

УДК 336.02

***ПРОБЛЕМА ЛЕГАЛЬНОСТИ СНИЖЕНИЯ НАЛОГОВОЙ БАЗЫ  
НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ***

***Спиридонова Ю.Е.***

*Кандидат экономических наук, Финансовый директор,*

*Независимый исследователь*

*Москва, Россия*

**Аннотация**

Статья посвящена анализу проблемы легальности снижения налоговой базы налогоплательщиков. Автором обозначена актуальность выбранной темы. Изучено понятие оптимизации (снижения) налоговой базы. Рассмотрен аспект регулирования необоснованной налоговой выгоды. Приведены основные пути легальной оптимизации налоговой базы. Особое внимание уделено налоговым льготам как популярному пути снижения налоговой базы.

**Ключевые слова:** налог на прибыль, оптимизация налоговой базы, налоговая льгота, налоговая база, дробление бизнеса, необоснованная налоговая выгода

***PROBLEM OF LEGALITY OF DECREASE IN TAX BASE OF  
TAXPAYERS***

***Spiridonova Yu. E.***

*Candidate of economic Sciences, Financial Director,*

*Independent researcher*

*Moscow, Russia*

**Annotation**

Article is devoted to the analysis of a problem of legality of decrease in tax base of taxpayers. The author designated relevance of the chosen subject. The concept of optimization (de-crease) of tax base is studied. The aspect of regulation of unreasonable tax benefit is considered. The main ways of legal optimization of tax base are given. Special attention is paid to the tax concessions as to a popular way of decrease in tax base.

**Key words:** profits tax, optimization of tax base, tax concession, tax base, business crushing, unreasonable tax benefit

Любой предприниматель стремится к максимизации прибыли с минимальными издержками. Расходами организации также являются затраты, связанные с уплатой обязательных для всех организаций налогов. Деятельность фискальных органов проводится в т.ч. и в направлении повышения налоговой культуры налогоплательщиков, представляя собой разработку различных инструментов и методов снижения налоговой базы [6, 77]. Однако, безусловно, существует категория предпринимателей, которые стремятся оптимизировать налоговую базу нелегальными способами, такими как, например, дробление бизнеса, которое подпадает, по мнению, налоговых органов в зону высокого риска. Так, в результате выездной проверки, подобную ситуацию, инспекторы, как правило, признают дробление искусственным и рассматривают группу компаний как одно юридическое лицо; присоединяют доходы дочерних предприятий к доходам материнской компании; доначисляют головной организации налоги общего режима (налог на прибыль, НДС, налог на имущество), пени и штрафы. В соответствии со ст. 346.6 НК РФ [1], намеренное искажение величины налоговой базы является серьезным нарушением закона, соответственно, данный способ уменьшения налоговой базы не желателен. Одновременно с этим, Конституционный Суд РФ признал право субъектов предпринимательской деятельности использовать законные механизмы снижения налоговой базы, а значит признал законность налоговой оптимизации [2].

Итак, под оптимизацией или снижением налоговой базы понимается как комплекс методов и подходов к эффективному планированию (минимизации) налогов, перечисляемый в бюджет, а также как метод уменьшения размера налоговых обязательств посредством осуществления законных действий, которые включают в себя использование всех предоставленных действующим законодательством льгот, налоговых освобождений и иных способов и приемов, в рамках национального законодательства [5]. Прежде чем приступать к реализации мероприятий по снижению налоговой базы, следует изучить налоговое законодательство, регламентирующее ответственность за проведение данной операции незаконным путем. Основным нормативно-правовым актом считается Постановление Пленума ВАС РФ №53 [3], которое касается оценки арбитражным судом обоснованности получения налоговой выгоды. Необоснованность налоговой выгоды устанавливается по совокупности обстоятельств, которые сопровождают факты ее получения, и должна быть доказана документально. Так, могут быть установлены факты прямого нарушения законодательства (искусственное завышение затрат, сокрытие части доходов, необоснованное уменьшение налоговой базы и пр.) или подтверждено, что налогоплательщику было известно о сомнительности контрагента (Письмо ФНС России от 11.02.2010 № 3-7-07/84), об отсутствии связи осуществленных операций с реальной экономической целью деятельности (пп. 3 и 4 Постановления ВАС РФ №53, Постановление Президиума ВАС РФ от 14.02.2012 № 12093/11), о фиктивности документации, оформленной на несуществующую сделку или сделку, подменяющую собой реально существующую (постановления ФАС Волго-Вятского округа от 28.09.2010 № А28-18725/2009, Северо-Западного округа от 16.08.2013 № А81-3642/2012), о невозможности выполнения контрагентов операций, отраженных в документах (Постановление ФАС Московского округа от 16.04.2010 № КА-А40/3371-10), о наличии в цепи поставщиков фирм-однодневок (Письмо ФНС России от 24.07.2015 № ЕД-4-2/13005@) и т.п. Исходя из этого, немаловажное значение для оценки необоснованности налоговой выгоды приобретает собственная

осмотрительность и осторожность налогоплательщика (п. 10 Постановления ВАС РФ №53).

Современные юристы определяют следующий перечень актуальных в 2018 г. легальных способов снижения налоговой базы. В первую очередь – это выбор формы деятельности субъекта хозяйствования. Выбор формы деятельности традиционно осуществляется традиционно перед началом предпринимательской деятельности, однако возможно и в процессе ее осуществления. Так, физическое лицо может открыть ИП или стать учредителем предприятия, которая в свою очередь может осуществлять свою деятельность самостоятельно или с использованием представительств и (или) филиалов [8, 695].

Возможно и использование метода низконалоговых субъектов, т.е. использование перевода налоговой базы на субъекты, которые применяют специальные налоговые режимы налогообложения. В случае использования данной модели, важно обоснование деловой цели такового взаимодействия, т.к. существует риск признания действий направленными на получение необоснованной налоговой выгоды с использованием схемы «дробления». В настоящее время судебная практика по вопросу дробления бизнеса остается противоречивой. Одновременно с этим, в п. 1 Постановления № 53 сказано, что судебная практика разрешения налоговых споров исходит из презумпции добросовестности налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики [10, 902]. Иными словами, предполагается, что действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, экономически оправданы, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, – достоверны.

Ряд юристов отмечают такой инструмент снижения налоговой базы как использование пробелов в налоговом законодательстве. Как пишет П. Островерхов (член Палаты налоговых консультантов), неизбежно в отечественном законодательстве, регулирующем налогообложение, можно встретить соответствующие проблемы. Одновременно с этим, их использование может быть эффективно в краткосрочной перспективе, т.к. законодатель постоянно

вносит изменения дополнения в нормативно-правовые акты, которые могут конкретные пробелы устранить [7].

Использование налоговых льгот - наиболее актуальный инструмент снижения налоговой базы. НК РФ предусматривает льготные условия уплаты налога на прибыль предприятий: пониженные ставки, амортизационные премии и специальные коэффициенты амортизации [230]. Льготы по налогу на прибыль позволяют определенным категориям налогоплательщиков уплачивать его в меньшем размере или вообще не платить. При проверке декларации, заполненной с учетом льгот, налоговые органы могут запросить подтверждающие документы (п. 6 ст. 88 НК РФ). В случае применения специальных коэффициентов и премий по амортизации инспекция таких прав не имеет.

Основная ставка по налогу на прибыль равна 20%, из которых 18% необходимо уплатить в региональный бюджет. Данный процент субъекты РФ могут снижать до 13,5%. Такой минимальный процент, например, установлен в Москве для предприятий, привлекающих к труду инвалидов, если их не менее 50% всех сотрудников, а фонд заработной платы не ниже 25%. Государство также понижает налоговую ставку до 0% предприятиям некоторых сфер деятельности, например, медицинским, сельскохозяйственным, образовательным и пр.

Гл. 25 НК РФ не предусматривает льготы по налогу на прибыль, однако, включает некоторые актуальные изменения в налогообложении: 1) ставка налога снижена с 25% до 24%, 2) власти субъектов РФ могут снижать ставку в части налога, который зачисляется в бюджет регионов (ст. 284 НК РФ), 3) организация может выбрать способ начисления износа основных средств, 4) амортизационные отчисления формируются в зависимости от сроков службы с расчетом на физический и моральный износ основных средств, 5) определяется основной перечень доходов и расходов, включающих налоговую базу, 6) исключены ограничения по ряду затрат, которые ранее относили на себестоимость продукции в границах утвержденных норм, 7) полученный

убыток разрешено переносить на 10 лет, вместо прежних 5. Данные изменения осуществляются именно благодаря отмене льгот и направлены на уменьшение налоговой базы предприятий. Снижение ставки позволяет налогоплательщикам оставлять больше прибыли в своем распоряжении и направлять ее на развитие предприятия, инвестирование проектов, совершенствование технического оснащения и т.п. [4, с. 115]

Итак, современные льготы по налогу на прибыль предоставляются следующими способами:

- полное освобождение, то есть ставка составляет 0%. Данный вариант предусмотрен для компаний, деятельность которых выгодна государству, например, производство детского питания, народные промыслы, медицинские, образовательные, сельскохозяйственные предприятия;

- предоставление скидки, уменьшающие сумму налогооблагаемой прибыли на установленный процент. В данном случае налоговую базу снижают на затраты по ряду направлений, например, инвестиции, капиталовложения и т.п.;

- пониженная ставка. Здесь уменьшение может достигать до 100%, например, общественные объединения лиц с ограниченными возможностями налог не платят. Для получения данной льготы необходимо иметь определенную численность работников, торговую площадь и т.п.

Пониженная ставка в виде льготы по налогу на прибыль предоставляется резидентам-участникам свободных (особых) экономических зон: 1) туристско-рекреационной и технико-внедренческой зонах не платится доля налога, зачисляемая в федеральный бюджет, которая в 2018 г. составляет 3% от общей суммы, 2) хозяйствующие в ОЭЗ компании используют ставку 0%, которая действует на протяжении десяти периодов после получения первой прибыли по договорам СЭЗ, 3) федеральная доля налога не взимается с организаций-участников инвестиционных проектов регионов; в местный бюджет первые десять периодов они не платят 10%, затем процент повышается.

На федеральном уровне сниженные ставки могут применять предприятия, получающие дивиденды и имеющие ценные бумаги. Скидка распространяется на прибыль от процентов и дивидендов. В зависимости от года выпуска ценных бумаг ставка составляет 0%, 9% и 15%. Льготы предоставляются в т.ч. потребительским кооперативам Крайнего Севера, производителям реабилитационных и профилактических средств для инвалидов, предприятиям, которые выпускают медицинские товары и которые занимаются благотворительностью [9, 575]. Не облагаются налогом доходы участников проекта «Сколково», Центробанка РФ, полученные от деятельности, предусмотренные Федеральным законом от 10.07.2002 № 86-ФЗ.

Таким образом, целью снижения налоговой базы является снижение размера всех налогов, в отношении которых у налогоплательщика имеются соответствующие обязанности, сведение к минимуму штрафных санкций со стороны налоговых органов, снижение налоговых рисков. Основными способами законного снижения налоговой базы являются: налоговые льготы, использование пробелов в налоговом законодательстве, выбор оптимальной формы деятельности субъекта, использование низконалоговых субъектов [11, 1030]. Во всех перечисленных и иных случаях предполагается оптимизация налоговой базы, соответственно, такие действия не могут не остаться без внимания налоговых органов. Исходя из этого, перед выбором того или иного способа снижения налоговой базы важно всесторонне изучить все спорные вопросы и судебную практику.

#### **Библиографический список:**

1. 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
2. Постановление Конституционного Суда РФ от 27.05.2003 N 9-П "По делу о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П.Н. Белецкого, Г.А.

Никовой, Р.В. Рукавишникова, В.Л. Соколовского и Н.И. Таланова" // "Вестник Конституционного Суда РФ" – N 4 – 2003.

3. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" // "Экономика и жизнь" – N 43 октябрь – 2006.

4. Мамиёк Л. А. Налогообложение прибыли предприятий: актуальные проблемы и перспективы развития // Вопросы экономики и управления. – 2017. – №1. – С. 114-117.

5. Налоговая оптимизация. – 16.12.2016 // Портал «Бухгалтерский учет. Налоги. Аудит». – ULR: [https://www.audit-it.ru/terms/taxation/nalogovaya\\_optimizatsiya.html](https://www.audit-it.ru/terms/taxation/nalogovaya_optimizatsiya.html)

6. Одинцова М.А., Барина О.В., Гурова Е.В., Копинг-стратегии преодоления и жизнестойкость людей с разным уровнем эмоционального интеллекта, Вестник Полоцкого государственного университета. Серия Е: Педагогические науки. – 2017. – № 7. – С. 75-80.

7. Островерхов П. Оптимизация налогообложения – 2018. – 02.03.2018 // Портал «Бухгалтерский учет. Налоги. Аудит». – ULR: <https://www.audit-it.ru/articles/account/court/a55/941058.html>

8. Чумакова О.В. Правовые возможности расширения защиты инвестиций в строительной отрасли // Экономика и предпринимательство. – 2016. – № 2-1 (67-1). – С. 695-697.

9. Чумакова О.В., Гизатуллина Д.Р. Особенности корпоративного договора // Экономика и предпринимательство. – 2017. – № 8-3 (85-3). – С. 571-566.

10. Чумакова О.В., Чепрасова А.С. Возврат просроченной задолженности: нововведения в законодательстве // Экономика и предпринимательство. – 2017. – № 3-2 (80-2). – С. 901-903.

11. Chumakova O. Features of "smart city" concept in urban paradigm of globalization // В сборнике: MATEC Web of Conferences Editor V. Murgul. – 2017. – С. 1030.

12. Valuiskov N.V., Bondarenko L.V., Arutyunyan A.D. Juvenile crime: current state and dynamics // Journal of Politics and Law. – 2017. – T. 10. – № 4. – С. 225-232.