

Шилова А.С.

студент магистратуры

2 курс, юридический институт

Вятский государственный университет

Россия, г. Киров

УКЛОНЕНИЕ ОТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ИНДИВИДУАЛЬНЫХ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЕЙ

***Аннотация:** Статья посвящена рассмотрению вопроса уклонения от налогообложения индивидуальных предпринимателей. Система налогообложения страны является одним из важнейших механизмов государственного управления, так как в большинстве современных государств налоги являются основным источником доходов (50–90% поступлений в бюджет). В настоящее время нарушения налогового законодательства в России приобретают все большие масштабы, растёт и количество преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов. Высокий уровень латентности и низкая раскрываемость приводят к тому, что значительная доля лиц, совершивших подобные правонарушения, не несут ответственность.*

***Ключевые слова:** минимизация налогов, фирма «однодневка», счет – фактура, налог на добавленную стоимость, реимпорт товаров, доначисление налога.*

***Annotation:** The article is devoted to the consideration of the issue of tax evasion of individual entrepreneurs. The taxation system of the country is one of the most important mechanisms of government, since in most modern states taxes are the main source of income (50–90% of budget revenues). Currently, violations of tax laws in Russia are becoming increasingly widespread, and the number of crimes related to tax evasion is growing. The high level of latency and low detectability lead*

to the fact that a significant proportion of the perpetrators of such offenses are not responsible.

Key words: *tax minimization, one-day firm, invoice, value added tax, goods re-import, additional tax charge.*

Система налогообложения страны является одним из важнейших механизмов государственного управления, так как в большинстве современных государств налоги являются основным источником доходов (50–90% поступлений в бюджет)¹. Каждый предприниматель желает снизить свои расходы до минимального уровня. Соответственно, цели государства и предпринимателя противоречат друг другу. Это и наводит предпринимателя на мысль об уклонении от уплаты налогов.

В настоящее время нарушения налогового законодательства в России приобретают все большие масштабы, растёт и количество преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов. Однако высокий уровень латентности и низкая раскрываемость приводят к тому, что значительная доля лиц, совершивших подобные правонарушения, не несут ответственность.

В 2018 году количество налоговых посягательств немного снизилось по сравнению с предыдущим годом и составило 8654 случая (аналогичный период предыдущего года – 9283 случая). За первый квартал 2019 года число налоговых посягательств также снизилось по сравнению с аналогичным периодом предыдущего года на 1,6 % (их было выявлено 2 тысячи 932 случая). В то же время наблюдается снижение числа подобных деяний, которые дошли до суда. По итогам 2018 года по сравнению с предыдущим аналогичным периодом минус 1,3 % (1 тысяча 622 случая); по итогам первого квартала 2018 года – снижение сразу на 30 % (до 353 случаев).

Генпрокуратура РФ оценила также и интенсивность превентивной деятельности надзорных органов в налоговой сфере. Так, в течение 2018 года

¹ Курнос А.П. Налоговые спецрежимы как способ уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость // Финансовый вестник. – 2015. - № 2. – С. 75.

прокуратура выявила свыше 64 тысяч фактов нарушения налогового законодательства в России. Для устранения выявленных нарушений прокуроры внесли 12 тысяч 300 представлений, кроме того, было опротестовано 14 тысяч 700 правовых актов, в суды было направлено порядка 3 тысяч соответствующих заявлений и исков. Виновные были привлечены к различным видам юридической ответственности: к административной – порядка 1 тысячи 100 человек; к дисциплинарной – 7 тысяч 100 человек. Вынесено 553 предостережения, в компетентные органы, уполномоченные возбуждать уголовные дела, было направлено 129 материалов, на основании которых те возбудили 101 дело.

В то же время в Генпрокуратуре РФ с сожалением констатируют продолжение тенденции к снижению раскрываемости налоговых преступлений. Если по итогам 2017 года нераскрытыми остались 4 тысячи 100 выявленных налоговых преступлений, то в 2018 году их число выросло на 18,9 % и достигло показателя 4 тысячи 900. Первый квартал 2019 года тоже не радует надзорные органы: рост нераскрытых налоговых преступлений составил 20,7 % по сравнению с аналогичным периодом предыдущего года и достиг показателя 1 тысяча 30 преступлений².

Таким образом, уклонение от налогообложения предпринимателями продолжает оставаться актуальной проблемой.

В источниках можно встретить совершенно различные трактовки рассматриваемых понятий: «уменьшение налогов», «уход от налогов», «уклонение от налогов», «избежание налогов», «обход налогов», «минимизация налогов», «налоговая оптимизация», «налоговое планирование» т.д. При этом некоторые авторы фактически отождествляют данные понятия и позволяют себе вольность при их трактовке, что не совсем верно.

² Сивков Е. Налоговые правонарушения: статистика и прогнозы // Закон. – 2018. - № 3. – С. 94.

В современной научной литературе при рассмотрении вопросов снижения налоговой нагрузки, уменьшения размера отдельных налогов, допустимых и возможных методов для достижения названных результатов и т.д. используются понятия «минимизация налогообложения», «оптимизация налогообложения» и «налоговое планирование».

Следует отметить, что в Налоговом кодексе РФ³ и иных федеральных законодательных актах о налогах и сборах ни одно из перечисленных понятий не используется. Соответственно, о нормативной терминологии в данном случае говорить не приходится.

Если «минимизация - это максимальное снижение сумм налогов, то налоговая оптимизация - это процесс, связанный с достижением определенных пропорций всех аспектов деятельности хозяйствующего субъекта в целом, осуществляемых им сделок и проектов, то есть при налоговой минимизации контролируются только налоги предприятия, а при налоговой оптимизации - все аспекты его деятельности»⁴.

При использовании в практике предпринимательской деятельности возможности минимизации или оптимизации налогообложения возникает ситуация уклонения от уплаты налогов, что связано с нарушением налогового законодательства.

Уклонением от уплаты налогов можно назвать «те или иные целенаправленные действия налогоплательщика, сопряженные с нарушением налогового законодательства, которые позволяют ему избежать или в той или иной степени уменьшить его обязательные выплаты в бюджет, которые производятся им в виде налогов, сборов и других платежей»⁵.

³ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 19.02.2018) // Собрание законодательства РФ. - N 31. - 03.08.1998. - ст. 3824; Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 07.03.2018) // Собрание законодательства РФ. - 07.08.2000. - N 32. - ст. 3340.

⁴ Бурова Л.А. Уклонение от уплаты налогов: теория и практика // Вестник Бурятского государственного университета. – 2014. - № 2. – С. 109.

⁵ Гришина А.А. Уклонение от уплаты налога: проблемы и методы их решения // В сборнике: Актуальные вопросы совершенствования бухгалтерского учета, статистики и налогообложения организации. Материалы VI международной научно-практической конференции. – М., 2017. - С. 128.

Также уклонение от уплаты налогов можно определить, как «нелегальный путь уменьшения налоговых обязательств, основанный на уголовно наказуемом сознательном использовании метода сокрытия учета доходов и имущества от налоговых органов»⁶.

На данный момент насчитывается огромное количество способов совершения уклонения от уплаты налогов индивидуальными предпринимателями. Способ совершения налогового преступления субъект определяет исходя из тех сфер, где уязвимы нормы закона и недостаточно защищены системы бухгалтерского учета⁷.

В настоящее время можно выделить следующие основные способы уклонения от уплаты налогов индивидуальными предпринимателями.

1. Использование фирм-однодневок. Фирма-однодневка - это организация, созданная не для ведения реальной экономической деятельности, а исключительно с целью уклонения от уплаты налогов. Например, «организация заключает хозяйственные договоры с лицом, не исполняющим свои налоговые обязательства, перечисляет ему определенную договором сумму. Со стороны контрагента условия договора фактически не исполняются, представляются только необходимые первичные документы, подтверждающие совершение операций. Таким образом, соблюдаются формальные требования к документальному подтверждению произведенных расходов и принятию к вычету сумм НДС»⁸.

2. Ложные счета-фактуры. Налогоплательщики стремятся уменьшить свои налоговые обязательства перед государством путем увеличения предоставляемого вычета по НДС, указанному в ложном счете-фактуре. Доход

⁶ Кремповая Н.Л., Москалюк Д.С., Власов С.В. Способы уклонения от уплаты налогов // Бюллетень науки и практики. – 2016. - № 11. – С. 284.

⁷ Антипова А.Э. Понятие и методы выявления способа совершения уклонения от уплаты налогов или сборов с организации // В сборнике: Образование и наука в современных реалиях. Сборник материалов Международной научно-практической конференции. В 2-х томах. – М., 2017. - С. 191.

⁸ Семсева И., Окашева Е. Способы уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость и борьба с ними // Студенческая наука и XXI век. – 2013. - № 10. – С. 181.

налогоплательщика после уплаты НДС, таким образом, увеличится на сумму недоначисленного НДС.

3. Реимпорт товаров (ложный экспорт). Основные методы лжеэкспорта:
- предоставление фиктивных документов об отправке товара на экспорт;
 - экспорт несуществующего товара;
 - аферы с использованием «фирм-однодневок».

Например, компании заключают с коллегами договоры на поставку какого-либо вида продукции, однако покупка и продажа осуществляется лишь на бумаге — в реальности товары не двигаются со складов. Махинаторы же исправно отражают сделки в бухгалтерской отчетности и подают в налоговые органы данные для вычета по НДС.

4. Дробление бизнеса, то есть разделение одного юридического лица на несколько небольших организаций, которые имеют право применять специальные налоговые режимы.

Обычно речь идет об использовании таких режимов, как упрощенная система налогообложения (УСНО) или единый налог на вмененный доход (ЕНВД).

Основное преимущество применения специальных налоговых режимов заключается в избавлении организации от необходимости исчислять и уплачивать целый ряд налогов, в том числе НДС.

Приведем примеры. Схема 1. Сотрудники фирмы оформляют «упрощенцами». С 13% до 6% снижается ставка налога с доходов сотрудников. Фирме не надо начислять страховые взносы 30% на заработную плату, а платежи в ПФР с предпринимателей гораздо меньше взносов компаний.

Схема 2. Основные средства передаются в собственность «упрощенцу». Организация освобождается от налога на имущество. При этом она по-прежнему использует основные средства, становясь их арендатором. Под видом арендной платы можно списать часть заработка. Также уменьшается

прибыль предприятия, облагаемая поставке 20%, но в этом случае увеличивается доход «упрощенца», однако с него берется налог уже не 20%, а всего 6%.

Схема 3. Магазин, ранее самостоятельно продававший товар, становится комиссионером у «упрощенца». В этом случае НДС и налог на прибыль магазин платит лишь с комиссионного вознаграждения, которое минимально.

Схема 4. Под видом оплаты фиктивных услуг часть прибыли переводится «упрощенцу». Им перепродается товар по низким ценам. Одна из самых рискованных, но и самых простых схем. Она позволяет обменять 20% налог на прибыль на 6% налог при УСН. Если «упрощенцу» перепродается товар, то основная компания экономит также на НДС.

Схема 5. Здесь регистрируются 2 организации, использующие УСН (одна платит налог с общего дохода 6%, другая — с чистого 15%). Схема позволяет уменьшить «упрощенный» налог. Для этого любому клиенту указывается, что свой платеж он разбивает на два, оплачивая различные услуги. В компанию, начисляющую налог с чистого дохода, зачисляется сумма, примерно равная затратам предприятия. Здесь нужно следить, чтобы 15-процентный налог с чистого дохода был меньше 1% от выручки. Если условие выполнено, то взимается 1-процентный налог (п. 6 ст. 346.18 НК РФ). Фирме, начисляющей налог со всей выручки, отдается меньшая сумма (обычно она оформляется как оплата сопутствующих услуг). С нее берется 6% налог.

Типичным примером дробления бизнеса с целью уклонения от уплаты НДС стала ситуация с ООО «Спартак - отделочные материалы». В ходе назначенной выездной налоговой проверки была выявлена схема, при которой в цепочку реализации товаров (строительно-отделочных материалов) до реального покупателя включались 4 взаимозависимых индивидуальных предпринимателя, применяющих специальный (льготный) режим налогообложения (ЕНВД). Благодаря чему они не платили налог на прибыль

организаций, на добавленную стоимость, на имущество организаций. Фактически самостоятельную деятельность они не вели, а документооборот осуществлялся лишь для видимости.

Теперь по результатам проверки ООО «Спартак - отделочные материалы» должен заплатить в бюджет 55,3 млн. рублей. Правоту налоговиков подтвердил и Арбитражный суд Кировской области⁹.

5. Использование операций с наличностью, не фиксируемой в бухгалтерском учете и отчетности («черный нал»). Налогоплательщик продает часть товара или оказывает какие-то услуги нелегально - не выставляя счетов. При этом объем продаж и уровень валового дохода занижаются. Выручку налогоплательщик получает наличными. Данную схему используют чаще всего либо «независимые профессионалы», либо индивидуальные владельцы малых предприятий.

Для обналичивания денежных средств фирмы с целью уклонения от уплаты налогов и получения наличных денег, не отраженных в официальных бухгалтерских документах хозяйствующего субъекта, применяется несколько популярных способов.

Один из них представляет собой схему, когда по фиктивным сопровождающим документам деньги переводятся на дебетовые карты физических лиц, а после снимаются без потери процентов¹⁰.

Другой способ «обналички» – работа через индивидуального предпринимателя (ИП) по фиктивному договору, в котором может быть предусмотрена предоплата на несколько лет вперед. Ни Банк России, ни налоговые органы на сегодняшний день не имеют в своем арсенале методов для контролирования таких сделок. Предприниматель снимает деньги со счета в банке, при наступления срока уплаты налогов он всячески уклоняется от

⁹ Арбитражный суд подтвердил правоту кировских налоговиков - дробление бизнеса признано как способ уклонения от уплаты налогов. – Режим доступа: <https://www.nalog.ru> (дата обращения 12.04.2018).

¹⁰ Шакирова Р.К., Иванова Н.Л. Уклонение от уплаты налогов и меры государственного противодействия налоговым правонарушениям // В сборнике: Предпринимательство в региональной экономике: состояние и перспективы. Материалы международной научно-практической конференции. – М., 2016. – С. 229.

данной обязанности. Часто в договорах фирм, направленных на обналичивание денежных средств, фигурирует нематериальный актив, который сложно поддается оценке. К таким активам относятся идеи, компьютерные программы, секреты производства, те права, себестоимость которых сложно определить, а правообладателям соответствующих прав отчисляют существенные средства. Указанные отчисления могут существенно увеличить сумму затрат организации или индивидуального предпринимателя, что впоследствии приводит к уменьшению налоговой базы и налога на прибыль или доходы.

6. Непредставление налоговой декларации либо включение в налоговую декларацию и документы, служащие основанием для исчисления и уплаты НДС, заведомо ложных сведений.

Непредставление налоговой декларации либо представление декларации с нулевыми показателями в большинстве случаев происходит вследствие:

1) отсутствия ведения бухгалтерского и налогового учета у организации (предпринимателя);

2) сокрытия вида деятельности, облагаемого НДС (например, организации или предприниматели, находящиеся на едином налоге на вмененный доход, освобожденные от уплаты НДС с операций, облагаемых ЕНВД, не отражают в учете иные операции, с которых необходимо исчислять и уплачивать НДС);

3) не осуществления перехода на общую систему налогообложения организацией (предпринимателем), находящейся на упрощенной системе налогообложения при нарушении условий применения такой системы (например, доходы налогоплательщика по итогам отчетного (налогового) периода превысили сумму, установленную п. 4 ст. 346.13 НК РФ);

4) продолжения применения освобождения от уплаты НДС в соответствии со ст.145 НК РФ при превышении выручки за 3 месяца установленного НК РФ лимита;

5) применения освобождения совершаемых операций от налогообложения в соответствии со ст. 149 НК РФ при фактическом отсутствии такого права;

6) выделения суммы НДС в счетах-фактурах организацией (предпринимателем), не являющейся плательщиком данного налога¹¹.

Приведем пример из судебной практики. Так, «Яруллин Р.Н., работая бухгалтером ООО, и являясь ответственным за организацию бухгалтерского учета в ООО, правомерность исчисления, полноту и своевременность уплаты налогов и сборов, используя свое служебное положение, действуя с прямым умыслом, с целью уклонения от уплаты налогов, путем составления фиктивных договоров, а также фиктивных первичных бухгалтерских документов, предоставляющих необоснованное право на налоговые вычеты по НДС, а так же необоснованно увеличивающих расходы по налогу на прибыль организаций, уклонился от уплаты налогов в особо крупном размере, включая в налоговые декларации заведомо ложные сведения»¹².

Также «в рамках контрольных мероприятий ИФНС России по городу Кирову была выявлена схема уклонения от уплаты налогов одной из кировских фирм «Б», являющейся генеральным подрядчиком при выполнении строительно-монтажных работ по государственным контрактам на осуществление строительных работ на объектах, находящихся на территории воинских частей и прилегающих к ним территориях.

¹¹ Ишенина И.Н. Алгоритм формирования типовой методики производства судебной налоговой экспертизы // Вестник Академии экономической безопасности МВД России. – 2009. - № 9. – С. 108.

¹² Приговор Альметьевского городского суда Республики Татарстан №1-356 от 09.08.2011. – Режим доступа: <https://rospravosudie.com> (дата обращения 11.04.2018).

С целью выполнения субподрядных работ на вышеуказанных объектах были фиктивно привлечены третьи лица, которые фактически работы не выполняли и поставок товарно-материальных ценностей не осуществляли. Документооборот, отражающий факты приобретения товаров, работ, услуг был организован формальный. Договорные обязательства были выполнены силами самой организации «Б».

С целью уклонения от уплаты налогов, руководитель данного общества предоставил в ИФНС России по городу Кирову декларации по НДС и налогу на прибыль организации, содержащие заведомо ложные сведения. В частности зависил сумму расходов по налогу на прибыль и неправомерно применил налоговые вычеты по НДС.

Налогоплательщик оспорил решение инспекции в судебных инстанциях, но суд пришел к выводу о правомерности и обоснованности доначисления организации сумм налогов, пени, штрафов.

Таким образом, директор строительной компании уклонился от уплаты налогов на сумму более 62 млн. рублей за периоды 2009, 2010 и первое полугодие 2011 года.

По материалам проверки, проведенной ИФНС России по городу Кирову, возбуждено уголовное дело в отношении руководителя строительной фирмы, подозреваемого в совершении преступления, предусмотренного п. «б» ч.2 ст. 199 УК РФ (уклонение от уплаты налогов с организации в особо крупном размере), которое наказывается штрафом до пятисот тысяч рублей, либо лишением свободы на срок до шести лет.

Во избежание наказания, суммы, доначисленные по выездной налоговой проверке, уплачены обществом в бюджет»¹³.

7. Злоупотребление правом на применение льготы. Лицами, участвующими в деле, являются:

¹³ В Кировской области выявлена схема уклонения от уплаты налогов строительной компанией. – Режим доступа: <http://www.klerk.ru> (дата обращения 12.04.2018).

– налогоплательщик - организация, численность инвалидов в которой составляет не менее 50 %, а их доля в фонде оплаты труда составляет не менее 25 %;

– фирма - аутсорсер - организация, предоставляющая квалифицированный персонал.

Налогоплательщик искусственно создает условия для применения льготы по продукции, произведенной с привлечением персонала третьих лиц, так как привлеченный персонал не учитывается при определении средней численности работников предприятия и фонда оплаты труда.

Так, в Кировской области расследовалось уголовное дело на ИП из Яранска. Предприниматель обвинялся в уклонении от уплаты налогов на сумму более 5,5 млн. рублей.

«По версии следствия, с 2012 по 2014 года бизнесмен незаконно выбрал для себя систему налогообложения. Не имея права находиться на налоговом режиме по ЕНВД, он, используя упрощенную систему налогообложения, самостоятельно решил выбрать налоговый режим»¹⁴.

Таким образом, можно отметить, что в настоящее время применяемые недобросовестными налогоплательщиками схемы и способы получения необоснованной налоговой выгоды многообразны. В ходе осуществления контрольной деятельности налоговыми органами Кировской области выявляются различные схемы ухода от налогообложения, основными из которых являются: имитация хозяйственных операций; создание фиктивного документооборота; использование организаций, не исполняющих налоговые обязательства; мнимый экспорт; применение налоговых льгот в свободных экономических зонах России; уменьшение дохода путем покупки товара через посредников; уменьшение дохода и применение налоговых вычетов по НДС по услугам мнимых посредников; увеличение расходов и вычетов по НДС на мнимые затраты; завышение расходов и вычетов НДС по приобретенным

¹⁴ Уклонился от налогов. – Режим доступа: <http://bnkirov.ru> (дата обращения 12.04.2018).

основным средствам с последующей продажей их с убытком; сокрытие дохода путем неотражения сделок в учете.

Сложность выявления и раскрытия налоговыми органами незаконности таких действий налогоплательщиков обусловлена не только согласованностью задействованных в процессе незаконной минимизации налогообложения множественного ряда хозяйствующих субъектов, но и ограничения законодательством налоговых органов рамками сроков и порядка проведения проверок. Указанные обстоятельства значительно затрудняют процесс доказывания выявленных схем незаконного ухода от налогообложения.

Список использованной литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 25.12.2018) // Собрание законодательства РФ. - 07.08.2000. - N 32. - ст. 3340.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 27.12.2018) // Собрание законодательства РФ. - N 31. - 03.08.1998. - ст. 3824.
3. Антипова, А.Э. Понятие и методы выявления способа совершения уклонения от уплаты налогов или сборов с организации / А.Э. Антипова // В сборнике: Образование и наука в современных реалиях. Сборник материалов Международной научно-практической конференции. В 2-х томах. – М., 2017. - С. 191-197.
4. Арбитражный суд подтвердил правоту кировских налоговиков - дробление бизнеса признано как способ уклонения от уплаты налогов. – Режим доступа: <https://www.nalog.ru> (дата обращения 12.04.2018).
5. Бурова, Л.А. Уклонение от уплаты налогов: теория и практика / Л.А. Бурова // Вестник Бурятского государственного университета. – 2014. - № 2. – С. 108-114.

6. В Кировской области выявлена схема уклонения от уплаты налогов строительной компанией. – Режим доступа: <http://www.klerk.ru> (дата обращения 12.04.2018).
7. Гришина, А.А. Уклонение от уплаты налога: проблемы и методы их решения / А.А. Гришина // В сборнике: Актуальные вопросы совершенствования бухгалтерского учета, статистики и налогообложения организации. Материалы VI международной научно-практической конференции. – М., 2017. - С. 128-135.
8. Ишенина, И.Н. Алгоритм формирования типовой методики производства судебной налоговой экспертизы / И.Н. Ишенина // Вестник Академии экономической безопасности МВД России. – 2009. - № 9. – С. 108-115.
9. Кремповая, Н.Л. Способы уклонения от уплаты налогов / Н.Л. Кремповая, Д.С. Москалюк, С.В. Власов // Бюллетень науки и практики. – 2016. - № 11. – С. 283-287.
10. Курносов, А.П. Налоговые спецрежимы как способ уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость / А.П. Курносов // Финансовый вестник. – 2015. - № 2. – С. 75-80.
11. Семсеева, И. Способы уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость и борьба с ними / И. Семсеева, Е. Окашева // Студенческая наука и XXI век. – 2013. - № 10. – С. 181-186.
12. Сивков, Е. Налоговые правонарушения: статистика и прогнозы / Е. Сивков // Закон. – 2018. - № 3. – С. 94-99.
13. Уклонился от налогов. – Режим доступа: <http://bnkirov.ru> (дата обращения 12.04.2018).
14. Шакирова, Р.К. Уклонение от уплаты налогов и меры государственного противодействия налоговым правонарушениям / Р.К. Шакирова, Н.Л. Иванова // В сборнике: Предпринимательство в региональной экономике: состояние и перспективы. Материалы международной научно-практической конференции. – М., 2016. – С. 228-239.

15. Приговор Альметьевского городского суда Республики Татарстан №1-356 от 09.08.2011. – Режим доступа: <https://rospravosudie.com> (дата обращения 11.04.2018).