

Министерство сельского хозяйства Российской Федерации
ФГБОУ ВО «Красноярский государственный аграрный университет»

**УГОЛОВНАЯ ПОЛИТИКА В СФЕРЕ ОБЕСПЕЧЕНИЯ ПРАВ
И ЗАКОННЫХ ИНТЕРЕСОВ УЧАСТНИКОВ УГОЛОВНОГО
СУДОПРОИЗВОДСТВА И ИСПОЛЬЗОВАНИЯ СОВРЕМЕННЫХ
ТЕХНОЛОГИЙ**

**Материалы Всероссийской (национальной)
научно-практической конференции**

(13-14 ноября 2020 года, Красноярск)

Электронное издание

Красноярск 2021

УДК343
ББК 67.66
Р 88

Редакционная коллегия:

Л.В. Бертовский, доктор юрид. наук, профессор

С.М. Курбатова, канд. юрид. наук, доцент

А.Г. Русаков, ст. преподаватель

Уголовная политика в сфере обеспечения прав и законных интересов участников уголовного судопроизводства и использования современных технологий [Электронный ресурс]: материалы Всероссийской (национальной) научно-практической конференции (13-14 ноября 2020 года, Красноярск) / Краснояр. гос. аграр. ун-т. – Красноярск, 2021. – 170 с.

Представлены материалы Всероссийской (национальной) научно-практической конференции, прошедшей 13-14 ноября 2020 года в г. Красноярске.

Конференция была организована и проведена Федеральным государственным бюджетным образовательным учреждением высшего образования «Красноярский государственный аграрный университет» совместно с ФГБОУ ВО «Новосибирский государственный технический университет» (г. Новосибирск) и ФГАОУ ВО «Российский университет дружбы народов» (г. Москва).

Сборник объединяет статьи ученых, преподавателей, аспирантов, магистров и практикующих юристов, посвященные актуальным вопросам применения норм российского уголовно-процессуального права, обеспечивающих соблюдение прав и законных интересов участников уголовного судопроизводства в условиях использования современных технологий с учетом уголовной политики Российской Федерации.

Научные публикации, включенные в сборник, представляют взгляды авторов и не всегда совпадают с точкой зрения редакционной коллегии и университета.

Предназначено для обучающихся и профессорско-преподавательского состава учебных заведений юридического профиля.

Статьи публикуются в авторской редакции, авторы несут полную ответственность за содержание и изложение информации: достоверность приведенных сведений, использование данных, не подлежащих публикации, использованные источники и качество перевода.

© Авторы статей, 2021

© ФГБОУ ВО «Красноярский государственный аграрный университет», 2021

государства как средства обеспечения реализации правового статуса лиц с ограниченными когнитивными способностями (на примере уголовно-процессуального права) / С.М. Курбатова // Право и политика. 2019. № 8. С. 119-129

6. Определение Конституционного Суда РФ от 27.12.2005 № 523-О «По жалобе граждан Бурбан Е.Л., Жирова О.А., Миловидова Д.Э., Миловидовой О.В. и Старковой Т.М. на нарушение их конституционных прав положениями ст. 17 Федерального закона «О борьбе с терроризмом» // СПС Консультант Плюс

7. Тематический доклад Уполномоченного по правам человека в РФ «Защита права человека в условиях распространения новой коронавирусной инфекции», 2020 // Официальный сайт Уполномоченного по правам человека в РФ.

8. Уголовно-процессуальное право: учебник / под ред. Л.В. Бертовского, В.Н. Махова. М.: Проспект, 2020. 656 с.

9. Цифровые технологии в юриспруденции: генезис и перспективы: сб. трудов конф. / ред. кол. Бертовский Л.В., Курбатова С.М. Красноярск: Изд-во Красноярского ГАУ, 2020. 262 с

УДК 343.1

НАЛОГОВАЯ ОПТИМИЗАЦИЯ КАК СПОСОБ УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ

Кондраткова Надежда Викторовна

старший преподаватель

Новосибирский филиал ФГКОУ ВО «Московская академия

Следственного комитета Российской Федерации»

email: kondratkova_N@mail.ru

Коптев Антон Юрьевич

специалист по экономической безопасности

ООО «Акстел-Безопасность»

email: taekvondist54@gmail.com

Санжеников Роман Аверьянович

следователь

**Следственный отдел по городу Таштагол СУ СК РФ по Кемеровской
области – Кузбассу**

email: RASanzhenakov@rambler.ru

Аннотация: статья посвящена проблеме разграничения налоговой выгоды, достигаемой в результате применения предусмотренных законодательством инструментов, и незаконного дробления бизнеса, осуществляемого в целях уклонения от уплаты налогов. На основе анализа нормативных документов и судебной практики, авторы выделяют

критерии отграничения, позволяющие повысить качество материалов налоговых проверок и эффективность противодействия налоговым преступлениям.

Ключевые слова: налоговая оптимизация, дробление бизнеса, налоговое правонарушение, уклонение от уплаты налогов.

TAX OPTIMIZATION AS A METHOD OF EVASION FROM TAX PAYMENT

Kondratkova Nadezhda Viktorovna

Senior Lecturer

**Novosibirsk branch of the Federal State Educational Institution of Higher
Education «Moscow Academy of the Investigative Committee of the
Russian Federation»**

email: kondratkova_N@mail.ru

Koptev Anton Yurievich

economic security specialist

LLC «Akstel-Safety»

email: taekvondist54@gmail.com

Sanzhenakov Roman Averyanovich

investigator

**Investigation Department for the city of Tashtagol of the Investigative
Directorate of the Investigative Committee of the Russian Federation for
the Kemerovo Region - Kuzbass**

email: RASanzhenakov@rambler.ru

Abstract: *The article is devoted to the problem of differentiating the tax benefit achieved as a result of the use of instruments provided for by the legislation, and the illegal splitting up of business carried out in order to avoid paying taxes. Based on the analysis of regulatory documents and judicial practice, the authors identify criteria for delimitation, which make it possible to improve the quality of materials of tax audits and the effectiveness of countering tax crimes.*

Keywords: *tax optimization, business fragmentation, tax offense, tax evasion.*

Несмотря на разъяснения высших судебных инстанций, многочисленные письма Федеральной налоговой службы России, теоретические изыскания, направленные на компенсирование отсутствия нормативного определения налоговой оптимизации и раскрытие ее сущности в правоприменительной деятельности длительное время остро стоял вопрос разграничения легальных и нелегальных способов уменьшения налогового бремени. Как следствие, одни и те же действия по

разделению бизнеса получали различную оценку в рамках процедур административного и судебного обжалования решений о привлечении к налоговой ответственности, а также рассмотрения следователями СК России сообщений по факту уклонения от уплаты налогов.

С целью решения указанной проблемы НК РФ был дополнен ст. 54.1, установившей запрет на искажение сведений о фактах хозяйственной жизни и объектах налогообложения с целью уменьшения налоговой базы или суммы подлежащего уплате налога [2]. Реализация нормы потребовала от налоговых органов доказывания совокупности обстоятельств: существования искажения; причинной связи между действиями налогоплательщика и допущенными искажениями; умышленного характера действий; потерь бюджета.

В качестве характерного примера такого искажения была названа схема «дробления бизнеса», направленная на неправомерное применение специальных режимов налогообложения; искусственное создание условий по использованию пониженных налоговых ставок, льгот; нереальность исполнения сделки сторонами. К способам искажения отнесены: неотражение дохода, в т.ч. в связи с вовлечением в деятельность подконтрольных лиц, а также отражение в регистрах бухгалтерского и налогового учета заведомо недостоверной информации об объектах налогообложения.

Для повышения эффективности работы инспекторов налоговая служба на основе судебной практики систематизировала подходы по выявлению формального дробления бизнеса, отнеся к таковым:

- дробление бизнеса между лицами, применяющими специальные системы налогообложения или УСН вместо уплаты НДС, налога на прибыль и налога на имущество участником, осуществляющим реальную деятельность;
- дробление повлекло уменьшение налоговых обязательств участников схемы при расширении всей хозяйственной деятельности;
- участниками осуществляется аналогичный вид деятельности;
- несение расходов участниками схемы друг за друга;
- аффилированность участников схемы дробления бизнеса;
- формальное перераспределение между участниками схемы персонала без изменения их должностных обязанностей;
- отсутствие у подконтрольных лиц средств, кадровых ресурсов;
- использование участниками схемы одних вывесок, контактов, сайта в сети «Интернет», адресов фактического местонахождения, банков;
- единственным поставщиком/покупателем для одного участника схемы может являться другой ее участник, контрагенты участников являются общими;
- единые службы, осуществляющие ведение бухгалтерского учета, кадрового делопроизводства, юридическое сопровождение, логистику;

- пограничные значения показателей деятельности, такие как численность персонала, площадь и размер получаемого дохода и т.д. [3].

Императивный перечень признаков, свидетельствующих о формальности разделения бизнеса, отсутствует, в связи с чем совокупность доказательств зависит от конкретных обстоятельств, установленных в рамках мероприятий налогового контроля. Так, согласно решения Арбитражного суда Ставропольского края от 13.12.2018 г. по делу № А63-8101/2017 «при оценке обоснованности судом могут учитываться особенности корпоративной структуры (история создания взаимозависимых лиц, причины реорганизации), практика принятия управленческих решений внутри группы, использование общих трудовых и производственных ресурсов, особенности гражданско-правовых отношений внутри группы. В связи с изложенным, установленные взаимозависимость проверяемого налогоплательщика с субарендатором помещений, отсутствие фактического разделения площадей ресторана и негласное использование имущества лица другим взаимозависимым лицом, совместное обслуживание клиентов сотрудниками, трудоустроенными по совместительству, приобретение товара у идентичных поставщиков, ведение бухгалтерского учета одним лицом в совокупности свидетельствуют об осуществлении обществом предпринимательской деятельности с включением в нее предпринимателя в целях получения необоснованной налоговой выгоды».

По другому делу, отменяя судебный акт о признании недействительным решения налогового органа в отношении ООО «ТД», апелляционная инстанция указала: удовлетворяя требования, суд не принял довод налогового органа о том, что единственной целью договорных отношений ООО «ТД» с ООО «С» являлась минимизация налоговых обязательств по налогу на прибыль путем включения в состав косвенных расходов стоимости оказанных услуг по фасованию товаров и погрузочно-разгрузочным работам без их оплаты. Свое решение суд мотивировал тем, что организации созданы в разное время, разными лицами, самостоятельно осуществляли производственную деятельность, имея в штате работников, вели учет отдельно, уплачивали налоги, т.е. не являлись взаимозависимыми» (Постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 08.09.2020 г. по делу № А48-9145/2019).

В тоже время, как справедливо отметил суд апелляционной инстанции критериями отграничения законной оптимизации от незаконного дробления бизнеса, являются: включение деятельности организаций в единый производственный процесс, направленность на достижение общего экономического результата, хозяйственная, экономическая самостоятельность. Таким образом, налоговыми органами могут быть установлены факты снижения налоговых обязательств путем

создания искусственной ситуации, при которой видимость действий нескольких лиц прикрывает фактическую деятельность одного налогоплательщика. Оспариваемым решением установлен ряд обстоятельств, свидетельствующих о применении схемы ухода от налогообложения, в том числе, отсутствие у подконтрольной организации ООО «С» собственных производственных мощностей; перечисление денежных средств ООО «ТД» на расчетный счет ООО «С» с назначением платежа «оплата услуг» под возмещение расходов последнего (зарботная плата, налоги, займы); доходы, полученные ООО «С» практически равны расходам; неистребование ООО «С» на протяжении длительного периода возмещения внушительной кредиторской задолженности у ООО «ТД»; отсутствие документального оформления передачи продукции для фасования от ООО «ТД» к ООО «С»; отсутствие стоимости услуг фасования в калькуляционных картах ООО «ТД»; ООО «С» оказывало услуги только для проверяемого налогоплательщика и пр. На основании изложенного, суд посчитал, что деятельность ООО «ТД» не соответствует принципу презумпции добросовестности, а выводы инспекции основаны на правильном применении норм действующего законодательства.

Первоначально установленные ст. 54.1 НК РФ нововведения расценивались, как полный запрет использования налогоплательщиком формально правомерных действий по оптимизации налогообложения. Но по прошествии некоторого времени можно сказать, что это не так. Анализ судебной практики показывает, что суды, рассматривая налоговые споры уделяют повышенное внимание доказанности в рамках мероприятий налогового контроля вышеперечисленных обстоятельств. В случае выявления поверхностного подхода в части определения незаконности разделения бизнеса выносятся судебные акты в пользу налогоплательщика. Одним из наглядных примеров является решение Арбитражного суда Ростовской области от 02.12.2019 г. по делу № А53-12471/18. В рамках мероприятий налогового контроля установлено, что ООО «Р», ООО «А1» и «А2» являются взаимозависимыми, находятся по одному адресу, осуществляют деятельность по реализации панелей ПВХ, производством которых занимается ООО «Р», одним и тем же покупателям, используют один сайт, несут расходы на оплату участия в выставках, практически весь доход ООО «Р» составляют поступления от ООО «А1» и «А2». Указанные обстоятельства по мнению инспекции неопровержимо свидетельствуют о согласованности действий по созданию схемы «дробления бизнеса». Налогоплательщик настаивал, что целью создания ООО «А1» и «А2» явились изменения специализации хозяйственной деятельности ООО «Р» в рамках «оптимизации бизнеса». Суд признавая оптимизацию законной, мотивировал это тем, что приобретение товара одними и теми же покупателями осуществлялось в течение календарного года, что опровергает довод о разделении в целях сохранения ООО «А2» на УСН

при приближении объемов реализации к «порогу» лимита выручки; создание ООО «А1» и ООО «А2» обусловлено стремлением сотрудничать как с крупными торговыми сетями, не работающими с налогоплательщиками, применяющими специальный налоговый режим, так и с мелкооптовыми и розничными покупателями, что соответствует разумным целям предпринимательской деятельности; увеличение ассортимента продукции, производственных мощностей, числа работников и средней зарплаты опровергают доводы, что изменение вида деятельности отрицательно сказалось на ее результатах.

По мнению суда фактически доводы налоговой инспекции направлены на оценку экономической целесообразности ведения налогоплательщиком предпринимательской деятельности, принятия управленческих решений в части учреждения организаций и ориентации производства, что противоречит действующему гражданскому законодательству, правовым позициям КС РФ (Определения от 04.06.2007 г. № 320-О-П и № 366-О-П). Считая, не доказанной цель создания обществ для получения необоснованной налоговой выгоды, суд признал подлежащими удовлетворению требования налогоплательщика.

О необходимости в каждом конкретном случае исследовать деловую цель, не ограничиваясь констатацией факта взаимозависимости участников схемы, говорится и в Постановлении Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 06.10.2020 г. по делу № А43-3622/2018. Суд апелляционной инстанции отметил: «инспекция не имела достаточных оснований присоединять выручку, полученную ООО «Т» от розничной реализации винно-водочной продукции, к выручке налогоплательщика, который в силу закона и отсутствия лицензии не вправе осуществлять данный вид деятельности».

Нельзя не отметить безусловную значимость указанных нововведений и в части повышения эффективности взаимодействия налоговых и следственных органов. Так, до 2017 года налоговые органы зачастую усмотрев в действиях налогоплательщика формальные признаки незаконной налоговой оптимизации (учет операций, не обусловленных целями делового характера; наличие особых форм расчетов и сроков платежей; отсутствие должной осмотрительности и осторожности), привлекали последнего к налоговой ответственности и направляли материалы в СК России. Орган предварительного расследования в рамках проведенной проверки ввиду отсутствия подтверждения недостоверности, неполноты и противоречивости сведений в документах налогоплательщика в возбуждении уголовного дела отказывал. Итог - несоразмерность между количеством направляемых налоговым органом в СК России материалов по факту уклонения от уплаты налогов (сборов, страховых взносов) и количеством возбужденных по ним уголовных дел.

На сегодняшний день выполнение требования в части установления и отражения в материалах налогового контроля совокупности признаков искусственного дробления бизнеса и отсутствия деловой цели, служит естественным фильтром и улучшает уголовно-правовую перспективу направляемых для решения вопроса о возбуждении уголовного дела материалов. Значимую роль в сближении оценки ФНС России и СК России правонарушений, связанных с уклонением от уплаты налогов сыграли и методические рекомендации «Об исследовании и доказывании фактов умышленной неуплаты или неполной уплаты налогов (сборов)» [1].

Таким образом, дополнение НК РФ ст. 54.1, с одной стороны, ограничило возможности налогоплательщика по осуществлению налоговой оптимизации, с другой стороны, привело к отказу от формального признания налоговой выгоды необоснованной. Что в свою очередь, способствовало повышению внимания судов к деталям, характеризующим аспекты реальной экономической деятельности налогоплательщика, особенностям выстроенных бизнес-процессов. Такой подход обеспечивает отмежевание процессов, построенных недобросовестными налогоплательщиками с целью уклонения от уплаты налогов, от субъектов, объективно требующих диверсификации направлений и их обособления, а также улучшает уголовную перспективу материалов, направляемых налоговым органом в СК России.

Список литературы

1. Методические рекомендации «Об исследовании и доказывании фактов умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора)» от 25.07.2017 г. // СПС Гарант. Режим доступа: <http://www.garant.ru/> (дата обращения: 05.11.2020 г.).
2. Письмо ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@ «О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 05.11.2020 г.).
3. Письмо ФНС России от 11.08.2017 г. № СА-4-7/15895@ «Об обзоре судебной арбитражной практики, связанной с обжалованием налогоплательщиками ненормативных актов налоговых органов, вынесенных по результатам мероприятий налогового контроля, в ходе которых установлены факты получения необоснованной налоговой выгоды путем формального разделения (дробления) бизнеса и искусственного распределения выручки от осуществляемой деятельности...» // СПС Гарант. Режим доступа: <http://www.garant.ru/> (дата обращения: 05.11.2020 г.).