на прибыль (в некоторых случаях ЕСН), а также соответствующих сумм штрафов и пеней (если применимо). Более того, руководитель организации, главный бухгалтер, а также иные лица, причастные к уклонению от уплаты налогов, могут быть привлечены к ответственности в соответствии со ст. 198 «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица» и 199 «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации» УК РФ. Максимальный срок наказания за данное преступление предусматривает лишение свободы на срок до шести лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового⁹.

В отличие от количества судебных дел в отношении лиц, занимающихся отмыванием денежных средств через «фирмы-однодневки», количество возбужденных (как уголовных, так и административных) дел в отношении данной категории недобросовестных налогоплательщиков достаточно велико.

⁷ Центробанк огласил процент обналички / Деловой Петербург (<http://www.dp.ru/Default2.aspx?ArticleID=7FE44A3F-8CC7-4C48-ACC1-FC3E89D07699>).

⁸ УК РФ, ст. 174, п. 4.

⁹ Там же, ст. 199, п. 2.

ПОНЯТИЕ «НЕДОБРОСОВЕСТНОСТЬ» В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ

Несмотря на то, что критерий добросовестности так или иначе используется судами при оценке действий налогоплательщиков, в российском налоговом законодательстве значение термина «недобросовестность налогоплательщика» не определено.

В судебной практике рассмотрения налоговых споров данный термин был введен Определением Конституционного Суда Российской Федерации № 138-О от 25.07.2001 «По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 г. по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации"» (далее — Определение).

В Определении указано, что выводы, содержащиеся в резолютивной части Постановления Конституционного Суда Российской Федерации № 24-П, касаются только добросовестных налогоплательщиков, что подразумевает обязанность налоговых органов и других органов государства вести контроль за исполнением налоговых обязательств в установленном порядке, проводить проверку налогоплательщиков и банков и в случаях выявления их недобросовестности обеспечивать охрану интересов государства, в том числе с использованием механизмов судебной защиты. В то же время Конституционный Суд Российской Федерации (КС РФ), вводя данное понятие, не указал критерии недобросовестности.

После выхода Определения федеральные арбитражные суды при рассмотрении дел о возмещении НДС стали применять критерий недобросовестности. Количество судебных процессов, где рассматривался вопрос добросовестности налогоплательщика в делах об отказе ему налоговыми органами в вычете НДС, а также в принятии расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, стало расти в геометрической прогрессии. Это поставило вопрос о необходимости конституционных разъяснений. КС РФ в Определениях № 108-О от 14 мая 2002 г. и № 4-О от 10 января 2002 г. высказал следующую позицию: «...истолкование ст. 57 Конституции Российской Федерации в системной связи с другими положениями Конституции Российской Федерации не позволяет сделать вывод, что добросовестный налогоплательщик несет ответственность за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет...».

Предполагалось, что применение указанной правовой позиции КС РФ в налоговых спорах по делам о вычете НДС будет способствовать защите прав добросовестных налогоплательщиков. Однако, с другой стороны, данное решение обострило проблему налогоплательщиков, использующих «фирмы-однодневки» для завышения вычетов по НДС, а также расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль. Несмотря на позицию КС РФ, Министерство по налогам и сборам Российской Федерации в своем письме № ШС-6-14/793 от 5 июня 2002 г. рекомендует: «...в ходе проверки налоговые органы обязаны исследовать вопрос о наличии в действиях налогоплательщика признаков недобросовестности. ... Министерство Российской Федерации по налогам и сборам обращает внимание, что неперечисление НДС в бюджет поставщиком налогоплательщика-экспортера свидетельствует о недобросовестности налогоплательщика в совокупности с другими фактами...».

В связи с отсутствием законодательно установленного понятия «недобросовестность налогоплательщика» и критериев, присущих ему, а также в силу п. 7 ст. 3 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ), в соответствии с которой все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов), возрастает неопределенность налогового права.

НЕОБОСНОВАННАЯ НАЛОГОВАЯ ВЫГОДА

Указанные обстоятельства стали причиной принятия Высшим Арбитражным Судом РФ (ВАС РФ) Постановления Пленума № 53 от 12 октября 2006 г. «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее — Постановление), в котором ВАС попытался, с одной стороны, уйти от использования нравственного термина «недобросовестность налогоплательщика», а с другой — установить более четкие критерии, которые бы позволили арбитражным судам бороться с уклонением от уплаты налогов. В связи с принятием Постановления понятие «недобросовестность налогоплательщика» с целью обеспечения единообразия судебной практики было заменено на понятие «получение необоснованной налоговой выгоды».

В соответствии с Постановлением, «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»¹⁰. Постановление разделяет налоговую выгоду на обоснованную и необоснованную, в частности, «если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера)»¹¹, а также если налоговая выгода получена без связи с реальной предпринимательской или иной экономической деятельностью¹².

В Постановлении содержится закрытый перечень обстоятельств, которые могут свидетельствовать о необоснованности налоговой выгоды:

- невозможность реального осуществления налогоплательщиком указанных операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически 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 учета¹³.

Также в Постановлении перечислены те обстоятельства, которые расценивались налоговыми органами и судами как свидетельство «недобросовестности налогоплательщика» и которые в связи с принятием Постановления сами по себе не смогут служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной:

- создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции;
- взаимозависимость участников сделок;
- неритмичный характер хозяйственных операций;

¹⁰ Постановление Пленума ВАС РФ № 53 от 12.10.2006 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», п. 1.

¹¹ Там же, п. 3.

¹² Там же, п. 4.

¹³ Там же, п. 5.

- 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 операций¹⁴.

Однако вышеперечисленное в совокупности и взаимосвязи с иными обстоятельствами может быть признано обстоятельствами, свидетельствующими о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Также Постановление указывает на то, что, если главной целью, преследуемой налогоплательщиком, является «получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды в отсутствие намерения осуществлять реальную экономическую деятельность, в признании обоснованности ее получения может быть отказано»¹⁵. Таким образом, можно сделать вывод, что при осуществлении конкретной сделки налоговая выгода признается обоснованной, если преобладала деловая цель, и необоснованной, если преобладала цель налоговая.

ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА КОНТРАГЕНТОВ

Представляется, что добросовестность или недобросовестность не может служить характеристикой налогоплательщика на протяжении всего периода осуществления им предпринимательской деятельности. Это скорее критерий оценки его поведения при осуществлении конкретной сделки. Так, налогоплательщик в процессе своей деятельности может осуществлять как добросовестные, так и недобросовестные сделки.

В отношении налоговых вычетов по НДС проявлением налогоплательщиком добросовестности или недобросовестности является правильность применения законодательства о налогах и сборах его контрагентом, в т. ч. исчисления НДС с конкретной сделки между налогоплательщиком и контрагентом (если сделка подлежит обложению НДС). Таким образом, налогоплательщик должен избирательно подходить к вопросу выбора контрагента.

П. 10 Постановления устанавливает, что «факт нарушения контрагентом налогоплательщика своих налоговых обязанностей сам по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. Налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом, в частности, в силу отношений взаимозависимости или аффилированности налогоплательщика с контрагентом». Судебная практика разрешения налоговых споров исходит из презумпции добросовестности налогоплательщиков. Предполагается, что действия налогоплательщика, направленные на получение налоговой выгоды, экономически оправданы, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, достоверны. Этот вывод основан на позиции Конституционного Суда Российской Федерации, выраженной в Определении от 16.10.2003 № 329-О¹⁶. В нем отмечается, что налогоплательщик не несет ответственности «за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет», а также

¹⁴ Постановление Пленума ВАС РФ № 53 от 12.10.2006 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», п. 6.

¹⁵ Там же, п. 9.

¹⁶ Письмо Федеральной налоговой службы Российской Федерации № 3-7-07/84 от 11.02.2010 «О рассмотрении обращения».

то, что «правоприменительные органы не могут истолковывать понятие "добросовестные налогоплательщики" как возлагающее на налогоплательщиков дополнительные обязанности, не предусмотренные законодательством».

В то же время, как было обозначено выше, в Постановлении указано, что если налогоплательщик не проявил должной осмотрительности и осторожности при выборе контрагента, то ему может быть отказано в вычете сумм входного НДС, предъявленному налогоплательщику таким контрагентом, а также в уменьшении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль на сумму соответствующих расходов¹⁷.

На практике налоговые органы часто вменяют налогоплательщикам отсутствие должной осмотрительности при осуществлении хозяйственных сделок с контрагентами и отказывают, в частности, в вычетах сумм входного НДС¹⁸.

Для информационной поддержки налогоплательщиков на сайте Федеральной налоговой службы Российской Федерации (ФНС России) размещаются сведения об адресах, указанных при государственной регистрации в качестве места нахождения нескольких юридических лиц (так называемые адреса «массовой» регистрации, характерные, как правило, для «фирм-однодневок»), а также наименования юридических лиц, в состав исполнительных органов которых входят дисквалифицированные лица¹⁹. Следовательно, в настоящее время «налогоплательщик может обратиться к своему контрагенту с просьбой представить копии учредительных документов, свидетельства о регистрации в ЕГРЮЛ, свидетельства о постановке на учет в налоговом органе, лицензий, приказов, подтверждающих право руководителя подписывать документы, информацию о том, не привлекался ли он к налоговой или административной ответственности»²⁰, а также проверить информацию о контрагенте на официальном сайте ФНС. Однако в налоговом законодательстве обязанность по проявлению «должной осмотрительности» не предусмотрена.

СЛОЖИВШАЯСЯ СУДЕБНАЯ ПРАКТИКА

После выхода Постановления ВАС РФ № 53 сложилась обширная судебная практика в отношении оценки судами обоснованности получения налогоплательщиками налоговой выгоды. Однако выводы судов по одним и тем же основаниям зачастую противоречивы. Так, при вынесении решения в пользу налогоплательщика, в т. ч. по вопросу правомерности применения последним налоговых вычетов по НДС, Федеральный

¹⁷ Письмо Федеральной налоговой службы Российской Федерации № 3-7-07/84 от 11.02.2010 «О рассмотрении обращения».

¹⁸ См.: Постановление Федерального арбитражного суда (ФАС) Московского округа № КА-А40/15225-09 от 26.01.2010 по делу № А40-36397/09-141-164;

Постановление ФАС Московского округа № КА-А40/13429-09 от 30.12.2009 по делу № А40-32839/09-142-126;

Постановление ФАС Московского округа № КА-А40/13955-09 от 22.12.2009 по делу № А40-23173/09-108-115;

Постановление ФАС Московского округа № КА-А40/13244-09 от 15.12.2009 по делу № А40-84156/08-76-349;

Постановление ФАС Московского округа № КА-А41/13287-09 от 09.12.2009 по делу № А41-19440/08;

Постановление ФАС Московского округа № КА-А40/11705-09-2 от 12.11.2009 по делу № А40-5056/09-4-17;

Постановление ФАС Московского округа № КА-А40/15225-09 от 26.01.2010 по делу № А40-36397/09-141-164;

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 24.12.2009 по делу № А05-1004/2009;

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 13.07.2009 по делу № А52-2867/2008;

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 30.01.2009 по делу № А42-4759/2007;

Постановление ФАС Уральского округа № Ф09-1770/09-С3 от 13.07.2009 по делу № А50-12042/2008-А7;

Постановление ФАС Уральского округа № Ф09-7444/08-С3 от 25.06.2009 по делу № А60-7198/2008-С10;

Постановление ФАС Уральского округа № Ф09-1864/09-С3 от 13.04.2009 по делу № А47-5955/2007-АК-36;

Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 18.01.2010 по делу № А11-3922/2009;

Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 18.11.2009 по делу № А11-5817/2008;

Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 19.10.2009 по делу № А28-14077/2008.

¹⁹ Письмо Федеральной налоговой службы Российской Федерации № 3-7-07/84 от 11.02.2010 «О рассмотрении обращения».

²⁰ Там же.

арбитражный суд Московского округа в своем постановлении № КА-А40/3096-09 от 21 апреля 2009 г. посчитал недостаточными для доказательства получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды следующие факты:

- полученные по результатам встречных проверок сведения по организациям-контрагентам налогоплательщика свидетельствуют о неподтверждении факта поставки товарно-материальных ценностей для налогоплательщика;
- счета-фактуры, выставленные от имени организаций-контрагентов, подписаны неустановленными лицами, не являющимися руководителями организаций-контрагентов;
- организации-контрагенты имеют признаки «фирм-однодневок»;
- руководители организаций-контрагентов одновременно являются учредителями и руководителями иных юридических лиц;
- организации-контрагенты не находятся по адресам, указанным в их учредительных документах;
- движение по расчетным счетам организаций-контрагентов приостановлено или расчетные счета закрыты;
- данные организации-контрагенты не сдают налоговую отчетность.

В то же самое время Федеральный арбитражный суд Московского округа в своем постановлении № КА-А40/9241-08 от 1 октября 2008 г. отказал налогоплательщику в применении вычетов по НДС на основании того, что тот не проявил должной осмотрительности при выборе контрагентов, в отношении которых во время налоговой проверки были выявлены следующие нарушения:

- движение по расчетным счетам организаций-контрагентов приостановлено или расчетные счета закрыты;
- данные организации-контрагенты не сдают налоговую отчетность;
- предпринимаются меры к розыску учредителей и руководителей организации-налогоплательщика;
- представленные налогоплательщиком к проверке документы в отношении указанных обществ содержат недостоверные сведения, а именно — наличие подписи неустановленных лиц.

Эти два решения — не единичные примеры различного подхода судов при принятии решений по делам о признании налоговой выгоды необоснованной. Эти примеры доказывают необходимость включения в НК РФ понятий «недобросовестный налогоплательщик», «необоснованная налоговая выгода», а также введения соответствующих дополнительных условий для принятия сумм НДС к вычету.

ПРЕДЛОЖЕНИЯ ПО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЮ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

При введении в налоговые системы государств налога на добавленную стоимость в середине прошлого века предполагался следующий механизм налогообложения: каждый участник цепочки продажи товара уплачивает в бюджет лишь разницу между налогом, который предприниматель исчислил со сделки по продаже такого товара своему покупателю, и налогом, который был предъявлен предпринимателю продавцом товара. В этом заключается экономическая сущность НДС: на каждом этапе перепродажи товара каждый участник цепочки платит в бюджет свою часть НДС. Если цепочка прерывается, т. е. если кто-то налог не заплатит, то государство недополучает соответствующую сумму поступлений в бюджет.

Экономический смысл применения налога на добавленную стоимость теряется, если при этом налогоплательщик, который приобрел товар у поставщика, не исполнившего свои обязанности по перечислению НДС в бюджет, принимает налог к вычету.

И было бы справедливо запретить налогоплательщику принимать такой налог к вычету (это соответствовало бы природе НДС). На практике это можно осуществить путем введения полноценного института ответственности за поставщика по конкретным сделкам. В этом случае бюджет перестанет терять деньги, т. к. покупатель, приобретая товар у поставщика, не исполнившего свои обязательства перед бюджетом по конкретной сделке, не сможет применить налоговый вычет и заплатит полную сумму налога (НДС, исчисленный с реализации) в бюджет.

В настоящее время в ходе проверок налоговыми органами выявляются многочисленные случаи, когда заявляемый к вычету налогоплательщиком НДС реально не исчислен и не уплачен в бюджет на каком-то предыдущем этапе продвижения товара (выполнения работ, оказания услуг). Как было отмечено выше, умышленное использование в хозяйственной деятельности «фирм-однодневок» является одним из самых распространенных способов уклонения от налогов. Споры налогоплательщиков с налоговыми органами по вопросам принятия к вычету сумм НДС, предъявленных «фирмами-однодневками», ведутся давно. Сложившаяся ситуация, безусловно, требует разрешения.

Существующих методов борьбы с данной проблемой явно недостаточно для ее решения. Во-первых, наказание в виде привлечения ответственных лиц к уголовной ответственности, предусмотренное за минимизацию налоговых выплат в бюджет (или возмещение НДС из бюджета) с использованием «фирм-однодневок», редко применяется на практике. Во-вторых, несмотря на усиление административного давления со стороны налоговых органов, компании, обналичивающие денежные средства через «фирмы-однодневки», не исчезают, а лишь увеличивают стоимость таких «услуг». И пока стоимость обналичивания денежных средств будет меньше недоплаченных в бюджет налогов (НДС и налога на прибыль), а уже существующие статьи УК РФ будут так же редко применяться на практике, недобросовестные налогоплательщики продолжат использовать такие схемы с целью ухода от налогообложения.

В настоящий момент в российском налоговом законодательстве не введена общая норма против уклонения от налогообложения. Такие понятия, как «необоснованная налоговая выгода», «должная осмотрительность» и «недобросовестный контрагент», введены в оборот только на уровне арбитражного рассмотрения споров налогоплательщиков с налоговыми органами, но не закреплены законодательно.

НДС является основообразующим налоговым доходом федерального бюджета Российской Федерации. Однако противоправное применение налоговых вычетов (или их завышение) некоторыми налогоплательщиками делает использование НДС в российской налоговой системе неоптимальным и снижает его эффективность. Это не означает, что нужно заменить его, например, налогом с продаж, о чем шли дискуссии некоторое время назад. Борьба с недобросовестными налогоплательщиками необходимо не только с помощью жестких мер налогового контроля, но также и с помощью принятия положений налогового законодательства, препятствующих уходу от НДС.

В качестве мер по совершенствованию налогового законодательства с целью решения проблем с «фирмами-однодневками» предлагается ввести в НК РФ понятие «недобросовестность налогоплательщика по сделке» и его критерии. Кроме того, нужно предусмотреть ответственность налогоплательщика за поставщика по конкретным сделкам в виде дополнения гл. 21 НК РФ нормой, обязывающей налогоплательщика, претендующего на вычет НДС, представлять доказательства перечисления соответствующих сумм НДС с указанной сделки в бюджет поставщиком облагаемых НДС товаров/работ/услуг/имущественных прав. При этом может предусматриваться освобождение от соблюдения такого условия для вычета сумм НДС, не превышающих законодательно установленную сумму (или при использовании иного критерия).

Следует отметить, что в настоящее время обязанность по доказательству получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды возложена на налоговые органы. В случае изменения налогового законодательства и введения такого дополнительного условия для принятия НДС к вычету, как уплата налога по конкретной сделке контрагентом налогоплательщика в бюджет, это частично снимет нагрузку с налоговых органов.

Предлагаемые меры способны уменьшить нагрузку на арбитражные суды, а также устранить условия для существования налогоплательщиков, использующих схемы по обналичиванию денежных средств через «фирмы-однодневки».

Библиография

1. Уголовный кодекс Российской Федерации (действующая редакция).
2. Постановление Пленума ВАС РФ № 53 от 12.10.2006 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».
3. Письмо Федеральной налоговой службы Российской Федерации № 3-7-07/84 от 11.02.2010 «О рассмотрении обращения».
4. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа № КА-А40/15225-09 от 26.01.2010 по делу № А40-36397/09-141-164.
5. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа № КА-А40/13429-09 от 30.12.2009 по делу № А40-32839/09-142-126.
6. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа № КА-А40/13955-09 от 22.12.2009 по делу № А40-23173/09-108-115.
7. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа № КА-А40/13244-09 от 15.12.2009 по делу № А40-84156/08-76-349.
8. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа № КА-А41/13287-09 от 09.12.2009 по делу № А41-19440/08.
9. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа № КА-А40/11705-09-2 от 12.11.2009 по делу № А40-5056/09-4-17.
10. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа № КА-А40/15225-09 от 26.01.2010 по делу № А40-36397/09-141-164.
11. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 24.12.2009 по делу № А05-1004/2009.
12. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 13.07.2009 по делу № А52-2867/2008.
13. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 30.01.2009 по делу № А42-4759/2007.
14. Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа № Ф09-1770/09-С3 от 13.07.2009 по делу № А50-12042/2008-А7.
15. Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа № Ф09-7444/08-С3 от 25.06.2009 по делу № А60-7198/2008-С10.
16. Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа № Ф09-1864/09-С3 от 13.04.2009 по делу № А47-5955/2007-АК-36.
17. Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 18.01.2010 по делу № А11-3922/2009.
18. Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 18.11.2009 по делу № А11-5817/2008.
19. Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 19.10.2009 по делу № А28-14077/2008.
20. Савенков, А. В ТПП РФ обсудили проблему взыскания долгов с фирм-однодневок [Электронный ресурс] / Торгово-промышленная палата Российской Федерации. — Режим доступа: http://www.tpprf.ru/ru/news/about/archive/index.php?id_12=24015.
21. Обналичка подешевела в два раза [Электронный ресурс] / Портал бизнес-новостей BFM.ru. — Режим доступа: <http://www.bfm.ru/articles/2009/03/18/obnalichivanie.html#>.
22. Трофимов, А. Сергей Степашин: Отсечь щупальца криминалитета. Глава Счетной палаты считает необходимым пересмотреть срок давности по делам о фальшивых авизо [Электронный ресурс] / Независимая газета. — Режим доступа: http://www.ng.ru/economics/2006-09-28/5_stepashin.html.
23. Центробанк огласил процент обналички [Электронный ресурс] / Деловой Петербург. — Режим доступа: <http://www.dp.ru/Default2.aspx?ArticleID=7FE44A3F-8CC7-4C48-ACC1-FC3E89D07699>.