

Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования
«Южно-Уральский государственный университет
(национальный исследовательский университет)»
Юридический институт
Кафедра «Предпринимательское, конкурентное и экологическое право»

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ
Зав.кафедрой ПКиЭП
_____ В.В. Кванина
_____ 2017 г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА
(МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ)

НАЛОГОВАЯ ОПТИМИЗАЦИЯ КАК ПРОЯВЛЕНИЕ НАЛОГОВОЙ
ПРАВОСУБЪЕКТНОСТИ

ЮУрГУ – 40.04.01. 2015. № ГРУППЫ 360 ЮМ

Научный руководитель выпускной
квалификационной работы
Лещина Э. Л.,
канд. юрид. наук, доцент

_____ 2017 г.

Автор выпускной
квалификационной работы студент
группы Ю-360
Ратникова Анастасия Олеговна

_____ 2017г.

Нормоконтролер
Громова Е.А., канд. юрид. наук.,
доцент

_____ 2017 г.

Челябинск 2017

ОГЛАВЛЕНИЕ

	ВВЕДЕНИЕ	3
1	НАЛОГОВАЯ ПРАВОСУБЪЕКТНОСТЬ КАК КАТЕГОРИЯ НАЛОГОВОГО ПРАВА.....	9
1.1	Общая характеристика налоговой правосубъектности.....	10
1.2	Содержание налоговой правосубъектности участников налоговых правоотношений	19
1.3	Теоретические и правовые основы налогового планирования как законной возможности уменьшения налоговых платежей.....	28
2	ПОНЯТИЕ И ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГОВОЙ ОПТИМИЗАЦИИ.....	43
2.1	Понятие оптимизации налогообложения и его разграничение со смежными правовыми понятиями.....	43
2.2	Пределы налоговой оптимизации.	51
2.3	Правовое регулирование оптимизации налогообложения за рубежом.....	61
3	ОТДЕЛЬНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ОПТИМИЗАЦИИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ	82
3.1	Оптимизация налогообложения с помощью договорной и учетной политики.....	82
3.2	Налоговые льготы как правовой инструмент налоговой оптимизации	94
3.3	Специальные налоговые режимы как средство налоговой оптимизации	103
	ЗАКЛЮЧЕНИЕ	115
	БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК	118
	ПРИЛОЖЕНИЯ.....	129

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования обусловлена теоретической и практической значимостью вопросов, связанных с осуществлением налоговой оптимизации и правовым регулированием данного явления.

При наступлении налоговых правоотношений государство в лице налоговых органов и налогоплательщик являются сторонами этих правоотношений. Используя права, возложенные на него по закону и выполняя свои обязанности, налогоплательщик реализует свою налоговую правосубъектность.

Содержание налоговой правосубъектности позволяет утверждать, что комплекс прав и обязанностей физических лиц, предпринимателей и организаций в налоговом правоотношении опосредует их частные интересы, которые сводятся к стремлению минимизировать в пределах прав, предоставленных им законодательством о налогах и сборах, иным законодательством, свое налоговое обязательство. При этом государство заинтересовано в увеличении налоговых поступлений в бюджеты всех уровней, в т.ч. и путем пресечения попыток ухода налогоплательщиками от налогообложения с использованием законных средств.

Таким образом, существует неизбежное объективное противоречие между публичным интересом и частными интересами налогоплательщиков, что неизбежно порождает конфликт интересов, который в лучшем случае может быть урегулирован в судебном порядке. В худшем случае существует негативная тенденция, направленная на уклонение от налогообложения со стороны налогоплательщиков, что наносит непоправимый ущерб интересам государства в результате недопоступлений в бюджет соответствующих доходов от налогов и сборов.

В этой связи необходимо искать правовые инструменты, способные сбалансировать интересы государства и налогоплательщиков.

Одним из таких инструментов является налоговое планирование, которое, согласно действующему законодательству, позволяет оптимизировать и минимизировать налоговые обязательства налогоплательщиков.

Однако, как показывает практика, включая судебную, снижение налоговых платежей может быть достигнуто несколькими способами, как путем уклонения от налогообложения, так и путем оптимизации налоговых обязательств, в том числе предельно допустимую налоговым законодательством минимизацию.

Налоговое планирование в настоящее время в соответствии с действующим законодательством может быть достигнуто способами, которые включают в себя широкий спектр различных методов. К методам налогового планирования можно отнести такие как использование свободных экономических зон на территории государства, возможностей учетной, договорной политики, применение льгот и специальных налоговых режимов и некоторые другие.

Действующее налоговое законодательство оставляет без внимания вопросы правового регулирования налоговой оптимизации. Право налогоплательщика на оптимизацию налогообложения, признаваемое лишь на доктринальном уровне, и оценка действий налогоплательщика, основанных на данном праве, на практике получают неоднозначный и спорный характер. К сожалению, правоприменительные органы часто расценивают действия налогоплательщиков, предпринятые в рамках оптимизации налогообложения, как уклонение от уплаты налогов, со всеми вытекающими из этого правовыми последствиями.

Арбитражный суд, а также участники арбитражного процесса, при рассмотрении дел, связанных с необходимостью уплаты налогоплательщиком налоговых отчислений, предусмотренных законом, постоянно сталкиваются с конфликтом интересов.

Эффективное функционирование налоговой системы требует создания стабильных условий для налогового правоприменения и обеспечения гарантий защиты действий налогоплательщиков по оптимизации налогообложения, при условии их осуществления в определенных правовых рамках. Поэтому

законодатель должен нормативно закрепить признаки допустимого с точки зрения оптимизации налогообложения поведения налогоплательщиков, предусмотреть механизмы преодоления действий, выходящие за рамки этого поведения, и последствия подобных действий. В то же время, закрепляя прямо гарантии допустимости оптимизации налогообложения, законодатель должен стремиться свести к минимуму и исключить косвенные ограничения возможностей оптимизации налогообложения в виде нечеткости правовых норм, регулирующих порядок уплаты налогов, а также придания им смысла, противоречащего логике построения оптимизационной модели.

Степень разработанности проблемы.

Правовая деятельность государства в финансовой сфере, в частности, в области налогообложения и собираемости налогов, находится под постоянным вниманием, является предметом непрекращающихся дискуссий правоведов, исследующих финансово-правовые проблемы, опираясь на научный подход.

В ходе работы были изучены и проанализированы положения и выводы, содержащиеся в трудах не только экономистов и правоведов в сфере финансового права, но и экспертов в области административного права, гражданского права, истории и теории государства и права, в частности – С.С.Алексеева, В.Р. Берника, А.В. Брызгалина, Д.В. Винницкого, А.Н. Головкина, М.В. Карасевой, Ю.М. Козлова, С.Г. Пепеляева, Н.Р. Тупанчески, Р.О. Халфиной. Так же были изучены диссертационные работы С.И. Задорогина, Б.В. Мышкина, Н.А. Русяева.

Объектом диссертационного исследования являются общественные отношения, складывающиеся в процессе деятельности налогоплательщика, связанной со снижением налогового нагрузки.

Предметом исследования являются Конституция Российской Федерации, Налоговый Кодекс Российской Федерации, иные законы, указы Президента Российской Федерации, постановления Правительства Российской Федерации, приказы и инструкции Минфина и ФНС России, иные нормативные акты, акты Конституционного Суда и Верховного Суда Российской Федерации, судебная и

арбитражная практика, материалы научных трудов правоведов и экономистов, материалы текущих средств массовой информации.

Цели и задачи диссертационного исследования.

Цель работы – выявить недостатки нормативно-правового регулирования института налоговой оптимизации и сформулировать предложения по совершенствованию законодательства в данной сфере.

Достижение поставленной цели привело к формулированию и необходимости решения следующих задач:

- дать общую характеристику понятия «налоговая правосубъектность»;
- охарактеризовать юридическое содержание налоговой правосубъектности участников налоговых отношений;
- проанализировать теоретические и правовые основы налогового планирования как законной возможности уменьшения налоговых платежей;
- рассмотреть признаки понятия оптимизации налогообложения, его соотношение со смежными понятиями, характеризующими действия по снижению налоговой нагрузки;
- выявить условия формирования права налогоплательщика на оптимизацию налогообложения и определить причины необходимости его правового регулирования;
- определить возможности налогоплательщика по снижению налоговой нагрузки, в т.ч. и в зарубежных налоговых системах;
- определить критерии допустимости мероприятий по оптимизации налогообложения;
- охарактеризовать существующий порядок реализации оптимизации налогообложения;
- выявить проблемы и перспективы совершенствования действующего налогового законодательства, и выработать конкретные рекомендации по устранению существующих недостатков.

Методологическую основу исследования составили современные учения о методологии научного познания. В процессе работы были использованы общенаучные методы познания: диалектический метод, исторический метод, метод системного анализа и обобщения теоретических, нормативных и практических материалов.

В работе также применялись специально-юридический, грамматический, логический и системный методы толкования норм права, а также метод анализа источников норм права. Кроме того, осуществлялся сравнительно-правовой, формально-юридический, структурный и функциональный анализ.

Проанализировано применение такого частного метода налогового планирования, как специальные режимы налогообложения, налоговые льготы, учетная политика организации.

Научная новизна исследования состоит в рассмотрении соотношения частного и публичного интереса в сфере налогообложения, исходя из необходимости анализа содержания их налоговой правосубъектности в отношении налогового планирования, с целью оптимизации налогообложения в широком смысле этого правового явления, включая подходы и деятельность на уровне законодателя и с использованием возможностей специальных налоговых режимов, применяемой учетной политики и законно установленных налоговых льгот. В работе сформулированы понятия оптимизации налогообложения и условий ее осуществления, определены признаки, отличающие данное понятие от смежных понятий, выявлены пробелы и противоречия в нормативно-правовом регулировании оптимизации налогообложения, вносятся предложения по их устранению.

На защиту выносятся следующие теоретические положения, **выводы и предложения, полученные по итогам исследования.**

1. Налоговая правосубъектность является одной из центральных категорий налогового права, является полем для осуществления налогового планирования налогоплательщиком в целях налоговой оптимизации в широком смысле этого

понятия и включает совокупность таких категориальных понятий, как налоговая правоспособность, налоговая дееспособность, налоговая деликтоспособность, налоговая сделкоспособность. Для возникновения налогового правоотношения в дополнение к наличию налоговой правосубъектности налогоплательщика необходим юридический факт, например принятие государством нормативного акта, который устанавливает порядок налогообложения, определенные налоговые льготы и специальные налоговые режимы.

2. Предлагается следующее определение понятия налоговая оптимизация – это деятельность налогоплательщика, при которой налоговые платежи законными способами сводятся к минимуму, не нарушая при этом налогового, административного и уголовного законодательства, а случаи необоснованной переплаты налогов снижаются или исключаются. Цель такой деятельности достигается путем использования методов, которые разрешены или не запрещены законом, что исключает возникновение негативных для налогоплательщика результатов в виде доначисления налогов, взимание пеней и налоговых санкций.

3. Вывод о необходимости нормативного закрепления в НК РФ понятия оптимизации налогообложения и права налогоплательщиков на оптимизацию налогообложения. Право налогоплательщика применять механизмы оптимизации налогов и защита данного права допускается, если в действиях налогоплательщика нет признаков злоупотребления правом.

4. От налоговой оптимизации и налоговой минимизации следует отличать уклонение от их уплаты, которая представляет собой такую форму уменьшения налоговых и других платежей, когда налогоплательщик намеренно или необоснованно избегает уплаты налогов или уменьшает размер своих налоговых обязательств наказуемым нарушением действующего законодательства. Очевидно, что эти действия находятся за рамками налоговой правосубъектности налогоплательщика и более того, не может быть и речи о соблюдении принципа учета интересов государства.

5. К методам налоговой оптимизации можно отнести применение и использование налогоплательщиком в порядке, установленном действующим законодательством налоговых льгот, специальных режимов налогообложения, учетной и договорной политики, пробелов в законодательстве.

6. В целях оптимизации налогообложения малого и среднего предпринимательства и недопущения увеличения реальной налоговой нагрузки на предпринимателей в современных экономических условиях в связи с отменой ЕНВД, предлагается расширить перечень видов деятельности, на которые можно получить патент в пп. 2 п. 8 ст. 346.43 НК РФ. Также целесообразно рассмотреть возможность увеличения лимита предельного дохода налогоплательщика для применения УСН.

Практическая значимость исследования заключается в том, что сделанные выводы и сформулированные на их основе предложения могут способствовать повышению качества налогового законодательства с точки зрения правового регулирования оптимизации налогообложения, снижению количества налоговых споров, возникающих в этой связи, а также обеспечению более прочных правовых гарантий налогоплательщикам от финансовых притязаний государства. Высказанные практические предложения могут быть использованы в нормотворческой деятельности и практической работе налоговых органов, при рассмотрении судебных споров.

Структура и объем диссертации. Работа состоит из введения, 3 глав, включающих 9 параграфов, заключения, библиографического списка и приложений. Диссертация изложена на 116 страницах машинописного текста (без литературы и приложений), библиография включает 99 наименований.

1 НАЛОГОВАЯ ПРАВОСУБЪЕКТНОСТЬ КАК КАТЕГОРИЯ НАЛОГОВОГО ПРАВА

1.1 Общая характеристика налоговой правосубъектности

Анализ содержания налоговой правосубъектности представляет интерес как с точки зрения теории права, так и при изучении практических вопросов. Одним из важных элементов развития предпринимательства является устойчивость налоговых правоотношений, правовое регулирование которых достаточно разнообразно и как следствие противоречиво.

В науке налогового права существуют разногласия по поводу понятия, сущности и содержания налоговой правосубъектности. Налоговая правосубъектность организации является непременным условием установления правовых связей между налогоплательщиками и соответствующими государственными органами. Под налоговой правосубъектностью следует понимать признаваемую законом способность организации быть самостоятельным субъектом – участником общественных отношений, регулируемых налоговым правом, иметь и осуществлять субъективные налоговые права и обязанности.

Права и обязанности, составляющие содержание налоговой правосубъектности организации определены законодательно. Закрепление подробного их перечня является своего рода гарантией интересов и государства, и организации. С одной стороны – обеспечиваются финансовые интересы государства путем взимания налогов и сборов, с другой стороны – соблюдаются интересы самой организации тем, что установленные обязанности имеют свои пределы, границы и не могут быть истолкованы произвольно, одновременно определяются и правомочия организации в отношениях с государственными органами.

В содержании налоговой правосубъектности организации необходимо выделить две неразрывно связанные между собой возможности: выступать в

качестве правообладателя и обязанного субъекта. Но на первый план по своему значению в системе правового регулирования налоговой сферы выдвигается именно способность нести обязанности, поскольку она в решающей степени раскрывает механизм налогово-правового регулирования и смысл наделяния организаций налоговой правоспособностью.

Налогоплательщики и государственные органы, наделенные налоговыми полномочиями, предоставленными им действующим законодательством с целью осуществления налоговой юрисдикции, имеют противоположные интересы при реализации налогового правоотношения.

Это приводит к таким негативным последствиям, как уклонение от уплаты налогов любыми путями, что может привести к совершению налогового правонарушения и повлечь за собой ответственность, или к установлению колоссальной налоговой нагрузки и злоупотреблениям со стороны налоговых органов. Результатом таких последствий является недопоступление налоговых платежей в бюджет государства, что негативно влияет как на экономику страны в целом, так и на уровень жизни населения. По этой причине нахождение путей к урегулированию и сбалансированию государственных интересов и интересов налогоплательщиков является актуальной теоретической задачей, имеющей выход в практическую плоскость.

Гарантией поступления налогов в бюджеты является то, что каждой стороне налоговых правоотношений должно быть заранее известно о неизбежности налогообложения, об обязательности наступления предусмотренных законом последствий в случае неисполнения требований налогового законодательства¹. Действия налогоплательщиков, государственных органов и других обязанных лиц в названных правоотношениях должны быть взаимосвязанными и законными.

В настоящее время одним из приоритетных направлений налоговой реформы презюмируется облегчение налогового бремени для добросовестного

¹ Мышкин Б.В. Налоговая оптимизация как проявление налоговой правосубъектности: дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2004. – С. 24.

налогоплательщика. Однако такое снижение должно сопровождаться мерами, которые позволят увеличить эффективное накопление налогов, что предполагает сокращение количества и объема налоговых льгот и перекрытие существующих в законодательстве каналов уклонения от уплаты налогов.

В связи с этим один из способов сбалансирования публичных и частных интересов, по-видимому, считается процедура налогового планирования, проводимой налогоплательщиком. В то же время, осуществляя мероприятия по оптимизации налогообложения, налогоплательщик реализует свою правосубъектность в налоговом правоотношении.

Субъектом налоговых правоотношений может быть любое лицо, поведение которого регулируется нормами налогового права и которое может выступать участником налоговых правоотношений, носителем субъективных прав и обязанностей.

В юридической литературе достаточно долгое время обсуждается вопрос о соотношении понятий «субъект права», «субъект правоотношения» и «участник правоотношения». Ранее превалировала точка зрения о тождественности понятий «субъект права» и «субъект правоотношения». Однако традиционной для современной юридической науки является другая позиция, согласно которой понятие «субъект права» содержательнее, шире понятия «субъект правоотношения».

Многие правоведы придерживаются мнения, что субъектами правоотношений являются реальные участники конкретных правовых отношений. В концепции субъекта права представлены две основные особенности: возможность участвовать в разных правовых отношениях и реальное участие в них¹.

Таким образом, можно утверждать, что субъектами налогового права России являются индивидуумы и коллективные образования, которые способны

¹ Халфина Р.О. Общее учение о правоотношении. – М.: Юрид. лит., 1974. – С. 114.

участвовать в налоговых отношениях и выступать в качестве носителей налоговых прав и обязанностей, предусмотренных российским законодательством и международно-правовыми актами.

Субъектами налоговых правоотношений должны быть признаны те, кто непосредственно вступает в правовую связь, предусмотренную налоговым законодательством, является ее стороной, участником (индивидуальный и коллективный субъект) и имеет субъективные права и соответствующие юридические обязанности¹.

Признание физического лица, организации, государственного органа субъектом налогового права обусловлено распространением налоговых актов на данное лицо, организацию, государственный орган. Каждый субъект налогового права обладает определенным набором прав и обязанностей в силу самого действия названных правовых актов, то есть независимо от участия в налоговых правоотношениях².

Правоспособность – это абстрактная способность каждого участника общественных отношений быть обладателем, носителем прав. Налоговая правоспособность в совокупности с налоговой дееспособностью, под которой понимается способность лица самостоятельно совершать юридически значимые действия, составляет содержание налоговой правосубъектности. Реальное участие организации в налоговых правоотношениях, реализация и осуществление предоставленных обязанностей и прав обеспечиваются таким качеством организации, как дееспособность. Если физическое лицо – субъект налогового права в некоторых случаях может обладать правоспособностью и не обладать дееспособностью, то правосубъектность организации и индивидуального предпринимателя представляет собой обязательный сплав этих двух элементов и в ином виде существовать не может.

¹ Кутафина О.Е. Основы государства и права. – М.: Юристъ, 2000. – С. 47.

² Винницкий Д.В. Субъекты налогового права. – М.: Норма, 2000. – С. 8.

Содержание налоговой правосубъектности также включает в себя такой элемент, как налоговая деликтоспособность, которую можно охарактеризовать, как способность лица брать на себя ответственность за свои деяния при совершении налоговых правонарушений предусмотренных налоговым законодательством. Наличие качества налоговой деликтоспособности у организации следует из п. 1 ст. 107 НК РФ¹. Организация может нести ответственность в случае невыполнения или ненадлежащего исполнения своих обязательств.

Некоторые ученые придерживаются мнения, что деликтоспособность является элементом дееспособности, обособляя еще один элемент, а именно сделкоспособность². Сделкоспособность – способность лично, своими действиями совершать гражданско-правовые сделки. На примере налоговых отношений можно показать, что сделкоспособность является обязательным элементом правосубъектности лица, поскольку налоговые обязательства могут возникнуть как в результате сделки, так и в результате других гражданско-правовых оснований.

Таким образом, содержание налоговой правосубъектности имеет особое значение для правового регулирования поведения физических лиц, организаций, деятельности государственных органов. Она служит предпосылкой взаимоотношений между ними, частично определяет действия лица, организации, государственных органов в конкретных налоговых отношениях.

Правовая сущность любых правовых отношений состоит из субъективных прав и обязанностей сторон. В случае если физические лица, организации вступают в налоговые правоотношения, то они становятся носителями

¹ Налоговый кодекс РФ (Часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // СЗ РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.

² Кузнецов Э.В. Наука о праве и государстве. – М.: Герда, 1999. – С. 132-134.

определенных субъективных прав и обязанностей. Данные субъективные права и обязанности должны рассматриваться как элементы налогового правоотношения¹.

Налоговая правосубъектность, являясь предпосылкой налогового правоотношения, может быть определена как способность, предусмотренная налоговым законодательством, быть участниками налоговых правоотношений. Принимая во внимание, что норма налогового права в основном носит императивный характер, это приводит к неравенству сторон в налоговых правоотношениях. В результате сферу общественных налоговых отношений можно разделить на два направления.

С одной стороны, это отношения, которые возникают по инициативе государства в лице его органов особой компетенции. А именно: отношения по установлению и введению налоговых платежей, подлежащих уплате в бюджет; отношения по реализации налогового контроля за своевременным и полным перечислением указанных платежей, а также отношения, возникающие в результате реализации налоговой ответственности в случае ненадлежащего исполнения налогового обязательства.

С другой стороны, это отношения, которые возникают по инициативе другой стороны, а именно: общественные отношения по перечислению налоговых платежей; отношения, возникающие в результате оспаривания неправомерных действий государственных органов и их должностных лиц; отношения, возникающие в связи с предъявлением требований о возврате излишне перечисленных сумм и т.д.

В юридической литературе по общей теории права принято подразделять всех субъектов правоотношений на две основные группы: индивидуальные (физические лица) и коллективные (юридические лица). К индивидуальным субъектам относятся граждане Российской Федерации, иностранные граждане, лица без гражданства, лица с двойным гражданством. К коллективным субъектам

¹ Мицкевич А.В. Субъекты советского права. – М.: Горюиздат, 1962. – С. 12-14.

относятся само государство, государственные органы, административно-территориальные единицы, субъекты Российской Федерации и некоторые другие категории¹.

Исходя из такой группировки субъектов налогового права и используя системный подход для решения проблемы классификации субъектов, можно согласиться с тем, что предпочтительнее рассмотреть структуру системы субъектов налогового права с точки зрения соотношения частных и публичных интересов в правовом регулировании данных отношений.

Рассмотренная группировка субъектов налогового права, учитывает наиболее общие особенности, связанные с социальной природой субъектов налогового права. В связи с этим разделение субъектов налогового права на частные и публичные отражает цель и объясняет наличие конфликта частных и публичных интересов в налоговых правоотношениях.

Участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, согласно ст. 9 НК РФ, являются организации и физические лица, признаваемые налогоплательщиками, плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов, налоговые агенты, налоговые и таможенные органы.

В налоговом законодательстве термин налогоплательщики используется для обобщения физических и юридических лиц. Налогоплательщик – это лицо, обладающее налоговой правосубъектностью, на которое законом возложена обязанность по уплате налога самостоятельно и за счет собственных средств, законные интересы и права которых охраняются государством. В соответствии со ст. 19 НК РФ, налогоплательщиками, плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов признаются организации и физические лица, которые обязаны уплачивать соответственно налоги, сборы, страховые взносы.

Таким образом, налоговая правосубъектность физических лиц, индивидуальных предпринимателей и организаций проявляется в комплексе прав

¹ Матузов Н.И. Теория государства и права. – М.: Юристъ, 2004. – С. 518-519.

и обязанностей, установленных законом лиц в качестве налогоплательщиков, которые могут взять на себя ответственность за свои действия.

Некоторые специалисты приводят различные позиции по оптимизации налогообложения, однако все приходят к общему выводу, что для оптимизации необходимо использовать правовые возможности, установленные законом, а не выходить за пределы налоговой правосубъектности. В этом отношении структура и принципы оптимизации налогообложения в целом идентичны, но стратегия и методы оптимизации налогообложения различаются.

Ряд правоведов относят кредитные и финансовые учреждения к субъектам налоговых отношений, через которые осуществляются платежи, связанные с перечислением налогов на соответствующие уровни бюджетов. При перечислении средств налогоплательщиков в бюджеты кредитные организации вступают в гражданско-правовые отношения с другими участниками налоговых правоотношений и несут гражданско-правовую ответственность по отношению к ним.

Содержание налоговой правосубъектности организации и правосубъектности физического лица позволяет как первому, так и последнему участвовать в налоговых отношениях в первую очередь как налогоплательщик и налоговый агент. Это позволяет утверждать, что комплекс вышеперечисленных прав и обязанностей физических лиц, предпринимателей и организаций опосредует частные интересы налогоплательщиков и налоговых агентов, которые стремятся минимизировать налоговые платежи¹.

Под частной налоговой правосубъектностью следует понимать способность индивидуальных и коллективных субъектов, предусмотренную налоговым законодательством, действовать в качестве функционально подчиненной стороны в налоговых правоотношениях, а именно в качестве налогоплательщиков,

¹ Рассолов М.М. Финансовое право. – М.: ЮНИТИ, 2002. – С. 199.

налоговых агентов и иных участников налоговых правоотношений, которые не обладают властными полномочиями.

В то же время, налоговое право, будучи подотраслью финансового права, является публичным. Из этого следует, что налоговые правоотношения – это урегулированные нормами права общественные финансовые отношения, возникающие по поводу установления и взимания налогов с организаций и физических лиц. Основным содержанием налоговых правоотношений является обязанность налогоплательщика вносить денежные средства в бюджет государства в соответствии с действующим налоговым законодательством. В этом случае сторонами налогового правоотношения, носящего властный, императивный характер являются, с одной стороны, налогоплательщики, а с другой стороны – налоговые органы.

Таким образом очевидно, что существует неизбежное противоречие между публичным государственным и частными интересами налогоплательщиков. Хорошо известно, что в нашей стране проблема уклонения от уплаты налогов стоит как нигде остро.

С юридической точки зрения публичный интерес характеризуется определенными нормативными признаками, закреплением его приоритета, установлением порядка и гарантий обеспечения, закреплением способов охраны и мер ответственности¹. Публичный интерес есть признанный государством и обеспеченный правом интерес социальной общности, удовлетворение которого служит условием ее существования и развития².

Статус правового государства, характеризующийся вышеупомянутыми основными принципами, предполагает тот факт, что, отдавая приоритет публичным интересам в налоговой сфере, он будет достигнут с учетом принципа

¹ Тихомиров Ю.А. Публично-правовое регулирование: динамика сфер и методов // Журнал российского права. – 2001. – № 5. – С. 4-5.

² Тихомиров Ю.А. Публичное право. – М.: БЕК, 1995. – С. 54-55.

достижения баланса интересов государства и частных интересов налогоплательщиков.

1.2 Содержание налоговой правосубъектности участников налоговых правоотношений

Правосубъектность, как категория юридической науки, содержит в себя два основных структурных элемента: способность обладания правами и несения обязанностей (правоспособность) и способность к самостоятельному осуществлению прав и обязанностей (дееспособность). По этой причине зачастую правосубъектность называется праводееспособностью либо отождествляется с ней¹.

В связи с вышеизложенным представляется возможным и целесообразным раскрыть содержание категории налоговая правосубъектность через содержание основных ее структурных элементов – правоспособности и дееспособности.

Поскольку выделены две группы субъектов налоговых отношений, основные налоговые права и обязанности субъектов этих правоотношений следует классифицировать следующим образом:

1) организационные налоговые права и обязанности публично-территориальных образований и их компетентных органов, представляющие публичный интерес государства;

2) организационно-имущественные налоговые права и обязанности физического лица, предпринимателя, организации, опосредующие их частные интересы.

Противоположная направленность интересов этих двух субъектов налоговых правоотношений приводит к конфликту публичного и частного интересов. Дело в том, что соотношение имущественного и организационного

¹ Кузнецов Э.В. Наука о праве и государстве.– С. 132-134.

элемента в различных отношениях, регулируемых налоговым правом, не всегда одинаково. В некоторых налоговых отношениях организационный элемент настолько преобладает, что по сути вытесняет имущественный¹. К ним относятся отношения по установлению и введению налогов, а кроме того определенные отношения, возникающие в ходе осуществления налогового контроля и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Вопросы налогообложения являются одними из самых важных для любого государства, и в частности для федеративного государства, каковым является Российская Федерация. Проблемы разграничения прав и обязанностей в сфере налогов между государством и ее субъектами, соотношения прав по установлению налогов и сборов и их введению – одни из основных по своему значению для государства. Это не случайно, по этой причине они в целом отражены в Конституции Российской Федерации, Налоговом кодексе Российской Федерации, в постановлениях Конституционного Суда Российской Федерации по конкретным делам.

Принимая во внимание налоговую правосубъектность Российской Федерации, прежде всего, следует отметить ее связь с суверенитетом. Налоговые полномочия Российской Федерации являются частью правосубъектности суверенного государства. Причем этот суверенитет сочетается с некоторыми элементами суверенитета субъектов Российской Федерации.

В налоговую правосубъектность Российской Федерации следует, прежде всего, включить права по формированию налоговой системы государства посредством определения конкретных видов налоговых платежей. Необходимо также иметь в виду, что хотя в соответствии с п. «и» ч. 1 ст. 72 Конституции Российской Федерации, общие принципы налогообложения и находятся в

¹ Халфина Р.О. К вопросу о предмете и системе финансового права // Вопросы советского административного и финансового права. – 1952. – № 5. – С. 197.

совместном ведении Федерации и ее субъектов, однако ведущая роль в их установлении принадлежит Федерации¹.

Налоговая правосубъектность субъекта Российской Федерации является производной от правосубъектности самой Российской Федерации в области налогообложения. Это следует из п. «и» ч. 1 ст. 72 Конституции РФ. Помимо этого, право субъектов Российской Федерации на установление налогов всегда носит производный характер, поскольку субъекты Российской Федерации связаны общими принципами, установленными государством. По этой причине необходимо понимать, что права субъектов Российской Федерации сводятся к возможности вводить на своей территории налоговые платежи согласно закрытому перечню, установленному на уровне Федерации либо конкретизировать отдельные элементы налоговой модели, в пределах, предоставленных федеральным законодательством.

В действующем законодательстве данный принцип закреплен в нормах ст. 12 НК РФ. Таким образом, право на установление налогов путем введения региональных налогов и некоторые более частные права, например, по установлению отдельных элементов налогообложения – дополнительных налоговых льгот, порядка и сроков уплаты налога, составляют содержание налоговой правосубъектности субъектов Российской Федерации.

В соответствии со ст. 94 Конституции РФ, Федеральное Собрание является законодательным органом Российской Федерации. Признание Федерального Собрания законодательной властью означает, что ни один федеральный закон Российской Федерации, не говоря уже о налогообложении, не может быть издан, если он не будет рассмотрен и не будет одобрен парламентом. Помимо этого, согласно ст. 106 Конституции Российской Федерации парламентская процедура принятия закона о налогах имеет свои особенности, поскольку федеральный закон

¹ Конституция Российской Федерации, принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г. // СЗ РФ. – 2014. – № 31. – Ст. 4398.

о налогообложении не может быть одобрен Советом Федерации Российской Федерации по умолчанию.

В целом, все права и обязанности административных образований Российской Федерации и некоторых органов общей и специальной налоговой компетенции сводятся к организационным правам и обязанностям в сфере налогообложения¹. Это права и обязанности по установлению, введению, контролю за своевременным и полным перечислением налоговых платежей в бюджетную систему Российской Федерации, привлечению к налоговой ответственности прочих субъектов, нарушающих налоговое законодательство.

Известно, что действующее налоговое законодательство Российской Федерации не содержит единого списка прав и обязанностей лица как потенциального участника налоговых отношений. Например, в НК РФ нет нормы, раскрывающей содержание налоговой правоспособности физического лица. Можно выделить лишь отдельные положения, в которых устанавливаются его основные права и обязанности, когда индивидуум играет ту, или иную конкретную роль в определенном круге налоговых отношений, т.е. является налогоплательщиком, налоговым агентом, свидетелем по делу о налоговом правонарушении и т.п.

Реализация налоговой правоспособности осуществляется физическим лицом с помощью дееспособности. В научных трудах справедливо отмечается, что можно выделить две основные функции налоговой дееспособности: юридическую и социальную. Первая заключается в том, что налоговая дееспособность физического лица является средством реализации его налоговой правоспособности. Социальная функция налоговой дееспособности проявляется в обеспечении личности возможности осуществления своих налоговых обязанностей перед государством и позволяет нести ответственность за

¹ Романовский М.В. Налоги и налогообложение. – СПб: Юрайт, 2014. – С. 129.

неправомерное поведение. Дееспособность физического лица наступает после достижения определенного возраста¹.

В науке бытует мнение, согласно которого деликтоспособность является составной частью дееспособности². Следовательно, возраст наступления деликтоспособности и дееспособности в целом должен совпадать. Таким образом, нельзя не признать, что в налоговом праве, как справедливо отмечено в литературе, возможна ситуация, когда налоговая правоспособность одного лица дополняется дееспособностью другого.

Особенности содержания налоговой правосубъектности индивидуального предпринимателя проявляются в содержании такого ее элемента, как налоговая правоспособность. Индивидуальный предприниматель, прошедший государственную регистрацию или фактически приступивший к предпринимательской деятельности, не только получает дополнительные гражданские права, связанные с участием в коммерческом обороте, но также становится объектом дополнительных налогов и связанных с ними налоговых прав и обязанностей.

Кроме того, распространение на предпринимателя специальных налоговых режимов, таких как упрощенная система налогообложения (глава 26.2 НК РФ) и единого налога на вмененный доход (глава 26.3 НК РФ), может быть отнесена к особенностям содержания налоговой правоспособности.

Для того чтобы охарактеризовать содержание правоспособности налогоплательщика, целесообразно обратиться к его правам и обязанностям.

В соответствии со ст. 21 и 24 НК РФ, налогоплательщики (плательщики сборов, плательщики страховых взносов), налоговые агенты имеют следующие основные права:

¹ Карасева М.В. Налоговое законодательство и правосубъектность физического лица // Хозяйство и право. – 1996. – № 4. – С. 57.

² Венгеров А.Б. Теория государства и права. – М.: Юриспруденция, 2000. – С. 397.

– получать по месту своего учета от налоговых органов бесплатную информацию о действующих налогах и сборах порядке их исчисления и уплаты, законодательстве о налогах и сборах и нормативных правовых актах, а также получать формы налоговых деклараций и разъяснения о порядке их заполнения;

– получать от налоговых органов и других уполномоченных государственных органов письменные разъяснения по вопросам применения законодательства о налогах и сборах;

– использовать налоговые льготы;

– получать отсрочку, рассрочку или инвестиционный налоговый кредит;

– на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пени, штрафов и осуществлять с налоговыми органами сверку расчетов;

– представлять свои интересы в налоговых правоотношениях лично либо через своего представителя;

– представлять налоговым органам пояснения по исчислению и уплате налогов;

– присутствовать при проведении выездной налоговой проверки;

– участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки и получать копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов, а также налоговые уведомления и требования об уплате налогов;

– требовать от должностных лиц налоговых органов соблюдения законодательства о налогах и сборах при совершении ими действий в отношении налогоплательщиков;

– не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов и их должностных лиц, не соответствующие НК РФ или иным федеральным законам;

– обжаловать в установленном порядке акты налоговых органов и действия (бездействие) их должностных лиц;

– требовать соблюдения налоговой тайны;

– требовать в установленном порядке возмещения в полном объеме убытков, причиненных незаконными решениями налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц.

Согласно ст. 23 НК РФ, к налоговым обязанностям налогоплательщиков (плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов) относятся следующие:

– уплачивать законно установленные налоги, сборы и страховые взносы;
– вести учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством;

– встать на учет в налоговых органах, если такая обязанность предусмотрена НК РФ;

– представлять в налоговые органы сведения о застрахованных лицах в системе индивидуального (персонифицированного) учета;

– представлять налоговым органам налоговые декларации и документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов;

– выполнять законные требования налогового органа об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах, а также не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей;

– в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов и в течении шести лет сохранность документов, необходимых для исчисления и уплаты страховых взносов;

– нести иные обязанности, предусмотренные законодательством о налогах и сборах.

Под налоговой правосубъектностью¹ организации следует понимать признаваемую законом способность быть самостоятельным субъектом – участником общественных отношений, регулируемых налоговым правом, иметь и

¹ Алексеев С.С. Общие теоретические проблемы советского права. – М.: Горькиздат, 1961. – С. 109.

осуществлять субъективные налоговые права и обязанности. Содержание налоговой правосубъектности организации включает все реальные возможности, которые выступают в качестве непосредственной предпосылки приобретения конкретных субъективных налоговых прав и обременения юридическими обязанностями.

Известно, что организации, отвечающие определенным признакам, признаются гражданским правом правосубъектными и имеют статус юридического лица. В соответствии со ст. ст. 49 и 51 ГК РФ юридические лица обладают гражданской правоспособностью и дееспособностью с момента их государственной регистрации¹. Таким образом, возникновение налоговой правосубъектности организации необходимо связывать с ее постановкой на налоговый учет. Данная процедура играет роль своеобразной налоговой регистрации организации, после осуществления, которой рассматриваемый субъект становится полноправным участником налоговых отношений. Следует отметить, что в содержании налоговой правоспособности организации имеются такие общие налоговые права и обязанности, как: право на справедливый и экономически обоснованный размер и порядок налогообложения; право пользоваться установленными налоговыми льготами; право получать отсрочку, рассрочку по налогам, налоговый кредит; право на зачет или возврат сумм излишне перечисленных налогов; право получать исчерпывающую информацию о налогах и сборах от компетентных органов; право на защиту (право судебного обжалования); обязанность платить законно установленные налоги; обязанность представлять налоговым органам документы, необходимые для контроля за исчислением и уплатой налогов, иную установленную информацию; обязанность вести учет доходов и расходов, иных объектов налогообложения (включая обязанность по ведению бухгалтерского учета); иные права и обязанности.

¹ Гражданский кодекс РФ (Часть первая) от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ // СЗ РФ. – 2000. – № 32. – Ст. 3301.

Налоговая дееспособность применительно к организации имеет не только теоретическое, но и важное практическое значение. В праве должны быть с достаточной четкостью решены вопросы относительно того, кто именно осуществляет внешние функции организации в налоговых правоотношениях¹.

Проблема дееспособности организации тесно связана с теорией органов управления организацией, в том числе с исследованием правового положения органов юридического лица. В соответствии с п. 1 ст. 27 НК РФ законными представителями налогоплательщика-организации признаются лица, уполномоченные представлять указанную организацию на основании закона или ее учредительных документов. Согласно ст. 28 НК РФ действие (бездействие) законных представителей организации в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, признаются действиям (бездействием) этой организации.

Таким образом, содержание налоговой правосубъектности физического лица, частного предпринимателя и организации позволяет им участвовать в налоговых отношениях преимущественно в роли налогоплательщика. Это позволяет говорить о значительном сходстве содержания данных видов частной налоговой правосубъектности, так и утверждать, что рассмотренный комплекс прав и обязанностей опосредует частные интересы налогоплательщиков, всемерно стремящихся к налоговой минимизации в налоговых правоотношениях.

Очевидно, что, будучи разнополярно направленными, интересы субъектов налоговых правоотношений нуждаются в тщательном и взвешенном урегулировании путем использования неких механизмов, признаваемых и допускаемых властным субъектом, допускающих налоговую оптимизацию вместо минимизации.

Одним из таких механизмов, по мнению автора, в настоящее время является налоговое планирование, осуществляемое различными методами. К методам

¹ Винницкий Д.В. Субъекты налогового права. – С. 113.

налогового планирования можно отнести, например, образование свободных экономических зон на территории государства с льготными налоговыми режимами (метод оффшора), применение льгот и освобождений, и некоторые другие¹.

1.3 Теоретические и правовые основы налогового планирования как законной возможности уменьшения налоговых платежей

В отечественной и зарубежной литературе под налоговым планированием понимают деятельность, направленную на снижение налогового бремени, которое раскрывает суть налогового планирования с исключительно ограничительных позиций, воспринимая его как антагонизм налогоплательщика, с одной стороны, и государства – с другой, бюджет которого формируется из уплачиваемых налогоплательщиками налогов и сборов.

Государство стремится таким образом организовать налогообложение, чтобы собранных налогов хватило для его функционирования, но при этом их размер не был чрезмерным и не подавлял финансово-хозяйственную деятельность налогоплательщика. При этом налогоплательщик стремится предельно снизить свою налоговую нагрузку, и до того времени, пока минимизация не будет выходить за пределы законности, ее нельзя считать противоречащей налоговой политике государства.

В англо-русском банковском энциклопедическом словаре Б.Г. Федорова под налоговым планированием понимают минимизацию налогового бремени через финансовое планирование, включая инвестиции с отсрочкой уплаты налогов, покупку не облагаемых налогами ценных бумаг и использование различных

¹ Брызгалин А.В. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика. – Екатеринбург.: Налоги и финансовое право, 2002. – С. 78.

налоговых убежищ¹. Словарь деловых терминов Джека Фридмана дает определение налогового планирования как: «систематический анализ различных налоговых альтернатив, направленный на минимизацию налоговых обязательств в текущем и будущих периодах. Как (вместе или отдельно) сдавать отчетность, когда продавать активы и выплачивать пенсионные накопления, когда получать доход и оплачивать расходы, когда и в каком размере делать подарки и приобретать недвижимость – все это примеры налогового планирования».

И.И. Кучеров определяет налоговое планирование как уменьшение размера налоговых обязанностей посредством целенаправленных действий налогоплательщика, включающих в себя полное использование всех представленных законодательством льгот, налоговых освобождений и других законах приемов и способов².

Хотя оптимизация налогового бремени является одной из важнейших функций предприятия, налоговое планирование должно регулировать процесс управления предприятием, поскольку оптимизация налогового бремени не всегда отвечает стратегическим целям предприятия.

Несмотря на то, что налоговое планирование и методы налоговой оптимизации имеют древнюю историю, научные исследования по вопросам налоговой оптимизации, как элемента избежания налогов, появились в зарубежной литературе в 70–80-х годах XX века. Зачастую налоговая оптимизация определяется как частный случай ухода от налогов. Под избежанием налогов подразумевается использование пробелов в налоговом законодательстве для снижения налогового бремени.

Отечественные исследования налоговой оптимизации были связаны с переходом к рыночной экономике, но на практике деятельность по организации налогового планирования проводилась еще до принятия НК РФ. Невзирая на это,

¹ Федоров Б.Г. Англо-русский банковский энциклопедический словарь. – СПб: Лимбус-Пресс, 1995. – С. 412.

² Кучеров И.И. Налоговое право России. – М.: ЮрИнфор, 2001. – С. 111.

в российском налоговом законодательстве до сих пор отсутствует понятие «налоговое планирование», а среди теоретиков налогового права, в кругу практикующих юристов и экономистов ведутся споры на предмет правовой природы, целей, методов налогового планирования и применения обширного понятийного аппарата.

В настоящее время для любой организации налоговое планирование является важным элементом, входящим в процесс финансового планирования. Поэтому перед организацией стоит задача выбора наиболее приемлемого сочетания инструментов, позволяющих снизить налоговое бремя в рамках действующего налогового законодательства.

Противоречия между публичным интересом государства и частными интересами налогоплательщиков приводят к конфликту интересов, которые либо влекут за собой неуплату налогов налогоплательщиками в результате чего происходит недопоступление в бюджет государства соответствующих доходов от налогов и сборов, либо приводят к судебным разбирательствам¹. Соответственно необходимо найти правовые инструменты, способные сбалансировать интересы государства и налогоплательщиков. Таким инструментом является налоговое планирование, позволяющее снизить налоговые платежи на законной основе.

Пределы налоговой оптимизации каждый налогоплательщик определяет по своему усмотрению, для одних налогоплательщиков может показаться целесообразным использование всех возможных методов минимизации налоговой нагрузки, они готовы даже рисковать, другие – стремятся к стабильности, предпочитая безопасные способы, а третьи вообще не используют большинство методов оптимизации, стремясь избежать возможных интереса со стороны налоговых органов.

Так как налоговое планирование является элементом финансового планирования, ему свойственны следующие принципы:

¹ Жестков С.В. Правовые основы налогового планирования. – М.: МЗ Пресс, 2004. – С. 3.

- платить минимум из положенного;
- производить налоговые платежи в конце установленного периода;
- использовать различные методы снижения налогооблагаемой базы;
- использовать льготы и специальные режимы налогообложения, предусмотренные законодательством.

В соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 23 НК РФ налогоплательщик обязан уплачивать законно установленные налоги, при этом налогоплательщик стремится всеми способами снизить свою налоговую нагрузку, что происходит либо в рамках действующего налогового законодательства, либо считается уклонением от уплаты налогов.

Под налоговым планированием в настоящее время подразумевается совокупность действий, направленных на снижение налоговых обязательств в соответствии с нормами действующего российского законодательства¹. Налоговое планирование имеет свои границы, соответствие положениям закона той местности и того промежутка времени, когда оно применяется². Как уже упоминалось ранее, налоговое планирование является элементом финансового планирования, а значит не должно противоречить целям и задачам деятельности предприятия, иначе может войти в противоречие с общим планом развития организации. Поэтому этапы налогового планирования должны соответствовать этапам создания и развития организации.

Первый этап налогового планирования, который возникает еще до момента возникновения бизнеса, является выбор организационно-правовой формы.

На втором этапе стоит задача выбора наиболее выгодного места расположения организации, ее структурных подразделений, в зависимости от особенностей местного налогообложения. В свободных экономических зонах предусмотрен достаточно широкий спектр налоговых льгот. При этом количество

¹ Дадышев А.З. Налоговое планирование в организации. – М.: Книжный мир, 2007. – С.14.

² Громов М.А. Правовое регулирование налогового планирования в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. – М, 2003. – С.12.

свободных экономических зон пока не сокращается, а появляются новые. Например, воспользоваться налоговыми льготами можно при регистрации ИП или компании в свободной экономической зоне в Республике Крым и г. Севастополе.

На третьем этапе, произведя анализ всех предоставленных налоговых льгот, составляется план действий в отношении осуществления льгот по выбранным налогам.

На четвертом этапе анализируются формы сделок, планируемых в коммерческой деятельности для снижения налогового бремени и получения максимальной прибыли.

На пятом этапе ставится вопрос о размещении активов и прибыли организации.

Организация, ставя перед собой задачу оптимизации налогообложения, выбирает оперативное налоговое планирование, которое предполагает составление прогнозных данных и разработку планов налоговых платежей в процессе текущей деятельности, включая постоянный мониторинг изменений налогового законодательства и стратегическое налоговое планирование налоговых платежей, направленное на длительную перспективу¹.

Законодательство практически не ограничивает деятельность организаций в выборе условий сделки, выборе контрагента. Они сами имеют право выбирать любой из приемлемых методов, принимая во внимание эффективность операции как исключительно в экономическом плане, так и с позиций налогообложения.

Можно выделить несколько способов налогового планирования, среди которых основные и специальные. Для начала рассмотрим основные способы налогового планирования.

Способом, используемым еще до ведения бизнеса, является выбор формы деятельности, это может быть в форме организации (юридического лица) или

¹ Черник Д.Г. Оптимизация налогообложения. – М.: Проспект, 2006. – С. 60.

индивидуального предпринимателя. У каждого варианта есть свои особенности, также существует возможность использования специальных режимов налогообложения и соответствующих преимуществ.

Широкие возможности для оптимизации налогообложения дает учетная политика, так как сумма и порядок уплаты налогов зависят от выбранных способов учета и налогообложения. Учетная политика определяется организацией до начала календарного года.

В Федеральном законе «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ учетная политика определяется как совокупность способов ведения экономическим субъектом бухгалтерского учета¹. Общие положения об учетной политике содержатся в ст. 313 НК РФ, согласно которой порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, также утверждаемой соответствующим приказом руководителя. Изменение порядка учета отдельных хозяйственных операций в целях налогообложения осуществляется налогоплательщиком в случае изменения законодательства или применяемых методов учета. В ст. 314 НК РФ формы регистров налогового учета разрабатываются налогоплательщиком самостоятельно и устанавливаются приложениями к учетной политике организации для целей налогообложения.²

Примером налогового планирования с применением возможностей учетной политики можно считать выбор наиболее выгодного метода оценки сырья и материалов (п. 8 ст. 254 НК РФ), что является одним из самых безопасных способов уменьшения налога на прибыль.

Оптимизация налогообложения с помощью договорной работы налогоплательщика.

¹ Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ // СЗ РФ. – 2011. – № 50. – Ст. 7344.

² Налоговый кодекс РФ (Часть вторая) от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ // СЗ РФ. – 2000. – № 32. – Ст. 3340.

Заключая гражданско-правовые договоры, организация должна учитывать ряд особенностей, таких как налоги организации и контрагентов, вид и условия договора, дата договора, цена договора. Четкое обозначение и расшифровка всех параметров, формирующих цену договора, имеет значение при применении в дальнейшем, зачетов по налогам.

Дата договора определяет факт перехода права собственности, который означает момент начисления выручки от реализации и влечет за собой начисление косвенных налогов.

Анализ даты совершения операции и закрепление ее в договоре имеет существенное значение для налогового планирования. Рассмотрим пример из судебной практики. Судом установлено, что общество заключило с учредителем договор о безвозмездной помощи в размере 60 000 000 рублей. На дату заключения договора доля учредителя в уставном капитале была более 50 %. Но к моменту перечисления средств уставный капитал увеличился за счет принятия нового участника, из-за чего доля оказывающего помощь участника уменьшилась до 30 %. Компания сочла, что достаточно выполнения условий, указанных в пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ.

Суд пришел к выводу о том, что решение налогового органа в части начисления налога на прибыль в размере 11 123 347 рублей 40 копеек и соответствующих сумм пеней и штрафа по ч. 1 ст. 122 НК РФ является законным и обоснованным¹.

Максимальный финансовый результат дают методы налогового планирования, основанные на наличии пробелов в законодательстве. Этот способ достаточно рискованный, к тому же рассчитан на небольшой период, в связи с постоянными изменениями в законодательстве. Например, налогоплательщики, применяющие УСНО вправе уменьшать свои доходы на величину расходов,

¹ Определение Верховного Суда Российской Федерации «О пересмотре в порядке надзора судебных актов по делу о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения» от 18 февраля 2015 г. № А53-2672/2013 // Текст опубликован не был. Предоставлен СПС «Консультант Плюс».

предусмотренных в закрытом перечне (п. 1 ст. 346.16 НК РФ). Расходы на ремонт основных средств принимаются к учету после их оплаты и выполнения ремонтных работ. Дополнительного условия о полной оплате самого имущества в НК РФ нет. В арбитражной практике есть примеры, когда налоговые инспекции не признают правомерность таких расходов до момента полной оплаты отремонтированных основных средств и доначисляют налоги. Однако есть случаи, когда суд встает на сторону организаций¹.

Большим подспорьем для применения этого способа оптимизации остается закрепленная в п. 7 ст. 3 НК РФ норма: «все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах трактуются в пользу налогоплательщика».

К специальным методам налоговой оптимизации относятся использование свободных экономических зон, выбор налогового режима, налоговые льготы.

Офшорные фирмы являются не только налоговыми убежищами, но и создаются для сохранения в тайне имен владельцев активов. На такие фирмы открывают счета в зарубежных банках, создаются расчетные центры для обслуживания сделок, зачастую не имеющих к самому офшору прямого отношения.

В настоящее время на офшорные компании становится все сложнее не только открыть банковский счет, но и сохранить их. Если пару лет назад с офшорами отказывались работать лишь некоторые банки Австрии, Германии и Великобритании, то сейчас от офшоров избавляются банки Швейцарии, Латвии, Кипра. Банки, открывающие счета офшорам – все еще есть, но вот тарифы по платежам офшоров выросли.

В НК РФ предусмотрены два режима налогообложения: общий и специальный. Если организация применяет общий режим налогообложения, она

¹ Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа «О признании недействительным решения налогового органа о привлечении к ответственности по п. 1 ст. 122 НК РФ за неуплату УСН и налога на прибыль» от 26 января 2010 г. № А72-8244/2009 // Текст опубликован не был. Предоставлен СПС «Консультант Плюс».

является потенциальным плательщиком всех законодательно установленных налогов при условии возникновения объекта налогообложения. Под специальным налоговым режимом согласно ст. 18 НК РФ признается особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов.

К специальным режимам налогообложения относятся применение упрощенной системы налогообложения, патентная система налогообложения, переход на уплату единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, единый сельскохозяйственный налог.

Другим способом налогового планирования можно считать применение налоговых льгот. Налоговое законодательство предусматривает большое количество льгот по налогам, применение которых позволяет значительно снизить налоговые отчисления. Согласно п. 1 ст. 56 НК РФ льготами признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере. Стоит отметить, что в соответствии с п. 2 ст. 56 НК РФ налогоплательщик вправе отказаться от использования льготы либо приостановить ее использование.

Примером налоговых льгот можно считать Закон Челябинской области «Об установлении налоговой ставки в размере 0 % для индивидуальных предпринимателей при применении упрощенной системы налогообложения и патентной системы налогообложения на территории Челябинской области» от 28 января 2015 г. № 101-ЗО, который предусматривает налоговые каникулы в течении двух налоговых периодов для впервые зарегистрированных индивидуальных предпринимателей¹. Стоит отметить, что данную льготу можно

¹ Закон Челябинской области «Об установлении налоговой ставки в размере 0 процентов для индивидуальных предпринимателей при применении упрощенной системы налогообложения и

применять только при осуществлении определенных видов деятельности и доля доходов от реализации товаров (работ, услуг) при осуществлении льготных видов предпринимательской деятельности, в общем объеме должна быть не менее 70 %. Данная оптимизация является для налогоплательщика безопасной, так как предусмотрена законодательно.

Экономические и правовые аспекты оптимизации налогообложения очень тесно связаны. Право регулирует деятельность налогоплательщика, определяя пределы допустимого и должного поведения, за нарушение которых предусмотрена ответственность. По этой причине под налоговой оптимизацией понимается деятельностью налогоплательщика по снижению налогового бремени, которую с юридической точки зрения можно считать допустимой.

Налоговое планирование совсем не обязательно связано с правонарушениями или уклонением от уплаты налогов. Налоговые вычеты, льготы, баланс центра прибыли или формы отношений являются нормальными и допустимыми инструментами управления своими налоговыми обязательствами. Принцип «не запрещено, значит, разрешено» в той же мере действует в этой сфере, как и во всех других.

Учитывая вышеизложенное можно отметить, что возможность налогового планирования заложена в самом налоговом законодательстве, которое предусматривает налоговые режимы, налоговые льготы, позволяющие стимулировать сферы производства.

С развитием налоговой системы область применения налоговых льгот и режимов возросла, что вызвало ответную реакцию государства для создания меры, не допускающих снижения налоговых обязательств.

Налоговое планирование основано на желании собственника защитить свое имущество. В ст. 8 НК РФ под налогом понимается обязательный, индивидуально-безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических

лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Ст. 35 Конституции РФ закрепляет право каждого иметь имущество в собственности, владеть, пользоваться и распоряжаться им как единолично, так и совместно с другими лицами. Это же право содержится в п. 2 ст. 209 ГК РФ, согласно которого: «собственник вправе по своему усмотрению совершать в отношении принадлежащего ему имущества любые действия, не противоречащие закону и иным правовым актам и не нарушающие права и охраняемые законом интересы других лиц». А в соответствии со ст. 45 Конституции РФ каждый вправе защищать свои права и свободы всеми способами, не запрещенными законом. Из этого можно сделать вывод, что законодательство Российской Федерации признает права налогоплательщика и предоставляет ему возможность защиты его собственности, включая уменьшение налоговых обязательств, если это не приводит к нарушению законодательства.

В соответствии с постановлением Конституционного Суда РФ «По делу о проверке конституционности положения ст. 199 УК РФ в связи с жалобами граждан П.Н. Белецкого, Г.А. Никовой, Р.В. Рукавишникова, В.Л. Соколовского и Н.И. Таланова» от 27 мая 2003 г. № 9-П правовое регулирование в сфере налогообложения осуществляется федеральным законодателем исходя не только из предписаний ст. 57 Конституции РФ, но и из закрепленных Конституцией основ демократического правового государства, включая признание человека, его прав и свобод высшей ценностью, гарантированность государственной защиты прав и свобод человека и гражданина, прежде всего права на свободное

использование своих способностей и имущества для предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности и права собственности¹.

Также в вышеуказанном постановлении подчеркнута допустимость законной оптимизации: «недопустимо установление ответственности за такие действия налогоплательщика, которые, хотя и имеют своим следствием неуплату налога либо уменьшение его суммы, но заключаются в использовании предоставленных налогоплательщику законом прав, связанных с освобождением на законном основании от уплаты налога или с выбором наиболее выгодных для него форм предпринимательской деятельности».

В Европейской конвенции по правам человека содержатся положения, которые защищают имущественные права человека, которые действуют и в налоговых правоотношениях: «Каждое физическое или юридическое лицо имеет право беспрепятственно пользоваться своим имуществом. Никто не может быть лишен своего имущества иначе как в интересах общества и на условиях, предусмотренных законом и общими принципами международного права». При этом на государство возлагается задача по контролю за использованием собственности в соответствии с общими интересами или для обеспечения уплаты налогов или других сборов или штрафов.

При отсутствии закрепленного в законодательстве определения налогового планирования именно судебная практика стала подтверждением права налогоплательщиков на легальное налоговое планирование.

Согласно п. 3 постановления КС РФ № 9-П: «в случаях, когда законом предусматриваются те или иные льготы, освобождающие от уплаты налогов или позволяющие снизить сумму налоговых платежей, применительно к соответствующим категориям налогоплательщиков обязанность платить законно установленные налоги предполагает необходимость их уплаты лишь в той части,

¹ Постановление Конституционного Суда Российской Федерации «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» от 27 мая 2003 г. № 9-П // СЗ РФ. – 2003. – № 24. – Ст. 2431.

на которую льготы не распространяются, и именно в этой части на таких налогоплательщиков возлагается ответственность за неуплату законно установленных налогов».

Используя способы налогового планирования, налогоплательщик должен быть готов отстаивать свои интересы перед налоговыми органами. Если позиция налогоплательщика отличается от официального мнения налоговых органов, налогоплательщик может защитить свои интересы только в суде. Право обжаловать акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц закреплено в ст. 137 НК РФ.

Налоговое законодательство достаточно разнообразно и как следствие противоречиво. В связи с этим налогоплательщик в процессе оптимизации сталкивается с еще одной проблемой – правильная квалификация своих действий с его точки зрения.

Дать оценку законности своих действий налогоплательщику достаточно сложно. Чаще всего вывод о правомерности действий налогоплательщиков можно сделать только в судебном порядке, при этом зачастую принцип единообразия судебной практики не выдерживается¹.

При отсутствии в Российской Федерации института прецедентного права, предугадать результат судебного разбирательства по однотипным налоговым спорам в каждом отдельном случае невозможно, и это будет продолжаться до тех пор, пока не будут внесены изменения или дополнения в налоговое законодательство.

Судебные постановления Верховного Суда РФ носят прецедентный характер, это связано с учетом сформировавшейся инстанционности российской судебной системы, и предполагает обязательность правовой позиции вышестоящих российских судов для нижестоящих судов.

¹ Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение. – М.: Инфра, 2005. – С. 144.

Подводя итог всего вышеизложенного, можно сделать вывод, несмотря на то, что система права Российской Федерации не является прецедентной, именно судебная практика становится источником многочисленных споров юристов и общества в целом, а так же роль судебной практики с каждым годом растет.

Таким образом, налогоплательщики и государственные органы, наделенные налоговыми полномочиями, предоставленными им действующим законодательством с целью осуществления налоговой юрисдикции, имеют противоположные интересы при реализации налогового правоотношения.

Государство стремится таким образом организовать налогообложение, чтобы собранных налогов хватило для его функционирования, но при этом их размер не был чрезмерным и не подавлял финансово-хозяйственную деятельность налогоплательщика. При этом налогоплательщик стремится предельно снизить свою налоговую нагрузку, и до того времени, пока минимизация не будет выходить за пределы законности, ее нельзя считать противоречащей налоговой политике государства.

Под налоговым планированием в настоящее время подразумевается совокупность действий, направленных на снижение налоговых обязательств в соответствии с нормами действующего российского законодательства, то есть организацию деятельности в рамках предоставленной налогоплательщику правосубъектности.

Под налоговой правосубъектностью, в свою очередь, следует понимать признаваемую законом способность организации быть самостоятельным субъектом – участником общественных отношений, регулируемых налоговым правом, иметь и осуществлять субъективные налоговые права и обязанности.

Налоговая правосубъектность включает в себя такие элементы, как:

- налоговая правоспособность, как совокупность прав и обязанностей субъекта права (потенциального участника налогового правоотношения);
- налоговая дееспособность, как способность субъекта правоотношения самостоятельно совершать юридически значимые действия (конкретного

участника правоотношения); налоговая деликтоспособность, как установленная налоговым законом способность лица отвечать за свои поступки при совершении налоговых правонарушений;

– налоговая сделкоспособность как способность субъекта правоотношения самостоятельно совершать действия, поскольку налоговые обязательства могут возникнуть как в результате совершения той или иной сделки, так и в результате других гражданско-правовых оснований.

Законодательство практически не ограничивает деятельность организаций в выборе условий сделки, выборе контрагента. Они сами имеют право выбирать любой из приемлемых методов, принимая во внимание эффективность операции как исключительно в экономическом плане, так и с позиций налогообложения.

Можно отметить, что возможность налогового планирования заложена в самом налоговом законодательстве, которое предусматривает налоговые режимы, налоговые льготы, позволяющие стимулировать сферы производства.

Используя способы налогового планирования, налогоплательщик должен быть готов отстаивать свои интересы перед налоговыми органами. Если позиция налогоплательщика расходится с официально выраженным мнением налоговых органов, налогоплательщик может защитить свои интересы только в судебном порядке. Право обжаловать акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц закреплено в ст. 137 НК РФ.

Несмотря на то, что система права Российской Федерации не является прецедентной, именно судебная практика становится источником многочисленных споров юристов и общества в целом, а так же роль судебной практики с каждым годом растет.

2 ПОНЯТИЕ И ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГОВОЙ ОПТИМИЗАЦИИ

2.1 Понятие оптимизации налогообложения и его разграничение со смежными правовыми понятиями.

Оптимизация налогообложения – это реализация закрепленного в п. 7 ст. 3 НК РФ положения о том, что все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика. Это деятельность, осуществляемая посредством специфических форм планирования, размещения денежных средств налогоплательщика с целью максимального снижения налоговых обязательств.

Специалисты, уделяя внимание вопросам снижения налогового бремени, используют несколько определений: «оптимизация налогообложения», «минимизация налогов», «налоговое планирование», «налоговая экономия», «уменьшение налогов», «уход от налогов», «обход налогов». Все эти термины едины в стремлении налогоплательщика снизить налоговую нагрузку, посредством минимизации налоговых платежей и увеличению прибыли организации, однако законность способов достижения данной цели различна.

Несмотря на то, что все приведенные ранее определения обладают общим признаком – стремление налогоплательщика к налоговой экономии, обобщение их считается ошибочным.

Авторы в своих трудах совершенно объективно подчеркивают, что возможность уменьшения налогового бремени заложена в самом налоговом законодательстве, которое допускает разные методы для исчисления налоговой базы, предусматривает налоговые режимы, налоговые льготы¹. Такое правило считается стартом при планировании построения деятельности налогоплательщика по снижению налоговых платежей. Между тем, наполнение

¹ Евстигнеев Е.Н. Основы налогового планирования. – СПб: Питер, 2004. – С. 105.

такой деятельности правовым и экономическим содержанием осуществляется налогоплательщиком с учетом и на основе знания и анализа многих обстоятельств, что и формируют отличительные признаки и направления деятельности по управлению налогами.

В зарубежной литературе под налоговым планированием понимается деятельность налогоплательщика с целью минимизации налогового бремени в течение продолжительного периода времени способами, не нарушая при этом налогового законодательства.

В российском налоговом праве предпринимались попытки исследовать явление налоговой оптимизации. С.Г. Пепеляев определяет налоговое планирование как организацию деятельности налогоплательщика таким образом, чтобы минимизировать его налоговые обязательства на стабильный период без нарушения буквы и духа законов¹. При этом автор поясняет, что в основе налогового планирования лежит максимальное полное и правильное использование всех установленных законом льгот и преимуществ, а также оценка позиции налоговых органов и учет основных направлений налоговой, бюджетной и инвестиционной политики государства.

Наравне с термином налогового планирования российской наукой налогового права был также заимствован такой термин иностранной налоговой теории, как обход налога – действия, соответствующие нормам действующего налогового законодательства, но противоречащие смыслу его принятия и целям действия. Тем не менее, в российской науке налогового права данное понятие получило немного другую оценку. Таким образом, исходя из убеждений зарубежных экспертов, вследствие давно известного феномена, основанного на свойственном человеку желании получить максимальную выгоду при минимальных условиях, обход налога можно расценивать как естественное поведение налогоплательщика, которое приводит к минимальным налоговым

¹ Пепеляев С.Г. Налоговое право. – М.: ФБК ПРЕСС, 2015. – С. 578.

обязательствам. Таким образом, действия налогоплательщика не стоит рассматривать как некую уловку на грани законности, а субъект, который стремится снизить значения, а наоборот¹.

Обход налогов не является правонарушением. Любая попытка снизить, обойти, минимизировать налоги законным способом допустимо. Граница между обходом налога и уклонением тонкая, но вполне определяемая. Налогоплательщик, обходящий налог, не утаивает и вовсе не искажает налогооблагаемую базу, он подстраивает обстоятельства для снижения или исключения своей налоговой обязанности и в контексте этих обстоятельств действует совершенно открыто. Если взглянуть под другим углом, то уклонение включает обман, сокрытие, утаивание.

В теории отечественного налогового права термин обхода налогов не получило столь однозначную оценку. Так, по мнению Н.Р. Тупанчески, понятие обхода налогов, есть ничто иное как законная процедура освобождения от налогов².

С.Г. Пепеляев характеризует обход налогов, как явление, характеризующееся, прежде всего, пассивным поведением налогоплательщика, как то: воздержание от получения доходов в формах, с которыми законодатель связывает возникновение обязанности по уплате налога, либо уклонение от регистрации предприятия³.

Концепция отечественного налогового права довольно богато терминами, касающимися вопроса снижения налогоплательщиком налогового бремени, в связи с чем отсутствует единство. Не говоря уже о том, что в отдельных случаях допускается подмена одних понятий другими, имеющими другое содержательное

¹ Тихонов Д.Н. Налоговое планирование и минимизация налоговых рисков. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2004. – С. 7.

² Тупанчески Н.Р. Уклонение от уплаты налогов в сравнительном праве / под ред. В.С. Комарова. – М.: ЮНИТИ, 2007. – С. 113.

³ Пепеляев С.Г. Налоговое право: учебное пособие. – С. 87.

значение. Необходимо подчеркнуть, что богатство терминологии не способствует внесению ясности – ни с теоретической точки зрения, ни с практической.

Сложно согласиться с точкой зрения о выделении «полулегальных» способов снижения налоговой нагрузки. Любое действие налогоплательщика или отвечает требованиям закона (т.е. является легальным), или не соответствует закону (нелегально). Соответствие закону наполовину очень сомнительно и не может являться предметом правовой оценки.

Не стоит выделять противозаконное налоговое планирование в отдельный вид налогового планирования. Противозаконность выступает аспектом разделения уклонения от уплаты налогов как юридически наказуемого деяния от других методов уменьшения налоговой нагрузки, не влекущих за собой юридической ответственности. Почти все авторы утверждают, что налоговое планирование состоит именно из комплекса правомерных деяний налогоплательщика.

Не подлежат правовой защите и неуместны с точки зрения налоговой оптимизации любые действия (бездействия), преследующие указанную цель, но не связанные с нарушением действующего налогового законодательства.

Налоговая оптимизация – это более крупная задача, стоящая перед организацией или предпринимателем, чем минимизация налоговых платежей¹. Понятие «оптимизация налогообложения» намного шире понятия «минимизация налоговых обязательств»: кроме минимизации налоговых платежей к ней можно отнести отсрочку налоговых платежей, уменьшение суммы средств, уплачиваемых в бюджет.

Под оптимизацией налогообложения понимается деятельность предприятия, при которой налоговые платежи законными способами сводятся к минимуму, не нарушая при этом налогового и уголовного законодательства, а случаи необоснованной переплаты налогов снижаются или исключаются. Цель такой

¹ Тихонов Д.Н. Налоговое планирование и минимизация налоговых рисков. – С.24.

деятельности достигается путем использования методов, которые разрешены или не запрещены законом, что исключает возникновение негативных для налогоплательщика результатов в виде доначисления налогов, взимание пеней и налоговых санкций.

Ряд авторов не выделяют понятие оптимизации налогообложения в качестве самостоятельного. Споры относительно сути понятия оптимизации налогообложения протекают в плоскости понятия налогового планирования. Основной упор делается на исследовании, характеристике налогового планирования и использовании этого понятия в качестве категории, квалифицирующей экономико-правовую сущность явления по снижению налогообложения. Оптимизация налогообложения рассматривается как цель налогового планирования, а его элементы – своего рода деятельность, направленная на увеличение финансовых результатов при экономии налоговых расходов за счёт предотвращения более высокого увеличения налоговых платежей по сравнению с динамикой роста доходов организации.

Не только мониторинг действующего налогового законодательства, но и анализ налоговой политики государства должен служить основой налогового планирования.

Способность налогоплательщика адаптировать свою экономическую деятельность к условиям налоговой системы с целью уменьшения налоговой нагрузки и роста прибыли организации после уплаты налогов является сущностью налоговой оптимизации. Иными словами, оптимизация налогов – это возможность выбирать и применять лучшее из возможного.

Мировая и отечественная налоговая практика довольно четко сформировали причины, побуждающие налогоплательщиков уменьшать свои налоговые обязательства. Можно выделить¹:

1. Моральные причины (нравственно-психологические).

¹ Акчурина Е.В. Оптимизация налогообложения. – М.: Ось-89, 2004. – С.37.

Данные причины скрываются и порождаются характером налогового законодательства. Если авторитет любого другого закона базируется на его продолжительном и единообразном применении, которое в значительной степени обусловлено его общностью для всех, его непрерывностью и беспристрастностью, то налоговое законодательство не является ни общим, ни беспристрастным.

Если говорить об общности закона, то она предполагает обязательность норм закона для всех без исключения. Однако налоговое законодательство не считается общим в связи с предоставлением налоговых льгот определенным категориям налогоплательщиков. Этот факт ведет к тому, что отдельные категории налогоплательщиков оказываются в наиболее удачном положении по сравнению с другими. Это обстоятельство, в конечном счете, вызывает у них чувство несправедливости, порождает стремление уравнивать себя с налогоплательщиками, пользующимися льготами¹.

Моральные причины порождаются налоговой системой в целом. В случае большой налоговой нагрузки, когда налогоплательщик фактически работает на государство и отдает большую часть своих доходов, у него рождается чувство подавления его государством. Ответ на такое подавление не заставляет себя долго ждать, налогоплательщик или уклоняется от уплаты налогов, или находят законные способы снижения налоговых обязательств.

2. Экономические причины.

Если финансовое состояние налогоплательщика неустойчиво или он находится на грани банкротства, в таком случае оптимизация налогообложения может стать единственным способом не потерять бизнес. В случае если финансовое состояние налогоплательщика стабильно, роль оптимизации будет зависеть от величины экономии на налогах и степени риска быть привлеченными к ответственности за нарушение налогового законодательства.

3. Техничко-юридические причины.

¹ Балакирев Н.Н. Налоговое планирование на предприятии: учебное пособие. – М.: Знание, ИВЭСЭП, 2008. – С. 59.

Данные причины обусловлены несовершенством юридической техники налогового законодательства, что в свою очередь связано со сложностью налоговой системы.

Необходимо обратить внимание, на то, что налоговое законодательство само по себе часто предлагает налогоплательщику возможность оптимизировать налоговые обязательства. Это связано с наличием налоговых льгот, различных ставок налогообложения, двусмысленности толкования налогового законодательства в связи с тем, что законодатель не принимает во внимание все возможные обстоятельства, возникающие при расчете или уплате налогов, нечеткую и неопределенную формулировку налогового законодательства.

Исходя из нынешних внутренних экономических и правовых реалий, принципы оптимизации налогообложения следует понимать как не имеющие нормативной базы, основные идеи, которые позволяют налоговым субъектам законно и разумно получать лучший финансовый результат от экономической и предпринимательской деятельности без ущерба для экономических интересов государства.

Принципы в налоговом праве олицетворяют процесс поиска компромисса между интересами налогоплательщиков и государства. Отталкиваясь от нынешних отечественных экономических и правовых реалий, под принципами оптимизации налогообложения следует понимать основные идеи, не имеющие нормативной базы, которые позволяют налоговым субъектам законно и обоснованно добиваться наилучшего финансового результата от предпринимательской деятельности за счет отсутствия обязанности платить налоги или уменьшения его размера без ущерба интересам государства. Среди данных принципов отмечают¹:

1. Принцип адекватности затрат (экономичности). Стоимость организации действий по оптимизации налогов не должна быть выше суммы уменьшаемых

¹ Жестков С.В. Правовые основы налогового планирования. – С. 20-22.

налогов. Соотношение расходов на созданную систему оптимизации налогов и ее поддержание к сумме экономии налоговых издержек является индивидуальным и зависит от степени риска, связанного с данной схемой. Следует отметить, что многие схемы, кроме расходов на создание и обслуживание, требуют и отдельных расходов на их ликвидацию. Кроме того эти расходы могут существенно превышать начальные инвестиции.

2. Принцип юридического соответствия. Организация действий по оптимизации налогов должна быть легитимной в отношении российского и международного права. Суть данного принципа, заключается в недопустимости построения схем оптимизации налогообложения, основанных на пробелах в законодательстве. Если отдельные положения законодательства двусмысленны, являются спорными и имеют расплывчатую формулировку, в дальнейшем это приведет к судебным разбирательствам.

3. Принцип конфиденциальности. Использование методов налоговой оптимизации требует соблюдения требований конфиденциальности. Например, распространение информации налогоплательщиком об удачном обходе налогов является одним из источников оперативной информации налоговых органов.

4. Принцип подконтрольности. При использовании схем оптимизации налогов можно достигнуть положительных результатов только при хорошо продуманном контроле и существовании реальных рычагов воздействия на всех исполнителей и на всех этапах.

5. Принцип допустимого сочетания формы и содержания. Синхронизация правовых и фактических действий имеет большое значение не только для защиты от недобросовестных участников процесса, но также для отражения возможных нарушений со стороны налоговых органов. Это связано с тем, что в ГК РФ существуют такие термины, как недействительная сделка, притворная сделка, мнимая сделка, недееспособный гражданин и т. д., а также с наличием в УК РФ статей, посвященных уклонению от налогов, фиктивному предпринимательству, фиктивному банкротству, отмыванию денежных средств и имущества.

6. Принцип нейтралитета. Налоговая оптимизация должна осуществляться за счет собственных налоговых платежей, а не в результате увеличения отчислений контрагентов. Так как некоторые налоговые платежи устроены по принципу сообщающихся сосудов: увеличение платежей от одного контрагента приводит к уменьшению платежей от другого и, наоборот (НДС, налог на прибыль). По этой причине необходимо учитывать интересы поставщиков и покупателей.

7. Принцип автономности. Действия по оптимизации налогов должны как можно меньше зависеть от внешних факторов. На практике принцип автономности требует дополнительных расходов, обеспечивая при этом безопасность существующей схемы и снижая уязвимость недобросовестных партнеров¹.

Учитывая вышеупомянутые принципы, использование пробелов в законодательстве, требует от предприятий индивидуального подхода и является самой рискованной частью оптимизации налогообложения.

2.2 Пределы налоговой оптимизации

Стремление налогоплательщиков снизить налоговые обязательства и стремление государства минимизировать данные попытки налогоплательщиков сопровождают всю историю развития налогового права. Сопротивление плательщиков в отношении налоговых платежей государству присутствует постоянно. Налоги, начиная с первых попыток их ведения, оценивались как дополнительная нагрузка на население. История налогообложения содержит много примеров, когда налоги платились налогоплательщиком только под определенным давлением, а многие народные волнения были обусловлены непосильным налоговым бременем. В этой связи государство всегда ищет

¹ Бобринев Р.В. Принципы налоговой оптимизации // Вестник Кемеровского государственного университета. – 2014. – № 4. – С. 256.

способы противодействовать направленности налогоплательщиков снизить налоговое бремя – от мер репрессивного воздействия вплоть до политических методов решения проблемы.

В современных условиях задача государства заключается в том, чтобы определить свое отношение к этому общественному явлению путем закрепления признанных законодательством мер с целью четкого определения пределов допустимого и неприемлемого поведения налогоплательщиков при осуществлении деятельности по снижению налоговой нагрузки.

Как и любое другое экономическое явление, оптимизация налогов имеет предел, то есть пределы оптимизации налогов. Под пределами оптимизации налогообложения необходимо понимать границы поведения или действий налогоплательщиков, которые не запрещены законом и которые направлены на уменьшение налоговых обязательств¹.

Пределы оптимизации налогообложения, пределы допустимого поведения, определяются действующим законодательством Российской Федерации. Как видно из ст. 45 Конституции РФ, налогоплательщик имеет право только на те действия, которые не запрещены законом. Следовательно, основной предел оптимизации налогов – налогоплательщик имеет право только на правовые методы снижения налоговых платежей. Если в результате действий налогоплательщика нарушается действующее законодательство, то такие действия по своей природе должны квалифицироваться как налоговое правонарушение или преступление в сфере экономической деятельности.

В качестве наиболее распространенных правовых средств для борьбы с минимизацией налоговых платежей во многих странах устанавливается прямой юридический запрет на уклонение от уплаты налогов, нарушение которого предполагает определенные юридические санкции. Теоретически определить понятие уклонение несложно. К данному понятию часто относится все виды

¹ Соловьев И.Н. Уклонение от уплаты налогов и оптимизация налогообложения // Налоговый вестник. – 2001. – № 9. – С. 64.

действий, которые приводят к тому, что налогоплательщик избегает или ограничивает обязанности по уплате налогов. Однако понимание этого термина имеет определенные трудности с точки зрения юридического значения.

Изначально функцию налогового контроля осуществляли налоговые органы – сегодня это Федеральная налоговая служба Российской Федерации и ее территориальные органы. Функцию налогового контроля среди правоохранительных органов выполняли органы налоговой полиции, но в связи с их упразднением данные полномочия были переданы органам полиции и следственным органам. Порядок взаимодействия данных органов с ФНС РФ регламентирован положениями ст. 36 НК РФ. В соответствии с положениями НК РФ, сотрудники органов внутренних дел принимают участие в выездных налоговых проверках на основании мотивированного запроса налогового органа, подписанного руководителем (заместителем руководителя) налогового органа¹. В свою очередь налоговые органы пытаются определить схемы налоговой оптимизации и осуществлять налоговый контроль, чтобы предотвратить их использование. Одной из основных проблем, с которыми сталкиваются налоговые органы, является вопрос о разграничении правовых методов оптимизации налогообложения и схем ухода от налогов.

Порядок взаимодействия Федеральной налоговой службы и МВД России регламентирован совместным приказом МВД и ФНС «Об утверждении порядка взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений» от 30 июня 2009 года № 495/ММ-7-2-347.²

¹ Мальцев О.В. Экономико-правовая характеристика контроля за налогообложением // Вестник ПГГПУ. – 2016. – № 3. – С. 38.

² Приказ Министерства внутренних дел и Федеральной налоговой службы «Об утверждении порядка взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений» от 30 июня 2009 г. № 495/ММ-7-2-347 // Российская газета. – 2009. – № 173.

При реализации правоохранительной функции в сфере налогообложения необходимо не только правильно квалифицировать и разграничивать правонарушения и преступления, но разграничивать разрешенные способы изменения размера налогового обязательства и способы, которые не предусмотрены налоговым законодательством, формирующим составы налоговых правонарушений и преступлений.

Составы налоговых правонарушений, которыми занимаются налоговые органы, сосредоточены в главах 16 и 18 НК РФ. Составы налоговых преступлений отражены в ст. 198–199.2 УК РФ¹.

Для уголовного преследования необходимо доказать наличие прямого умысла, нацеленного на неуплату налогов. Например, так называемая доктрина ответственности за недобросовестного контрагента, при которой достаточно установить, что налогоплательщик не был осмотрительным при совершении сделок с недобросовестным контрагентом. Кроме того, уголовным законодательством предусматривает исчерпывающий перечень способов уклонения от уплаты налогов, образующих состав преступления, в то время как налоговая ответственность возникает при любом неисполнении или ненадлежащем исполнении налоговых обязательств.

Можно выделить два вида налоговых нарушений – налоговое правонарушение и налоговое преступление. Принимая во внимание возможность уклонения от уплаты налогов другими способами, не предусмотренными законом, Конституционный Суд Российской Федерации, в п. 5 постановления № 9-П определил налоговое преступление как деяние, совершенное умышленно и направленное на избежание уплаты установленного законом налога в нарушение правил, установленных в налоговом законодательстве.

НК РФ не использует термин уклонение от уплаты налогов. Ст. 106 НК РФ определяет налоговое правонарушение как виновно совершенное противоправное

¹ Уголовный кодекс РФ от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ // СЗ РФ. –1996. – № 25. – Ст. 2954.

деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, плательщика страховых взносов, налогового агента и других лиц, для которых НК РФ устанавливает ответственность.

Ответственность за нарушения в сфере налогообложения регулируется различными отраслями законодательства. Соответственно за налоговое правонарушение предусмотрена ответственность в виде штрафов и пени, а за налоговые преступления – уголовная ответственность, подразумевающая, в том числе, и лишение свободы. В свою очередь существует тесная взаимосвязь между преступлением и правонарушением – любое правонарушение может перерасти в преступление, если размер общественно опасного последствия, выразившегося в недополучении государством налога, превзойдет установленные законодательно рамки. Если в отношении должностного лица организации возбуждено уголовное дело, административное дело по тому же правонарушению должно быть прекращено (пп. 7 п. 1 ст. 24.5 КоАП РФ).¹

После налоговой проверки налоговые органы собирают доказательства для обращения в суд, и уже в суде налоговые органы пытаются доказать, что имело место незаконное уклонение от уплаты налогов. В настоящее время многие незаконные операции используются в экспортных операциях для незаконного возмещения НДС. Например, организации выстраивают сложные цепочки по приобретению товаров, включающие множество поставщиков, скрывая среди них подставную компанию. Если это доказано налоговым органом, и суд считает, что это доказательство разумно, то, несмотря на то, что организация выполнила все условия для возмещения НДС, ей будет отказано. Если же суд примет решение о том, что организация попала в такое положение случайно, а ответственность третьих сторон установлена, тогда для фирмы не будет никаких налоговых последствий.

¹ Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ // СЗ РФ. – 2002. – № 1. – Ст. 1.

Приведем пример из судебной практики по данному вопросу. Суд указал, что организация с целью получения необоснованной налоговой выгоды в виде вычета по НДС использовала схему приобретения сельскохозяйственной техники и оборудования искусственным наращиванием их стоимости. Документы оформлялись не с организациями, которые ввезли товар из-за границы, и при ввозе не уплачивали НДС, поскольку находились на УСН, а включением в цепочку перепродавцов ООО, находящегося на общей системе налогообложения. ООО не могло реально выполнять спорные операции по причине отсутствия персонала, основных средств, хозяйственных расходов, платежей контрагенту. Его учредитель и руководитель отрицали свое участие в деятельности организации. Почерковедческой экспертизой подтверждено, что договор и первичные документы подписаны неустановленными лицами. Поскольку представленные документы не соответствуют требованиям достоверности, и реальность операций с заявленным поставщиком не подтверждена, Обществу правомерно отказано в праве вычета¹.

В последние годы наблюдается усиление контроля за деятельностью предприятий со стороны налоговых органов. Статистика дел, рассмотренных арбитражными судами, показывает, что удача на стороне налоговых органов, по предпринимателям более чем в 60 % дел, тогда как по юридическим лицам – более 80 %. При этом в последнее время судебная практика арбитражных судов по налоговым делам отличается, скорее, не отсутствием единообразия, а отсутствием некой стабильности, которая бы позволяла с той или иной степенью уверенности прогнозировать результаты споров.

Российский опыт 1990-х годов подтвердил, что экономика не может эффективно функционировать, если предприятия не могут развиваться в законных сферах деятельности, и правительство не может обеспечить сбор налогов на

¹ Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа «О признании недействительным решения налогового органа» от 19 февраля 2016 г. А56-38729/2015 // Текст официально опубликован не был. Предоставлен СПС «Консультант Плюс»

достаточном уровне. В связи с этим вполне закономерным был большой интерес к проблемам теневой активности предприятий, уклонения от уплаты налогов и эффективности налогового администрирования. В то же время внимание было сосредоточено в основном на неденежных формах расчета и с неуплатой налогов.

Роль неденежных платежей в качестве инструмента уклонения от уплаты налогов в научных трудах была преувеличена. Бартер был ненадлежащей реакцией предприятий на экономическую политику правительства и позволил им обеспечить свое собственное выживание в условиях стремительного вымывания финансовых ресурсов из реального сектора экономики.

В то же время, согласно некоторым исследованиям, бартерные схемы уклонения от уплаты налогов и другие неденежные платежи, были характерны только для части российской экономики, а именно для крупных промышленных предприятий, расположенных главным образом в небольших городах. Малые и средние предприятия, работающие на рынках потребительских товаров, использовали схемы ухода от налогов, основанные на неучтенном наличном обороте¹.

Одними из наиболее актуальных вопросов при осуществлении государственного контроля в сфере налогообложения являются законность минимизации налоговых отчислений и создание более удобного механизма исполнения налоговой обязанности. Еще в 2004 году в послании к Федеральному собранию Президент Российской Федерации В.В. Путин выразил следующую мысль: «Налоговая система должна быть такой, которая не позволяла бы уклоняться от уплаты налогов. Важно разграничить правомерную практику налоговой оптимизации от случаев криминального уклонения от налогов»².

Авторы книги «Методы налоговой оптимизации» определяли уклонение от уплаты налогов как форму уменьшения налоговых и других платежей, когда

¹ Никулина О.М. Влияние налоговой нагрузки на деятельность коммерческих предприятий // Проблемы учета и финансов. – 2014. – № 4. – С. 34.

² Послание Президента Российской Федерации Федеральному Собранию Российской Федерации от 26 мая 2004 г. // Российская газета. – 27.05.2004. – № 109.

налогоплательщик намеренно или необоснованно избегает уплаты налогов или уменьшает размер своих налоговых обязательств нарушением действующего законодательства, обобщая данным понятием налоговое правонарушение и уголовное преступление.

Законодательство, предусматривая полный запрет на уклонение от уплаты налогов посредством незаконной деятельности, тем самым допускает возможность неуплаты налогов с помощью использование налогоплательщиком не запрещенных законом способов. Конституционный Суд Российской Федерации обратил внимание на недопустимость установления ответственности за действия налогоплательщика, которые, хотя и имеют своим следствием неуплату налога либо уменьшения его суммы, но заключаются в использовании предоставленных налогоплательщику законом прав, связанных с освобождением на законном основании от уплаты налога или с выбором наиболее благоприятных форм предпринимательской деятельности для него.

Таким образом, отсутствие в действиях налогоплательщика по уменьшению налогового бремени признаков нарушения налогового законодательства, указывающих на составы налоговых правонарушений или преступлений, определяет правовую природу таких действий как оптимизация налогообложения и исключает привлечение налогоплательщика к мерам юридической ответственности¹.

Традиционных норм законодательства, предусматривающих санкции за нарушение налогового законодательства, явно недостаточно. По объективным причинам, в результате развития экономических отношений, изменением правовой базы, законодатель не может предвидеть все возможные формы проявления недобросовестности в налоговой сфере и оперативно сформировать свое отношение к подобным действиям налогоплательщика в виде законодательно закрепленных норм. Зачастую с помощью существующих

¹ Зарипов В.М. Законные способы налоговой экономии. – М.: ФБК-Пресс, 2006. – 176 с.

правовых механизмов невозможно или крайне сложно предотвратить и пресечь внешне законные, но противоречащих самой сути налоговых правоотношений действия налогоплательщика в целях оптимизации налогообложения. Это случаи, когда действия налогоплательщика, не типичные для обычного поведения в аналогичной ситуации, преследуют единственную и доминирующую цель избежать уплаты налогов либо получить необоснованное освобождение.

Тот факт, что судебные органы уполномочены определять признаки и устанавливать факты уклонения от уплаты налогов, требует определения такого понятия в законодательстве. Крайне сложно дать юридическое определение этого понятия, которое учитывает все его аспекты, потому что практически невозможно заранее предусмотреть все возможные направления его проявления.

Налоговые службы опубликовали рейтинг самых частых нарушений, которые инспекторы чаще всего находят в ходе налоговых проверок. Информация собрана по материалам проверок за 2014-2016 годы. Среди частых нарушений названы:

- занижение налога на прибыль в связи с неправомерным учетом расходов;
- неправомерное предъявление к вычету сумм НДС;
- занижение базы по налогу на прибыль из-за неполного отражения доходов от реализации;
- заявление вычетов по НДФЛ без подтверждающих документов, а также без учета доходов¹.

За умышленное уклонение от налогов, сборов и страховых взносов грозит уголовная ответственность. Наказать могут как физических лиц – плательщиков, так и должностных лиц организаций, а также тех, кто содействовал преступлению. За что грозит штраф, а за что – лишение свободы, смотрите в Приложении 1.

¹ Процедура выездных налоговых проверок. [Электронный ресурс] URL: <https://www.nalog.ru>. (дата обращения: 25.07.2017)

Одним из наиболее сложных аспектов решения проблемы предотвращения налоговых правонарушений является четкая государственная политика. В существующих нормах Конституции РФ, НК РФ, УК РФ и других законов идея о том, что каждый человек должен платить юридически установленные налоги, проходит красной нитью. В случае неуплаты должна неотвратимо наступить ответственность.

Систематические изменения и дополнения в УК РФ и законодательстве Российской Федерации о налогах и сборах, регулирующих уголовную ответственность за налоговые преступления, не только в полной мере не затрагивают вопросы, возникающие в правоприменительной практике, но часто также ставят новые. Это, конечно же, не позволяет эффективно бороться с этим видом преступности¹.

Следует отметить, что уклонение от уплаты налогов не является налоговой оптимизацией, поскольку использование незаконных схем уклонения от уплаты налогов, сокращение размеров налоговых обязательств достигаются путем нарушения налогового законодательства.

Государственная налоговая система основывается главным образом на решении фискальных задач, на обеспечении бюджета финансовыми ресурсами путем изъятия денежных средств у организаций, предпринимателей, населения, при этом налоги не должны препятствовать предпринимательской деятельности, налоги должны способствовать формированию стимулов в развитии и совершенствовании производственной деятельности². Организации не должны испытывать налоговый пресс, который бы не позволял производств нормально функционировать.

Сокращение налоговых ставок и реформирование самих налогов для облегчения взаимодействия с налогоплательщиками, предоставление льгот –

¹ Пастухов И.Н. Неуплата налогов и незаконное предпринимательство: уголовная ответственность. – М.: Интел-Синтез, 2007. – С. 27.

² Орахелашвили, Д.Б. Понятие налоговых споров и отдельные направления их разрешения в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2004. – С. 95.

самые эффективные меры налоговой оптимизации, предлагаемые государством. Даже в случае сокращения налоговых поступлений это улучшает условия для инвестирования, что очень важно для экономики на всех уровнях.

В долгосрочной перспективе это приведет к увеличению уровня производства, увеличению занятости населения и, следовательно, увеличению доли государственных доходов.

2.3 Правовое регулирование оптимизации налогообложения за рубежом

Целесообразность заимствований иностранных юридических конструкций вызывает обоснованные сомнения. При этом положительный потенциал изучения зарубежного опыта заключается в обобщении признаков фиктивности действия налогоплательщиков.

Налоговая система Франции интересна тем, что в 1954 г. французский экономист Морисом Лоре разработан налог на добавленную стоимость, и именно французская система применения данного налога была взята за основу при введении НДС в нашей стране.

Налоги и сборы формируют около 90 % бюджета государства. В целом, местные налоги составляют 30 % общего налогового бремени, они же наполняют 40% местных бюджетов. Французские налоги взаимосвязаны в целостную систему, в которой существует механизм защиты от двойного налогообложения.

От уплаты НДС освобождены медицинские, образовательные и государственные учреждения, а также игорный бизнес и благотворительность. Косвенное налогообложение включают в себя также налоговые надбавки на бензин, алкоголь, табак и спички¹.

¹ Халина В.А. Налог на добавленную стоимость в системе таможенных платежей: дис. ... канд. экон. наук. – Владикавказ, 2006. – С. 65.

В теории налогового права Франции существует понятие налогового управления, которое было признано в начале 1980-х годов после активного использования в управлении предприятиями знаний по налоговому законодательству для снижения налогового бремени. В то же время в крупных организациях вводится должность специалиста по налогам, основной задачей которого является планирование деятельности организации в сфере налогообложения. Во французской доктрине данное явление рассматривается исключительно с правовых позиций, но по своей сути близко к понятию налогового планирования, которое сложилось в правовом и экономическом учениях России. В экономической литературе отсутствует определение понятия управления налогами, это один из институтов предпринимательского права, а именно налогового права в сфере предпринимательства.

Налоговый менеджмент предприятия во Франции имеет две области применения: планирование налоговых расходов и ведение налоговой политики. В первом случае налоговое управление решает задачу определения налоговых последствий той или иной операции. Прежде всего это касается сферы прямых налогов. По данному вопросу в юридической литературе можно встретить мнение, что налоговое управление здесь сближается с областью бухгалтерского учета и финансовой деятельности предприятия¹. Таким образом, налоговое управление не может рассматриваться как явление, изученное исключительно в рамках налогового законодательства.

Налоговая политика предприятия заключается в разработке налоговой стратегии и тактики, которые включают следующие элементы: анализ экономической деятельности, выделение основных налоговых проблем, разработка и планирование налоговых схем, подготовка и реализация налоговых схем, предвидение реакции контрольных органов.

¹ Кухаренко В.Б. Налоговые системы зарубежных стран. – М.: РАГС, 2014. – С. 216.

По мнению большинства французских авторов, суть налогового менеджмента заключается в минимизации налоговой нагрузки предприятия. Правовой основой для осуществления этого вида деятельности является законодательно закрепленный принцип «свободы налогового управления». Этот принцип признан всеми теоретиками и практиками налогового права. Он имеет двойственную природу: юридическую и экономическую. Правовыми источниками принципа свободы управления являются гражданское и торговое право, а также само налоговое законодательство¹.

Гражданское право устанавливает свободу заключения и определения условий договора, который составляет основу французского права собственности. Применение данной свободы для налогоплательщика дает им возможность уменьшения налогового бремени посредством совершения различных сделок. Однако эта свобода имеет некоторые ограничения, с одной стороны, соглашение должно быть законно составлено, и, с другой стороны, договор не должен противоречить общественному порядку и обычаям делового оборота. Кроме того, налоговые органы могут доказать притворность или мнимость сделки, и она будет признана недействительной. Действующее законодательство Франции прямо предусматривает отдельные положения, которые не позволяют налогоплательщикам злоупотреблять свободой заключать и определять условия контракта.

Однако до сих пор сохранились области использования налогоплательщиками принципа свободы заключения и определения условий договора в целях избежания или уменьшения налогового бремени².

В налоговом законодательстве Франции существует принцип невмешательства в налоговое управление предприятием. Он означает, что налогоплательщик вправе осуществлять любые не запрещенные законом действия, направленные на снижение налоговых платежей. В этом случае

¹ Тютюрюков Н.Н. Налоговые системы зарубежных стран. – М.: Дашков и Ко, 2012. – С. 124.

² Лыкова Л.Н. Налоговые системы зарубежных стран – М.: ЮРАЙТ, 2013. – С. 55.

налоговые органы не имеют права критиковать какое-либо решение налогоплательщика, направленное на минимизацию налогов, даже если они находят его очень близким к нарушению закона, но не имеют достаточных доказательств этому. Налогоплательщик не обязан прекращать или ограничивать деятельность, приносящую высокий доход благодаря определенным решениям и обстоятельствам. Это означает, что он может свободно осуществлять деятельность, направленную на увеличение прибыли, включая действия по законному снижению налогового бремени. Более того, предполагается, что он действует добросовестно, пока не будет доказано обратное. Фактически данное решение закрепляет презумпцию добросовестности налогоплательщика.

Суды различных уровней в своих решениях не раз обеспечивали соблюдение налоговыми органами принципа невмешательства, закрепив свободу выбора способов финансирования предприятия; право оказания финансовой помощи основным предприятием своему дочернему предприятию, которое находится на грани банкротства, путем отказа от возмещения задолженности¹.

Развитие принципа свободы управления налогами позволило узаконить деятельность хозяйствующих субъектов по уменьшению налогового бремени. В этой связи в юридической литературе появились определения понятия налогового менеджмента, которые сводятся к следующему: налоговое управление представляет собой индивидуальную, добровольную и законную деятельность налогоплательщика по сокращению налоговых платежей посредством использования особой юридической техники и на основании принципа свободы управления в целях достижения наиболее благоприятного в налоговом отношении экономического результата.

Особенностью органов, выполняющих налоговый контроль во Франции, является существование наряду с общим контролем дополнительного контроля через систему налоговых комиссий. Например, налогоплательщик, который не

¹ Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран. – М.: Центр Информ, 2003. – С. 215.

согласен с выводами налоговой проверки, помимо возможности обращения в вышестоящую налоговую администрацию и в суд, имеет возможность обратиться в специальную комиссию, членами которой являются представители судебного органа, налоговой администрации, а также коммерции. Возглавляет такую комиссию (на правах председателя) судья. Рассмотрение спорного вопроса в такой комиссии является одним из важнейших элементов досудебной процедуры, и хотя в большинстве случаев решение принимается в пользу налоговых органов, в некоторых случаях комиссия делает вывод о том, что права налогоплательщика¹.

Одной из наиболее развитых стран Западной Европы является Великобритания. Опыт налогообложения этого государства является ценным для России, его формирование и реформирование налоговой системы Великобритании занимают два столетия. Великобритания имеет развитую налоговую систему. Разнообразные виды налогов позволяют государственным органам контролировать каждого налогоплательщика, а, следовательно, за производством, обращением, распределением и потреблением. Законодательство Великобритании предусматривает благоприятные условия для инвестиций. Данный опыт важен для России в области привлечения иностранных инвесторов для поднятия производства, улучшения качества жизни населения.

В Великобритании до 1973 года применялась шедулярная система налогообложения. Она предусматривает взятие налога с каждого источника доходов, а глобальная – с общей суммы доходов.

После вступления в ЕС Великобритания перешла к глобальной системе, но шедулы остались при расчете налога с учетом скидок и вычетов. После этого все данные суммируют и получают налогооблагаемую базу.

В Королевстве налог на добавленную стоимость действует с апреля 1973 года. Спустя 10 лет был издан Акт о налоге на добавленную стоимость, который с

¹ Цокова В.А. Сравнительный анализ налоговых систем России, Франции, Великобритании и Японии // Теоретическая и прикладная экономика. – 2015. – № 2. – С. 12.

тех пор только дополняется. Достоверность и своевременность внесения НДС контролирует Управление пошлин и акцизов, чьи сотрудники посещают компании один раз в течение 1-9 лет. На протяжении шести лет организации обязаны хранить необходимые для проверки бумаги, в оформлении которых не существует специальных требований. Под действие НДС попадают граждане и предприятия с реальным или планируемым доходом свыше 56 000 фунтов стерлингов за год. Основанием для уплаты этого налога служит оказание услуг и реализация различной продукции внутри страны. Отчетность в форме декларации должны быть выслана в налоговую службу в течение месяца ежеквартально¹.

Основой для налоговой системы Великобритании являются законодательные акты о подоходном налоге с населения и корпораций, о налоге на добавленную стоимость и о налоге с корпораций. При этом ежегодно новым законом о бюджете страны могут вноситься поправки к действующим законодательным актам. Поправки вносятся британским Парламентом.

Право регулировать вопросы применения налогового законодательства принадлежит специальным органам – Тайному совету, министерствам и Управлению внутренних доходов. Полномочия этих органов определяются Парламентом².

С целью устранения неопределенности для налогоплательщика, который не может заранее определить, может ли его деятельность подпадать под понятие незаконного уклонения, исключения рисков государства и налогоплательщиков в Великобритании была разработана процедура раскрытия информации о схемах оптимизации налогообложения.

В основе идеи новой процедуры заложена позиция налоговых органов Великобритании, согласно которой само налоговое планирование остается законным, однако на налоговых консультантов налагается дополнительное

¹ Бурукина О.А. Налогообложение в странах англосаксонской системы права // Финансовое право. – 2014. – № 5. – С. 25.

² Шувалова Е.Б. Налоговые системы зарубежных стран. – М.: Дашков и Ко, 2013.– С. 217.

обязательство по раскрытию информации о разрабатываемых ими схемах налоговой оптимизации.

Информацию о налоговой схеме должна предоставляться в достаточном объеме для того, чтобы стало понятно, как предполагается получить ожидаемой налоговой выгоды. Также необходимо указать все этапы внедрения налоговой схемы и соответствующие им нормы налогового законодательства Великобритании. В ответ налоговая служба выдает налоговому консультанту присвоенный схеме номер, который консультант обязан сообщать всем покупателям (пользователям) этой схемы¹.

Создание Службы внутренних доходов США относится к 1862 году, когда конгресс учредил Ведомство комиссара по внутренним доходам с целью сбора средств для финансирования гражданской войны 1861 года. В 1952 году организация была переименована в Службу внутренних доходов (СВД).

Соединенные Штаты признают право налогоплательщика использовать законные способы снижения налоговых обязательств и планировать экономические операции для обеспечения минимальной суммы налогооблагаемого дохода².

В американской налоговой практике терминологически выделяют разные типы оптимизации налогообложения.

Обычно выделяют:

– уклонение от уплаты налога (tax evasion) – это незаконная деятельность юридического или физического лица, которое умышленно уклоняется от уплаты налогов. Физические лица и организации, как правило, получают очень суровое наказание. Избежать тюремный срок удастся только в случае, если такое преступление было совершено впервые в незначительном объеме; в случаях, если

¹ Мижинский М. Ю. Борьба с уклонением от уплаты налогов: правовой опыт Великобритании // Финансовое право. – 2006. – № 5. – С. 15.

² Оробинская И.В. Эволюция становления и развития системы налогообложения сельскохозяйственных предприятий в России и зарубежных странах // Налоги и налогообложение. – 2012. – № 8. – С. 54.

лицо находилось под влиянием или действовало в интересах другого лица. Руководители организаций практически всегда привлекаются к личной уголовной ответственности.

– обход налога (tax avoidance) – это законный способ использования налогового режима в свою пользу. В том числе допускается использовать пробелы в законодательстве в свою пользу, пока не появятся соответствующие разъяснения проверяющих органов или практика судов. Так, к случаям пограничным часто относятся способы оптимизации за счет использования пробельных положений о налогообложении различных штатов США. Специалисты-практики в области прикладной компаративистики налогового права США находят такие слабые места, пользуясь разницей в регулировании в разных штатах. Однако Налоговое управление США ведет непрестанную борьбу с налоговой оптимизацией и систематически закрывает пробелы, а предпринимателям и гражданам, которые продолжают использовать прежние методы формирования отчетности уже приходится отвечать по закону за уклонение от уплаты налога. Налоговое управление США систематически предупреждает бизнес, ведь чаще всего в хитрой оптимизации налогооблагаемой базы замешаны именно крупные компании, что между уклонением и обходом налогов грань очень хрупка, оступиться и оказаться за решеткой может каждый¹. Налоговое управление США обычно не скупится на яркие, запоминающиеся образы и красочные эпитеты в своих разъяснениях для бизнеса, давая понять, что уклонение от налогов приводит к не наполнению бюджета, следовательно, наносит урон благу государства.

– налоговая оптимизация (tax optimisation (tax minimisation)) – это законный способ налогового планирования, который позволяет благодаря правильно выстроенной финансовой модели и знанию налогового права, рассчитать оптимальную налоговую нагрузку на бизнес с учетом его развития, возможных

¹ Моченёва К.В. Особенности налога на доходы физических лиц // Международный финансовый учет. – 2012. – № 18. – С. 33.

взлетов и падений. Так, юридические и финансовые консультанты используют различные креативные решения для получения льгот, совершение авансовых платежей для уменьшения налоговой базы на конец отчетного финансового периода, реализуют социальные (страховые, оздоровительные, образовательные, национальные) программы, используют различные структурные и организационные бизнес-модели с опорой на налоговое право штата или страны. Если обход налога использует хоть и законные, но противоречащие публичному интересу модели сокращения налоговой нагрузки, налоговое планирование, наоборот, часто осуществляется за счет участия в государственных, федеральных, муниципальных программах, которые позволяют предпринимателям получить налоговый вычет за поддержку и продвижение публичных интересов¹.

В США легализованы так называемые налоговые убежища. При применении «налоговых убежищ» налогоплательщик планирует совершать операции таким образом, что в соответствии с буквой закона объект и база налогообложения не возникают или существенно снижаются. Гарантируя право налогоплательщика действовать подобным образом, США требуют создания «налоговых убежищ» для снижения налогового бремени на реально проводимые и экономически эффективные операции налогоплательщика, то есть исключительно с целью снижения налогового бремени².

Разработчики новой налоговой схемы (как правило, инвестиционные или аудиторские компании) обязаны не позднее, чем в день, когда схема была впервые предложена к продаже, зарегистрировать ее в федеральном налоговом управлении.

В Германии была принята сложная и разветвленная налоговая система. Обо всех налогах, которые должны выплачивать граждане и не граждане Германии компетентные органы сообщают каждый месяц: письменные уведомления о

¹ Попова Л.В. Налоговые системы зарубежных стран: учебно-методическое пособие. – М.: Дело и Сервис, 2008. – С. 113.

² Журавлева О.О. Проблемы взаимодействия налоговых правовых систем в условиях глобализации // Финансовое право. – 2014. – № 7. – С. 38.

налогах отправляются по почте. Помощь специалистов при оплате налогов – обычное дело в Германии. Для новых предпринимателей и иностранных предпринимателей, а также для тех, кто получает дополнительный доход, всегда рекомендуют обратиться к экспертам при заполнении первых налоговых деклараций.

В Германии по поступлениям в казну НДС является абсолютным лидером среди прямых налогов, и приносит в казну более чем в 10 раз больше дохода, чем корпоративный налог. Во многих других странах эти два показателя различаются значительно меньше (например, соотносятся 2:1 во Франции) либо, как в России, практически совпадают.

Оценка финансовых показателей немецких компаний производится на основе балансового метода (сравнивается балансовая стоимость чистых активов на конец и на начало налогового периода). За налоговую базу принимается прирост чистых активов за соответствующий налоговый период, с некоторыми корректировками. Таким образом, в отличие от многих других стран, в Германии облагается налогом даже нереализованная прибыль (рост стоимости актива, находящегося в собственности налогоплательщика)¹.

Под оптимизацией в Германии понимается правомерное использование правовых средств, позволяющих добиться налоговой экономии. Факт неправомерного использования правовых средств, т.е. применение «неподобающего» или «несоразмерного» правового средства позволяет говорить об обходе налогового закона в общем случае или об уклонении от уплаты налогов, что является предметом особого регулирования. Законодатель в Германии исходит из предпосылки о том, что существует определенная зависимость между формой достижения хозяйственного результата и самим результатом. Искажение этой формы может привести к снижению налоговой нагрузки. В связи с этим понятие оптимизация в Германии включает в себя

¹ Ефимова Е.Г. Налоги и налогообложение. – М.: МИИР, 2014. – С. 202.

решение вопроса о правомерном использовании правовых средств для достижения налоговой экономии.

Налоговый орган по собственному усмотрению принимает решение о назначении проверки, ее сроках и объеме. Деятельность налоговых органов по проведению контрольных проверок организуется на основании планов контрольных проверок, утверждаемых ежегодно и ежеквартально руководителем налогового органа. В распоряжении о назначении проверки указываются правовые основы ее проведения, виды налогов, подлежащих проверке, и отчетные периоды, охватываемые проверкой. Уведомление о предстоящей проверке крупные предприятия получают за четыре недели до ее начала, средние – за три недели, малые и мелкие предприятия – за неделю. По ходатайству налогоплательщика дата начала проверки может быть отложена на другое время при наличии веских причин. Средняя продолжительность контрольных проверок составляет: 25–30 дней (на крупном предприятии), 15 дней (на среднем предприятии), 6–8 дней (на малом и мелком предприятиях). Налогоплательщик должен оказывать содействие проверяющим при установлении обстоятельств дела, имеющих существенное значение для налогообложения. На основании результатов налоговой проверки составляется акт, отражающий факты, обнаруженные в ходе проверки, имеющие существенное значение для налогообложения физических лиц и организаций, а также внесенные изменения в размер причитающихся к уплате налогов¹.

В ноябре 2016 был опубликован одиннадцатый отчет об Уплате налогов (Paying Taxes) 2017, составленный Всемирным банком по итогам предыдущего налогового года. В отчете отмечается, что в целом среди стран мира прослеживается тенденция к оптимизации администрирования и, соответственно, снижению затрат налогоплательщиков на выполнение налоговых обязательств. Страны СНГ традиционно неравномерно распределены по легкости уплаты

¹ Русяев Н.А. Правовое регулирование налоговой оптимизации в России и Германии: дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2008. – С. 85.

налогов. Грузия – в лидерах, Кыргызстан и Узбекистан – имеют наихудший рейтинг.

Рейтинг оценивает налоговую нагрузку среднестатистического предприятия в разрезе администрирования и уплаты корпоративного налога, социальных отчислений, налогов, взимаемых с доходов работников, налогов на имущество, налогов на передачу права собственности, налогов с дивидендов и других обязательных платежей, которые должен платить бизнес.

Кроме того, в этом году рейтинг включает еще и оценку процессов, которые идут по уплате налоговых платежей, включая проведение налоговых проверок, получения бюджетных возмещений, административные обжалования, что позволяет сделать основательный анализ налоговых систем.

В частности, налоговые системы оцениваются по 4 параметрам:

- общая ставка налога;
- время для выполнения обязательств по трем основным налогам (налога на прибыль предприятий, налогов на заработную и обязательных отчислений, налогов на потребление);
- количество платежей;
- индекс «после подачи».

Согласно исследованию, среди стран мира наблюдается сокращение затрат времени на соблюдение бизнесом налогового законодательства. По данным рейтинга, в мире средней компании (60 сотрудников, годовой оборот в размере 1,050 тыс. размера дохода на душу населения) приходится тратить 251 час, осуществлять 25 платежей для выполнения налоговых правил, а средняя общая ставка налога составляла 40,6 %.

По результатам исследования налоговых систем среди стран ЕАЭС и их соседей лидером в рейтинге Paying Taxes 2017 оказалась Грузия, заняв в общем рейтинге 22 место среди 190 стран.

Второе, третье и четвертое места в группе в рейтинге Paying Taxes 2017 заняли соответственно Молдова, Азербайджан и Россия, которая ухудшила свой

показатель – с 40 годом ранее до 45 в текущем году. Украина заняла 84 место, потеряв за год одну позицию в рейтинге.

Общая налоговая нагрузка считается как процент коммерческой прибыли, которая уходит на основные налоги у компании среднего размера, не использующей налоговые льготы. Тройку лидеров рассматриваемых стран составили Грузия, Армения и Кыргызстан, с уровнем налоговой нагрузки соответственно – 16,4 %, 18,5 % и 29 %. Для России этот показатель составил 47,4% и остался практически на уровне предыдущего года.

Показатель учитывает количество платежей, созданных для уплаты налогов. По показателю количества платежей в лидерах – Украина и Грузия, бизнес которых в среднем в год имеет обязательства по 5 платежам. Наибольшая нагрузка на бизнес в Узбекистане и Кыргызстане, где бизнес должен платить по 46 и 51 налоговых платежей в год.

Меньше всего времени на выполнение налоговых процедур тратит бизнес в России – в среднем 168 часов в год, при среднем показателе в мире – 251 час. Наихудший показатель среди исследуемых нами стран имеет Украина – на налоговые процедуры бизнес в год в среднем тратит 356 часов.

Новый показатель – процедуры после отчетности – включает в себя время, которое субъект тратит на подачу заявки на возмещение НДС на покупку основных средств, срок до фактического возмещения, срок проведения проверки и время, необходимое для корректировки деклараций по налогу на прибыль. Данные рейтинга свидетельствуют о том, что Россия, как и Молдова, Грузия, Азербайджан и Украина имеют достаточно высокие показатели - от 80 до свыше 90 баллов из 100 возможных. В то время, как другим странам, в частности Кыргызстану, Узбекистану, Армении, Казахстану и Беларуси, есть над чем работать в этом направлении.

Исследование показывает, что наиболее эффективными налоговыми системами в мире есть те, которые создают мотивирующую среду для уплаты

налогов. Такие налоговые системы характеризуются прозрачностью, удобством и скоростью администрирования.

Если оценка той или иной экономики по индикатору Paying Taxes увеличилась или уменьшилась на 2 % относительно граничных значений, то изменения в налоговом законодательстве, которые привели к этому, могут быть квалифицированы как реформы. При этом такие реформы делятся на две категории: реформы, которые упрощают ведение бизнеса, и реформы, которые затрудняют ведение бизнеса. С 2004 г. в мире было проведено 443 реформы в налоговой сфере, которые позволили упростить ведение бизнеса. В прошлом году было проведено 46 таких реформ¹.

Согласно данным рейтинга Paying Taxes, налоговая система Российской Федерации характеризуется последовательным развитием, которое в целом заслуживает позитивной оценки, поскольку выполнять налоговые обязательства бизнесу в России становится легче. За последние шесть лет, в результате проводимых налоговых реформ и использования новых информационных технологий в сфере налогообложения, России удалось существенно улучшить свой рейтинг – подняться со 105 (рейтинг 2011 г.) до 47 места в рейтинге 2016 г. Прогресс выглядит впечатляющим, если принять во внимание то, что еще в 2009 году страна занимала 134 рейтинговую позицию.

Также в рейтинге Уплаты налогов (Paying Taxes) 2017 исследованы особенности возмещения НДС в разных странах. Например, в таких странах как Канада, Дания, Эстония и Норвегия, в результате подачи заявления о бюджетном возмещении НДС, налогоплательщику «грозит» невыездная налоговая проверка. А в большинстве африканских стран следствием подачи налогоплательщиком такого заявления будет проведение выездной налоговой проверки. При этом процесс получения бюджетного возмещения НДС длится от 35 недель в странах Латинской Америки до 15 недель в странах ОЭСР. Законодательством 70 стран

¹ Paying Taxes 2017: ключевые страны региона сдают позиции. [Электронный ресурс] URL: <http://mirperemen.net/2016/12/> (дата обращения: 23.10.2017).

мира предусмотрена обязанность государства платить пеню за несвоевременный возврат суммы бюджетного возмещения. Однако на практике этот механизм действует только в 32 странах.

В случае обнаружения ошибки в налоговой декларации по корпоративному налогу, в большинстве стран, где такой налог введен, налогоплательщик сообщает в контролирующий орган о допущенной ошибке, подает уточняющую декларацию или иные документы и платит причитающуюся сумму. В среднем плательщики корпоративного налога тратят 6 часов, готовя уточняющую декларацию и дополнительные документы. В 74 экономиках мира выявления плательщиком ошибки в своей налоговой декларации является основанием для проведения налоговой проверки такого плательщика. В Эстонии и Португалии процесс заполнения уточняющей декларации занимает всего 1 час.

Нынешнее исследование также показало, что в 123 странах мира административное обжалование налоговых решений проводится в независимом департаменте налогового органа.

Эксперты отмечают, что хотя методика оценки рейтинга имеет свои преимущества (такие как универсальность методологии по различным экономическим моделям и прозрачность приведенной информации, находящейся в открытом доступе), однако отметим, что рейтинг оценивает лишь незначительную часть бизнес-среды в крупнейших деловых центрах страны. Например, в России – это Москва и Санкт-Петербург. Некоторые экономисты и юристы считают, что такая необъективность и локальность методологии позволяет правительствам стран проводить только «фасадные реформы». Ведь рейтинг использует формат «спортивного соревнования», а ежегодное повышение позиций той или иной страны в рейтинге позволяет правительствам надеяться на предоставление международной финансовой помощи¹.

¹ Вишневецкий П.В. Эволюция налоговых институтов и проблемы перехода к экономическому росту // Современная экономическая теория. – 2016. – № 14. – С. 21.

Крупный бизнес охотно оптимизирует налоговую нагрузку с помощью оффшоров. Как показало исследование организаций Citizens for Tax Justice и U.S. PIRG, 358 крупнейших американских компаний держат в оффшорных юрисдикциях более \$ 2,1 трлн накопленной прибыли, избегая уплаты налогов в США. Выводя деньги из США, они фактически задолжали государству около \$ 620 млрд.

Крупнейшим нарушителем называют, в частности, Apple – корпорация держит в офшорах рекордные \$ 181,1 млрд. Если бы эти прибыли были зарегистрированы в США, Apple выплатила бы с них \$59,2 млрд налогов. American Express вывела в офшоры \$ 9,7 млрд, с которых в США могла бы отдать \$ 3 млрд. За рубежом же она платила налоги по средней ставке 4%.

Nike использовал пробел в нидерландском законодательстве, чтобы снизить свою налоговую ставку в Европе всего до 2%. Эта схема, начавшая использоваться в 2014 году, позволила Nike заметно снизить свою глобальную налоговую ставку, с 24 % до 16 % за три года.

В Европе этой проблемой активно занялись в 2014 году. По оценкам Европарламента, действия компаний-уклонистов обходятся странам ЕС в €70 млрд в год. Еврокомиссия в последнее время инициировала ряд налоговых расследований. И установила, в частности, что Люксембург предоставил необоснованные налоговые преференции автогиганту Fiat, а Нидерланды – кофейной сети Starbucks. Каждую компанию обязали доплатить по € 20-30 млн. Также выяснилось, что 35 корпораций использовали незаконные налоговые схемы в Бельгии, недоплатив в казну своих государств € 700 млн¹.

Понятно, что уход от налогов и вывод капиталов за рубеж не мог понравиться руководству тех стран, где фактически проживали и вели свой бизнес владельцы оффшорных компаний. Поэтому государственные органы

¹ Корпорации с оптимизацией. [Электронный ресурс] URL: <https://www.kommersant.ru/> (дата обращения: 01.11.2017).

всегда пытались тем или иным способом ограничить использование подобных схем.

Особенно борьба с оффшорами усилилась после мирового финансового кризиса 2008 г. По мнению многих ведущих экономистов, именно финансовые схемы, связанные с использованием оффшоров, стали одной из главных причин возникших в глобальной экономике проблем.

Не является исключением в этом смысле и Россия. Термин «деоффшоризация экономики» начал применяться в российской практике с 2013 г., после того, как В.В. Путин в Послании Федеральному Собранию обратил внимание на эту проблему и поручил правительству разработать соответствующие меры¹.

Основным документом, направленным на борьбу с уходом в оффшоры в РФ, на сегодня является Федеральный закон «О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» от 24 ноября 2014 г. № 376-ФЗ. Этот нормативный акт внес изменения в НК РФ в части исчисления налога на прибыль иностранных организаций, контролируемых резидентами Российской Федерации. Данный закон определяет, что прибыль контролируемой иностранной компании является доходом российского бенефициара и, при определенных условиях, подлежит налогообложению по российским законам².

Кроме того, государство запретило бизнесменам, использующим оффшоры, участие в конкурсах на проведение госзакупок. В п. 4 ст. 3 Федерального закона «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» от 5 апреля 2013 № 44-ФЗ говорится о том, что зарегистрированные в оффшорах компании не имеют право заключать

¹ Послание Президента Российской Федерации Федеральному Собранию Российской Федерации от 12 декабря 2012 г. // Российская газета. – 13.12.2012. – № 282.

² Федеральный закон «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» от 24 ноября 2014 г. № 376-ФЗ // Опубликован 25.11.2014 на официальном интернет-портале правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>.

контракты на осуществление поставок для государственных нужд¹. Оффшорная компания по 44-ФЗ – это юридическое лицо, зарегистрированное на территории государства, не раскрывающего информацию о проведении финансовых операций. Перечень таких стран (т.н. «черный список оффшоров») утверждается Минфином РФ.

Так как кризисные явления в мировой и российской экономике продолжаются, то продолжается и деоффшоризация. В 2018 год Россию подключат к международной системе обмена информацией о движении средств по счетам юридических лиц.

Сегодня об экономической сути и юридическом статусе криптовалюты ведутся дискуссии по всему миру. В зависимости от страны ее рассматривают как платежное средство, специфический товар, расчетную денежную единицу.

В США криптовалютные операции рассматриваются как оказание расчетно-кассовых услуг населению. Это возлагает на пользователей такие обязательства, как отчетность, регистрация и ведение учета. Налоговое управление США относит криптовалюту к ценному имуществу, к которому применяется соответствующее налогообложение. Криптовалюта рассматривается как ценный актив, например, как золото или предметы искусства, который имеет определенную стоимость.

В России Росфинмониторинг выпустил информационное письмо «Об использовании криптовалют». В нем было заявлено, что сделки с использованием криптовалют будут попадать в категорию операций, направленных на легализацию доходов, полученных преступным путем, и финансирование терроризма. Минфин в свою очередь заявил, что будет принят закон, запрещающий использование виртуальных валют, а к нарушителям будут применяться строгое наказание, вплоть до ограничения свободы на срок до 4 лет.

¹ Федеральный закон от 5 апреля 2013 г. № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» // СЗ РФ. – 2013. – № 14. – Ст. 1652.

Кроме того, ст. 27 ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)» от 10 июля 2002 г. № 86-ФЗ введен прямой запрет на выпуск на территории Российской Федерации денежных суррогатов¹.

На сегодняшний день среди государственных органов нет единого мнения относительно регулирования и использования криптовалюты. К примеру, глава ЦБ Эльвира Набиуллина сравнила криптовалюты с финансовыми пирамидами и сообщила, что Центробанк не допустит использования в России криптовалют как денежных суррогатов. С другой стороны, глава департамента финансовых технологий ЦБ РФ заявил, что Банк России никогда не выступал за запрет криптовалют, а лишь предупредил, что использование криптовалют может нести риски.

В Казахстане не запрещены добыча и использование криптовалюты, однако сделки с их использованием затруднительны ввиду неурегулированности статуса криптовалюты. Майнеры обязаны самостоятельно исчислять и платить индивидуальный подоходный налог по ставке 10 %. Также у них возникает необходимость ежегодного предоставления декларации. Для таких целей нет необходимости регистрировать ИП или ТОО².

Как показывает мировой опыт, при установлении оптимального уровня налогового бремени на первый план должны выдвигаться экономические стимулы развития производства, т.е. интересы товаропроизводителя. Высокий уровень налоговой нагрузки на предпринимательскую среду приводит к спаду предложения товаров и услуг на рынке с одновременным ростом цен на производимую продукцию.

Таким образом, оптимизация налогообложения как правовое понятие и как допустимый способ снижения совокупных налоговых обязательств подразумевает совокупность легитимных действий налогоплательщика. Все действия по

¹ Федерального закона «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)» от 10 июля 2002 г. № 86-ФЗ // СЗ РФ. – 2002. – № 28. – Ст. 2790.

² Цифровые деньги: товар или платежное средство. [Электронный ресурс] URL: <http://alyans02.ru/> (дата обращения: 23.10.2017).

оптимизации налогообложения, но связанные с нарушением действующего российского законодательства, недопустимы и не подлежат правовой защите.

В литературе оптимизация налогообложения рассматривается или как цель налогового планирования, или как его элемент – своего рода деятельность, направленная на увеличение финансовых результатов при экономии налоговых расходов за счёт предотвращения более высокого увеличения налоговых платежей по сравнению с динамикой роста доходов организации.

В отличие от налогового планирования, предполагающего исследование и корректировку форм и направлений экономической деятельности с учетом действующих налоговых режимов, оптимизация налогов направлена на исследование и оценку российского налогового законодательства, моделирование будущих налоговых результатов и разработку альтернативных вариантов такой деятельности.

Именно способность налогоплательщика адаптировать свою финансово-хозяйственную деятельность к условиям налоговой системы, с целью уменьшения налогового бремени и увеличения прибыли предприятия после уплаты налогов является сущностью оптимизации налогообложения.

Одной из основных проблем, с которыми сталкиваются налоговые органы, является вопрос о разграничении правовых методов оптимизации налогообложения и схем ухода от налогов. Если в результате действий налогоплательщика нарушается действующее законодательство, то такие действия по своей природе должны квалифицироваться как налоговое правонарушение или преступление в сфере экономической деятельности.

Составы налоговых правонарушений, которыми занимаются налоговые органы, сосредоточены в главах 16 и 18 НК РФ. Составы налоговых преступлений отражены в ст. 198–199.2 УК РФ. Для уголовного преследования необходимо доказать наличие прямого умысла, нацеленного на неуплату налогов.

В качестве наиболее распространенных правовых средств для борьбы с минимизацией налоговых платежей во многих странах устанавливается прямой

юридический запрет на уклонение от уплаты налогов, нарушение которого предполагает определенные юридические санкции.

Целесообразность заимствований иностранных юридических конструкций вызывает обоснованные сомнения. При этом положительный потенциал изучения зарубежного опыта заключается в обобщении признаков фиктивности действия налогоплательщиков.

Как показывает мировой опыт, при установлении оптимального уровня налогового бремени на первый план должны выдвигаться экономические стимулы развития производства, т.е. интересы товаропроизводителя. Высокий уровень налоговой нагрузки на предпринимательскую среду приводит к спаду предложения товаров и услуг на рынке с одновременным ростом цен на производимую продукцию.

3 ОТДЕЛЬНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ОПТИМИЗАЦИИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

3.1 Оптимизация налогообложения с помощью договорной и учетной политики

Реализация предпринимательских планов любого хозяйствующего субъекта строится на совершение гражданско-правовых сделок и заключение договоров. Значение договоров финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика нельзя недооценивать. Действующее законодательство не ограничивает предпринимателя в выборе контрагентов, форм и отдельных условий сделок, если это не противоречит общему смыслу гражданского законодательства. В силу диспозитивного характера гражданского законодательства стороны практически любого договора могут по своему усмотрению определить в нём все существенные условия, исходя из целей эффективности операции как в хозяйственном смысле, так и в смысле налогообложения.

Грамотно составленный договор – это залог достижения преследуемых налогоплательщиком хозяйственных целей, эффективной защиты его прав и интересов, а также средство оптимизации налогообложения, поскольку от степени учета налогоплательщиком всех аспектов законодательства зависит режим налогообложения операций.

При планировании сделки и прогнозировании результатов с точки зрения налогообложения необходим анализ следующих элементов договора¹:

- юридического и налогового правового статуса контрагента;
- виды и предмета договора, а также вида предполагаемой к осуществлению деятельности;

¹ Витрянский В.В. Налоговые органы, налогоплательщик и Гражданский кодекс. – М.: МЦФЭР, 1995. – С. 17.

– даты и порядка совершения операций, исполнение которых предполагается по договору;

– порядка определения и формирования цены договора;

– меры ответственности сторон по договору и условия их наступления.

Анализ предмета договора важно с точки зрения обеспечения формулировок в точном соответствии с требованиями закона. Так, группа компаний может снизить налоговую нагрузку, если организация на общем режиме будет приобретать консультационные, маркетинговые, информационные и иные подобные услуги у дружественной компании на упрощенной системе налогообложения¹. Расходы покупателя на оплату услуг уменьшат базу налога на прибыль, как прочие расходы (ст. 264 НК РФ). А доходы продавца услуг, применяющего УСН, будут облагаться по низкой ставке единого налога (ст. 346.20 НК РФ). Таким образом, часть доходов холдинга будет выведена на льготное налогообложение.

Позиция контролирующих ведомств по вопросу приобретения услуг у дружественных компаний на спецрежиме прослеживается в многочисленных материалах арбитражной практики. Налоговые инспекторы часто пытаются доказать отсутствие экономической обоснованности затрат на консалтинговые, маркетинговые, управленческие и иные подобные им услуги.

Проверяющие могут доказать, что организация фактически не нуждалась в приобретенной услуге и не использовала ее результат в деятельности, связанной с извлечением дохода. А следовательно, сделка является ничтожной в силу ее мнимости и реальной направленности на получение необоснованной налоговой выгоды (ст. 170 ГК РФ).

Кроме того, установив признаки взаимозависимости сторон сделки (ст. 105.1 НК РФ), проверяющие могут попытаться проверить стоимость услуг на основании положений ст. 105.14 НК РФ о контролируемых сделках.

¹ Задорогин С.И. Правовое обеспечение оптимизации налогообложения в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2004. – С. 95.

Стоит отметить, что даже если налогоплательщик несет реальные расходы, подтвержденные надлежащим образом оформленными документами, у него нет гарантий, что он избежит претензии со стороны налоговых органов. В настоящее время, налоговики активно пользуются положениями ст. 252 НК РФ и указывают, что расходы налогоплательщика должны быть не только документально подтверждены, но и экономически обоснованы. Экономическую обоснованность своих расходов налогоплательщику придется доказывать самостоятельно.

Споры возникают по поводу признания маркетинговых услуг. Так, в судебном решении суд поддержал налогоплательщика, указав на то, что законодательство не содержит условий о наличии или отсутствии собственного отдела маркетинга для учета затрат на маркетинг в составе расходов по налогу на прибыль¹.

Дополнительно подкрепить обоснованность приобретения маркетинговых услуг у сторонней организации можно с помощью следующих доводов: большой объем работ, выпуск новой продукции, со спецификой которого штатные маркетологи незнакомы.

Имеющаяся арбитражная практика по вопросу признания затрат на маркетинговые исследования также поддерживает налогоплательщиков². Следует отметить, что и Минфин России в своем письме «Налог на прибыль: расходы, связанные с изучением финансового состояния и платежеспособности потенциального заемщика кредита» от 27 декабря 2007 г. № 03-03-06/2/238

¹ Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа «О признании недействительным решение налогового органа о привлечении к налоговой ответственности за неполную уплату налога на прибыль и НДС» от 13 мая 2010 г. № А40-105228/09-80-719 // Текст опубликован не был. Предоставлен СПС «Консультант Плюс».

² Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа «Решение суда изменено в части пени и отменено в части взыскания государственной пошлины. Общество правомерно отнесло к прочим расходам денежные средства, направленные на маркетинговые исследования» от 20 апреля 2011 г. № А25-935/2010 // Текст опубликован не был. Предоставлен СПС «Консультант Плюс».

фактически поддержал организации, указав, что бремя доказывания необоснованности расходов налогоплательщика возлагается на проверяющих¹.

Поэтому, приобретать услуги управленческого и консалтингового характера у дружественной компании на упрощенной системе налогообложения стоит только при наличии документального обоснования целесообразности понесенных расходов, избегая отклонений стоимости приобретенных услуг от рыночных цен.

Для снижения рисков, связанных с непризнанием расходов на приобретаемые услуги, важно не только правильно сформулировать предмет договора, но и составить локальные документы, подтверждающие необходимость приобретения услуг. Документы, подтверждающие оказание услуг, должны содержать их детальный перечень, в обязательном порядке совпадающий с предметом заключенного договора.

Статус контрагента нередко предполагает налоговые последствия, а также организацию налогового и бухгалтерского учета налогоплательщика.

Дружественная группа компаний, планирующая импорт товара из страны, в которой ставка налога на прибыль ниже, чем в России, может уменьшить налоговую нагрузку с помощью договора комиссии. Комитентом в таком договоре должна быть иностранная компания, зарегистрированная в стране с пониженной ставкой налога и не имеющая представительств на территории России, а комиссионером – российская организация. В этом случае налогом на прибыль по российской ставке 20 % будет облагаться только комиссионное вознаграждение.

Налоговое ведомство полагает, если агент будет действовать от своего имени и в рамках своей обычной деятельности, то доходом принципала от источника в России может быть только доход в виде разницы между назначенной ценой и более выгодной ценой, по которой посредник продал товар

¹ Письмо Министерства финансов Российской Федерации «Налог на прибыль: расходы, связанные с изучением финансового состояния и платежеспособности потенциального заемщика кредита» от 27 декабря 2007 г. № 03-03-06/2/238 [Электронный ресурс]. URL: <http://www.garant.ru> (дата обращения: 05.10.2017).

(дополнительная выгода). При отсутствии документов, подтверждающих ввоз товаров, за доход от источника на территории России принимается вся выручка от продажи товаров.

Налоговые инспекторы исходят из того, что, согласно пп. 10 п. 1 ст. 309 НК РФ, доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью постоянного представительства, также должны облагаться налогом на прибыль в России, если они получены из российских источников. Исключение составляют только те доходы, которые прямо определены ст. 309 НК РФ как не относящиеся к доходам от источников в России. То есть пп. 10 п. 1 ст. 309 НК РФ признает доходами от источников в России все «иные аналогичные доходы». Но аналогичность этих доходов может заключаться только в том, что они не связаны с деятельностью иностранного представительства.

Например, доход комитента, полученный от реализации товара, не приводящий к возникновению постоянного представительства, не подлежит налогообложению в России. Это прямо следует из п. 2 ст. 309 НК РФ. Данное правило не распространяется на доходы в виде дополнительной выгоды от продажи товара в части, приходящейся на комитента. Такой доход облагается налогом на прибыль в России.

Дополнительная выгода, полученная в результате исполнения договора комиссии, если иное не установлено договором, делится пополам между комитентом и комиссионером (ст. 992 ГК РФ). Таким образом, комиссионер в случае перечисления дополнительной выгоды комитенту должен исполнить обязанности налогового агента (п. 1 ст. 310 НК РФ).

В связи с этим, реализуя товары, ввезенные в Россию, через комиссионера (агента), действующего в рамках своей обычной деятельности, при оформлении договора стоит исключить положения и формулировки, которые позволят контролерам признать деятельность по продаже товаров приводящей к образованию постоянного представительства.

По условиям посреднического договора комиссионер должен совершать сделки от своего имени (п. 1 ст. 990 ГК РФ)¹. Однако по условиям договора посредник не должен иметь права определять существенные условия по продаже товаров клиентам и обязан действовать исключительно в рамках указаний комитента.

Комиссионная деятельность должна являться обычным видом деятельности для посредника. То есть посреднические сделки должны заключаться систематически и не только с одним и тем же иностранным комитентом. Посредническая деятельность должна быть закреплена в учредительных документах, лицензиях, других государственных разрешительных документах. Доходы от обычной деятельности должны составлять большую часть валовой прибыли посредника.

Все эти меры необходимы для исключения рисков признания посредника зависимым агентом по отношению к иностранному комитенту на основании п. 9 ст. 306 НК РФ. Если налоговые инспекторы смогут доказать, что комиссионер является зависимым агентом, то иностранная организация будет рассматриваться как имеющая постоянное представительство. Соответственно, доход от реализации импортных товаров должен будет облагаться в России по ставке 20 % в полном размере.

Чтобы налоговая выгода от применяемого метода была максимальной, вознаграждение посредника должно быть незначительным. Однако если в качестве комитента будет использоваться организация, зарегистрированная в офшорной зоне, такая сделка будет признана контролируемой. И контролеры получают право проверить уровень цен по сделке. Учтите также иные обстоятельства, наличие которых позволит признать сделку контролируемой.

Во избежание налоговых потерь, связанных с тем, что дополнительная выгода будет облагаться в России по ставке 20 %, если товар предполагается

¹ Гражданский кодекс РФ (Часть вторая) от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ // СЗ РФ. – 1996. – № 5. – Ст. 410.

продать по более выгодной цене, следует заключить дополнительное соглашение к договору комиссии, увеличив цену реализации, устанавливаемую комитентом.

По сравнению с ранее действовавшим правовым регулированием контроля цен (ст. 40 НК РФ) современные положения раздела V.1 НК РФ сузили круг органов, наделенных полномочиями по контролю цен, применяемых в сделках между взаимозависимыми лицами, на соответствие рыночным ценам, предоставив такие полномочия исключительно ФНС России.

Так, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда РФ рассмотрела прецедентное дело, основным вопросом которого являлся вопрос о том, вправе ли территориальный налоговый орган проверять цены в неконтролируемых сделках.

Налогоплательщик продавал сжиженный газ взаимозависимым ИП, а те, в свою очередь, продавали его в розницу на заправках в регионе. Взаимозависимость, по мнению налогового органа, выражалась в том, что единственный учредитель налогоплательщика работал коммерческим менеджером у ИП, а некоторые из них работали у налогоплательщика. Кроме того, у учредителя ИП брали в аренду оборудование для заправок. По результатам выездной налоговой проверки инспекция, выявив отклонение продажной цены от рыночной, пересчитала доход для целей налогообложения, взяв за основу цены, по которым налогоплательщик реализовывал газ иным контрагентам. Для перерасчета налоговый орган применил метод сопоставимых рыночных цен из гл. 14.3 НК РФ.

СКЭС ВС РФ, удовлетворяя заявленные налогоплательщиком требования, сделала вывод о том, что при проведении выездной налоговой проверки территориальная налоговая инспекция вышла за пределы предоставленных ей полномочий, производя на основании положений главы 14.3 НК РФ корректировку цен в проверяемый налоговый период по сделкам налогоплательщика с взаимозависимыми лицами. Однако при этом СЭСК особо указала, что ИФНС не установила недобросовестности сторон, поэтому их

«прямые» выводы о занижении цен для целей налогообложения – не имеют никаких правовых оснований. В связи с чем, у инспекции отсутствовали основания для принятия решения о доначислении налогов и санкций¹.

Для налогоплательщиков позиция ВС РФ благоприятна тем, что фактически суд признал незаконным проверку цен в рамках налоговых проверок без каких-либо доказательств о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. Теперь, чтобы доказать вину налогоплательщика, налоговому органу не достаточно пересчитать цену сделки, в соответствии с рыночной ценой. Налоговикам необходимо доказать совокупность фактов, доказывающих, что недобросовестный налогоплательщик воспользовался «манипулированием цен» исключительно в целях получения налоговой выгоды. При этом, хозяйственные отношения с контрагентами налогоплательщика должны быть экономически обоснованы, что должен доказать налоговый орган.

В 2018 году налоговое законодательство изменится, законодатель исправил курьезную ошибку. С 2017 года поручитель вправе не платить налог на прибыль с вознаграждения по договору поручительства (пп. 55 п. 1 ст. 251 НК РФ). А вот должник учитывает вознаграждение в расходах (пп. 49 п. 1 ст. 264, пп. 20 п. 1 ст. 265 НК РФ). Вот такой был пробел в законе. С 2018 года схема работать не будет. Поправки уточняют, что это должник не должен платить налог на прибыль, если за него кто-то безвозмездно поручился.

Учетная политика организации – это основной инструмент, используемый при разработке схем минимизации налогов. Именно учетная политика определяет и направляет дальнейшую работу не только бухгалтерских и финансовых служб, но и всей организации. Насколько точно все тонкости учетной работы, обусловленные спецификой деятельности хозяйствующего субъекта, будут

¹ Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного суда Российской Федерации «Об оспаривании решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения» от 11 апреля 2016 г. № 15-16651 // Текст опубликован не был. Предоставлен СПС «Консультант Плюс».

предусмотрены в бухгалтерской учетной политике, настолько верно будет выбрана наиболее оптимальная схема ведения бухгалтерского учета организации.

На выбор конкретных правил и условий, отражаемых в учетной политике организации, влияют следующие факторы:

- отраслевая принадлежность и вид деятельности;
- объем производства и реализации продукции, численность работающих, стоимость имущества организации;
- управленческая структура организации (наличие филиалов, структурных подразделений);
- степень развития информационной системы в организации;
- материальная база (наличие технических средств регистрации информации, компьютерной техники и так далее);
- уровень квалификации бухгалтерских кадров и так далее.

С момента вступления в силу главы 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ упоминание об учетной политике появилось и в НК РФ (ст. 167 НК РФ), а с введением главы 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ требование об учетной политике законодательно закреплено в ст. 313 НК РФ.

Налог на имущество можно снизить с помощью отделения стоимости услуг, связанных с приобретением объекта основных средств, от цены имущества. Оформление сопутствующих приобретению затрат в качестве обычных общехозяйственных или транспортных расходов позволит не только снизить стоимость объекта основных средств, но и уменьшить налогооблагаемую прибыль в текущем периоде.

Минфин России полагает, что расходы на доставку и общехозяйственные расходы включаются в первоначальную стоимость объекта основных средств, только если они непосредственно относятся к объекту основных средств и можно точно определить их размер.

Данная позиция основывается на перечне фактических затрат, формирующих стоимость объекта основных средств, утвержденном

п. 8 ПБУ 6/01¹. Согласно данному пункту, общехозяйственные и иные аналогичные расходы не включаются в стоимость объекта основных средств, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением основных средств.

Необходимо закрепить порядок формирования стоимости основных средств в учетной политике.

Не стоит включать общехозяйственные расходы и расходы на доставку в первоначальную стоимость основных средств по первичным документам, не позволяющим установить непосредственную связь между конкретной единицей основных средств и конкретным видом расходов.

Платежи налога на прибыль можно уменьшить с помощью выгодного метода оценки сырья и материалов, используемых при производстве товаров (работ, услуг). Право, предоставленное организациям п. 8 ст. 254 НК РФ, является одним из самых безопасных способов налоговой оптимизации.

Налоговое ведомство полагает, что все виды материальных запасов должны оцениваться единым методом, закрепленным в учетной политике. Инспекторы исходят из буквальной трактовки п. 8 ст. 254 НК РФ, согласно которому «в соответствии с принятой организацией учетной политикой для целей налогообложения применяется один из... методов». Следовательно, применение более одного метода оценки материально-производственных запасов в налоговом учете противоречит налоговому законодательству².

Закрепляя в учетной политике метод оценки материально-производственных запасов исходя из результатов анализа и прогнозов динамики

¹ Приказ Министерства финансов Российской Федерации «Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01» от 30 марта 2001 г. № 26н. // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 2001. – № 20.

² Письмо Управления федеральной налоговой службы «Об оценке материально-производственных запасов (МПЗ) для целей налогообложения прибыли двумя способами одновременно» от 02 февраля 2006 г. № 20-12/7391 // Текст опубликован не был. Предоставлен СПС «Консультант Плюс».

цен на сырье и материалы в предстоящем налоговом периоде, позволит перераспределить материальные затраты между налоговыми периодами.

Организации, которые собираются закупать/создавать основные средства или капитально улучшать их, должны учитывать, что при покупке или создании основного средства организация вправе списать в расходы 10 или 30 % его первоначальной стоимости (п. 9 ст. 258 НК РФ). А оставшуюся часть амортизировать в общем порядке. Амортизационной премией позволяет снизить налог на прибыль в периоде приобретения объекта.

Премию можно применить и к капитальным вложениям в основные средства, которые уже числятся на балансе. Размер премии организация определяет сама. По основным средствам третьей-седьмой амортизационных групп значение не может превышать 30 %, по остальным – 10 %.

Премия невыгодна организациям, которые планируют перепродать основные средства в течение пяти лет после покупки. При перепродаже придется восстановить ее сумму в доходах.

Сторона договора лизинга, на балансе которой находится лизинговое имущество, может регулировать нагрузку по налогу на прибыль с помощью изменения коэффициента ускоренной амортизации. Коэффициент ускоренной амортизации не выше трех можно применять ко всем основным средствам, являющимся предметом лизинга, за исключением относящихся к первой, второй или третьей амортизационным группам (пп. 1 п. 2 ст. 259.3 НК РФ).

По мнению Минфина России, организация должна использовать повышающий коэффициент без изменений в течение всего срока амортизации в том размере, который определила на дату ввода объекта в эксплуатацию.

Финансовое ведомство обосновывает свою позицию тем, что применение к нормам амортизации основных средств повышающих (понижающих) коэффициентов влечет за собой соответствующее изменение их срока полезного использования (п. 13 ст. 258 НК РФ). Но срок полезного использования должен

быть определен на дату ввода амортизируемого имущества в эксплуатацию и может быть изменен только в случаях, специально предусмотренных НК РФ¹.

Ранее Минфин России придерживался противоположной точки зрения и подтверждал, что налоговое законодательство позволяет изменить повышающий коэффициент с начала следующего налогового периода при условии, что данное изменение закреплено в учетной политике².

Если организация готова отстаивать свою точку зрения в судебном порядке, то необходимо закрепить изменения размера повышающего коэффициента с начала следующего налогового периода в учетной политике.

Действующее законодательство не содержит прямых запретов на изменение размера повышающего коэффициента. Следовательно, организация в соответствии с положением абзаца 6 ст. 313 НК РФ может ежегодно устанавливать размер повышающего коэффициента по своему желанию, ссылаясь на изменение применяемого метода учета основных средств, являющихся предметом договора лизинга.

Изменение коэффициента позволяет организации в условиях ухудшения финансового состояния снизить сумму расходов, чтобы избежать формирования убытков. А после улучшения положения снова увеличить сумму амортизации. Или, наоборот, повысить коэффициент, чтобы снизить налог на прибыль.

Арбитражная практика по данному вопросу отсутствует, в связи с чем предсказать результат судебного разбирательства в случае, если проверяющие не согласятся с действиями организации, не представляется возможным.

¹ Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 11 февраля 2011 г. № 03-03-06/1/93 «О порядке амортизации лизингового имущества для целей налогообложения прибыли» // Текст опубликован не был. Предоставлен СПС «Консультант Плюс».

² Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 10 июня 2009 г. № 03-03-06/1/387 «О применении к основной норме амортизации специального коэффициента» // Документы и комментарии для бухгалтера и юриста. – 2009. – № 13.

3.2 Налоговые льготы как правовой инструмент налоговой оптимизации

Государство, законодательно закрепляя в пп. 3 п. 1 ст. 21 НК РФ права налогоплательщика на применение налоговых льгот в порядке и на условиях, установленных законодательством, тем самым признаёт за ним право вести свою хозяйственную деятельность с максимальным использованием таких льгот в целях оптимизации налогообложения.

Тот или иной закон, регулирующий порядок исчисления и уплаты соответствующего налога, предусматривает право налогоплательщика уменьшить объем своих налоговых обязательств, как за счет сокращения налоговой базы, так и за счет прямого освобождения от налогообложения. Широкие возможности оптимизации налогообложения с использованием налоговых льгот предоставляет региональное законодательство.

В сфере налогообложения льготы являются фактором стимулирующего государственного воздействия на экономику, поскольку льготный режим налогообложения изначально должен ориентировать налогоплательщика на расширение объемов производства, повышение его эффективности, накопление производственных фондов, улучшение условий труда и т.п.

Таким образом, правовая льгота – юридическое средство компенсационного, стимулирующего или гарантирующего значения, с помощью которого обеспечиваются более благоприятные условия для реализации прав, удовлетворение интересов и потребностей отдельных категорий субъектов.

В ст. 381 НК РФ льготы по налогу на имущество устанавливаются в отношении:

- определенных категорий организаций;
- определенных видов имущества.

Существуют два вида льгот по налогу на имущество:

- федеральные, установленные НК РФ;
- региональные, установленные законами субъектов Российской Федерации.

Федеральные налоговые льготы установлены ст. 381 НК РФ. Их действие распространяется на всю территорию России независимо от их упоминания в региональных законах.

Федеральные налоговые льготы можно разделить на два вида:

- льготы, полностью освобождающие организацию от уплаты налога на имущество. Такие льготы, в частности, предусмотрены для специализированных протезно-ортопедических предприятий (п. 13 ст. 381 НК РФ), коллегий адвокатов, адвокатских бюро и юридических консультаций (п. 14 ст. 381 НК РФ), государственных научных центров (п. 15 ст. 381 НК РФ), управляющих компаний и организаций – участников проекта «Сколково» (п. 19, 20 ст. 381 НК РФ);

- льготы, которые распространяются на отдельные виды основных средств, принадлежащих организации. Например, такие льготы установлены в отношении некоторых видов имущества учреждений уголовно-исполнительной системы (п. 1 ст. 381 НК РФ), религиозных объединений (п. 2 ст. 381 НК РФ) и т. д.

Законами субъектов Российской Федерации могут быть установлены дополнительные налоговые льготы и условия их использования. При этом региональные власти вправе установить льготы, аналогичные федеральным, но без предусмотренных по ним ограничений по срокам. Это следует из положений абзаца 2 п. 2 ст. 372 НК РФ. Действие региональных льгот ограничивается пределами территории соответствующего субъекта Российской Федерации.

Для каждой категории льготников могут быть предусмотрены особые условия, которые нужно выполнить, чтобы не платить налог на имущество. Например, в Челябинской области для организаций, осуществляющих благотворительную деятельность на территории Челябинской области по

приоритетным направлениям благотворительной деятельности и не имеющих задолженности по налогам, сборам и страховым взносам в бюджеты сумма налога уменьшается на 50 % от суммы благотворительных пожертвований, переданных организациями на благотворительные цели, но не более чем на 50 % от суммы налога, подлежащей зачислению в областной бюджет¹.

По общему правилу суммарная ставка налога на прибыль составляет 20 %. При этом с 2017 года в федеральный бюджет зачисляется сумма налога на прибыль, рассчитанная по ставке 3 процента. В региональные бюджеты зачисляются суммы налога на прибыль, рассчитанные по ставке 17 %.

Прибыль организаций от деятельности, связанной с добычей углеводородного сырья на новых морских месторождениях, облагается налогом по ставке 20 % без распределения между бюджетами разных уровней. Вся сумма налога подлежит зачислению в федеральный бюджет.

Для отдельных категорий организаций законами субъектов Российской Федерации региональная ставка налога может быть снижена до 12,5 %.

Для отдельных видов доходов, а также для прибыли от некоторых видов деятельности пунктами 1.1-5.1 ст. 284 НК РФ предусмотрены пониженные ставки налога на прибыль. К таким доходам относятся:

1. Дивиденды. Российские коммерческие организации, которые выплачивают дивиденды другим организациям, должны удержать с них налог на прибыль (п. 3 ст. 275 НК РФ).

2. Организации, которые выплачивают доходы иностранным организациям, не имеющим постоянных представительств в России, в некоторых случаях должны удерживать налог с выплаченных сумм (п. 1 и 1.1 ст. 309 НК РФ).

3. Проценты по государственным ценным бумагам, облигациям российских компаний и ипотечным облигациям, эмитированным после 1 января 2007 года, облагаются налогом на прибыль по разным ставкам: 15, 9 и 0 % (п. 4 ст. 284

¹ Закон Челябинской области «О налоге на имущество организаций» от 25 ноября 2016 г. № 449-ЗО // Южноуральская панорама. – 2017. – № 2.

НК РФ). Весь налог, рассчитанный по пониженным налоговым ставкам, зачисляется в федеральный бюджет (п. 6 ст. 284 НК РФ).

4. Прибыль организаций-участниц проекта «Сколково» после прекращения использования права на освобождение от уплаты налога на прибыль, предусмотренного ст. 246.1 НК РФ. Если организация сохранила статус участника проекта, то в тех налоговых периодах, в которых совокупный размер прибыли не превысил 300 млн руб., применяется налоговая ставка 0 %. Такой порядок предусмотрен п. 5.1 ст. 284 НК РФ.

5. Прибыль организаций-участниц региональных инвестиционных проектов. Если организацию включили в реестр участников региональных инвестиционных проектов, действует нулевая ставка налога на прибыль в федеральный бюджет. Ее можно применять начиная с года, когда была получена первая прибыль от реализации товаров, произведенных в рамках проекта (п. 1.5 ст. 284, п. 2 ст. 284.3 НК РФ).

Ставку налога на прибыль в бюджет субъекта Российской Федерации региональные власти могут снизить до 10 % (п. 1 ст. 284 НК РФ). Пониженная ставка применяется начиная с года, когда была получена первую прибыль от реализации товаров, произведенных в рамках проекта. Срок, в течение которого можно применять льготную ставку, указан в региональном законе.

Если для организации не требуется включение в реестр участников региональных инвестиционных проектов, нулевую ставку в федеральный бюджет можно применять в течение 10 лет. Для этого нужно выполнить ряд условий.

Пониженные ставки налога на прибыль в региональные бюджеты устанавливаются законами субъектов Российской Федерации. В течение первых пяти лет, когда организация стала применять нулевую ставку налога на прибыль в федеральный бюджет, ставка в региональный бюджет может быть от 0 до 10 %. В течение следующих пяти лет ставка не может быть ниже 10 %. Об этом сказано в пп. 2 п. 1 ст. 25.9, ст. 284.3-1 НК РФ.

6. Прибыль организаций-участников свободной экономической зоны (СЭЗ), включая Республику Крым и город Севастополь. Начиная с года получения первой прибыли от реализации товаров (работ, услуг) в течение 10 лет для таких организаций устанавливается нулевая ставка налога на прибыль, зачисляемого в федеральный бюджет.

Ставка налога на прибыль, зачисляемого в региональный бюджет, не может быть выше 12,5 процента. Пониженные налоговые ставки применяются при условии ведения раздельного учета доходов и расходов. Такой порядок установлен п. 1.7 ст. 284 НК РФ.

7. Прибыль организаций-резидентов территории опережающего социально-экономического развития (ТОСЭР) и резидентов со статусом свободного порта Владивосток (СПВ).

Начиная с года получения первой прибыли при исполнении соглашений об осуществлении деятельности соответственно на территории опережающего социально-экономического развития либо на территории свободного порта Владивосток в течение пяти лет для таких организаций устанавливается нулевая ставка налога на прибыль, зачисляемого в федеральный бюджет.

А ставка налога на прибыль, зачисляемого в региональный бюджет, может быть снижена (п. 1 ст. 284 НК РФ). В течение первых пяти лет с момента получения прибыли размер ставки не может превышать 5 %. Однако в течение следующих пяти лет налоговая ставка не должна быть меньше 10 %.

8. Организации-участники особой экономической зоны в Магаданской области вправе применять нулевую ставку налога на прибыль в части, зачисляемой в федеральный бюджет.

Кроме того, такие организации вправе применять пониженную ставку налога на прибыль в части, зачисляемой в региональный бюджет. Эту налоговую ставку (в части прибыли по видам деятельности на территории Магаданской области, определенным соглашением с администрацией ОЭЗ) региональные

власти могут снижать без ограничений. При этом максимально возможная ставка составляет 12,5 %.

9. Организации, которые ведут туристско-рекреационную деятельность на территории Дальневосточного федерального округа, вправе применять нулевую ставку по налогу на прибыль ко всем доходам от своей деятельности, за исключением дивидендов и доходов от операций с ценными бумагами.

Право на нулевую ставку действует в налоговых периодах с 1 января 2018 года по 31 декабря 2022 года, если одновременно соблюдается ряд условий.

10. В отношении прибыли от реализации или иного выбытия (в т.ч. погашения) акций российских организаций (долей участия в уставном капитале российских организаций), приобретенных начиная с 1 января 2011 года, при выполнении определенных условий применяется налоговая ставка 0 %. Такой порядок предусмотрен п. 4.1 ст. 284 НК РФ.

11. В отношении прибыли организаций, которые ведут образовательную деятельность, при выполнении определенных условий применяется налоговая ставка 0 %. Такой порядок предусмотрен п. 1 ст. 284.1 НК РФ. Перечень видов образовательной деятельности, доходы от которой облагаются по ставке 0 %¹. Условия применения нулевой ставки определены в п. 3 ст. 284.1 НК РФ.

12. В отношении прибыли организаций, которые ведут медицинскую деятельность, при выполнении определенных условий применяется налоговая ставка 0 % (п. 1 ст. 284.1 НК РФ). Перечень видов медицинской деятельности, доходы от которой облагаются по ставке 0 %. При этом в целях применения ставки 0 % к медицинской деятельности не относится деятельность, связанная с санаторно-курортным лечением. Условия применения нулевой ставки определены в п. 3 ст. 284.1 НК РФ.

¹ Постановление Правительства Российской Федерации от 10 ноября 2011 г. № 917 «Об утверждении перечня видов образовательной и медицинской деятельности, осуществляемой организациями, для применения налоговой ставки 0 процентов по налогу на прибыль организаций» // СЗ РФ. – 2011. – № 47. – Ст. 6648.

13. Прибыль организаций, которые занимаются социальным обслуживанием граждан, при выполнении определенных условий может облагаться налогом по ставке 0 %. Такой порядок предусмотрен п. 1 ст. 284.5 НК РФ.

Перечень социальных услуг, оказание которых позволяет применять нулевую налоговую ставку¹. Постановление Правительства вступило в силу 29 июня 2015 года. До этой даты организации, которые оказывали услуги, включенные в перечень, начисляли авансовые платежи без учета льготной ставки. Теперь их можно пересчитать. Излишне начисленные суммы авансовых платежей за отчетные периоды 2015 года можно вернуть или зачесть.

14. Организации-резиденты туристско-рекреационных особых экономических зон, объединенных в кластер, и технико-внедренческих особых экономических зон вправе применять нулевую ставку налога на прибыль в части, зачисляемой в федеральный бюджет.

Остальные организации-резиденты особых экономических зон вправе рассчитывать налог в федеральный бюджет по ставке 2 % (п. 1.2-1 ст. 284 НК РФ). Двухпроцентная ставка введена с 27 ноября 2017 года, но применять ее можно при расчете налога на прибыль за весь 2017 год².

15. В отношении прибыли сельскохозяйственных товаропроизводителей и рыбохозяйственных организаций, не перешедших на ЕСХН, установлена налоговая ставка 0 %. Нулевая налоговая ставка применяется при налогообложении прибыли от реализации сельхозпродукции собственного производства (включая продукцию ее переработки). По нулевой ставке

¹ Постановление Правительства Российской Федерации от 26 июня 2015 г. № 638 «Об утверждении перечня социальных услуг по видам социальных услуг, предоставляемых организациями, осуществляющими социальное обслуживание граждан, для применения налоговой ставки 0 процентов по налогу на прибыль организаций» // СЗ РФ. – 2015. – № 28. – Ст. 4224.

² Федеральный закон от 27 ноября 2017 г. № 348-ФЗ «О внесении изменений в статью 284 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. – 2017. – № 49. – Ст. 7320.

облагаются также внереализационные доходы, напрямую связанные с производством и реализацией такой сельхозпродукции¹.

16. Нулевая налоговая ставка применяется в отношении прибыли от реализации или выбытия ценных бумаг высокотехнологичных (инновационных) секторов экономики. Такой порядок предусмотрен абзацем 2 п. 4.1 ст. 284 и ст. 284.2.1 НК РФ.

При осуществлении некоторых операций, являющихся объектом налогообложения по НДС, организации и предприниматели не обязаны исчислять и уплачивать налог. Такие операции отнесены к категории льготных операций и освобождены от обложения НДС. Их перечень является закрытым и установлен ст. 149 НК РФ.

Если плательщик одновременно осуществляет операции, подлежащие налогообложению, и операции, не подлежащие налогообложению, то он обязан вести отдельный учет таких операций (п. 4 ст. 149 НК РФ).

Если освобождаемый вид деятельности лицензируется, то налогоплательщик может применять льготу только при наличии лицензии.

Налогоплательщик может отказаться от применения льгот, указанных в п.3 ст. 149 НК РФ.

Налоговые органы могут систематически запрашивать документы, ссылаясь на необходимость проверки обоснованности применения льгот по НДС. А именно, пояснения и документы, подтверждающие право на налоговые льготы (п. 6 ст. 88 НК РФ). Понятие «налоговая льгота» инспекторы пытаются распространить на операции, которые не подлежат налогообложению (п. 2, 3 ст. 149 НК РФ).

Когда налоговые инспекторы истребуют документы по льготам, они руководствуются мнением Пленума ВАС РФ¹.

¹ Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 26 октября 2017 г. № 03-03-06/1/70310 «Налог на прибыль организаций: внереализационные доходы (расходы), которые непосредственно связаны с осуществлением деятельности» // Текст опубликован не был. Предоставлен СПС «Консультант Плюс».

Примером из судебной практики. В проверяемом периоде налогоплательщик фактически проводил реализацию товаров (работ, услуг) по операциям, предусмотренным п. 29 и 30 ст. 149 НК РФ с учетом их освобождения от обложения НДС, что подтверждается полученными в ходе налоговой проверки сведениями (договоры, выписки банка, материалы встречных проверок). Инспекция установила формальные условия отказа от предусмотренной п. 3 ст. 149 НК РФ льготы. От налогоплательщика не поступило реальных доказательств отказа в применении льготы, также не представлено доказательств восстановления учтенных в составе расходов сумм НДС, предъявленных к вычету. Порядок отказа от освобождения спорных операций от налогообложения регламентирован налоговым законодательством и не требует расширительного толкования. Инспекция подтвердила материалами дела, что не было оснований для отказа от примененной льготы, то есть подачи по окончании налогового периода уведомления об отказе от льготы и уточненной декларации².

Многие организации активно используют налоговые льготы. Однако Минфин, объявив о начале реформы налоговых льгот с 2018 года, произвел расчеты действующих льгот, которыми пользуются предприниматели на текущих условиях. Стоимость льгот в 2017 году в действующих правилах оценена в 2,5 трлн. руб. К 2020 году эта цифра увеличится до 2,8 трлн. руб., при этом регионы теряют на льготах 319,6 млрд. руб. в 2017 году, в 2020 году они могут недосчитаться уже 377,1 млрд. руб. Поэтому со следующего года налогоплательщиков ждет мораторий на новые льготы, оценка эффективности действующих и замена бессрочных освобождений целевыми льготами на конкретный срок.

¹ Постановление Пленума Высшего арбитражного суда Российской Федерации «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость» от 30 мая 2014 г. № 33 // Налоговый вестник. – 2014. – № 9.

² Постановление Арбитражного суда Московского округа «О признании недействительными решений налогового органа» от 25 октября 2016 г. № А40-110404/2015 // Текст опубликован не был. Предоставлен СПС «Консультант Плюс».

3.3 Специальные налоговые режимы как средство налоговой оптимизации

Налогоплательщики, применяющие специальные режимы налогообложения, освобождены от начисления и уплаты налога на добавленную стоимость, налога на имущество и налога на прибыль. Это обстоятельство делает такие режимы распространенными как механизм налоговой оптимизации.

Упрощенную систему налогообложения (далее – УСН) используют индивидуальные предприниматели и юридические лица, предельная выручка которых составляет 150 млн. рублей (п. 4 ст. 346.13 НК РФ).

В рамках УСН можно выбрать объект налогообложения доходы или доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов (ст. 346.14 НК РФ).

От объекта налогообложения, который выбрал налогоплательщик, зависят ставки единого налога. Ст. 346.20 НК РФ установлены следующие налоговые ставки:

- при уплате единого налога с доходов – 6 %;
- при уплате единого налога с разницы между доходами и расходами – 15 %.

При этом региональным властям предоставлено право устанавливать дифференцированные ставки единого налога:

- для объекта «доходы» – от 1 до 6 % (п. 1 ст. 346.20 НК РФ);
- для объекта «доходы минус расходы» – от 5 до 15 % (п. 2 ст. 346.20 НК РФ).

Ставки дифференцируются в зависимости от категории налогоплательщиков. Так в Челябинской области установлена налоговая ставка в размере 10 % для налогоплательщиков, которые платят единый налог с разницы между доходами и расходами и осуществляют такие виды деятельности, как например издательская деятельность, ремонт коммуникационного оборудования, строительство зданий, образование, деятельность в области спорта и прочие. А

для налогоплательщиков, которые платят единый налог с доходов, созданные после 1 января 2016 года и осуществляющие ремонт коммуникационного оборудования, деятельность больничных организаций, деятельность учреждений культуры и искусства, деятельность библиотек и архивов и другие установлена ставка 3 %¹.

Если региональный закон сформулирован так, что организация с равными основаниями может отнести себя к разным категориям, она вправе применять наименьшую ставку².

Еще меньшие налоговые ставки могут быть установлены законами Республики Крым и города Севастополя. В 2016 году в этих регионах допускается понижение ставок единого налога вплоть до нуля независимо от выбранного объекта налогообложения. Нулевая ставка может быть установлена как для отдельных категорий плательщиков, так и для всех (п. 3 ст. 346.20 НК РФ).

Региональные законы могут предусматривать нулевые ставки единого налога для предпринимателей (независимо от выбранного ими объекта налогообложения), которые впервые зарегистрировались после вступления в силу этих законов.

Нулевые ставки могут применяться в течение двух налоговых периодов, если выполняются следующие условия:

- предприниматель ведет бизнес в производственной, социальной или научной сфере, а также в сфере оказания бытовых услуг населению (конкретные виды предпринимательской деятельности определяют региональные власти);
- доходы от такой деятельности составляют не менее 70 % всех доходов предпринимателя.

¹ Закон Челябинской области от 25 декабря 2015 г. № 277-ЗО «Об установлении налоговой ставки при применении упрощенной системы налогообложения на территории Челябинской области» // Южноуральская панорама. – 2016. – № 2.

² Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 22 января 2015 г. № 03-11-10/69516 «О применении налоговых ставок по УСН» // Текст опубликован не был. Предоставлен СПС «Консультант Плюс».

Региональные законы могут устанавливать и другие ограничения, например, по численности наемного персонала и по уровню доходов, облагаемых единым налогом по нулевой ставке.

Все плательщики единого налога с доходов могут уменьшить его сумму (сумму авансового платежа за отчетный период) на сумму налогового вычета, который включает в себя три составляющих:

1. Сумма страховых взносов, уплаченных (в пределах начисленных сумм) в том периоде, за который начислен единый налог или авансовый платеж. В эту сумму могут быть включены страховые взносы, начисленные за предыдущие налоговые периоды (например, за 2016 год), но перечисленные во внебюджетные фонды в отчетном периоде (например, в I квартале 2017 года).

2. Сумма взносов по договорам добровольного личного страхования, заключенным в пользу сотрудников на случай их временной нетрудоспособности. Этот вид расходов включается в состав налогового вычета, только если договоры заключены со страховыми организациями, имеющими действующие лицензии. А предусмотренные договорами суммы страховых выплат не превышают размера пособий по временной нетрудоспособности¹.

3. Сумма выплаченных за счет средств организации больничных пособий за первые три дня нетрудоспособности в части, не покрытой страховыми выплатами по договорам, указанным в пункте 2.

Такой порядок предусмотрен п. 3.1 ст. 346.21 НК РФ и разъяснен в письме Минфина России².

По общему правилу размер вычета не может превышать 50 % от начисленной суммы единого налога (авансового платежа).

¹ Федеральный закон от 29 декабря 2006 г. № 255-ФЗ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством» // СЗ РФ. – 2007. – № 1. – Ст. 18.

² Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 01 февраля 2016 г. № 03-11-06/2/4597 «Об уменьшении налога при УСН на сумму пособий по временной нетрудоспособности, выплаченных работникам за счет средств страхователя» // Текст опубликован не был. Предоставлен СПС «Консультант Плюс».

Организации на упрощенной системе налогообложения часто используются налогоплательщиками при дроблении бизнеса. Если предпринимательская деятельность осуществляется в форме нескольких предприятий, часть из которых применяет основной режим налогообложения, а другая часть применяет упрощенную систему налогообложения, то налоговые органы в этом видят схему уход от налогов. Хотя сама по себе взаимозависимость не подтверждает получение необоснованной налоговой выгоды. Организации применяют этот способ как инструмент оптимизации исходящего НДС, включая в цепочку посредников перепродажи компанию на упрощенной системе налогообложения (например, по агентскому договору, когда принципалом остается основная компания) собственник может переложить часть налоговой нагрузки на агента.

Налоговые инспектора при выявлении у налогоплательщика взаимозависимых организаций, применяющих УСН, проводят камеральную проверку и нередко доначисляют исходной организации налоги на основании получения необоснованной налоговой выгоды. Многим организациям получается оспорить доначисления в суде, но не всем. Успешность рассмотрения обоснованности налоговых доначислений будет зависеть от возможности налоговых органов доказать подконтрольность агента исходной компании. Например, работа только с покупателями основного юридического лица, аффилированность посредника и продавца. Судебная практика по данному вопросу достаточно противоречива:

В суде рассматривались доводы налогового органа, когда в ходе налоговой проверки инспекция пришла к выводу о получении обществом, применяющим общую систему налогообложения, необоснованной налоговой выгоды в виде неуплаты налога на добавленную стоимость путем создания схемы по формальному заключению посреднических договоров с взаимозависимыми лицами, применяющими упрощенную систему налогообложения. В удовлетворении требования налогоплательщика судом отказано, поскольку реальность хозяйственных операций с указанными лицами не доказана; факт

получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды по НДС подтвержден¹.

Другой пример из судебной практики, когда в суде рассматривались доводы налоговой службы о неправомерном применении налогоплательщиком специального налогового режима с целью получения неосновательной налоговой выгоды, налогоплательщик производил «дробление бизнеса». Однако суд считает доводы инспекции о направленности действий общества на «минимизацию налогового бремени путем дробления бизнеса» необоснованными. Признак подконтрольности предприятий с наименованием «Интерсвязь» одним и тем же физическим лицам не свидетельствуют о недобросовестности действий налогоплательщика, поскольку каждое из спорных обществ по данному делу являлось самостоятельным субъектом хозяйственных и налоговых отношений. Суд также считает, что в данном случае целью налогоплательщика являлось получение дохода за счет оптимизации функционирования при осуществлении реальной экономической деятельности с использованием механизмов, предусмотренных, в том числе гражданским законодательство².

Основным риском в применении специальных режимов является риск возможности утраты права на применение такого режима в течение налогового периода. В случае такой утраты, организации придется восстанавливать учет по общей системе налогообложения с момента такой утраты, а также необходимо будет начислить НДС по всем операциям реализации, совершенным с момента утраты права на применение специального режима.

При этом, у такой организации не будет права принять НДС по входящим товарам, работам, услугам за период с момента потери права на применение

¹ Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа «О признании недействительным решение налогового органа» от 26 августа 2015 г. № Дело А11-8804/2014 // Текст опубликован не был. Предоставлен СПС «Консультант Плюс».

² Постановление Арбитражного суда Уральского округа «Об отмене решения налогового органа» от 28 мая 2015 г. №А76-3222/2013 // Текст опубликован не был. Предоставлен СПС «Консультант Плюс».

специального режима до момента допущения нарушения, повлекшего за собой утрату права на применение спец. режима.

Таким образом, в случае потери права на применение спецрежиму организации есть риск существенного увеличения налоговой нагрузки до 18 % от суммы реализованных товаров, работ, услуг за период с момента потери права на применение специального режима.

Патентная система налогообложения устанавливается НК РФ, вводится в действие законами субъектов Российской Федерации и применяется на территориях указанных субъектов Российской Федерации.

Налогоплательщиками признаются индивидуальные предприниматели, перешедшие на патентную систему налогообложения

Индивидуальные предприниматели, средняя численность наемных работников которых, не превышает за налоговый период по всем видам предпринимательской деятельности, осуществляемым индивидуальным предпринимателем, 15 человек (ст. 346.43.НК РФ).

Право устанавливать пониженную налоговую ставку предоставлено властям Крыма и г. Севастополя нормами п. 2 ст. 346.50, п. 7 ст. 12 НК РФ. В Крыму и г. Севастополе в 2017 году действует ставка 4 %¹.

Власти любого региона России вправе установить ставку 0 % (налоговые каникулы) для предпринимателей, которые:

- ведут деятельность в производственной, социальной и (или) научной сферах, а также в сфере бытовых услуг населению;
- впервые зарегистрировались после вступления в силу регионального нормативно-правового акта о введении нулевой ставки.

Поправки в НК РФ в 2017 году помогают предпринимателю на патенте минимизировать налоговые потери при потере права на спецрежим. Если

¹ Закон Севастополя от 14 августа 2014 г. № 57-ЗС «О патентной системе налогообложения на территории города федерального значения Севастополя» // Севастопольские известия. – 2014. – № 80.

предприниматель на патенте в 2017 году утратит право на применение этого спецрежима, он вправе перейти на общую систему налогообложения, упрощенную систему или уплату сельхозналога (п. 6 ст. 346.45 НК РФ). Ранее альтернативы не было – только общая система налогообложения. Но эта поправка действует только в отношении патентов, выданных после 1 января 2017 года¹.

С 2013 года организации (предприниматели) могут применять ЕНВД в добровольном порядке (п. 2 ст. 346.28 НК РФ), если одновременно выполняются следующие условия:

1. Система налогообложения в виде ЕНВД по тому или иному виду деятельности введена на территории муниципального образования, где работает (находится) организация.

2. Организация (предприниматель) занимается одним или несколькими видами деятельности, для которых предусмотрено применение ЕНВД (ст. 346.26 НК РФ). Операции, которые выходят за рамки такой деятельности, облагаются налогами по общей или упрощенной системе налогообложения (п. 1 ст. 346.26 НК РФ). Перечень видов деятельности, которые могут быть переведены на ЕНВД, приведен в п. 2 ст. 346.26 НК РФ. К ним относятся:

- бытовые услуги;
- ветеринарные услуги;
- услуги по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств (включая услуги по проведению технического осмотра автотранспортных средств);
- перевозка пассажиров и грузов;
- розничная торговля через объекты торговой сети;
- развозная (разносная) торговля;

¹ Федеральный закон от 30 ноября 2016 г. № 401-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СЗ РФ. – 2016. – № 49. – Ст. 6844.

- услуги по хранению автотранспортных средств на платных стоянках;
- услуги общественного питания;
- распространение и размещение рекламы;
- гостиничные услуги;
- сдача в аренду стационарных торговых мест, расположенных на рынках и в других местах торговли, не имеющих залов обслуживания посетителей (кроме услуг по передаче в аренду автозаправочных (автогазозаправочных) станций (пп. 5 п. 2.2 ст. 346.26 НК РФ));
- сдача в аренду земельных участков для организаций торговли (кроме услуг по передаче в аренду земельных участков для размещения автозаправочных (автогазозаправочных) станций (пп. 5 п. 2.2 ст. 346.26 НК РФ)).

Местное законодательство может предусматривать ЕНВД для всех перечисленных в НК РФ видов деятельности либо только для некоторых из них (п. 2 ст. 346.26 НК РФ).

3. Деятельность, подпадающая под ЕНВД, ведется вне договоров простого товарищества и доверительного управления имуществом (п. 2.1 ст. 346.26 НК РФ). Иначе с такой деятельности нужно платить налоги в соответствии с общей или упрощенной системой налогообложения (ст. 278, п. 3 ст. 346.14 НК РФ).

4. Организация не относится к категории крупнейших налогоплательщиков.

5. Средняя численность сотрудников организации (предпринимателя) за предшествующий календарный год не превышает 100 человек (пп. 1 п. 2.2 ст. 346.26 НК РФ).

6. Доля участия других организаций в уставном капитале организации не превышает 25 %.

С 2018 года предприниматели на ЕНВД и ПСН смогут уменьшать налог на расходы по покупке ККТ нового образца. Применить вычет смогут предприниматели на ЕНВД и патенте, которые регистрируют онлайн-кассы в

период с 1 февраля 2017 года до 1 июля 2019 года. Для предпринимателей, которые работают в сфере розничной торговли и общепита и имеют наемных работников, срок короче – с 1 февраля 2017 года до 1 июля 2018 года.

Размер вычета – 18 000 руб. за каждую единицу ККТ на каждом месте расчета с покупателями. Плательщики ЕНВД отражают вычет в налоговых декларациях. Предприниматели на патенте получают вычет по уведомлению, форму которого должна разработать ФНС. Такой порядок прописали в законопроекте от 7 декабря 2016 № 18416-7. Госдума приняла его в третьем чтении и направила в Совет Федерации.

Организации на упрощенной системе налогообложения вправе совмещать этот налоговый режим с ЕНВД (п. 4 ст. 346.12 НК РФ). Оба режима подразумевают уплату единого налога и освобождение организации от уплаты некоторых налогов.

Подводя итог можно сказать, что грамотно составленный договор – это залог достижения преследуемых налогоплательщиком хозяйственных целей, эффективной защиты его прав и интересов, а также средство оптимизации налогообложения, поскольку от степени учета налогоплательщиком всех аспектов законодательства зависит режим налогообложения операций.

При планировании сделки и прогнозировании результатов с точки зрения налогообложения необходим анализ следующих элементов договора:

- юридического и налогового правового статуса контрагента;
- виды и предмета договора, а также вида предполагаемой к осуществлению деятельности;
- даты и порядка совершения операций, исполнение которых предполагается по договору;
- порядка определения и формирования цены договора;
- меры ответственности сторон по договору и условия их наступления.

Широкие возможности для оптимизации налогообложения дает учетная политика, так как сумма и порядок уплаты налогов зависят от выбранных способов учета и налогообложения.

Государство, законодательно закрепляя в пп. 3 п. 1 ст. 21 НК РФ права налогоплательщика на применение налоговых льгот в порядке и на условиях, установленных законодательством, признаёт за ним право вести свою хозяйственную деятельность с максимальным использованием таких льгот в целях оптимизации налогообложения. Согласно п. 1 ст. 56 НК РФ льготами признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере.

Закон, регулирующий порядок исчисления и уплаты соответствующего налога, предусматривает право налогоплательщика уменьшить объем своих налоговых обязательств, как за счет сокращения налоговой базы, так и за счет прямого освобождения от налогообложения. Широкие возможности оптимизации налогообложения с использованием налоговых льгот предоставляет региональное законодательство.

В НК РФ предусмотрены два режима налогообложения: общий и специальный. Под специальным налоговым режимом согласно ст. 18 НК РФ признается особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов. Это обстоятельство делает такие режимы распространенными как механизм налоговой оптимизации.

К специальным режимам налогообложения относятся применение упрощенной системы налогообложения, патентная система налогообложения, переход на уплату единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, единый сельскохозяйственный налог.

Развитие малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации является одним из главнейших направлений решения, как экономических, так и социальных проблем. У малого бизнеса возможность применять ЕНВД есть только до 1 января 2021 года¹. Далее у предпринимателя останется несколько вариантов: остаться на общей системе налогообложения или воспользоваться упрощенной или патентной системой налогообложения.

ЕНВД можно считать самым комфортным и льготным режимом налогообложения для малого бизнеса. Отмена ЕНВД может вызвать трудности у налогоплательщиков в связи с переходом на иную систему налогообложения. В частности, приведет к значительным финансовым потерям с их стороны и значительно усложнит процедуру расчета налога.

Правительством России предполагается, что за отменой спецрежима в виде уплаты ЕНВД последует переход индивидуальных предпринимателей на патентную систему налогообложения. Организации же будут вынуждены перейти на иные режимы налогообложения, предусмотренные российским законодательством.

Но, ПСН предназначена только для ограниченного списка видов деятельности и не имеет возможности снизить сумму налога на сумму налогового вычета. А упрощенная система налогообложения, хотя и открывает больше возможностей для ее применения предприятиями, имеет свои лимиты.

Президент подписал Федеральный закон «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» и отдельные законодательные акты Российской Федерации» от 3 июля 2016 г. № 290-ФЗ о переходе на онлайн-кассы².

¹ Федеральный закон от 29 июня 2012 г. № 97-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 26 Федерального закона «О банках и банковской деятельности» //СЗ РФ. – 2012. – № 27. – Ст. 3588.

² Федеральный закон от 3 июля 2016 г. № 290-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных

Появление онлайн-касс обеспечит прозрачность расчетов. Это свидетельствует о сокращении количества кассовых проверок, в то же время возрастет финансовая нагрузка на бизнес, у пользователей ККТ появились затраты на обеспечение бесперебойно работающего интернет-соединения, а также на услуги операторов фискальных данных. Значительным недостатком является ужесточение административной ответственности за нарушения кассовой дисциплины.

Государство, проводя изменения в данной сфере, не может решить проблемные вопросы, связанные с налогообложением малого и среднего бизнеса, что говорит о несовершенстве механизма налогообложения малого и среднего бизнеса.

Государство должно дать ясные ориентиры бизнесу, особенно малому и среднему, что им ничего не угрожает и они могут спокойно работать. Например, дополнить перечень видов деятельности, на которые можно получить патент в пп. 2 п. 8 ст. 346.43 НК РФ. Хотя субъекты Российской Федерации и вправе расширить данный перечень в отношении иных бытовых услуг, данное явление можно встретить не часто. А так же целесообразно рассмотреть возможность увеличения лимита предельного дохода для УСН.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Проведенное в настоящей работе исследование позволило определить предпосылки права налогоплательщика на налоговую оптимизацию, понятие этого экономического и правового явления, правовые условия его применения, а также выявить определенные недостатки действующего налогового законодательства, которые на практике препятствуют построению эффективной модели оптимизации налогообложения.

В этом случае независимо от того, какие бы меры противодействия данному явлению в целях защиты своих финансовых интересов государство ни предпринимало, практика раскрывает пути преодоления подобных мер, либо новые способы оптимизации налогообложения. В этом контексте задача законодателя и правоприменителя состоит в том, чтобы определить, какие действия налогоплательщика в рамках деятельности по оптимизации налогообложения допустимы и подлежат правовой защите, следует ли признавать оптимизацией налогообложения действия по снижению налогового бремени с использованием законодательных пробелов и неопределенности отдельных правовых норм, не обусловленные каким-либо хозяйственным интересом и направленные на неуплату налога. Без определения правовых критериев поведения налогоплательщика, составляющего суть оптимизации налогообложения, и соответственно, предполагающего возможность защиты, решение поставленной задачи представляется невозможным.

В этой связи сделан вывод о необходимости нормативного закрепления понятия оптимизации налогообложения, основанной на выявлении признаков этого явления, выявления и установления правовых критериев допустимости налоговой оптимизации. В то же время право налогоплательщика применять механизмы оптимизации налогов, и его защита должны быть поставлены в зависимость от наличия в действиях налогоплательщика признаков злоупотребления данным правом.

Исследование показало, что оптимизация налогообложения как правовое понятие и как допустимый инструмент снижения совокупной налоговой нагрузки включает в себя ряд исключительно правомерных действий налогоплательщика. Любые действия (бездействие), преследующие указанную цель, но связанные с несоблюдением действующего законодательства, недопустимы с точки зрения оптимизации налогообложения и не подлежат правовой защите.

Проведенное в целях выявления отличительных признаков понятия налоговой оптимизации, исследование на предмет его соотношения с понятием налогового планирования показало, что понятие налогового планирования, рассматриваемого в качестве аналитической деятельности по формированию стратегии деятельности налогоплательщика, следует отнести к разряду доктринальных. Понятие оптимизации налогообложения может иметь непосредственное юридическое значение в качестве основания признания правомерности тех или иных действий налогоплательщика по снижению налогового бремени.

Предоставляя налогоплательщику право на оптимизацию налогообложения, государство должно обозначить свое отношение к данному общественному явлению посредством закрепления законодательных мер, призванных четко определить пределы допустимого и неприемлемого поведения налогоплательщиков при осуществлении деятельности по уменьшению налоговой нагрузки.

Будучи разнополярно направленными, интересы субъектов налоговых правоотношений требуют тщательного и взвешенного урегулирования посредством использования механизмов, признаваемых и допускаемых властным субъектом.

В настоящее время одним из таких механизмов является налоговое планирование с использованием различных методов.

От налоговой оптимизации следует отличать незаконное уменьшение уплаты налогов, то есть уклонение от их уплаты. Так, уклонение от уплаты

налогов представляет собой форму уменьшения налоговых и других платежей, при которой налогоплательщик умышленно или неосторожно избегает уплаты налога или уменьшает размер своих налоговых обязательств с нарушением действующего законодательства. В этом случае налогоплательщик совершает налоговые правонарушения, которые могут перейти в преступления, поскольку его действия незаконны и изначально противоправны. Очевидно, что эти действия выходят за рамки налоговой правосубъектности налогоплательщика и в то же время не соблюдается принцип учета интересов государства.

В свою очередь налоговую правосубъектность следует определить, как установленную нормами налогового права способность быть носителем юридических прав и обязанностей в широком спектре налоговых общественных отношений.

Помимо наличия налоговой правосубъектности для возникновения налогового правоотношения, в качестве его основания, необходим юридический факт, например принятие государством нормативного акта, предусматривающего возможность использования налогоплательщиком специальных режимов налогообложения или применения налоговой льготы.

Для достижения реальных результатов борьбы с неправомерными действиями налогоплательщиков, необходимо не столько вводить неработающие законодательные акты и ужесточать санкции, сколько сделать более благоприятным климат для отечественного бизнеса.

Таким образом, с помощью такого инструмента, как применение специальных методов налогового планирования может быть достигнут баланс публичных и частных интересов в процессе реализации правосубъектности сторонами налоговых правоотношений.

Подводя итог всего вышеизложенного, можно сделать вывод, несмотря на то, что система права Российской Федерации не является прецедентной, именно судебная практика становится источником многочисленных споров юристов и общества в целом, а так же роль судебной практики с каждым годом растет.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

РАЗДЕЛ I НОРМАТИВНЫЕ ПРАВОВЫЕ АКТЫ И ИНЫЕ ОФИЦИАЛЬНЫЕ АКТЫ

- 1 Конституция Российской Федерации, принят всенародным голосованием 12 декабря 1993 г. // СЗ РФ. – 2014. – № 31. – Ст. 4398.
- 2 Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ // СЗ РФ. – 2002. – № 1. – Ст. 1.
- 3 Налоговый кодекс РФ (Часть вторая) от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ // СЗ РФ. – 2000. – № 32. – Ст. 3340.
- 4 Налоговый кодекс РФ (Часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // СЗ РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.
- 5 Уголовный кодекс РФ от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ // СЗ РФ. – 1996. – № 25. – Ст. 2954.
- 6 Гражданский кодекс РФ (Часть вторая) от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ // СЗ РФ. – 1996. – № 5. – Ст. 410.
- 7 Гражданский кодекс РФ (Часть первая) от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ // СЗ РФ. – 1994. – № 32. – Ст. 3301.
- 8 Федеральный закон «О внесении изменений в статью 284 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» от 27 ноября 2017 г. № 348-ФЗ // СЗ РФ. – 2017. – № 49. – Ст. 7320.
- 9 Федеральный закон «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» от 30 ноября 2016 г. № 401-ФЗ // СЗ РФ. – 2016. – № 49. – Ст. 6844.
- 10 Федеральный закон «О внесении изменений в Федеральный закон «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» и

- отдельные законодательные акты Российской Федерации» от 3 июля 2016 г. № 290-ФЗ // СЗ РФ. – 2016. – №27. – Ст. 4223.
- 11 Федеральный закон «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» от 5 апреля 2013 г. № 44-ФЗ // СЗ РФ. – 2013. – № 14. – Ст. 1652.
 - 12 Федеральный закон «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 26 Федерального закона «О банках и банковской деятельности» от 29 июня 2012 г. № 97-ФЗ // СЗ РФ. – 2012. – № 27. – Ст. 3588.
 - 13 Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ // СЗ РФ. – 2011. – № 50. – Ст. 7344.
 - 14 Федеральный закон «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством» от 29 декабря 2006 г. № 255-ФЗ // СЗ РФ. – 2007. – № 1. – Ст. 18.
 - 15 Федеральный закон «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)» от 10 июля 2002 г. № 86-ФЗ // СЗ РФ. – 2002. – № 28. – Ст. 2790.
 - 16 Послание Президента Российской Федерации Федеральному Собранию Российской Федерации от 12 декабря 2012 г. // Российская газета. – 13.12.2012. – № 282.
 - 17 Послание Президента Российской Федерации Федеральному Собранию Российской Федерации от 26 мая 2004 г. // Российская газета. – 27.05.2004. – № 109.
 - 18 Постановление Правительства Российской Федерации «Об утверждении перечня социальных услуг по видам социальных услуг, предоставляемых организациями, осуществляющими социальное обслуживание граждан, для применения налоговой ставки 0 процентов по налогу на прибыль организаций» от 26 июня 2015 г. № 638 // СЗ РФ. – 2015. – № 28. – Ст. 4224.
 - 19 Постановление Правительства Российской Федерации «Об утверждении перечня видов образовательной и медицинской деятельности,

- осуществляемой организациями, для применения налоговой ставки 0 процентов по налогу на прибыль организаций» от 10 ноября 2011 г. № 917 // СЗ РФ. – 2011. – № 47. – Ст. 6648.
- 20 Закон Челябинской области «О налоге на имущество организаций» от 25 ноября 2016 г. № 449-ЗО // Южноуральская панорама. – 2017. – № 2.
- 21 Закон Челябинской области «Об установлении налоговой ставки при применении упрощенной системы налогообложения на территории Челябинской области» от 25 декабря 2015 г. № 277-ЗО // Южноуральская панорама. – 2016. – № 2.
- 22 Закон Челябинской области «Об установлении налоговой ставки в размере 0 процентов для индивидуальных предпринимателей при применении упрощенной системы налогообложения и патентной системы налогообложения на территории Челябинской области» от 28 января 2015 г. № 101-ЗО // Южноуральская панорама. – 2015. – № 12.
- 23 Закон Севастополя «О патентной системе налогообложения на территории города федерального значения Севастополя» от 14 августа 2014 г. № 57-ЗС // Севастопольские известия. – 2014. – № 80.
- 24 Приказ Министерства финансов Российской Федерации «Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01» от 30 марта 2001 г. № 26н. // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 2001. – № 20.
- 25 Приказ Министерства внутренних дел и Федеральной налоговой службы «Об утверждении порядка взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений» от 30 июня 2009 г. № 495/ММ-7-2-347 // Российская газета. – 16.09.2009. – № 173.
- 26 Письмо Министерства финансов Российской Федерации «Налог на прибыль организаций: внереализационные доходы (расходы), которые непосредственно связаны с осуществлением деятельности» от 26 октября

- 2017 г. № 03-03-06/1/70310. Текст опубликован не был. Предоставлен СПС «Консультант плюс».
- 27 Письмо Министерства финансов Российской Федерации «Об уменьшении налога при УСН на сумму пособий по временной нетрудоспособности, выплаченных работникам за счет средств страхователя» от 01 февраля 2016 г. № 03-11-06/2/4597. Текст опубликован не был. Предоставлен СПС «Консультант плюс».
- 28 Письмо Министерства финансов Российской Федерации «О применении налоговых ставок по УСН» от 22 января 2015 г. № 03-11-10/69516. Текст опубликован не был. Предоставлен СПС «Консультант плюс».
- 29 Письмо Министерства финансов Российской Федерации «О порядке амортизации лизингового имущества для целей налогообложения прибыли» от 11 февраля 2011 г. № 03-03-06/1/93. Текст опубликован не был. Предоставлен СПС «Консультант плюс».
- 30 Письмо Министерства финансов Российской Федерации «О применении к основной норме амортизации специального коэффициента» от 10 июня 2009 г. № 03-03-06/1/387 // Документы и комментарии для бухгалтера и юриста. – 2009. – № 13.
- 31 Письмо Министерства финансов Российской Федерации «Налог на прибыль: расходы, связанные с изучением финансового состояния и платежеспособности потенциального заемщика кредита» от 27 декабря 2007 г. № 03-03-06/2/238. Текст опубликован не был. Предоставлен СПС «Консультант плюс».
- 30 Письмо УФНС РФ по г. Москве «Об оценке материально-производственных запасов (МПЗ) для целей налогообложения прибыли двумя способами одновременно» от 02 февраля 2006 г. № 20-12/7391. Текст опубликован не был. Предоставлен СПС «Консультант плюс».

РАЗДЕЛ II ПОСТАНОВЛЕНИЯ ВЫСШИХ СУДЕБНЫХ ИНСТАНЦИЙ И МАТЕРИАЛЫ ЮРИДИЧЕСКОЙ ПРАКТИКИ

- 1 Постановление Конституционного суда Российской Федерации «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. Рукавишника, В.Л. Соколовского и Н.И. Таланова» от 27 мая 2003 г. № 9-П // СЗ РФ. – 2003. – № 24. – Ст. 2431.
- 2 Постановление Пленума Высшего арбитражного суда Российской Федерации «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость» от 30 мая 2014 г. № 33 // Налоговый вестник. – 2014. – № 9.
- 3 Определение Верховного Суда Российской Федерации «О пересмотре в порядке надзора судебных актов по делу о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения» от 18 февраля 2015 г. № А53-2672/2013 // Текст опубликован не был. Предоставлен СПС «Консультант плюс».
- 4 Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного суда Российской Федерации «Об оспаривании решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения» от 11 апреля 2016 г. № 15-16651 // Текст опубликован не был. Предоставлен СПС «Консультант плюс».
- 5 Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа «Решение суда изменено в части пени и отменено в части взыскания государственной пошлины. Общество правомерно отнесло к прочим расходам денежные средства, направленные на маркетинговые исследования» от 20 апреля 2011 г. № А25-935/2010 // Текст опубликован не был. Предоставлен СПС «Консультант плюс».

- 6 Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа «О признании недействительным решение налогового органа о привлечении к налоговой ответственности за неполную уплату налога на прибыль и НДС» от 13 мая 2010 г. № А40-105228/09-80-719 // Текст опубликован не был. Предоставлен СПС «Консультант плюс».
- 7 Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа «о признании недействительным решения налогового органа о привлечении к ответственности по п. 1 ст. 122 НК РФ за неуплату УСН и налога на прибыль» от 26 января 2010 г. № А72-8244/2009 // Текст опубликован не был. Предоставлен СПС «Консультант плюс».
- 8 Постановление Арбитражного суда Московского округа «О признании недействительными решений налогового органа» от 25 октября 2016 г. № А40-110404/2015 // Текст опубликован не был. Предоставлен СПС «Консультант плюс».
- 9 Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа «О признании недействительным решения налогового органа» от 19 февраля 2016 г. А56-38729/2015 // Текст официально опубликован не был. Предоставлен СПС «Консультант плюс».
- 10 Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа «О признании недействительным решение налогового органа» от 26 августа 2015 г. № Дело А11-8804/2014 // Текст опубликован не был. Предоставлен СПС «Консультант плюс».
- 11 Постановление Арбитражного суда Уральского округа «Об отмене решения налогового органа» от 28 мая 2015 г. №А76-3222/2013// Текст опубликован не был. Предоставлен СПС «Консультант плюс».
- 12 Постановление Арбитражного суда Московского округа «О признании недействительными решений налогового органа» от 25 октября 2016 г. № А40-110404/2015 // Текст опубликован не был. Предоставлен СПС «Консультант плюс».

РАЗДЕЛ III ИСПОЛЬЗОВАННАЯ ЛИТЕРАТУРА

- 1 Алексеев, С.С. Общие теоретические проблемы советского права / С.С. Алексеев. – М.: Горюриздат, 1961. – 214 с.
- 2 Акчурина, Е.В. Оптимизация налогообложения / Е.В. Акчурина. – М.: Ось-89, 2004. – 247 с.
- 3 Балакирев, Н.Н. Налоговое планирование на предприятии: учебное пособие / Н.Н. Балакирев, А.Н. Литвиненко. – М.: Знание, ИВЭСЭП, 2008. – 318 с.
- 4 Бобринев, Р.В. Принципы налоговой оптимизации / Р.В. Бобринев // Вестник Кемеровского государственного университета. – 2014. – № 4. – С. 256-259.
- 5 Брызгалин, А.В. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика / А.В. Брызгалин, В.Р. Берник, А.Н. Головкин. – Екатеринбург.: Налоги и финансовое право, 2002. – 541 с.
- 6 Бурукина О.А. Налогообложение в странах англосаксонской системы права / О.А. Бурукина // Финансовое право. – 2014. – № 5 – С. 23-31.
- 7 Венгеров, А.Б. Теория государства и права/ А.Б. Венгров. – М.: Юриспруденция, 2000. – 413 с.
- 8 Винницкий, Д.В. Субъекты налогового права / Д.В. Винницкий. – М.: Норма, 2000. – 217 с.
- 9 Витрянский, В.В. Налоговые органы, налогоплательщик и Гражданский кодекс / В.В. Витрянский, С.А. Герасименко. – М.: МЦФЭР, 1995. – С. 17.
- 10 Вишневский, П.В. Эволюция налоговых институтов и проблемы перехода к экономическому росту / П.В. Вишневский // Современная экономическая теория. – 2016. – № 14. – С. 20-25.
- 11 Дадышев, А.З. Налоговое планирование в организации / А.З. Дадышев, Л.С. Кирина. – М.: Книжный мир, 2007. – 254 с.

- 12 Евстигнеев, Е.Н. Основы налогового планирования / Е.Н. Евстигнеев. – СПб: Питер, 2004. – 287 с.
- 13 Ефимова, Е.Г. Налоги и налогообложение / Е.Г. Ефимова. – М.: МИИР, 2014. – 453 с.
- 14 Жестков, С.В. Правовые основы налогового планирования / С.В. Жестаков. – М.: МЗ Пресс, 2004. – 181 с.
- 15 Журавлева, О.О. Проблемы взаимодействия налоговых правовых систем в условиях глобализации / О.О. Журавлева, Л.Ю. Исмаилова // Финансовое право. – 2014. – № 7. – С. 37-45.
- 16 Зарипов, В.М. Законные способы налоговой экономии / В.М. Зарипов. – М.: ФБК-Пресс, 2006. – 176 с.
- 17 Карасева, М.В. Налоговое законодательство и правосубъектность физического лица / М.В. Карасева // Хозяйство и право. – 1996. – №4. – С. 56-59.
- 18 Кузнецов, Э.В. Наука о праве и государстве / Э.В. Кузнецов, В.П. Сальщиков. – М.: Герда, 1999. – 457 с.
- 19 Кутафин, О.Е. Основы государства и права / О.Е. Кутафин. – М.: Юристъ, 2000. – 416 с.
- 20 Кухаренко, В.Б. Налоговые системы зарубежных стран / В.Б. Кухаренко, Ю.А. Тихомиров. – М.: РАГС, 2014. – 435 с.
- 21 Кучеров, И.И. Налоговое право зарубежных стран / И.И. Кучеров. – М.: Центр Информ, 2003. – 374 с.
- 22 Кучеров, И.И. Налоговое право России / И.И. Кучеров. – М.: ЮрИнфор, 2001. – 345 с.
- 23 Лыкова, Л.Н. Налоговые системы зарубежных стран / Л.Н. Лыкова – М.: ЮРАЙТ, 2013. – 244 с.
- 24 Мальцев, О.В. Экономико-правовая характеристика контроля за налогообложением / О.В. Мальцев // Вестник ПГГПУ. – 2016. – № 3. – С. 35-39.

- 25 Матузов, Н.И. Теория государства и права / Н.И. Матузов, А.В. Малько. – М.: Юристъ, 2004. – 697 с.
- 26 Мижинский, М. Ю. Борьба с уклонением от уплаты налогов: правовой опыт Великобритании / М.Ю. Мижинский // Финансовое право. – 2006. – № 5. – С. 12-16.
- 27 Мицкевич, А.В. Субъекты советского права / А.В. Мицкевич. – М., Горюриздат, 1962. – 265 с.
- 28 Моченёва, К.В. Особенности налога на доходы физических лиц / К.В. Моченёва // Международный финансовый учет. – 2012. – № 18. – С. 18-24.
- 29 Никулина, О.М. Влияние налоговой нагрузки на деятельность коммерческих предприятий / О.М. Никулина // Проблемы учета и финансов. – 2014. – № 4. – С. 32-37.
- 30 Оробинская, И.В. Эволюция становления и развития системы налогообложения сельскохозяйственных предприятий в России и зарубежных странах // Налоги и налогообложение. – 2012. – № 8. – С. 54-63.
- 31 Пастухов, И.Н. Неуплата налогов и незаконное предпринимательство: уголовная ответственность / И.Н. Патухов. – М.: Интел-Синтез, 2007. – 478 с.
- 32 Пепеляев, С.Г. Налоговое право: учебное пособие / С.Г. Пепеляева. – М.: ФБК ПРЕСС, 2015. – 657 с.
- 33 Попова, Л.В. Налоговые системы зарубежных стран: учебно-методическое пособие / Л.В. Попова, И.А. Дрожжина, Б.Г. Маслов. – М.: Дело и Сервис, 2008. – 279 с.
- 34 Рассолов, М.М. Финансовое право / М.М. Рассолов. – М.: ЮНИТИ, 2002. – 486 с.
- 35 Романовский, М.В. Налоги и налогообложение / М.В. Романовский. – СПб: Юрайт, 2014. – 378 с.

- 36 Соловьев И.Н. Уклонение от уплаты налогов и оптимизация налогообложения /И.Н. Соловьев // Налоговый вестник. – 2001. – № 9. – С. 64-69.
- 37 Тихонов, Д.Н. Налоговое планирование и минимизация налоговых рисков / Д.Н. Тихонов. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2004. – 254 с.
- 38 Тихомиров, Ю.А. Публично-правовое регулирование: динамика сфер и методов / Ю.А. Тихомиров // Журнал российского права. – 2001. – № 5. – С. 4-8.
- 39 Тихомиров, Ю.А. Публичное право / Ю.А. Тихомиров. – М.: БЕК, 1995. – 318 с.
- 40 Тупанчески, Н.Р. Уклонение от уплаты налогов в сравнительном праве / под ред. В.С. Комарова. – М.: ЮНИТИ, 2007. – 358 с.
- 41 Тютюрюков, Н.Н. Налоговые системы зарубежных стран / Н.Н. Тютюрюкова. – М.: Дашков и Ко, 2012. – 466 с.
- 42 Федоров, Б.Г. Англо-русский банковский энциклопедический словарь / Б.Г. Федоров. – СПб: Лимбус-Пресс, 1995. – 741 с.
- 43 Халфина, Р.О. Общее учение о правоотношении / Р.О. Халфина. – М.: Юрид. лит., 1974. – 361 с.
- 44 Халфина, Р.О. К вопросу о предмете и системе финансового права / Р.О. Халфина // Вопросы советского административного и финансового права. – 1952. – № 5. – С. 197-204.
- 45 Цокова, В.А. Сравнительный анализ налоговых систем России, Франции, Великобритании и Японии / В.А. Цокова // Теоретическая и прикладная экономика. – 2015. – № 2. – С. 11-15.
- 46 Черник, Д.Г. Оптимизация налогообложения / Д.Г. Черник, В.П. Морозов. – М.: Проспект, 2006. – 334 с.
- 47 Шувалова Е.Б. Налоговые системы зарубежных стран / Е.Б. Шувалова, В.В. Климовицкий, А.М. Пузин. – М.: Дашков и Ко, 2013. – 560 с.

- 48 Юткина, Т.Ф. Налоги и налогообложение / Т.Ф. Юткина. – М.: Инфра, 2005. – 517 с.
- 49 Корпорации с оптимизацией. [Электронный ресурс] URL: <https://www.kommersant.ru/>
- 50 Процедура выездных налоговых проверок. [Электронный ресурс] URL: <https://www.nalog.ru>.
- 51 Paying Taxes 2017: ключевые страны региона сдают позиции. [Электронный ресурс] URL: <http://mirperemen.net/>

РАЗДЕЛ IV ДИССЕРТАЦИИ И АВТОРЕФЕРАТЫ ДИССЕРТАЦИЙ НА СОИСКАНИЕ УЧЕНОЙ СТЕПЕНИ

- 1 Громов, М.А. Правовое регулирование налогового планирования в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук / М.А. Громов. – М, 2003. – 184 с.
- 2 Задорогин, С.И. Правовое обеспечение оптимизации налогообложения в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук / С.И. Задорогин. – М, 2004. – 190 с.
- 3 Мышкин, Б.В. Налоговая оптимизация как проявление налоговой правосубъектности: дис. ... канд. юрид. наук / Б.В. Мышкин. – М, 2004. – 179 с.
- 4 Орахелашвили, Д.Б. Понятие налоговых споров и отдельные направления их разрешения в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук / Д.Б. Орахелашвили. – М, 2004. – 191 с.
- 5 Русяев, Н.А. Правовое регулирование налоговой оптимизации в России и Германии: дис. ... канд. юрид. наук. / Н.А. Русяев. – М, 2008. – 164 с.
- 6 Халина, В.А. Налог на добавленную стоимость в системе таможенных платежей: дис. ... канд. экон. наук. / В.А. Халина. – Владикавказ, 2006. – 158 с.

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение 1. Уголовная ответственность за нарушение налогового законодательства

Преступление	Обстоятельства	Сумма, которую не уплатили в бюджет за 3 года подряд, превышает	Возможное наказание	Основание
Уклонение от уплаты налогов, сборов и страховых взносов в ИФНС	В крупном размере	– 5 000 000 руб., если доля недоимки превышает 25 % от суммы налогов, сборов, страховых взносов, подлежащих уплате; – 15 000 000 руб. (без других дополнительных условий)	Штраф: от 100 000 до 300 000 руб. или в размере дохода за период от 1 до 2 лет. Принудительные работы: до 2 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового. Арест: до 6 месяцев. Лишение свободы: до 2 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься	ч. 1 ст. 199 УК РФ, примечание 1 к ст. 199 УК РФ

Преступление	Обстоятельства	Сумма, которую не уплатили в бюджет за 3 года подряд, превышает	Возможное наказание	Основание
			определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового	
	Совершено группой лиц по предварительному сговору	– 5 000 000 руб., если доля недоимки превышает 25 % от суммы налогов, сборов, страховых взносов, подлежащих	Штраф: от 200 000 до 500 000 руб. или в размере дохода за период от 1 до 3 лет. Принудительные работы: до 5 лет с лишением права	ч. 2 ст. 199 УК РФ, примечание 1 к ст. 199 УК РФ

Преступление	Обстоятельства	Сумма, которую не уплатили в бюджет за 3 года подряд, превышает	Возможное наказание	Основание
		уплате; – 15 000 000 руб. (без других дополнительных условий)	занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на	
	В особо крупном размере	– 15 000 000 руб., если доля недоимки превышает 50 % от суммы налогов (сборов), подлежащих уплате; – 45 000 000 руб. (без других дополнительных условий)	срок до 3 лет или без такового. Лишение свободы: до 6 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового	
Уклонение от уплаты страховых взносов на травматизм ²	В крупном размере	– 2 000 000 руб., если доля неуплаченных взносов превышает 10 % подлежащих уплате сумм; – 6 000 000 руб. (без	Штраф: от 100 000 до 300 000 руб. или в размере дохода за период от 1 до 2 лет. Принудительные работы: до 1 года с лишением права занимать определенные	ч. 1 ст. 199.4 УК РФ, примечание 1 к ст. 199.4 УК РФ

Преступление	Обстоятельства	Сумма, которую не уплатили в бюджет за 3 года подряд, превышает	Возможное наказание	Основание
		дополнительных условий)	должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового. Лишение свободы: до 1 года	
	Совершено группой лиц по предварительному сговору	– 2 000 000 руб., если доля неуплаченных взносов превышает 10 % подлежащих уплате сумм; – 6 000 000 руб. (без дополнительных условий)	Штраф: от 300 000 до 500 000 руб. или в размере дохода за период от 1 до 3 лет. Принудительные работы: до 4 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 4 лет или без такового. Лишение свободы: до 4 лет с лишением права занимать определенные	ч. 2 ст. 199.4 УК РФ, примечание 1 к ст. 199.4 УК РФ
	В особо крупном размере	– 10 000 000 руб., если доля неуплаченных взносов превышает 20 % подлежащих уплате сумм; – 30 000 000 руб.		

Преступление	Обстоятельства	Сумма, которую не уплатили в бюджет за 3 года подряд, превышает	Возможное наказание	Основание
		(без дополнительных условий)	должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового	
Соккрытие денежных средств или имущества организации (предпринимателя), за счет которых должны быть взысканы налоги, сборы, страховые взносы	В крупном размере	2 250 000 руб.	Штраф: от 200 000 до 500 000 руб. или в размере дохода за период от 18 месяцев до 3 лет. Принудительные работы: до 3 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового. Лишение свободы: до 3 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься	ч. 1 ст. 199.2 УК РФ, примечание к ст. 170.2 УК РФ

Преступление	Обстоятельства	Сумма, которую не уплатили в бюджет за 3 года подряд, превышает	Возможное наказание	Основание
			определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового	
	В особо крупном размере	9 000 000 руб.	Штраф: от 500 000 до 2 000 000 руб. или в размере дохода за период от 2 до 5 лет. Принудительные работы: до 5 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет. Лишение свободы: до 7 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового	ч. 2 ст. 199.2 УК РФ, примечание к ст. 170.2 УК РФ

