

СПОСОБЫ ВЕДЕНИЯ ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ С ВЫСОКИМ НАЛОГОВЫМ РИСКОМ*

1. Общие вопросы получения необоснованной налоговой выгоды с использованием фирм-«однодневок»

Использование в хозяйственной деятельности фирм-«однодневок» является одним из самых распространенных способов получения необоснованной налоговой выгоды. Концептуально суть схемы сводится к включению в цепочку хозяйственных связей лиц, не исполняющих свои налоговые обязательства. Можно выделить два основных направления получения необоснованной налоговой выгоды с использованием фирм-«однодневок»:

1.1. Использование фирм-«однодневок» для создания фиктивных расходов и получения вычетов по косвенным налогам без соответствующего движения товара (работ, услуг). В данном случае организация (желающая получить необоснованную налоговую выгоду) заключает хозяйственные договоры с лицом, не исполняющим свои налоговые обязательства, причем деятельность фирмы-«однодневки», как правило, прямо или косвенно подконтрольна получателю необоснованной налоговой выгоды, перечисляет ему определенную договором сумму (в том числе сумму косвенных налогов). Со стороны контрагента условия договора фактически не исполняются, представляются только необходимые первичные документы, подтверждающие совершение операций. То есть соблюдаются формальные требования к документальному подтверждению произведенных расходов и принятию к вычету сумм косвенных налогов.

1.2. Использование фирм-«однодневок» с целью увеличения добавленной стоимости товара, уменьшения налоговой нагрузки на производственные подразделения. Данная схема построения хозяйственных связей характерна при реализации товаров, имеющих низкую себестоимость. Производитель (импортер) реализует продукцию по цене, близкой к себестоимости, лицу, не исполняющему свои налоговые обязательства. Далее фирма-«однодневка» реализует тот же товар с существенной наценкой лицу, осуществляющему сбыт конечным потребителям. В рассматриваемой ситуации основная налоговая нагрузка приходится на фирму-«однодневку», в то время как производитель и конечный продавец имеют минимальную налоговую нагрузку.

В описанном случае получателем необоснованной налоговой выгоды может выступать, в зависимости от фактически сложившихся экономических условий, как производитель, так и конечный продавец.

2. Применение схем получения необоснованной налоговой

выгоды при реализации недвижимого имущества

Вниманию агентств недвижимости и инвесторов, страховых компаний.

Применение схем получения необоснованной налоговой выгоды оказывает негативный эффект как на объемы бюджетных поступлений, так и имеет ряд других социально негативных последствий. Сложившаяся практика реализации недвижимого имущества и используемые схемы перехода права собственности направлены, с одной стороны, на получение необоснованной налоговой выгоды, с другой, — на ущемление прав потребителей — физических лиц, покупателей недвижимого имущества.

Лицами, участвующими в схеме, являются:

- Группа — совокупность лиц, осуществляющих деятельность на рынке недвижимости, в состав которой входит агентство недвижимости, а также взаимозависимые организации, ряд которых является фирмами-«однодневками»;
- Агентство недвижимости — одно из основных производственных подразделений группы, может выступать как инвестор, эмитент ценных бумаг, используемых для расчетов при приобретении недвижимости;
- Зависимые организации — лица, формально являющиеся инвесторами строительства или эмитентами векселей, как правило, не исполняющие свои налоговые обязательства.

Одна из самых распространенных схем реализации недвижимости выглядит следующим образом: лица, желающие приобрести квартиру, обращаются в агентство недвижимости, заключают договор инвестирования на строительство жилья. Расчеты по договору осуществляются векселями, приобретенными у зависимых от агентства недвижимости организаций, или заключаются договоры инвестирования с зависимыми по отношению к агентству недвижимости обществами, а оплата осуществляется векселями агентства недвижимости. Вексельные расчеты, в данном случае, не обусловлены разумным экономическим смыслом, покупатели квартир, обращаясь в агентство недвижимости, изначально не имеют намерений приобретать какие-либо ценные бумаги, их приобретение связано исключительно с расчетами за квартиры и связано агентством недвижимости. То обстоятельство, что налоговые обязательства взаимозависимых по отношению к агентству недвижимости лиц исполняются не в полном объеме (чаще всего эти организации являются фирмами-«однодневками»), позволяет группе в целом незаконно минимизировать свои налоговые обязательства.

Использование приведенной схемы резко повышает риск неполучения имущества.

Приведенная выше схема получения налоговой выгоды при операциях с недвижимостью не является един-

*Данные Контрольного управления Федеральной налоговой службы России.

ственной, с которой связаны повышенные налоговые риски. Весьма распространена схема с обязательным страхованием инвестиционных рисков. В данном случае стоимостью квартиры делится на две части, первая — стоимость инвестиционного взноса, вторая — сумма страховой премии. Лицо, желающее приобрести квартиру, принуждается застраховать инвестиционные риски. При этом страхуется риск третьих лиц — риск агентства недвижимости. Наступление страхового случая в такой ситуации изначально невозможно. Инвестиционная составляющая в договорах на приобретение квартир, как правило, близка к себестоимости квартиры, а экономически необоснованная страховая премия не включается в базу по налогу на прибыль агентства недвижимости, то есть агентство недвижимости занижает стоимость квартир для целей налогообложения на сумму страховой премии. Организации, осуществляющие страхование, имеют ряд признаков недобросовестности, что в системной взаимосвязи с порядком реализации квартир позволяет сделать вывод о том, что деятельность страховой организации ведется в интересах агентства недвижимости. Для потребителей негативный эффект от применения подобной схемы проявляется при расторжении инвестиционного договора, в этом случае возмещение суммы страховой премии практически невозможно.

Схемы получения необоснованной налоговой выгоды с привлечением недобросовестных страховых организаций активно используется не только при реализации недвижимого имущества (аренда, лизинг).

3. Схема получения необоснованной налоговой выгоды при производстве алкогольной и спиртосодержащей продукции

Внимание производителей алкогольной и спиртосодержащей продукции.

Определенную специфику имеют схемы получения необоснованной налоговой выгоды организациями, занимающимися лицензированными видами деятельности, в частности производством алкогольной и спиртосодержащей продукции.

Лицами, участвующими в схеме, являются:

- налогоплательщик — организация, имеющая необходимые лицензии и технологическое оборудование, занимающаяся производством этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции;
- поставщик — организация, осуществляющая поставки спиртосодержащей продукции в адрес налогоплательщика.

Специфика данных схем связана с рядом технологических особенностей производства алкогольной продукции (водки). Согласно действующим положениям нормативных правовых актов в ее производстве может участвовать как этиловый спирт, так и спиртосодержащая продукция — бражные дистилляты, настои спиртованные и т.п. В случае производства алкогольной продукции (водки) из этилового спирта налоговая нагрузка по акцизу существенно выше, чем при производстве той же продукции из бражных дистиллятов, настоев спиртованных или иной спиртосодержащей продукции. Данный факт связан с разницей в сумме акциза подлежащей вычету производителем по приоб-

ретенной продукции (по спиртосодержащему сырью применяется вычет по ставке акциза в размере 173,5 руб., по спирту — 25,15 руб.).

При применении схемы, одна или ряд организаций, находящихся в цепочке поставщиков спиртосодержащей продукции, не исполняют свои налоговые обязательства.

Существенным признаком применения схемы незаконного возмещения сумм акциза из бюджета является отсутствие реальных хозяйственных операций по приобретению налогоплательщиком спиртосодержащей продукции, использованной согласно представленным организацией документам, в качестве основообразующего сырья при производстве алкогольной продукции.

При этом поставки спиртосодержащей продукции отражаются только в формально оформленных товаросопроводительных документах.

Свидетельством применения схемы также является отсутствие у поставщика (производителя) спиртосодержащей продукции технической базы для производства отраженного в учете объема реализованной продукции (отсутствует необходимое технологическое оборудование, коммуникации, квалифицированный персонал, сырье для производства продукции). Денежные потоки в подобных случаях, как правило, не соответствуют предусмотренным договорами хозяйственным операциям (в частности, оплата производится на счета третьих лиц, не имеющих отношения к поставке или производству спиртосодержащей продукции). Показатели отчетности участников схемы не соответствуют реальным показателям финансово — хозяйственной деятельности.

Таким образом, выявление указанных признаков в их системной взаимосвязи свидетельствует о применении схемы, целью которой является получение необоснованной налоговой выгоды.

4. Схема получения необоснованной налоговой выгоды с использованием инвалидов

Внимание организаций, применяющих льготу по подп. 2 п. 3 ст. 149 Налогового кодекса РФ.

Лицами, участвующими в схеме, являются:

- 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.

Организация, формально соответствующая требованиям, предъявляемым для освобождения от уплаты НДС, как организация, в состав которой входят инвалиды, занимается производством продукции силами персонала, привлеченного по договорам аутсорсинга. Находящиеся в штате сотрудники не в состоянии (по причине состояния здоровья и (или) квалификации) обеспечить производство реализуемой продукции. При этом льгота по НДС применяется в отношении всего объема производимой налогоплательщиком продукции.

Налогоплательщик искусственно создает условия для применения вышеуказанной 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.

Таким образом, налогоплательщик злоупотребляет правом на применение льготы, предусмотренной подп. 2 п. 3 ст. 149 Налогового кодекса РФ.

5. Схема получения необоснованной налоговой выгоды путем включения в хозяйственный оборот посредников (как российских, так и иностранных), деятельность которых сводится к созданию видимости осуществления реальной финансово-хозяйственной деятельности

Вниманию налогоплательщиков, использующих в хозяйственной деятельности фиктивных посредников.

Схемы получения необоснованной налоговой выгоды могут быть связаны с привлечением непроизводительных посредников, которые хоть и не являются фирмами-«однодневками», однако реально не осуществляют работ и не оказывают услуг. Примером таких схем являются отношения, связанные с формальным привлечением агентов или иных посредников.

Лицами, участвующими в схеме, являются:

- Принципал — российский налогоплательщик, от имени и за счет которого действует Агент;
- Агент — лицо, формально действующее в интересах Принципала в рамках агентского или иного аналогичного договора;
- Покупатель — лицо, приобретающее товары, работы, услуги Принципала.

Схема получения необоснованной налоговой выгоды в этом случае может выглядеть следующим образом.

Принципал в рамках осуществления своей основной деятельности номинально привлекает Агента для выполнения определенных задач, в частности, для поиска клиентов. Агентское вознаграждение связано с доходом, полученным в связи с выполнением контрактов с найденными Агентом заказчиками. При этом фактический поиск заказчиков, подготовка контрактов, ведение переговоров с заказчиком осуществляют должностные лица Принципала. Функция Агента фактически сводится к созданию документооборота, подтверждающего фиктивные затраты по выплате агентского вознаграждения. Представленная схема приводит к получению Принципалом необоснованной налоговой выгоды в виде необоснованного включения в расходы затрат по фиктивным агентским договорам и занижению налога на прибыль организаций.

6. Схема получения необоснованной налоговой выгоды путем приобретения фиктивных инвестиционных инструментов



Вниманию профессиональных участников рынка ценных бумаг, а также лиц, осуществляющих реализацию ценных бумаг.

Наряду с использованием в финансово-хозяйственной деятельности фирм-«однодневок» распространена схема получения необоснованной налоговой выгоды в связи с приобретением ценных бумаг.

Лицами, участвующими в схеме, являются:

- налогоплательщик — российская организация;
- владельцы ценных бумаг (как правило, не являются резидентами Российской Федерации).

Схема получения необоснованной налоговой выгоды подразумевает под собой приобретение ценных бумаг. Выпуск ценных бумаг в таких случаях осуществляет компания, как правило, зарегистрированная в офшорных территориях и не ведущая финансово-хозяйственную деятельность, не имеющая активов под обеспечение выпуска, банковской гарантии, поручительства третьих лиц. При этом объем выпуска ценных бумаг может быть значителен.

Выпущенные ценные бумаги, реализуются заранее определенному кругу лиц со значительной рассрочкой платежа, при этом оплата ценных бумаг предусмотрена позднее даты их погашения. То есть, размещение и последующая реализация не направлены на привлечение денежных средств.

В дальнейшем данные ценные бумаги вносятся в уставный капитал реально действующих российских организаций. В свою очередь российская организация реализует полученные ценные бумаги фирмам-«однодневкам» с убытком, включая в состав расходов для целей исчисления налога на прибыль организаций стоимость ценных бумаг по данным налогового учета у передающей стороны.

В этом случае необоснованная налоговая выгода возникает вследствие уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль организаций на сумму полученного убытка