Санкт-Петербургский государственный университет

***ЦЫГВИНЦЕВА Полина Сергеевна***

**Выпускная квалификационная работа**

***Проблемы бухгалтерского и налогового учета предприятий малого бизнеса в условиях борьбы с незаконной налоговой оптимизацией***

Уровень образования: бакалавриат

Направление: *38.03.01 «Экономика»*

Основная образовательная программа: *СВ.5068.\** *«Экономика»*

Профиль *«Финансы, кредит, страхование и учет»*

 Научный руководитель:

 к.э.н, доцент

 Соболева Генриэтта Валентиновна

 Рецензент:

 заместитель руководителя департамента аудита

 АО «МКД»

 Горная Анна Константиновна

Санкт-Петербург

2019

# Содержание

 [Введение 3](#_Toc8385623)

[Глава 1 Бухгалтерский и налоговый учет на предприятии малого бизнеса: правила организации и проблемы практики применения 5](#_Toc8385624)

[1.1 Роль малого бизнеса в экономике РФ 5](#_Toc8385625)

[1.2 Анализ проблем ведения бухгалтерского учета на малом предприятии 9](#_Toc8385626)

[1.3 Организация налогового учета на предприятии малого бизнеса 18](#_Toc8385627)

[1.4 Обязательный аудит компаний малого бизнеса 28](#_Toc8385628)

[Глава 2 Законная и незаконная налоговая оптимизация субъектов малого бизнеса: понятие, критерии различий 33](#_Toc8385629)

[2.1 Теоретические аспекты налоговой оптимизации малого бизнеса 33](#_Toc8385630)

[2.2 Применение различных инструментов для осуществления законной налоговой оптимизации 36](#_Toc8385631)

[2.3 Формальная налоговая оптимизация и необоснованная налоговая выгода 44](#_Toc8385632)

[2.4 Незаконная налоговая оптимизация 51](#_Toc8385633)

[Глава 3 Эмпирический анализ практики налоговой оптимизации субъектов малого бизнеса 58](#_Toc8385634)

[3.1 Анализ практики досудебного урегулирования споров 58](#_Toc8385635)

[3.2 Анализ арбитражной практики судебных споров налогоплательщиков и налоговых органов 63](#_Toc8385636)

[Заключение 68](#_Toc8385637)

[Список использованных источников 72](#_Toc8385638)

[Приложение 1 Перечень ПБУ, которые вправе не применять малое предприятие 77](#_Toc8385639)

[Приложение 2 Бухгалтерская отчетность предприятий малого бизнеса 79](#_Toc8385640)

[Приложение 3 Детальный анализ судебных решений по выборке дел, касающихся законного дробления бизнеса 85](#_Toc8385641)

[Приложение 4 Детальный анализ судебных решений по выборке дел, касающихся незаконного дробления бизнеса 92](#_Toc8385642)

[Приложение 5 Детальный анализ судебных решений по выборке дел, касающихся сомнительных контрагентов 99](#_Toc8385643)

# Введение

Тема моей выпускной квалификационной работы является очень актуальной, это связано с тем, что в условиях рыночной экономики политика Российской Федерации становится все более ориентирована на развитие малого бизнеса. В связи с этим организация оптимального бухгалтерского и налогового учета для таких субъектов представляют собой объективную необходимость, но зачастую предприниматели не проявляют должной осмотрительности и компетенции: стремятся минимизировать налоговую нагрузку и максимизировать прибыль. Нередко это может привести к налоговым санкциям, и даже к уголовному делу. Следовательно, проводимые мероприятия по оптимизации налогового и бухгалтерского учета должны осуществляться законными способами, чтобы компания минимально подвергалась к налоговым рискам.

Для любого малого предприятия важным аспектом является экономичность ведения учета. Существует большой спектр преференций в формировании бухгалтерского учета, главное выбрать наиболее выгодную и удобную структуру его построения. Что касается налогового учета, предпринимателю следует отдать предпочтение оптимальной системе налогообложения, исходя из вида осуществляемой деятельности и организационно-правовой формы, соответствующей российскому законодательству и согласно ей, добросовестно уплачивать налоги. Рассматривая ту или иную систему налогообложения, необходимо учитывать, что целью применения любой из систем налогообложения является удовлетворение интересов как предпринимателей, так и государства. Так, для государства выгодна та система налогообложения, при которой уменьшается риск сокрытия доходов, и увеличиваются поступления в бюджет. Для малого предпринимательства при выборе системы налогообложения главным фактором является соответствие критериям ее применения и наименьшая тяжесть налогового бремени.

**Целью** выпускной квалификационной работы является анализ проблем бухгалтерского и налогового учета малых предприятий, которые могут возникнуть в связи с применением различных инструментов налоговой оптимизации. **Задачи** выпускной квалификационной работы: анализ проблем, которые могут возникнуть при ведении бухгалтерского и налогового учета; изучение инструментов законной, формальной и нелегальной налоговой оптимизации; выявление их рисков; исследование мер, направленных на снижение рисков; рассмотрение процедуры досудебного и судебного урегулирования споров для разработки подхода к оценке рисков методов налоговой оптимизации, применяемых компаниями малого бизнеса.

**Объект** исследования выпускной квалификационной работы - способы оптимизации налоговой нагрузки предприятий малого бизнеса. **Предметом** исследования является применимость различных методов оптимизации предприятиями малого бизнеса в условиях выявления незаконных инструментов.

Реализация указанных задач и цели обусловила структуру и логику работы. Выпускная квалификационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованных источников, приложений. Первая глава посвящена роли малого бизнеса в Российской Федерации, структуре бухгалтерского и налогового учета, какие проблемы могут возникнуть при его формировании, а также процедуре проведения аудита малых предприятий. Во второй главе внимание уделяется способам применения налоговой оптимизации малым бизнесом: законная, формальная и незаконная. В третьей главе изучается практика осуществления налоговой политики компаниями в условиях борьбы с незаконной налоговой оптимизации. Эмпирическое исследование проведено с помощью анализа судебных дел. На основании выявленных наиболее часто встречающихся признаков хозяйственных операций, которые рассматриваются в арбитражной практике как признаки налоговой недобросовестности построена критериальная матрица по выявлению налоговых рисков применения данных схем.

# Глава 1 Бухгалтерский и налоговый учет на предприятии малого бизнеса: правила организации и проблемы практики применения

# 1.1 Роль малого бизнеса в экономике РФ

Малый бизнес создает условия для решения экономических и социальных задач, например, таких как формирование конкурентной среды, расширение ассортиментного ряда товаров и услуг, обеспечение занятости населения, развитие инновационных направлений производства, повышение налоговых поступлений в бюджеты всех уровней. Данный сектор экономики достаточно мобилен, он быстро реагирует на любые изменения рыночной конъюнктуры. Однако уровень его развития в Российской Федерации так и не смог приблизиться к уровню развитых стран мира. Его вклад в ВВП не такой весомый (21,9% (20,2 трлн. руб.) на 2017 год[[1]](#footnote-1), 25.01.2019 Федеральная служба государственной статистики впервые опубликовала данный показатель), в то время как в этих государствах (доля МСБ в ВВП держится на отметке в 50–60%. В Италии 68%, в Великобритании — 51%, в Нидерландах — 63%[[2]](#footnote-2)). Такая сильная дифференциация объясняется рядом причин: ограничение численности работников и величиной доходов, разные критерии отнесения к малому предприятию. Например, в США важную роль играют малые и средние предприятия, работники на них являются источником высокой добавленной стоимости в экономике.

Трудятся в этом секторе около 17% занятых из общей численности по состоянию на 2017 год. [[3]](#footnote-3) (не включая индивидуальных предпринимателей), однако данная статистика не соответствует запланированной, а именно согласно стратегии развития малого и среднего предпринимательства в РФ на период до 2030 года по улучшению условий ведения предпринимательской деятельности Министерства экономического развития на ближайшие годы[[4]](#footnote-4).

Однако в целом динамика имеет восходящий тренд, с каждым годом мы видим прирост численности субъектов малого предпринимательства, это безусловно имеет благоприятную тенденцию, подтверждая актуальность нашей работы. Так, в 2016 году произошел резкий скачок в показателях, на мой взгляд, это связано с увеличением предельных значений выручки для отнесения предприятия к малому в 2015 году: они возросли в два раза по сравнению с предыдущими годами. Поэтому логичным было бы предположить, что количество субъектов малого предпринимательства возросло за счет дробления крупных фирм на мелкие и средние, скорее всего это и послужило причиной такого резкого прироста численности малых предприятий. Еще одним важным фактором роста численности субъектов МБ могло послужить то, что увеличение предельных значений выручки в два раза могло переместить те организации, которые раньше относились к средним в группу к малым предприятиям. А те предприятия, которые до увеличения нормативов не попадали в указанные пределы, в связи с двукратным увеличением норматива, под них попадают.

Рисунок 1.1 Динамика количества малых предприятий (включая микропредприятия) в РФ за 2013-2018гг.

*Источник:* Основные показатели деятельности малых предприятий (включая микропредприятия) [Электронный ресурс] // Федеральная служба государственной статистики. — URL: <http://www.gks.ru/free_doc/new_site/business/inst-preob/tab-mal_pr_m.htm> (дата обращения: 27.03.2019)

Далее, что я бы хотела проанализировать в какой сфере сконцентрированы большинство предприятий малого бизнеса. Так, мы выделили такую особенность: на сегодняшний день в России 2/3 малых предприятий находятся в торговле и сфере услуг. Этот сектор экономики представлен чаще всего на местных рынках, которые связаны с массовым потреблением товаров и услуг. О чем свидетельствует следующая статистика.

Рисунок 1.2 Структура количества предприятий малого бизнеса по видам экономической деятельности (включая микропредприятия) в РФ за 2018 год

*Источник:* Основные показатели деятельности малых предприятий (включая микропредприятия) [Электронный ресурс] // Федеральная служба государственной статистики. — URL: <http://www.gks.ru/free_doc/new_site/business/inst-preob/tab-mal_pr_m.htm> (дата обращения: 27.03.2019)

Экономическая деятельность субъектов малого предпринимательства в РФ регулируется ФЗ РФ № 209 «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации», в нем прописаны критерии отнесения предприятия к малому.   Касаются они зарегистрированных в соответствии с законодательством Российской Федерации, хозяйственные общества, хозяйственные товарищества, хозяйственные партнерства, производственные кооперативы, потребительские кооперативы, крестьянские (фермерские) хозяйства и индивидуальные предприниматели. Чтобы отнести перечисленные субъекты к малому и среднему предпринимательству должны выполняться следующие условия:

1. члены хозяйственного общества (товарищества) - РФ, субъекты РФ, муниципалитеты, общественные или религиозные организации, благотворительные и другие фонды (за исключением инвестиционных фондов) владеют суммарно не более чем 25% долей в уставном капитале ООО либо складочном капитале хозяйственного товарищества или не более чем 25% голосующих акций АО, а участники хозяйственного общества либо хозяйственного товарищества – иностранные ЮЛ и (или) ЮЛ, не являющиеся субъектами малого и среднего предпринимательства, владеют суммарно не более чем 49 % долей в уставном капитале ООО либо складочном капитале хозяйственного товарищества или не более чем 49% голосующих акций АО.
2. средняя численность работников за предшествующий календарный год не должна превышать 100 человек включительно для малых предприятий, а для микропредприятия — до 15 человек;
3. предельные значения дохода от осуществления предпринимательской деятельности за предшествующий календарный год, для микропредприятия - 120 млн. рублей, для малого предприятия - 800 млн. рублей[[5]](#footnote-5).

Данные условия являются вполне либеральными для открытия своего дела и реализации предпринимательского потенциала. Малый бизнес чаще всего не предполагает крупных финансовых вложений, значительных трудовых ресурсов, также достаточно быстро окупается, так как не является капиталоемком производством. Но существуют проблемы открытия малого бизнеса: недоступность кредитных ресурсов, государственная поддержка оказывается в неполном объеме (субсидии, различные программы по развитию малого предпринимательства), безусловно этому есть причины[[6]](#footnote-6). И самая главная, это низкие налоговые поступления от такого бизнеса, поэтому органы государственной власти не ставят перед собой приоритетную цель: развитие малого бизнеса. Хотя это не совсем справедливо, так как малый бизнес обеспечивает новые рабочие места гражданам, создает рыночную конкуренцию в экономике: низкопроизводительные предприятия вынуждены уйти с рынка, а высокопроизводительные компании растут, что приводит к росту общей производительности труда в экономике, росту доходов населения.

Но хочется отметить, что президент РФ, Владимир Путин не остался в стороне в решении данного вопроса, и в марте 2018 года он обратился к Федеральному собранию: в 2025 году вклад малого и среднего бизнеса в ВВП должен приблизиться к 40%[[7]](#footnote-7). Однако, спустя некоторое время министр экономического развития Максим Орешкин озвучил другую цифру: к 2024 году вклад малого и среднего бизнеса должен составить 32,5%[[8]](#footnote-8). Такие расхождения возникли и в программных документах. В паспорте нацпроекта говорится о доле на уровне 32,5% к 2024 году, но есть и стратегия развития малого и среднего бизнеса, принятая в 2016 году и предусматривающая рост до 40%. Исходя из этого можно сделать вывод, о недостаточно корректно сформулированной стратегии по развитию малого и среднего бизнеса и мер по ее применению, которые на данный момент недостаточно активно осуществляются.

Правительство планирует оказать поддержку МСП следующими мероприятиями: упростить налоговую отчетность с помощью введения контрольно-кассовой техники, пересмотреть уголовную ответственность по «предпринимательским» статьям, расширить доступ МСП к льготному финансированию, заняться популяризацией малого предпринимательства и т.д. «Уже в 2019 году вклад МСП в экономику должен составить 23%, говорил первый заместитель председателя правительства РФ и министр финансов Антон Силуанов»[[9]](#footnote-9). Скоро в статистике по доле МСП в экономике могут начать учитываться самозанятые, хотя скорее всего вклад сектора в ВВП они не увеличат.

Как отмечается мониторинге Минэкономразвития: сильное негативное воздействие на сектор малого бизнеса оказали кризисные явления, неопределенность экономической ситуации. Также сдерживающие факторы, которые выделяют предприниматели: высокий уровень налогообложения, пониженный спрос на внутреннем рынке, высокие процентные ставки по кредитованию и, следовательно, его фактическая недоступность. В связи с этим, российские власти видят одной из приоритетных задач развитие малого предпринимательства как рыночного института, предоставляя всевозможные меры поддержки, льготное налогообложение, субсидии и прочее. Однако, к сожалению, в настоящий момент мы не видим действующих эффективных мер по развитию малого предпринимательства.

На мой взгляд, субъекты малого бизнеса могут дать экономике страны насыщенность рынка, тенденцию к устойчивости цен, необходимую среду конкуренции, которой не хватало крупным монополистам, из-за чего чаще всего страдало качество, а процесс внедрения новых технологий был заторможен.

 Компетентное ведение бухгалтерского и налогового учета, это обязательное условие существования успешного бизнеса. Поэтому далее мы рассмотрим правила организации ведения учета и проблемы, которые могут возникнуть у предприятия малого бизнеса.

# 1.2 Анализ проблем ведения бухгалтерского учета на малом предприятии

Бухгалтерский учет позволяет упорядочивать систему сбора, занесения и обобщения информации, помогает контролировать различные бизнес-процессы, способствует снижению трудоемкости учета, повышению оперативности обработки информации, также помогает понять руководству, как функционирует их компания, показывая финансовые результаты их деятельности и повышая результативность принимаемых решений. Полноценное ведение бухгалтерского учета достаточно дорогостоящее мероприятие, поэтомусуществуют некоторые упрощения его ведения, установленные законодательством, которые могут применять данные субъекты экономики РФ, но о них чуть позже.

Согласно ФЗ РФ № 402 «О бухгалтерском учете» ст. 6 «Обязанность ведения бухгалтерского учета»[[10]](#footnote-10) бухгалтерский учет на предприятии малого бизнеса должен вестись непрерывно с момента государственной регистрации до даты прекращения деятельности вследствие реорганизации или ликвидации. Но существуют некоторые исключения, лица, которые могут его не вести. Так, ими являются: индивидуальный предприниматель, который осуществляет определенные виды деятельности, прописанные в законодательстве РФ; а также филиал, представительство или иное структурное подразделение иностранной организации, находящиеся на территории РФ.

Далее, я бы хотела рассмотреть задачи, которые помогает решить бухгалтерский учет на предприятии:

1. формирование полной и достоверной информации о хозяйственных процессах и результатах деятельности;
2. снижение риска получения отрицательных результатов финансовой деятельности компании с помощью планирования и прогнозирования;
3. выявление внутреннего потенциала предприятия и его возможностей для новых инвестиционных идей;
4. соблюдение требований законодательства при выполнении различных операций;
5. контроль наличия и движения имущества и обязательств, рациональное использование производственных ресурсов;
6. проверка соответствия деятельности предприятия утверждённым нормам, нормативам и приказам;
7. своевременное предупреждение о неблагоприятных явлениях в финансово-хозяйственной деятельности.

«Требования к ведению бухгалтерского учета едины. Однако, в законе обозначены категории лиц, которые могут упрощено вести бухгалтерский учет, в том числе это субъекты малого предпринимательства. Данная преференция со стороны государственных органов должна помочь предпринимателям облегчить ведение учета. Сразу же хочется отметить, что не все могут воспользоваться этим правом. Например, те организации, чья бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежит обязательному аудиту в соответствии с законодательством РФ, ограничивает применение этого права»[[11]](#footnote-11).

Упрощенный бухгалтерский учет – это система сбора документированной информации об объектах учета, освобожденная от некоторых составляющих общепринятого бухучета. Так, руководитель малого предприятия может самостоятельно вести бухгалтерский учет, не нанимая бухгалтера и тем самым он экономит финансовые ресурсы.

Организации малого бизнеса применяют **кассовый метод учета при признании доходов и расходов согласно ПБУ 9/99 п.12[[12]](#footnote-12) и ПБУ 10/99 п.18**.[[13]](#footnote-13) При данном способе доходы (расходы) отражаются в бухгалтерском учете только тогда, когда оплачены. Но должны соблюдаться некоторые условия:

1. подтверждение выручки из определенного договора или подтвердить ее получение другим образом (сумма ее должна быть четко определена);
2. уверенность в положительном результате конкретной операции, и что благодаря ей получит прибыль;
3. обоснование расходов, которые будут связаны с этой операцией.

Преимущества применения данного метода: он проще в исполнении, так как основывается на данных, которые подтверждены первичными документами. Прибыль при применении данного метода всегда совпадает с кассовым остатком, то есть легко может быть проверена. Однако недостатков больше, чем преимуществ. При применении данного метода учета невозможно увидеть полную «картину» финансового состояния компании в силу особенностей признания расходов и доходов. Важно проанализировать реальные (за прошлые периоды) и ожидаемые денежные потоки, чтобы выяснить, какими будут колебания прибыли. «При кассовом методе финансовый результат коррелирует с чистым денежным потоком. Также при его применении не отражается в учете дебиторская и кредиторская задолженность, так как доходы признаются в момент фактического поступления денег, это не позволяет контролировать исполнение договорных обязательств и оценивать платежеспособность и финансовое положение предприятия. На уплаченные авансы действует следующая логика: если контрагент еще не выполнил свои обязательства по договору, тогда у организации не возникает задолженности перед ним, то есть перечисление аванса нельзя считать погашением задолженности. Следующие сложности возникают при формировании себестоимости: расходы можно признавать только в части оплаченных материальных ценностей, услуг, выплаченной оплаты труда, начисленных амортизационных отчислений и других оплаченных затрат, по этой причине бухгалтер может ввести целую систему дополнительных субсчетов или вести «внесистемный» учет начисленных, но еще не оплаченных сумм (зарплаты)»[[14]](#footnote-14).

Однако, у предпринимателя есть выбор: применять кассовый метод или начисления, законодательно это не прописано. Если руководитель решит не применять метод начисления, тогда он не сможет отслеживать операцию, по времени. В случае осуществления простой операции между предпринимателем и контрагентом, тогда от метода начисления можно отказаться, как только она усложняется, то метод начисления становится необходим, чтобы определить какая операция будет прибыльной.

Для малых предприятий существуют новые возможности для упрощения бухгалтерского учета. Это закреплено **ФЗ РФ №402** **«О бухгалтерском учете».** Недавно, Минфин России Приказом от 16.05.2016 № 64н[[15]](#footnote-15) дополнил некоторые ПБУ новыми поправками, относящиеся к компаниям, применяющие упрощенные правила бухгалтерского учета. Остановимся на некоторых из них.

Первое, на что я хочу обратить внимание, это изменения **в ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»[[16]](#footnote-16).** Теперь согласно новым правилам предприятия малого бизнеса могут принимать к учету МПЗ по цене поставщика (ранее по фактической себестоимости). Все другие затраты, которые связаны с приобретением МПЗ, сейчас можно включать в состав расходов по обычным видам деятельности в полной сумме в том периоде, в котором они были понесены, это облегчит работу бухгалтерам, так как не нужно вести оперативный учет за расходными материалами в ходе производственной деятельности, например, за канцелярскими товарами. Если малое предприятие работает стабильно, то эти правила дополнительных убытков вызывать не будут. Ведь они приобретаются, а значит, и списываются в среднем равномерно – по мере получения выручки, поскольку ее реально обеспечивают. Такая оценка материально-производственных запасов относится ко всем их статьям. Так, нельзя применять для одних упрощённый порядок, а для других общий. Следующее, что хотелось отметить, это новшество в бухгалтерском учете: микропредприятиям разрешается списывать МПЗ, по мере их приобретения, не нужно дожидаться их фактическое использование в процессе производственной деятельности. Также хочется заметить, что в бухгалтерской отчетности микропредприятия не будут формировать остатки МПЗ, следовательно, готовая продукция, не возникнет. Аналогичный метод учета затрат трактуется еще как «котловый», в нем не ведется аналитический учет. В результате этого оперативный контроль за МПЗ будет потерян. Упрощенный режим списания МПЗ наиболее выгоден для производственных микропредприятий на УСН. Для компаний, занимающиеся торговлей, вводить упрощенный порядок бессмысленно, так как в налоговом учете стоимость товаров относится на расходы по мере их реализации (подп. 2 п. 2 ст. 346.17 НК РФ). Также еще одно нововведение касается резервов, теперь их создание под снижение стоимости материальных ценностей необязательно (п. 25 ПБУ 5/01), хотя и ранее их формировали небольшое количество бухгалтеров.

Далее, что я бы хотела рассмотреть новые поправки в **ПБУ 6/01 «Учет основных средств»[[17]](#footnote-17)**, а именно оценку первоначальной стоимости объектов основных средств. Представим, что предприятие приобрело оборудование, тогда первоначальная стоимость формируется, как стоимость покупки плюс затраты на установку, то есть принятие к учету по цене поставщика. Но если объект изготовлен или, сооружен, тогда его первоначальной стоимостью будет сумма, прописанная в договоре строительного подряда и другим договорам, которые заключены с целью приобретения, изготовления, сооружения основных средств, то есть принятие к учету по цене подрядчика. В первоначальную стоимость входят расходы на приобретение, доставку, приведение объекта в состояние, пригодное для использования. При этом другие затраты, связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств, включаются в состав расходов по обычным видам деятельности в полной сумме в том периоде, в котором они были понесены.

В правилах **начисления амортизации** также внесены два упрощения. Первое допущение: по новым правилам амортизацию необязательно начислять помесячно. Так, организация может сама выбрать периодичность ее списания, например, ежеквартально или единовременно за год в последний день декабря, данная льгота является неким преимуществом и помогает облегчить оперативность ведения бухгалтерского учета. Однако если за год основное средство выбывает, компания обязана сразу начислить и списать амортизацию. Проблему, которую можно выделить в этой ситуации, это снижение прибыли счет повышенных единовременных расходов на амортизацию. Второе допущение: разрешено начислять амортизацию хозяйственного и производственного инвентаря за раз в сумме первоначальной стоимости объектов при постановке их на бухгалтерский учет.

В данном аспекте я хочу отметить такую проблему, которая может возникнуть в ходе операционной деятельности, объект основных средств не списывается с бухгалтерского учета до его фактического выбытия. Особенностью упрощенного учета является то, что он способствует уменьшению первоначальной стоимости и увеличению суммы амортизации, следовательно, произойдет уменьшение остаточной стоимости основных средств, это может как положительно сказаться на предприятии, так и отрицательно. Если предприятие находится на упрощенном режиме налогообложения, то снижение остаточной стоимости объекта положительно повлияет в том случае, что перенесет момент утраты права на возможность применения этого льготного режима. Организации, которые могут находится на упрощенном режиме налогообложения, должны контролировать остаточную стоимость основных средств, она не должна превышает 150 млн. руб. Однако переоценка объектов основных средств, которые уже находятся на балансе предприятия, допустима в определенных случаях, которые предусмотренных нормативными документами (в п. 14 ПБУ 6/01).

Далее, на что я бы хотела обратить внимание, это упрощенный порядок учета **нематериальных активов (ПБУ 14/2007)[[18]](#footnote-18) и расходов по НИОКР (ПБУ 17/02)[[19]](#footnote-19)**. Внесены следующие поправки, предприятия малого бизнеса теперь имеют право относить расходы по НИОКР и НМА к расходам по обычным видам деятельности в полной сумме по мере их осуществления. Ранее данные расходы отражались в течение ожидаемого срока использования результатов работ. Проблема, которая может в этом случае возникнуть, это признание расходов в момент их оплаты, то есть в настоящий момент это приведет к завышению налогооблагаемой базы и увеличению налоговых платежей.

Следующее упрощение касается **ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам»** [[20]](#footnote-20)согласно п.7 организации малого бизнеса могут включать все расходы по займам в прочих расходы.

Еще одно упрощение, которое мы рассмотрим, касается **ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений»[[21]](#footnote-21)** согласно п.19 компании, которые ведут упрощенный бухгалтерский учет, вправе выполнять последующую оценку финансовых вложений в том порядке, который установлен данным ПБУ для финансовых вложений, по которым текущая рыночная стоимость не определяется. При этом особенностью является то, что субъект малого предпринимательства может решить не отражать обесценение финансовых вложений в бухгалтерском учете (начисление резерва) в случаях, когда расчет обесценения затруднителен. Вследствие этого можно выделить такую проблему, как несвоевременная информированность о текущей стоимости финансовых вложений компании, по этой причине руководство может в данный период не предпринять необходимые меры по своим инвестициям (например, вложиться в другую компанию) и потерпеть убыток. Такие вложения отражаются в бухгалтерской отчетности по первоначальной стоимости. В случае, если ранее по данному объекту была рыночная стоимость, но на отчетную дату она не определяется, то такой объект отражается по стоимости его последней оценки.

Согласно п. 9 подпункту 2 **ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности»[[22]](#footnote-22)** представители малого бизнеса имеют право на исправление существенной ошибки предшествующего отчетного года, которую выявили после утверждения бухгалтерской отчетности за этот год, в порядке, установленном п. 14 настоящего Положения, без ретроспективного пересчета. Все ошибки, которые будут выявлены, корректируются за счет прочих доходов и расходов с применением счета 91 «Прочие доходы и расходы».

В момент перехода на упрощенные правила бухгалтерского учета сумма активов бухгалтерского баланса понизится. На пассиве баланса такой переход проявит себя уменьшением нераспределенной прибыли (увеличением непокрытого убытка)[[23]](#footnote-23).

Все вышеперечисленное, облегчает предпринимателю организацию бухгалтерского учета, также существуют некоторые ПБУ, которые они могут не использовать в своей деятельности, их перечень приведен в прил.1.

Еще я бы хотела отметить, что не так давно была разработана упрощенная версия международных стандартов финансовой отчетности для малых и средних предприятий (МСФО для МСП), основа которого общий порядок применения МСФО организациями. Преимущества этого нововведения, это создание благоприятного инвестиционного климата в малом предпринимательстве, предоставление инвесторам более полной и достоверной информации о финансовом положении компании, укрепление долгосрочных деловых связей с зарубежными партнерами.

Но на мой взгляд применение данных стандартов в РФ затруднительно, да и в целом не так востребовано в сегменте малого бизнеса. Это связано с невысоким уровнем привлечения международных финансовых ресурсов, существенными денежными затратами и довольно непростой методикой ведения форм отчетности. Еще недостатки, которые можно выделить, это нехватка квалифицированного персонала, обладающего должной компетентностью, что потребует переподготовки кадров и следственно дополнительные финансовые затраты.

Исходя из вышеизложенного, можно сказать о неэффективности обязательного внедрения МСФО для малого и среднего бизнеса. Я считаю, что более рациональным и результативным будет модификация РСБУ с учетом особенностей МСФО.

В настоящее время разрабатываются новые федеральные стандарты бухгалтерского учета на 2018-2020 гг. Первый стандарт, который уже вступит в силу в 2019 году, касается запасов. Некоторые из стандартов заменят ныне существующие, а некоторые будут новыми для российской бухгалтерии (например, финансовые инструменты (вступает в силу 2022 году), некоммерческая деятельность (вступает в силу 2021 году)). Ситуация меняется в положительную сторону, поэтому у нас могут появится надежды, что новые нормативно-правовые акты будут написаны более корректно и полно. Также есть предположение, что они будут коррелироваться с международными стандартами, но это лишь предположение, пока они не вступили в силу, мы не можем это знать.

Подводя итог, хочется отметить, что у руководства малого предприятия существует возможность выбора воспользоваться различными преференциями в упрощении бухгалтерского учета. Из вышеприведенных методов они могут выбрать любые, но обязательным условием является внесение данных изменений в учетную политику и осуществить это необходимо в начале отчетного года. Особенностью является то, что эти поправки можно вносить перспективно согласно п.15.1 ПБУ 1/2008[[24]](#footnote-24), то есть нет потребности в преобразовании остатков по счетам уже произошедших событий. На этом основании изменения отражают по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Также индивидуальные предприниматели, субъекты малого предпринимательства могут не устанавливать лимит остатка наличных денег, находящихся в кассе[[25]](#footnote-25). Но, если до этого был введен определенный лимит наличных на предприятии, то его необходимо отменить изданием соответствующего приказа, его можно оформить в любой момент.

Кроме допущений в более простом ведении бухгалтерского учета, предприятиям предоставляется возможность формировать по упрощенному варианту отчетность (согласно п. 4 ст. 6 ФЗ № 402), для индивидуальных предпринимателей эта льгота не актуальна, так как они освобождены от обязанности вести бухгалтерский учет. Одни из главных преимуществ, которые можно выделить, это сокращение количества отчетов до двух основных (бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах); во-вторых, это раскрытие в них информации в меньшем объеме, в-третьих, отчеты могут составляться с меньшей детализацией: некоторые статьи объединяют в небольшие группы. Значения финансовых показателей в отчетных формах можно раскрывать более укрупненно, а приложения включать в финансовую отчетность тогда, когда они являются существенными. Пояснения носят необязательный характер – они также необходимы только в тех случаях, когда руководству есть что пояснить.

Нами была проанализирована выборочным методом отчетность нескольких предприятий малого бизнеса из разных секторов экономики (прил. 2). Проведенный анализ показывает, что либеральность в упрощенном ведении учета приводит к тому, что у них почти несопоставимая отчетность, невозможно выделить единого критерия по их сравнению, что осложняет их рассмотрение ограниченными аналитическими способностями. Одни предприятия посчитали необходимым исключить некоторые статьи из отчетности, а другие нет. С одной стороны, это является положительной преференцией, облегчая бухгалтерский учет. А с другой, это снижает информационную ценность отчетности предприятия малого бизнеса, то есть в моменте мы не можем выяснить причины отсутствия некоторых объектов в финансовых документах. Еще один недостаток, который мы можем выделить, это изменение показателей рентабельности, они будут более низкие, чем у компаний, ведущих полноценный учет, причина этого: организации, которые формируют упрощенный бухгалтерский учет, списывают понесенные затраты все расходы, в связи с этим прибыль становится ниже.

Применение или отказ от упрощенных методов ведения бухгалтерского учета – это выбор только самого предприятия. Законодательно эта обязательность не прописана. Если организация решит, что использование упрощений не повлияет на достоверность и полноту отражения операций, то она вносит данные изменения в учетную политику и ведет бухгалтерский учет в «облегченном» режиме. Если организация предпочтет не применять данные способы или есть предположения, что это будет нерационально, то она не использует их. На мой взгляд все перечисленные методы упрощения облегчают ведение бухгалтерского учета. Грамотное осуществление его применимости на предприятиях малого бизнеса поможет повысить качество принимаемых управленческих решений.

Что касается вопроса фальсификации бухгалтерской (финансовой) отчетности. Здесь можно выделить несколько методов: умышленное искажение величин, нераскрытие информации с целью обмана или ведения в заблуждение пользователей, подделка документов, уничтожение результата хозяйственных операций. Так, например, руководство многих компаний стремиться к занижению балансовой стоимости внеоборотных активов, с целью уменьшения налога на имущество. Часто встречаются манипуляции с величиной прибыли: завышение данных о материальных затратах, завышение расходов на оплату труда, включение предполагаемых (будущих) затрат в затраты отчетного периода; занижение выручки, незаконное получение налоговых льгот; фиктивная сдача в аренду основных средств и т.п. Органы правопорядка активно борются с этим посредством налоговых проверок, о чем мы расскажем во второй главе.

Проанализировав действующие стандарты, я пришла к выводу, что требуется определенный синтез бухгалтерского и налогового учета, например, в части исчисления налоговой базы по данным бухгалтерского учета, что для малых предприятий является крайне актуальным. Для этого надо упорядочить, унифицировать и стандартизировать процесс документирования с учетом требований автоматизированной обработки учетных данных на персональном устройстве. Данные преференции для ведения упрощенного бухгалтерского учета не имеют никакого отношения к области налогообложения, так как в налоговом учете существуют свои критерии и требования. Налоговое законодательство не выделяет категорию малого и среднего бизнеса, но в рамках каждого налога могут быть свои особенности.

# 1.3 Организация налогового учета на предприятии малого бизнеса

Государственная политика на протяжении многих лет направлена на сближение бухгалтерского и налогового учета, в связи с чем применяются различные меры по их систематизации и взаимосвязи. Налоговый учет на предприятии ведется независимо от бухгалтерского учета. У них разные цели, что касается налогового, он ведется для сбора информации о движение денежных средств, передаче ее ФНС и уплаты всех необходимых налоговых платежей. Для развития и поддержки субъектов малого и среднего бизнеса разработаны специальные налоговые режимы, но предпринимателям, находящимся на такой системе не запрещается вести свой учет по общему режиму налогообложению[[26]](#footnote-26).

Общая или традиционная система налогообложения предусматривает уплату юридическими лицами или предпринимателями следующих налогов: НДС (20,10,0%, в федеральный бюджет), налог на прибыль (20%: 18% в региональный бюджет, 2% в федерльный) и налог на имущество организаций (ставки устанавливаются законами субъектов РФ и не могут превышать 2,2%, региональный налог). Главными преимуществами применения данного режима являются:

1. возможность возмещения суммы НДС при выполнении определенных условий, благодаря такой привилегии контрагенты с большим предпочтением заключают договора с организациями;
2. сотрудничество с крупными и средними компаниями, и потенциал выйти на новые рынки сбыта;
3. нет ограничений по доходам, по численности работников, по видам деятельности, по размеру торговых площадей;
4. существует возможность учесть все расходы по уменьшению налоговой базы по налогу на прибыль, в отличие от УСН(Д-Р);
5. убытки прошлых лет можно перенести на текущий или будущий налоговый период.

Из недостатков можно выделить следующие:

1. большая налоговая нагрузка;
2. невозможность возмещения НДС, если основные поставщики товаров и услуг малые предприятия, которые находятся на спецрежимах, вследствие этого налоговая нагрузка станет еще больше;
3. необходимо вести большое количество отчетов и заполнять первичную документацию, что обременяет ведение бухгалтерского учета, поэтому зачастую предпринимателям, которые используют ОСНО, приходится обращаться к услугам штатного бухгалтера, отвечающего за учет и отчетность в налоговые органы.

Рассмотрим преференцию, которая касается налога на прибыль. «Организации, у которых за предыдущие четыре квартала доходы от реализации, не превышали в среднем 15 миллионов рублей за каждый квартал (в том числе малые предприятия), уплачивают только квартальные авансовые платежи по итогам отчетного периода»[[27]](#footnote-27). Это облегчает организации учет, так как налоговые декларации можно сдавать реже.

Хочется отметить еще такую особенность, которая касается НДС. «Организации и индивидуальные предприниматели, за исключением организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих ЕСХН, имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, если за 3 предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций или индивидуальных предпринимателей без учета налога не превысила в совокупности 2 миллиона рублей»[[28]](#footnote-28).

Но такая преференция является не всегда выгодной для организации, во-первых, контрагент уплачивает НДС не только за себя, но и за всех кто стоял перед ним в производственно-сбытовой цепочке, так компании, находящиеся на специальных режимах, теряют в будущем своих партнеров. Однако, зачастую контрагенты не могут разорвать уже существующие деловые контракты, но и платить в бюджет значительные налоговые платежи тоже считают экономически нецелесообразно, тогда они вынуждены прибегать к другим вариантам снижения НДС, в том числе и незаконным. Таким образом, государство, организовав такую систему применения специальных налоговых режимов, «толкает» контрагентов на нарушение налогового законодательства.

Далее я бы хотела отметить такую особенность, что если предприятие по бухгалтерскому учету не соответствует критериям для применения кассового метода, то это не отменяет у него возможность вести налоговый учет по кассовому методу. «Организации, находящиеся на ОСН (за исключением некоторых) могут применять данный метод, если выручка без НДС в среднем за предыдущие 4 квартала не превысила 1 млн. рублей за каждый квартал»[[29]](#footnote-29), также применение данного метода необходимо закрепить в учетной политике. Для предпринимателей, находящихся на УСН альтернативы нет, они применяют кассовый метод. Главным преимуществом кассового метода является то, что доход, который учитывается при налогообложении прибыли, включает в себя только оплаченную выручку. А основным недостатком данного метода является признание расходов, так как они уменьшают налогооблагаемую прибыль только в том момент, когда они будут оплачены, следовательно, налоговые платежи будут выше возможного. Еще один недостаток, который можно выделить, это признание аванса, полученного предприятием, он признается налогооблагаемым доходом.

Льготы на ОСН не являются значимыми для предприятий. Поэтому большинство предприятий малого бизнеса все-таки отдают предпочтение специальным налоговым режимам. Они подразумевают ведение особого порядка определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов (налога на прибыль организаций, за исключением налога, уплачиваемого с доходов по дивидендам и отдельным видам долговых обязательств; налога на имущество организаций, однако для организаций, применяющих УСН, существует обязанность уплачивать налог на имущество в отношении объектов недвижимости, налоговая база по которым определяется как их кадастровая стоимость; налога на добавленную стоимость (УНС, ЕНВД)), но у каждого специального режима есть свои особенности его применения. Итак, специальные налоговые режимы согласно законодательству РФ, следующие:

1. система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (ЕСХН);
2. упрощенная система налогообложения («доходы», «доходы-расходы»);
3. система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД);
4. система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции;
5. патентная система налогообложения (ПСН);
6. налог на профессиональный доход.

Однако, хочется сразу же отметить, что система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции не применяется представителями малого бизнеса. А налог на профессиональный доход находится сейчас в испытательном режиме в городе Москва, в Московской и Калужской области, а также в республике Татарстан. Закон одобрен Советом Федерации 23.11.2018 года. Так как данный налог носит экспериментальный характер, подробно мы на нем останавливаться не будем. Чтобы сузить сферу своего исследования и рассмотреть остальные четыре режима, я бы хотела проанализировать федеральную статистику по налогам и сборам.

Рисунок 1.3 Начисление и поступление УСН, ЕНВД, ЕСХН в бюджетную систему РФ за 2016-2018 гг., в тыс. руб.

*Источник:* Начисление и поступление налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации [Электронный ресурс] // Единая межведомственная информационно - статистическая система. — URL: <https://fedstat.ru/indicator/42547> (дата обращения: 10.04.2019)

Как мы видим из этого графика, основные поступления в бюджет осуществляются предпринимателями, находящимися на УСН, вторым по приоритетности специальным налоговым режимом является ЕНВД, третьем ЕСХН. Что касается, ПСН, статистика по этому режиму не была исследована в связи с необнаружением данных по нему на сайте ЕМИСС, но выдвинута гипотеза, что поступления по данному режиму будут еще ниже, чем по ЕСХН, раз статистические органы посчитали ее не показывать, следовательно, в нашу выборку исследования включаются первые два наиболее собираемые, и предпочтительные для налогоплательщиков режимы, которые предприниматели считают более удобными и менее затратными.

Хотелось бы для начала подробнее рассмотреть упрощенную систему налогообложения (УСН). Данный режим приносит больше всего налоговых поступлений, как мы можем заметить по графику. Это объясняется рядом причин, одной из является то, что среди всех режимов у него не такие строгие ограничения по видам деятельности, по площади торгового зала (как для ЕНВД) и т.п. Установленная специальная система имеет более лояльные условия, поэтому ее предпочтительность налогоплательщиками вполне объяснима, но далее мы рассмотрим преимущества и недостатки, которые помогут сделать более детальный анализ причин его выбора.

Условия применения УСН: численность сотрудников не должна превышать 100 человек, доход не должен превышать 150 млн. руб., остаточная стоимость основных средств не должна превышать 150 млн. руб., доля участия в других организациях не может превышать 25%, запрет на создание филиалов. Также при использовании этого режима, «организация освобождается от обязанности по уплате:

1. налога на прибыль организаций (за исключением налога, уплачиваемого с доходов по дивидендам и отдельным видам долговых обязательств);
2. налога на имущество организаций (за исключением налога в отношении объектов недвижимости, налоговая база по которым определяется как их кадастровая стоимость);
3. НДС (за исключением НДС при ввозе товаров в РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, а также НДС, уплачиваемого в соответствии со ст. 161 и 174.1 НК РФ)»[[30]](#footnote-30).

При применении УСН индивидуальными предпринимателями, им предоставляется возможность освобождения по уплате:

1. НДФЛ (за исключением налога с доходов в виде дивидендов, а также с доходов, облагаемых по налоговым ставкам согласно п. 2 и 5 ст. 224 НК РФ);
2. налога на имущество ФЛ (в отношении имущества, используемого для предпринимательской деятельности, за исключением объектов п.7 ст. 378.2 НК РФ);
3. НДС (те же ограничения, что и для организации).

«Организация имеет право перейти на УСН, если по итогам **9 месяцев** того года, в котором организация подает уведомление о переходе на УСН, доходы, определяемые в соответствии со ст. 248 НК РФ, **не превысили** **112,5 млн. рублей**, данная сумма подлежит индексации не позднее 31 декабря текущего года на коэффициент-дефлятор, установленный на следующий календарный год»[[31]](#footnote-31).

**Объектом налогообложения признаются:** **доходы;** **доходы, уменьшенные на величину расходов.** Его выбор осуществляется налогоплательщиком самостоятельно, за исключением некоторых случаев, прописанных в НК РФ. Объект налогообложения может изменяться налогоплательщиком ежегодно. Но в течение налогового периода он не может его менять.

Налоговая база при выборе данного режима налогообложения имеет два варианта:

1. объект налогообложения: доходы организации или ИП;
2. объект налогообложения: доходы организации или ИП, уменьшенные на величину расходов.

Но если финансовый результат организации отрицательный, то ей все равно придется заплатить минимальный налог (1% от доходов), если выполняется два условия:

* в качестве объекта налогообложения выбраны доходы минус расходы;
* итоговая сумма за весь отчетный год меньше величины минимального налога.

Хочется отметить, что у налогоплательщика есть право: в следующие налоговые периоды сумму разницы между суммой уплаченного минимального налога и суммой налога, исчисленной в общем порядке, включить в расходы при исчислении налоговой базы, в том числе увеличить сумму убытков, которые могут быть перенесены на будущее. Налогоплательщик вправе осуществлять перенос убытка на будущие налоговые периоды в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток.

Далее я бы хотела отметить преимущества применения данного режима:

* замена всех предусмотренных к уплате налогов на ОСН одним налогом по УСН;
* предприниматели не уплачивают НДФЛ за себя;
* гибкость режима: налогоплательщику предоставляется возможность выбора оптимального варианта объекта налогообложения для целей своей деятельности (доходы, доходы-расходы);
* минимальный объем сдаваемой налоговой отчетности в ФНС, а также максимальное упрощение налогового учета;
* налоговая декларация подается 1 раз в год (срок налогового периода);
* возможность совмещать с другими специальными режимами налогообложения.

Но также существуют и недостатки применения данного специального режима:

* соблюдение ряда условий: лимит доходов, средняя численность работников, остаточная стоимость основных средств, доля участия в других организациях, отсутствие филиалов- все эти ограничения не позволяют компании полноценно развиваться, так как увеличивая свои масштабы, у нее появляется вероятность перейти на ОСН;
* ограничение по видам деятельности;
* закрытый перечень расходов (невозможность отнесения некоторых при расчете налоговой базы) и уплата минимального налога при полученном убытке в отчетном периоде (при объекте Д-Р);
* неплательщик НДС, это становится невыгодно для многих контрагентов, так как упрощенец устанавливает свою цену без НДС, и контрагент не может ее предъявить к вычету;
* переход компании с УСН на ОСН и наоборот не позволяет включения убытков прошлых лет при расчете единого налога или налога на прибыль.

Несмотря на обнаруженные недостатки данный режим остается наиболее предпочтительным при планировании фискальной нагрузки, по сравнению с другими. Предприятиям, имеющим высокую затратность бизнеса, выгоднее будут условия при налоговой ставке 15% – с объектом налогообложения «Д-Р», а во всех остальных случаях более выгодным будет УСН со ставкой 6% и объектом «Д».

Вторым по оптимальности налоговой нагрузки налогоплательщики отмечают **единый налог на вмененный доход** (ЕНВД), однако сразу хочется отметить, что самый главный его недостаток, это строгие критерии по видам осуществляемой деятельности, площади торгового зала, количество транспортных средств и т.д. Объектом налогообложения является вмененный доход налогоплательщика. Налоговой базой для исчисления суммы налога признается величина вмененного дохода, рассчитываемая как произведение базовой доходности по определенному виду деятельности за налоговый период, и величины физического показателя, характеризующего данный вид деятельности. Данная доходность корректируется путем умножения на коэффициенты К1 и К2. Корректирующий коэффициент К1 единый для всех субъектов и определяется каждый год, в 2019 году он равен 1,915. К2 определяется установленными нормативными правовыми актами региональных органов власти. Например, в Санкт-Петербурге, он зависит от территориального расположения организации (находится она в первой или во второй зоне внутригородского муниципального образования). Ставка единого налога устанавливается в размере 15% величины вмененного дохода, если иное не установлено НК РФ.

Далее я бы хотела отметить преимущества данного налогового режима:

* несколько налогов заменяются одним (ЮЛ освобождены от: налога на прибыль, налога на имущество организаций, НДС; для ИП освобождения: НДФЛ в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, налог на имущество ФЛ, используемого в предпринимательской деятельности, НДС);
* корректирующие коэффициенты К1 и К2 (которые позволяют учесть специфические особенности каждого региона РФ, а также К1 изменяется почти каждый год из-за инфляции, также это позволяет ФНС регулировать фискальную нагрузку субъектов малого бизнеса в зависимости от экономической ситуации в стране и прочих значимых факторов, имеющих влияние);
* фиксированный размер налогового платежа (независимо от того, какой доход получил бизнесмен в отчетный налоговый период, заплатит он определенную сумму, выгоду от этого имеет предприниматель с высокой прибылью, это позволяет ему динамичнее развивать свой бизнес, направляя высвободившиеся финансовые ресурсы на него);
* простота ведения бухгалтерского и налогового учета, предпринимателям не нужно вести учет доходов и расходов, учитывается только физический показатель;
* возможность снизить сумму налога на сумму обязательных страховых платежей, уплаченных во внебюджетные фонды, то есть предприниматель может компенсировать налог, уплаченный за своих сотрудников, в размере не более 50% от СВ; ИП, не производящие выплаты ФЛ, могут уменьшить сумму налога на фиксированную сумму по СВ на обязательное пенсионное страхование, а также медицинское страхование (п.1 ст. 430 НК РФ);
* совмещение с другими системами налогообложения, если предприятие развивает сразу несколько направлений бизнеса;
* процесс предоставления необходимой отчетности по ЕНВД в ФНС достаточно простой.

Но, как и у всех налоговых режимов, он тоже имеет свои недостатки:

* обязанность уплаты налога не зависит от получения или отсутствия доходов (при наличии убытков перечисление налога осуществляется в обязательном порядке и это крайне невыгодно);
* привязанность к той местности, на которой ведется деятельность (то есть ИП или организация, зарегистрированная в налоговой инспекции и осуществляющая предпринимательскую деятельность, имеет права работать только на той территории, которая закреплена за данной налоговой службой, также в зависимости от региона перечень видов, подпадающих под ЕНВД, меняется);
* установленная базовая доходность по многим параметрам не соответствует результатам ведения бизнеса и не имеет должного экономического обоснования;
* ограничения, которые приходиться учитывать при развитии бизнеса;
* отсутствие возможности работать по НДС.

Однако в последнее время все чаще хотят отменить ЕНВД. Подписан закон, которым продлено действие режима до 01.01.2021 года (ФЗ №178 от 02.06.2016г.)[[32]](#footnote-32). Ранее предполагалось, что он перестанет использоваться с 01.01.2018 года (ФЗ №97 от 29.06.2012г. ч. 8 ст. 5). Но органы законодательной власти продлили срок действия данного специального режима еще на 3 года по причине, что такая система налогообложения является комфортной для ряда налогоплательщиков и депутаты посчитали, что его отмена может вызвать финансовые трудности у налогоплательщиков в связи с переходом на другую систему налогообложения, также это приведет к значительным фискальным потерям государства, что в данной экономической ситуации в стране будет несовременно и нецелесообразно.

В скором времени организации будут вынуждены вновь определить оптимальные для себя налоговые режимы, и критерии, которым они законодательно соответствуют, а также внимательно выстраивать новую бизнес-стратегию. Отмена ЕНВД приведет к массовому переходу на УСН и ПСН; а также сокращению штата, так как УСН не только ограничивает среднесписочное количество работников, но также далеко не все отчисления в фонды позволяет вычесть из налоговой базы. Утрата возможности применять данный спецрежим приведет изначально к возможным убыткам, так как ранее предприниматель с легкостью мог спланировать свои затраты с учетом фиксированной налоговой нагрузки. По мнению других специалистов, это позволит увеличить прозрачность денежных потоков предприятий малого и среднего бизнеса; достичь большей экономической обоснованности в малом и среднем бизнесе[[33]](#footnote-33).

Как отмечают представители Минфина, главные причины отмены специального режима было недовольство предпринимателей и организаций, ведущие коммерческую деятельность. Но скорее всего такое решение было принято в связи с тем, что на данном этапе развития малого бизнеса государством использование ЕНВД больше не требуется. Ранее это было необходимо, так как этот режим позволял существенно снизить налоговое бремя для ИП, предоставляя шанс развить свой бизнес, а также улучшить экономический климат для малого и среднего предпринимательства. Однако другие специалисты считают данный налоговый режим неудачным по двум причинам: независимости размера налоговой нагрузки от экономических показателей хозяйствующего субъекта; сложности ведения раздельного учета при одновременном ведении других видов деятельности.

Подводя итог всему вышесказанному, хочется отметить, предприятия малого бизнеса довольно редко используют в своей деятельности общую систему налогообложения, главная причина отказа от ее применения, высокие налоговые издержки. Однако, если деятельность предприятия не соответствует критериям специальных налоговых режимов, тогда ОСН применяется в обязательном порядке. Но все-таки наиболее предпочтительными для планирования фискальной нагрузки являются специальные налоговые режимы. Благодаря им предприниматель может сэкономить свои финансовые ресурсы и направить их на развитие своего бизнеса. Их применение в настоящее время намного выгоднее, чем ОСН. Это показывает статистика, что за последнее время количество организаций и ИП, находящихся на УСН и ЕНВД увеличилось. Те, кто находится на них, делают все, чтобы на них остаться, другие же стараются соответствовать критериям их применения и перейти на них. Зачастую такие усилия заканчиваются весьма незаконными методами, которые выявляют с помощью налоговых проверок, а также аудитом малого бизнеса, что мы рассмотрим в следующем параграфе.

# 1.4 Обязательный аудит компаний малого бизнеса

Для любого пользователя финансовой отчетности важным критерием является достоверность сведений финансовой отчетности. Аудит направлен на то, чтобы представить пользователям квалифицированное мнение о подлинности составленной отчетности.

Безусловно, малое предприятие всегда может провести аудит добровольно, то есть инициативный аудит. Однако для компании это будет дорого стоить, а как известно, малый бизнес не обладает большими финансовыми ресурсами, то он пользуется невысокой популярностью в данном секторе бизнеса, что способствует росту налоговых мошенничеств, но об этом позже. Тем не менее в определенных случаях заказывать аудит своей финансовой отчетности малые предприятия обязаны.

 «Обязательному аудиту подлежат акционерные общества, если ценные бумаги организации допущены к организованным торгам; чей **объем выручки** от продажи продукции (выполнения работ, оказания услуг) за предшествовавший отчетному год **превышает 400 миллионов рублей или сумма активов бухгалтерского баланса** по состоянию на конец предшествовавшего отчетному года **превышает 60 миллионов рублей**; если организация раскрывает годовую консолидированную бухгалтерскую отчетность. Также обязательному аудиту подлежат организации, в уставных капиталах которых доля государственной собственности составляет более 25%»[[34]](#footnote-34). Он проводится ежегодно. Сведения о результатах вводятся в Единый федеральный [реестр](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_316138/#dst100011) сведений о фактах деятельности юридических лиц компании-заказчиком аудита с указанием данных, которые идентифицируют аудируемое лицо.

На этапе планирования аудиторским компаниям следует выбрать наиболее подходящую методику проведения процедур контроля и выявления возможных ошибок в финансовой отчетности, учитывая специфику деятельности аудируемого лица. Также ориентироваться нужно на том, как распределяется ответственность и какими полномочиями наделены сотрудники в компании, которые отвечают за ведение оперативного учета и формирования рабочих документов.

 Во время проведения аудита особое внимание необходимо уделить следующим возможным зонам риска:

1. записи учета в регистрах могут вносится нерегулярно, не соблюдая последовательности формальных требований, также они могут искажать реальное положение дел, это повышает риск нахождения ошибок в бухгалтерской отчетности;
2. руководители могут ошибаться, предполагая, что в ходе проведения проверки, аудиторская организация окажет им услуги по восстановлению учета, исправлению ошибок, подготовке бухгалтерской отчетности;
3. небольшой штат работников объективно не может обеспечить грамотное разделение и выполнение их работы;
4. возможны незаконные действия сотрудников, когда они ведут бухгалтерию, имея доступ к активам, которые могут быть сокрыты, изъяты или реализованы;
5. если субъект малого бизнеса проводит большое количество операций за наличный расчет, может произойти такая ситуация, что выручка будет занижаться или вообще не фиксируется (что противоречит налоговому законодательству), а расходы завышаются (с целью провести как производственные затраты средства, направленные на личное потребление руководящих работников).

Также хочется выделить «риск контроля в области применения систем компьютерной обработки данных. Если на малом предприятии используется один компьютер с упрощенной программой учета, возникает возможность ответственных лиц вводить несогласованные данные в систему учета, произвольным образом менять программное обеспечение и базы данных, вносить в систему операции, которые осуществлены «задним числом», проводить документацию, которая не получила одобрения у руководства»[[35]](#footnote-35).

Малые предприятия могут для достижения своих целей использовать менее структурированные средства и более простые процессы и процедуры. Они чаще всего имеют меньшую численность сотрудников, что может ограничивать степень разделения полномочий. Однако, в малом предприятии, в котором функции управляющего выполняет собственник, последний может осуществлять более эффективный надзор и контроль по сравнению с крупным предприятием. Такой контроль может по большей части компенсировать ограниченные возможности для разделения полномочий. С другой стороны, собственник-управляющий может иметь больше возможностей для блокировки средств контроля, поскольку система внутреннего контроля является менее структурированной. Это следует учитывать при выявлении рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий. Обращая внимание на эти особенности, группа аудиторов может по-другому спланировать проверку малого предприятия, оценку внутреннего контроля, получения аудиторских доказательств.

Проведение аудита деятельности крупных представителей бизнеса с 01.01.2017 в РФ осуществляется на основании Международных стандартов аудита (МСА). Для того, что проверить малые предприятия нужно учесть особенные условия, но часто они могут входить в отдельные пункты и подразделы этих стандартов. В МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» специальные условия прописаны для малых компаний, они рассматриваются как разработка плана проведения аудита, осуществление различных процедур контроля, в том числе руководства, еще необходимо провести обзор документации. Также указывается, что при аудите все процедуры могут проводиться небольшим составом группы аудиторов. По масштабам организации определяется каким способом будет осуществляться аудит, варианты могут быть следующие: руководителем задания с одним членом аудиторской группы (или вообще без них из-за небольших финансовых оборотов)[[36]](#footnote-36). Такой группе проще проводить контрольные процедуры и устанавливать оперативное взаимообмен информацией между собой.

В МСА 230 «Аудиторская документация» указываются следующие особенности для малых предприятий: объем документации по аудиту малой компании обычно намного меньше, чем у крупной организации[[37]](#footnote-37). Далее в МСА 570 «Непрерывность деятельности» отмечается следующая особенность, что масштаб компании влияет на ее восприимчивость к противостоянию воздействия неблагоприятных факторов[[38]](#footnote-38). Малые организации могут оперативно принимать меры и использовать все возможности, однако они могут нуждаться в дополнительных финансовых ресурсах, которые необходимы для дальнейшего существования.

 «На основе оценки внутрихозяйственного риска и риска средств контроля аудиторская организация определяет допустимый риск необнаружения. Для предприятий малого бизнеса значение риска необнаружения обычно должно быть ниже, чем для средних и крупных экономических субъектов. Исходя из задачи минимизации риска необнаружения, аудиторской организации рекомендуется предусмотреть необходимое увеличение объема аудиторских выборок»[[39]](#footnote-39). Однако, важно учесть характерную особенность аудиторского риска в малых компаниях. Проверяющие должны осознавать: акт аудиторской проверки, свидетельствующий о степени достоверности финансовой отчетности, должен подтверждаться доказательствами, полученными при проведении необходимых мероприятий. В процессе поиска информации о малом предприятии и его последующей оценке, аудиторской организации необходимо учитывать особенности нормативно-правовой базы:

* достаточно простая процедура регистрации, получение необходимых сертификатов и лицензий для ведения малого бизнеса;
* возможность вести упрощенно бухгалтерскую (финансовую) отчетность;
* всесторонняя поддержка и создание лояльных условий со стороны государственных, региональных и местных органов власти субъектов малого бизнеса. Например, применение льготных налоговых режимов, которые способствуют успешно функционировать малому бизнесу.

Что касается системы внутреннего контроля, на таких предприятиях он обычно осуществляется не в полной мере или его вообще нет. Поэтому доверие аудитора к системе его эффективности обычно ниже, чем у средних и больших экономических субъектов. Также причинами являются вышеперечисленные особенности малых предприятий.

Подводя итог, мы можем сделать вывод о том, что аудит в компаниях малого предпринимательства проводится с применением общих правил проведения аудиторских проверок, но с учетом специфики масштаба существования малого предприятия. Условия для проведения обязательного аудита весьма лаконичны, поэтому такая процедура контроля для предприятий данного сектора не очень востребована. По этой причине многие предприятия не подлежат обязательной проверке и это является для них стимулирующим факторов для перехода к незаконной схеме оптимизации, так как шансы, что ее не выявят в разы увеличиваются. На мой взгляд, нужно предоставить более удобные и информативные платформы, на которых предприниматель сможет для себя выяснить всю информацию о незаконных методах оптимизации, а также предпринимаемые меры законодательства в случае применения нелегальных схем. Я думаю, это значительно поможет предпринимателям, ведь многие из них даже не предполагают, что задействовали незаконные схемы оптимизации.

В целом, исходя из всего вышесказанного я бы хотела отметить, что для малого бизнеса создаются удобные упрощенные способы ведения бухгалтерского и налогового учета, это помогает с легкостью адаптироваться начинающему предпринимателю в процессе ведения своей коммерческой деятельности. Также данные преференции помогают привлечь еще больше людей, которые хотят начать свое дело, а, следовательно, вносят свой вклад в развитие экономики нашей страны, хоть и не такой весомый. Но несмотря на все предоставляемые льготы любой налогоплательщик в ходе своей производственной деятельности старается оптимизировать свое налоговое бремя, применяя различные инструменты оптимизации, но иногда, стремясь снизить до минимума свою фискальную нагрузку, он перестает контролировать законность применения различных льгот и его соответствия им. Вследствие этого он находится в шаге от налогового мошенничества и уголовного дела. Для начала я бы хотела рассмотреть различные подходы к налоговой оптимизации и мнения ученых на нее, а далее законные способы по оптимизации фискальной нагрузки.

# Глава 2 Законная и незаконная налоговая оптимизация субъектов малого бизнеса: понятие, критерии различий

Применение любых инструментов по оптимизации налогового бремени может вызвать некоторые вопросы у ФНС, решение которых зачастую доходит до суда, так как фискальные органы и налогоплательщики по-разному объясняют их применение, в частности из-за «пробелов» в законодательстве. Однако в п. 7 ст. 3 части первой НК РФ закреплено положение о том, что все оставшиеся вопросы и неточности законодательных актов о сборах и налогах, трактуются в сторону плательщика, так последнему это дает надежду, что в суде он обязательно выиграет, но это зачастую не так.

Можно выделить три вида налоговой оптимизации: законная, формальная и нелегальная.Грань между законными и незаконными способами оптимизации налогов определяется ст. 198 и 199 УК РФ «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации». Законные способы оптимизации имеют множество вариаций их применения, ими пользуется достаточно широкий круг предпринимателей, это даже является необходимостью для успешного функционирования предприятия. Но зачастую налогоплательщик, стремясь соответствовать всем необходимым критериям применения той или иной преференции, формально соблюдает закон и это уже называется формальной налоговой оптимизацией, и она может быть пресечена налоговыми органами в случае обнаружения данной схемы при проведении налоговой проверки. Также существуют незаконные способы, это чаще всего осознанный шаг нарушения налогового законодательства с целью извлечения максимальной прибыли в коротком временном периоде, то есть предприниматель заранее осознает, что существуют высокие налоговые риски применения той или иной нелегальной схемы.

Для начала хотелось бы рассмотреть, что такое налоговая оптимизация и разные взгляды ученых на это явление. Далее подробно проанализировать каждый вид оптимизации, инструменты по ее применению и налоговые риски, которые могут возникнуть.

# 2.1 Теоретические аспекты налоговой оптимизации малого бизнеса

В текущей экономической ситуации в стране эффективность проводимой налоговой политики зависит от грамотного налогового администрирования, основным рычагом развития малого предпринимательства для государства является льготное налогообложение. Что касается налоговой нагрузки на данный бизнес, она достаточно невысокая, власти пытаются создать наиболее благоприятные условия для его развития, это связано с тем, что главная цель налоговых органов заключается в обеспечении полного и своевременного сбора налогов и пошлин, установленных в соответствии с законодательством. Например, существуют различные налоговые льготы, в частности специальные налоговые режимы, но тем не менее, почти все налогоплательщики занимаются постоянной оптимизацией своей налоговой нагрузки. Хотелось бы отметить, что эффективное налоговое администрирование выступает фактором, способствующим динамичному развитию малого бизнеса.

Впервые вопрос взаимосвязи уровня тяжести налогообложения и доходов государства получает отражение в трудах представителей классической школы А. Смита: «При снижении налогового бремени государство выигрывает больше, нежели от наложения непосильных податей; на освобожденные средства может быть получен дополнительный доход, с которого в казну поступит налог. При этом плательщики с большей легкостью сделают эти платежи, что освободит государство от дополнительных расходов на сбор налогов, связанных с наказаниями и вымогательством»[[40]](#footnote-40) Так, А. Смит подчеркивает, насколько важно проводить государству грамотную налоговую политику, чтобы налогоплательщику невыгодно было с помощью мошеннических схем уклоняться от уплаты налогов. Я согласна с автором, действительно, государству и налогоплательщику нужно находить некий компромисс в определении оптимальной фискальной нагрузки.

Также еще одно мнение ученого И.И. Янжул позволяет нам справедливо оценивать это: «величина налогового бремени не должна превышать фактические возможности налогоплательщиков уплачивать налоги, не снижая их жизненного уровня, не подрывая возможностей расширенного воспроизводства»[[41]](#footnote-41). С данным автором я тоже соглашусь, государство должно обеспечивать оптимальные условия для ведения бизнеса в стране, чтобы малое предпринимательство динамично развивалось.

Я думаю, главные задачи, которые стоят в настоящее время перед российским Правительством, это:

1. обеспечение баланса между сокращением налоговых льгот и снижением налогового бремени, нарушение которого приводит к деформации любой налоговой системы;
2. изменение структуры системы налогообложения РФ.

Для этого необходимо более активное стимулирование инвестиционной деятельности организаций и развитие предпринимательской активности населения, а не только осуществлять формирование налоговых поступлений в бюджет. Чтобы выполнить все эти задачи, Правительству следует разработать грамотную налоговую политику, а субъекту постоянно проводить налоговую оптимизацию своего предприятия.

Для того чтобы понять, что такое налоговая оптимизация, проведен обзор точки зрения ученых на эту категорию с целью их систематизации.

«Налоговая оптимизация - это уменьшение размера налоговых обязанностей посредством целенаправленных действий налогоплательщика, включающих в себя полное использование всех предоставленных законодательством льгот, налоговых освобождений, и других законных приемов и способов»[[42]](#footnote-42). С этим мнением ученого, я полностью согласна, так как каждый налогоплательщик хочет оптимизировать свое налоговое бремя с целью экономии денежных ресурсов, однако не все налогоплательщики используют законные способы оптимизации, о которых мы расскажем далее более подробно.

По мнению И. В. Караваевой: «В НК РФ оптимальное налогообложение трактуется, как соизмеряющее интересы государства в наполнении бюджета с возможностями налогоплательщика удовлетворять эти интересы без ущерба его экономических и социальных (конституционных) прав: при установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к их уплате; налоги и сборы должны иметь экономическое обоснование и не могут быть произвольными, недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав»[[43]](#footnote-43). С данными словами мы можем согласиться с позиции юриспруденции, если налогоплательщик решил изменить систему налогообложения, с целью оптимизации налогового учета, он должен это целесообразно экономически обосновать свою позицию, предоставив необходимые документы.

Оптимизация налогового бремени - это определённые проводимые мероприятия по:

* выбору налогового режима (зависит от вида деятельности, места и времени ее осуществления, согласно законодательству РФ);
* разработки и применения наиболее подходящих и эффективных схем именно для данной компании, с целью увеличения прибыли за счет правильно проведенной налоговой стратегии, и как следствие минимизация налоговых платежей.

Как мы могли уже заметить, понятие налоговой оптимизации достаточно широкое. Так, оно включает в себя как минимизацию налоговых платежей, то есть непосредственное уменьшение налогового бремени, так и иные действия, связанные с рационализацией движения финансовых потоков.

Итак, налоговая оптимизация, с одной стороны - это желание налогоплательщика максимально попытаться минимизировать свою налоговую нагрузку с помощью законных способов, а с другой – желание государственных органов власти постараться предотвратить резкое сокращение налоговых платежей в бюджет. Следовательно, это такой процесс, основные участники которого налогоплательщик и государство. Исходя из этого, сформулируем отличие оптимизации фискальной нагрузки от уклонения от уплаты налоговых платежей: при оптимизации налогоплательщик использует законные способы минимизации налоговой нагрузки, а при уклонении действия налогоплательщика скорее имеют состав налогового преступления или правонарушения.

Следовательно, **главная цель оптимизации налоговой нагрузки**: минимизация размера налоговых выплат, по которым у предпринимателя существуют определенные обязательства, но при этом соблюдая нормы законодательства. Таким образом, проводя определенные мероприятия по оптимизации налоговой нагрузки, субъекту нужно стараться снизить вероятность наступления налоговых рисков, а именно получения штрафных санкций со стороны налоговых органов, для этого необходимо отслеживать начисленные платежи и уплачивать их в срок, а также контролировать право на их применения. У налогоплательщика существует возможность перекредитоваться за счет уплаты пени, перенести уплату налоговых отчислений на более поздний срок. Это достаточно выгодный способ экономии финансовых ресурсов в моменте, в случае их нехватки, но здесь главное просчитать будущую сумму пени, которую необходимо заплатить, тем самым определив для себя выгоду от пользования этим правом.

Налогоплательщик должен постоянно проводить оптимизацию своей налоговой нагрузки, для постоянного мониторинга и нахождения более выгодных условий для бизнеса. При планировании фискальной нагрузки предприниматель принимает различные решения целенаправленно, то есть он придерживается определенной стратегии, следствием которой должна быть налоговая экономия. Налогоплательщик должен заранее все продумать и просчитать, понимая последствия своих действий, и сознательно действовать на пути к их реализации. Намерение предпринимателя направлено на минимизацию налоговых платежей, что и является главной целью налоговой оптимизации[[44]](#footnote-44).

# 2.2 Применение различных инструментов для осуществления законной налоговой оптимизации

На данный момент государство предлагает большой спектр возможностей по применению различных законных инструментов и методов оптимизации налогового бремени предпринимателю, стимулируя развитие бизнес-среды в стране. Легальность фискальной оптимизации становится актуальнее с каждым годом, ведь каждый налогоплательщик хочет максимально законно сократить налоговую нагрузку предприятия. Законодательно не предусмотрены четкие условия применения некоторых видов оптимизации, что дает налогоплательщикам повод думать: все, что не запрещено НК РФ, то – разрешено. Но если рассматривать вопрос со стороны судебной практики, то это не всегда так, но об этом чуть позже.

Итак, я бы хотела рассмотреть первую группу самых распространенных применяемых инструментов законной налоговой оптимизации предпринимателями, при грамотном использовании которых, **можно свести налоговые риски компании к минимуму**:

1. применение специальных налоговых режимов;
2. использование пониженных налоговых ставок, а также налоговых каникул;
3. разработка грамотной учетной политики предприятия;
4. открытие организации в офшоре, свободной экономической зоне или другом регионе, в котором более комфортные условия для ведения предпринимательской деятельности.

Далее, рассмотрим вторую группу наиболее предпочтительных инструментов законной налоговой оптимизации, но **со средним налоговым риском**, которые вынуждают компанию **достаточно корректно обосновывать их применение**, но их использование уже может вызвать определенные вопросы со стороны ФНС и правоохранительных органов:

1. дробление бизнеса;
2. привлечение сторонних организаций для оказания услуг (аутсорсинг и аутстаффинг);
3. перевод сотрудников на ИП и другие.

Начнем с самого первого и самого распространенного метода законной налоговой оптимизации, **применения льготных специальных налоговых режимов**, они могут применяться, если компания соответствует критериям, которые прописаны в НК РФ, но зачастую организации не соблюдают эти условия, но вполне успешно функционирует до момента налоговой проверки. Также предприниматели могут создавать искусственную видимость наличия права на применение этих режимов, но об этом чуть позже. Для каждого налогового режима установлены свои критерии их использования, которые не соотносимы с бухгалтерским учетом. Данный вид преференции позволяет предпринимателям снизить свою фискальную нагрузку на законных основаниях, самое главное отслеживать критерии применения режима, которые очень часто меняются, и соотносить их с масштабами своей организации, в таких ситуациях предприниматели находятся в шаге от незаконного способа[[45]](#footnote-45). Так, например, компания может находится на ЕНВД, хотя уже на протяжении долгого времени не соответствует требованиями для применения данного налогового режима, то есть она уже потеряла право на его применение, но тем не менее до налоговой проверки достаточно благополучно ведет свою коммерческую деятельность. Судебная практика показывает множество вариаций незаконного применения данного инструмента оптимизации. Более подробно арбитражную практику мы рассмотрим в третьей главе.

Второй законный инструмент оптимизации, это **пониженные налоговые ставки, каникулы**. Региональные власти вправе дополнительно снижать налоги на ЕНВД с 15% до 7,5% и на УСН (Д) с 6% до 1%, УСН (Д-Р) с 15% до 5%. В случае отсутствия установленной региональной ставки применяется максимальная ставка. В Санкт-Петербурге по УСН (Д) установлена ставка 6%, по УСН (Д-Р) 7%, ЕНВД 15%. Следовательно, местные органы власти могут регулировать фискальную нагрузку для некоторых категорий предпринимателей, имея определенную социально-экономическую цель, тем самым они создают максимально льготные условия налогообложения, почти с нулевой ставкой. Единственное, что требуется государству от предпринимателей, которые там зарегистрированы, - это создание рабочих мест и внесение страховых взносов за работников[[46]](#footnote-46).

Далее, я бы хотела рассмотреть такой метод оптимизации, как использование **налоговых каникул**. В 2015-2020 гг. впервые зарегистрированные индивидуальные предприниматели вправе непрерывно в течение двух налоговых периодов (максимум в течение двух лет) после регистрации осуществлять свою деятельность в рамках налоговых каникул, то есть, по нулевой налоговой ставке. Для этого необходимо соответствовать следующим условиям:

* быть впервые зарегистрированным в статусе ИП после вступления в действие регионального закона о налоговых каникулах;
* осуществлять деятельность, указанную в региональном законе о налоговых каникулах;
* выбрать налоговый режим ПСН или УСН;
* доход, получаемый по виду деятельности, который прописан в региональном законе, должен составлять не менее 70% от общей суммы дохода предпринимателя.

Условия применения налоговых каникул, которые действуют в Санкт-Петербурге для УСН: средняя численность сотрудников — не более 15 чел., осуществлять виды деятельности, предусмотренные законом от 10.06.2015 №329-62[[47]](#footnote-47). Для ПСН похожие условия: средняя численность наемных работников не должна превышает 15 человек, осуществлять виды предпринимательской деятельности в соответствии с Общероссийским классификатором видов экономической деятельности ОК 029-2014, которые прописаны в законе Санкт-Петербурга от 26.11.2015 №764-137[[48]](#footnote-48).

Льготные налоговые ставки для регионов могут эффективно повлиять не только на развитие малого предпринимательства в России, но и на активное функционирование регионального сектора. Например, организация может перерегистрировать свое «место прописки» и «переехать» в соседний субъект, где созданы более лояльные налоговые условия. Но необходимо обосновать смену местоположения, иначе можно оказаться в шаге от налогового мошенничества[[49]](#footnote-49).

При рассмотрении данных налоговых льгот можно порекомендовать руководству оперативно отслеживать законность их применения, чтобы не оказаться участником нелегальной схемы. С одной стороны, применение таких преференций носит минимальные налоговые риски, а с другой, недолжная осмотрительность может привести часть предприятий к налоговому мошенничеству. Поэтому планируя свою налоговую нагрузку, они должны осознавать эти последствия.

Третий метод законной налоговой оптимизации, это «**разработка грамотной учетной политики**, она является важным документальным инструментом предприятия. Для сравнения в налоговом законодательстве не существует специального документа, регулирующего правила формирования учетной политики в целях налогообложения, в отличие от бухгалтерского учета. Искусство ее формирования состоит в выборе оптимальных для данной организации способов учета, которые позволят на законном основании снизить фискальную нагрузку. Учетная политика является почти единственным законным документом организации, в котором она может отразить все особенности налогообложения, которые возникают в процессе ее хозяйственной деятельности. Прежде всего, те, по которым законодательство противоречиво прописывает нормы налогового права, а также по которым вообще не существует законодательно установленных правил. Таким образом, создается прямая зависимость между тем, какой способ бухгалтерского или налогового учета факта хозяйственной жизни организация выбирает, и тем, какие показатели она отражает в налоговой и бухгалтерской отчетности. При этом для проведения эффективной оптимизации выбранные способы должны обеспечивать минимально допустимую оценку доходов и налогооблагаемой прибыли. Например, применение в налоговом учете нелинейного метода начисления амортизации по основным средствам закономерно приведет к увеличению амортизационных сумм, которые предприниматель учтет в качестве расходов при формировании налоговой базы, снизив ее»[[50]](#footnote-50).

Но при создании своей учетной политики, организации следует внимательно отслеживать какие налоговые последствия могут иметь место при выборе конкретных способов бухгалтерского и налогового учета. Можно разработать достаточно дифференцированные способы оптимизации налогообложения, все зависит от целей предпринимателя, но его желание максимизировать свою прибыль может привести к уголовному делу. Так, например, неправильное определение амортизационной группы, и дальнейшее неправомерное списания амортизационного вычета, может оказаться основанием для налоговых санкций.

И, наконец, **четвертый метод законной оптимизации, открытие организации в офшоре, свободной экономической зоне**. Основной целью создания таких зон является привлечение инвестиций в регионы, находящиеся в этих зонах, также создание новых рабочих мест, развитие территорий. В свою очередь организации, которые стремятся минимизировать свои налоговые платежи, стараются интегрировать компанию в оффшорную зону, делают они это для разных целей:

* экспорта и импорта;
* для выплаты дивидендов;
* для владения торговыми марками или получения лицензионных выплат.

При этом необходимо сделать так, чтобы эта компания стала центром прибыли, то есть смогла обеспечить стекание доходов от деятельности компаний, расположенных в различных географических точках, в данную офшорную структуру. Такой механизм позволит облагать доходы налогоплательщика в низконалоговой (безналоговой) офшорной зоне и приведет к существенной экономии на налоговых платежах. Именно такой логикой руководствуются многие компании, которые разрабатывают и применяют различные схемы организации бизнес-процессов с использованием офшорных зон для уменьшения величины налоговой нагрузки. «Создавая особые экономические зоны, Россия получает возможность привлекать в страну дополнительные инвестиции для решения своих социальных задач, а российские хозяйствующие субъекты за счет налоговой экономии внутри страны будут иметь условия для экономического роста и повышения своей конкурентоспособности и финансовой значимости»[[51]](#footnote-51). Офшорные зоны в России: остров Русский (Приморский Край) и Октябрьский (Калининградская область). На основании федерального закона в России существуют особые экономические зоны четырёх типов:

1. Промышленно-производственные зоны или промышленные ОЭЗ.
2. Tехнико-внедренческие зоны или инновационные ОЭЗ.
3. Портовые зоны.
4. Туристско-рекреационные зоны или туристические ОЭЗ[[52]](#footnote-52).

Организация, которая ведет определенные виды деятельности и подходит под критерии, которые описывают зону с льготным налогообложением, может существенно снизить свою налоговую нагрузку. Но малый бизнес в большинстве своем занимается торговлей, а этот вид деятельности не включен в закрытый список, поэтому применения данных льгот усложняется особым порядком включения в эту зону. Риски могут возникнуть при применении зарубежных оффшоров: налоговые органы руководствуются правилами налогового резидентства организаций и контролируемых иностранных компаниях, а также задействуют международные инструменты обмена информацией, чтобы определить окончательного получателя необоснованной налоговой выгоды. Налоговые санкции будут в виде доначисления налогов, пени, штрафы, а также привлечение к уголовной ответственности руководителей по ст. 199 УК РФ.

Следующее, что мы рассмотрим, это вторая группа инструментов законной налоговой оптимизации, которые компании применяют, **но их налоговые риски использования уже выше предыдущих.** Изначально предприниматель ставит деловую цель: максимально снизить свои налоговые платежи, однако зачастую они перестают замечать, что в один момент они не соблюдают закон и оказываются на грани налогового мошенничества.

Первый метод в этой группе является самым распространённым среди предпринимателей - дробление бизнеса. Разделение компании на несколько более мелких хозяйствующих субъектов, например, можно отдельно выделять: производство, опт, розницу и другие бизнес-направления (на системе УСН и ЕНВД). Сейчас очень распространен аутсорсинг, на который переводят бухгалтерию, маркетинг и др. Самое главное в этом методе оптимизации, чтобы он имел обоснованную экономическую цель, тогда это не вызовет вопросы у налоговых органов.

Второй метод оптимизации, **привлечение сторонних организаций для оказания услуг**. Цель данного инструмента: сокращение страховых взносов, которые должны быть оплачены за работников, а также расходов по заработной плате на содержание постоянного штата сотрудников. Выгода аутсорсинга будет заключаться в том, что на законных основаниях сможете отнести на налоговые расходы суммы за оказанные услуги. Но есть особенность, например, если менеджер по подбору персонала не смог найти подходящего рабочего, а денежные средства за услугу заплачены, их нельзя включить в сумму расходов, так как услуга не оказана. Также работодатель в случае пользования услугами сторонних организаций может совершенно законно не начислять на эти суммы зарплату и не платить с нее налоги. Аутстаффинг- это привлечение сотрудников из сторонней организации, заказчик оплачивает услуги, оказанные ему по договору возмездного оказания услуг. Однако, очень часто предприниматель фальсифицирует документы и предоставляет в налоговую инспекцию сведения, что услуга была оказана и он заплатил за нее денежные средства, однако, по факту оказывается, что нет. Очень сложно обосновать экономическую эффективность и целесообразность предоставляемых услуг для компании, а также пояснить необходимость несения больших затрат на них, результат которых нельзя объективно обнаружить, то есть произвести оценку и поставить на баланс. Если налогоплательщик грамотно это не обоснует, тогда это за собой может повлечь определенные налоговые санкции[[53]](#footnote-53).

Третий метод оптимизации, **перевод сотрудников в статус индивидуального предпринимателя**, посредством увольнения и заключения с ними договора подряда или оказания услуг. Данный способ помогает оставаться на УСН, если количество сотрудников в штате находится на пограничном значении. Еще одно преимущество, предприниматель не уплачивает страховые взносы за таких сотрудников. Взамен налогов, отчисляемых с доходов, то есть с заработной платы они будут платить 6% с оборота. Несмотря на то что ИП должны выплачивать обязательные взносы в фонд пенсионного страхования (29 354 руб. в 2019 году), в фонд медицинского страхования (6 884 руб. в 2019 году) и 1% от выручки (если она больше 300 тыс. руб. за расчетный период), экономия все равно выходит существенная, так как можно включить взносы в расходы в полной сумме, тем самым уменьшая налоговую базу[[54]](#footnote-54).

Опасность данного метода налоговой оптимизации состоит в различии трудового и гражданско-правового договора. Согласно трудовому контракту должен осуществляться процесс выполнения работы. Например, он включает в себя, обязанность ходить на работу. В то время как, по договору оказания услуг ИП должен предоставить итог проделанной работы. Индивидуальный предприниматель, например, может оказывать бухгалтерские, юридические услуги и другие, и это станет предметом договора. Важен результат, а не факт присутствия сотрудника на работе, выполняет ли он работу самостоятельно или привлекает дополнительных людей. Но об этом очень часто организации забывают и этого достаточно, чтобы переквалифицировать гражданские договоры в трудовые и доначислить налоги в связи с неправомерностью включения расходов в налоговую базу. Важно в данном способе надлежащим образом оформить все необходимые документы, и тогда ваш бизнес не будет заподозрен в использовании каких-либо схем ухода от налогообложения.

Применимы также и другие методы оптимизации налогообложения, которые используются при ОСН, например, создание резервов по сомнительным долгам, по гарантийному ремонту и обслуживанию, на оплату отпусков и т.д.; использовании амортизационной премии; инвестиционного вычета, но они не являются специальным объектом исследования данной выпускной квалификационной работы.

Подводя итог всему вышесказанному, хочется отметить, что налогоплательщику необходимо грамотно и аргументировано обосновать свой выбор в пользу того или иного инструмента налоговой оптимизации, а также предусмотреть все возможные последствия, которые могут возникнуть в случае его применения, удостоверится в правильности принимаемого решения. Опыт показывает, что от метода налоговой оптимизации, будет напрямую зависеть ваша будущая прибыль[[55]](#footnote-55). Также я хочу обозначить, что мы осветили основной перечень самых распространенных способов налоговой оптимизации, при правильном применении которых компании несут минимальные налоговые риски. Перечисленные способы являются довольно эффективными инструментами в грамотном формировании налогового учета, и позволяют уменьшить налоговую нагрузку на субъект. Вследствие этого мы можем сделать вывод, что налоговая оптимизация необходима каждому предприятию, так как она позволяет высвободить дополнительные денежные средства, которые будут в дальнейшем использованы в операционной деятельности фирмы, что, в свою очередь способствует увеличению финансового результата.

Итак, главная проблема, которая может возникнуть при их применении, это дороговизна, а как известно, малые предприятия не обладают значительными финансовыми ресурсами. Также они требуют специальных знаний, поэтому зачастую организации обращаются за профессиональной помощью в компании, которые специализируются на оказании услуг по оптимизации налоговой нагрузки. Преимущества применения данных методов, отсутствие рисков, то есть когда придут представители ФНС с налоговой проверкой, они вряд ли смогут выявить у вас нарушения налогового законодательства, если инструменты, конечно, были применены корректно. Также я хочу отметить, что главное преимущество использования законных инструментов налоговой оптимизации, их высокая эффективность в долгосрочной перспективе, но зачастую предприниматели используют агрессивную налоговую политику. Здесь необходимо осознавать, что возникшая экономия, которая достигается применением незаконных методов или полулегальных схем налогообложения, является мнимой, так как с большой вероятностью возникнет отложенный платеж, а также последующие налоговые санкции, которые необходимо будет заплатить после проведенной налоговой проверки. Поэтому далее мы рассмотрим, что согласно законодательству, признается необоснованной налоговой выгодой и какие критерии способствуют ее освидетельствованию, а также осветим методы формальной и незаконной налоговой оптимизации.

# 2.3 Формальная налоговая оптимизация и необоснованная налоговая выгода

В современных условиях ведения бизнеса способы налоговой оптимизации часто могут не соответствовать принципу эффективности налогообложения: фискальная нагрузка не должна оказывать прямого влияния на принятие предпринимательских решений, а если оказывает, то это воздействие должно быть минимальным. Но, к сожалению, очень часто можно увидеть обратное: когда налогоплательщик пытается «подстроить» виды и формы своей деятельности под определенный порядок уплаты налогов и критерии налоговых режимов с целью достижения минимизации фискальной нагрузки, именно такая оптимизация называется формальной.

Часто ее определяют, как полулегальная, данный термин нельзя признать удачным, поскольку его формулировка напрямую связана с нарушением закона, а это не всегда так. Нелегальными методами являются использование подложных документов, фальсификация бухгалтерской отчетности, использование фирм- «однодневок» и т.п., что является уголовным преступлением. В то время как для многих предприятий законными методами снижения налоговой нагрузки являются: построение структуры предпринимательской деятельности и оформление хозяйственных операций с учетом положений российского налогового законодательства, налоговых законов иностранных государств и норм. Именно применяя ее налогоплательщик часто фиктивно следует законам, без экономически обоснованных доказательств. Это и есть формальная оптимизация, она внимательно отслеживается налоговыми органами, и в случае обнаружения пресекается.

Налогоплательщику следует четко осознавать границу применения такой оптимизации, так как первоначальная цель: законное уменьшение налоговых платежей зачастую приводит к избеганию от налогообложения, а также ему необходимо обратить внимание на процедуры установления деловой цели оптимизации, то есть выявление необоснованной налоговой выгоды[[56]](#footnote-56). Но зачастую желание налогоплательщика уменьшить налоговые обязательства вследствие снижения налоговой базы может изменить текущую деятельность предприятия, а также противоречить целям финансового менеджмента, тем самым привлечь излишнюю заинтересованность со стороны контролирующих налоговых органов. Но нередко получается так, что соблюдение закона с формальной стороны, то есть применения методов, которые не запрещены законодательством, приводит к ущербу фискальных интересов государства.

В случае применения такого вида оптимизации может возникнуть необоснованная налоговая выгода. Это использование незаконных способов или совершение экономически неоправданных действий с целью снижения налоговых платежей.

Согласно п. 5 Постановления № 53[[57]](#footnote-57) «о необоснованности налоговой выгоды могут свидетельствовать подтвержденные доказательствами доводы налогового органа о наличии следующих обстоятельств:

* невозможность реального осуществления налогоплательщиком указанных операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема нахождения материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг;
* отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств;
* учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды, если для данного вида деятельности также требуются совершение и учет иных хозяйственных операций;
* совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета»[[58]](#footnote-58).

Еще одним доказательством налогового органа может являться то, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности, и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом.

Но 19.08.2017 года вступил в силу ФЗ №163, который был принят, чтобы прояснить пробел в законодательной базе[[59]](#footnote-59). Также в НК РФ введена ст. 54.1, в которой указаны основные понятия. В письме ФНС говорится, что «статья 54.1 НК направлена на предотвращение использования агрессивных механизмов налоговой оптимизации, новый подход к проблеме злоупотребления налогоплательщиком своими правами, учитывающий основные аспекты сформированной судебной практики»[[60]](#footnote-60). Базой для внесения поправок стали ключевые понятия постановления №53. Сейчас налогоплательщик может уменьшить налоговую базу или сумму налога по принятым правилам, если выполнены все условия:

1. компания корректно отразила сведения о ФХЖ в налоговом и бухгалтерском учете, а также в налоговой отчетности правильно указала объект налогообложения;
2. операция или сделка осуществлена с экономической обоснованной целью, а не с неуплатой налога, его зачета или возврата;
3. партнер, контрагент, или лицо, которым передано обязательство по сделке или операции, исполнили его.

Однако, эти поправки в НК РФ были прописаны достаточно общими словами, без описания конкретных налоговых схем, поэтому они не могут помочь разобраться со спорными ситуациями при уплате налогов, что позволяет манипулировать своим налоговым учетом. Но хочется отметить, что в последнее время наблюдается положительная тенденция по сокращению налоговых споров благодаря тому, что разработана единая правоприменительная позиция при рассмотрении жалоб, а также при проведении налоговых проверок учитывается судебная практика, но подробнее данный вопрос будет освещен в третьей главе.

Итак, следующее, что мы рассмотрим, это наиболее распространённые примеры такой оптимизации:

1. искусственное дробление бизнеса при помощи специальных налоговых режимов (этот метод мы рассматривали выше, но в данном аспекте он имеет совершенно другую цель);
2. увеличение оборотных средств через займы;
3. оформление предоплаты займом, чтобы не платить НДС с аванса;
4. применение ускоренного метода амортизации имущества при ОСН.

Начнем с самого известного формального метода налоговой оптимизации, **дробление бизнеса**. С одной стороны, противозаконности в данном инструменте нет, о чем мы рассказали ранее, но с другой стороны при неосмотрительности руководства, это может вызвать вопросы со стороны ФНС. Главная несправедливость, которая возникает при такой оптимизации, это какую цель преследует налогоплательщик, так как порой у руководителей не было никакого умысла перейти норму закона, но они тоже попадают под налоговую проверку и последующее наказание. Такие добросовестные плательщики утратили по каким-то причинам право на специальный налоговый режим (например, увеличился масштаб организации), и руководство видит одним из вариантов, разделить свой бизнес на несколько небольших фирм (рациональное структурирование бизнеса), например, по направлениям деятельности, но здесь важно соблюсти все условия (чтобы не возникало искусственности и взаимозависимости), чтобы в дальнейшем налоговая инспекция не смогла доказать эту схему как необоснованную налоговую выгоду[[61]](#footnote-61).

В некоторых случаях судебные органы встают на сторону налоговиков и отказывают организациям в отмене решений по проверкам, в других – наоборот, поддерживают компании, и решения о доначислениях отменяются за необоснованностью. Но каждый случай разный, все зависит от обстоятельств, которые имеют место в каждом конкретном деле.

Таблица 2.1 Признаки законного и незаконного дробления бизнеса.

|  |  |
| --- | --- |
| Признаки законного дробления бизнеса | Признаки незаконного дробления |
| **Самостоятельность компаний**Каждая организация (ИП), включенная в группу, самостоятельно осуществляет деятельность, а именно:-совершает от своего имени финансовые и хозяйственные операции (заключает договоры и рассчитывается по ним);-имеет на балансе основные средства;-существует отдельный счет в банке;-ведет отдельный бухгалтерский учет;-уплачивает налоги и предоставляет декларации;-имеет свой штат сотрудников и выплачивает им зарплату;-арендует имущество;- несет хозяйственные расходы;- хранит первичные документы у себя;- нет признаков того, что действия компании осуществляются не под принятием решений ее руководителей и собственников, а происходят по указаниям руководства другой организации, включенной в схему дробления бизнеса. | **Полная взаимозависимость участников схемы**Все организации (ИП), кроме одной, лишены самостоятельности и являются «техническими» компаниями, так как:-осуществляют один и тот же вид деятельности;- у них отсутствуют собственные основные и оборотные средства, а также кадровые ресурсы;-используют офис, склад, у которых одинаковый юридический адрес, сайт, вывеску, контакты, банки, расчетные счета, ККТ, терминалы и т.п.;-между участниками схемы формально перераспределен персонал без изменения его должностных обязанностей;-организации несут хозяйственные и другие расходы друг за друга;- интересы участников схемы во взаимоотношениях с госорганами и иными контрагентами (не входящими в схему дробления бизнеса) представляют одни и те же лица;-численность персонала, занимаемая площадь и размер получаемого дохода, близки к предельным значениям, ограничивающим право на применение спецрежимов;-компании (ИП) созданы в течение небольшого промежутка времени непосредственно перед расширением производственных мощностей и/или увеличением численности персонала; |

*Продолжение таблицы 2.1*

|  |  |
| --- | --- |
|  | -фактическое управление деятельностью участников схемы осуществляется одними лицами |
| **Реальность сделок**Сделки, осуществляемые организацией, являются реальными. Налоговой инспекцией это не оспаривается и не ставится под сомнение, она не приводит доказательств того, что сделки фиктивны. | **Нереальность осуществления сделки**Сделки не могли быть осуществлены в указанное время и месте, также производственные мощности компании не позволяют это осуществить и т.д. |
| **Экономическая причина дробления**Структурирование бизнеса на группу компаний обусловлено разумными экономическими причинами, то есть имеет деловую цель. Например, разделение видов деятельности, увеличение торговых точек, расширение сети поставщиков, снижение хозяйственных издержек и т.д. Еще лучше, если она уже достигнута или достигается. | **Единственная причина – снижение налогов**Единственная достигнутая цель применения схемы дробления бизнеса – это уменьшение уплачиваемых всей группой компаний налогов, что выглядит подозрительно при расширении в целом всей деятельности. |

*Источник:* составлено автором

ФНС, заподозрив организацию в налоговом мошенничестве, сделает все возможное, чтобы доказать преднамеренность налогоплательщика в действиях по дроблению бизнеса. Они могут исследовать территорию и помещения, проводить опросы сотрудников, анализировать движение денежных средств на расчетных счетах и т.п. Так, инспектора всячески пытаются установить лицо, которому подчиняются управляющие подразделениям. Итак, можно выделить следующие последствия применения данного вида оптимизации: доначисление налоговых платежей, штрафы и пени, в случае несогласия налогоплательщика дело дойдет до суда. Снизить риски можно с помощью следующих действий: хранить всю первичную документацию в архивах, которая подтверждает наличие реальных договоров, выгодных и приносящих доход в организацию. Самое главное, налогоплательщику необходимо документально обосновать необходимость ведения самостоятельного бизнеса и взаимовыгодность партнерских отношений[[62]](#footnote-62).

В настоящий момент применение данного вида оптимизации является достаточно распространенным среди организаций. Но важно вовремя определить налоговые риски и оценить не носит ли разделение деятельности между участниками формального характера, исходя из условий ведения бизнеса. Чтобы это выяснить, необходимо обратиться к рассмотрению арбитражной практики, несмотря на то что она имеет неоднозначный характер. Сейчас организациям не во всех ситуациях, но зачастую удается доказать в суде, что они не злоупотребляли своими правами, а разделение их деятельности имело экономическую цель. Далее в третьей главе мы проведем эмпирический анализ арбитражной практики, касающейся этого вида оптимизации.

Второй опасной схемой налоговой оптимизации является **увеличение оборотных средств через займы**, которая тоже может носить формальный характер. Этот метод достаточно простой: денежные средства вкладываются в компанию в качестве займов физических лиц. Таким образом, организация оформляет поддельные договора на получение денежных средств от своих же учредителей или руководства. По факту никакие финансовые вложения не осуществляются, компания просто легализует деньги, которые не были отражены в бухгалтерском и налоговом учете. В данном случае заемный капитал не будет является доходом, а также не будет включаться в налоговую базу по налогу на прибыль. К тому же платежи или проценты за пользование заемными средствами можно отнести к расходам. Также можно принять к вычету НДС по товарам, приобретенным за счет заемных средств. Эта схема применяется компаниями при нехватке денежных ресурсов или при необходимости быстро увеличить объем оборотных средств. Она является достаточно выгодной, чем внесение денег или кредит.

В случае налоговой проверки инспекторы выявят нарушение: материальная выгода организации при безвозмездном займе; проценты за пользование займом, которые предусматривались договором, но фактически не выплачивались. Поэтому организации следует в договоре прописать либо «символические» проценты, либо не прописывать вовсе. Таким образом, компании важно при заключении такого договора внимательно отслеживать соблюдение всех условий: начисление процентов, срок возврата, целевое использование. Если нет возможности вернуть деньги в срок, заключить дополнительное соглашение о его продлении (закон не ограничивает количество пролонгаций договора займа). Иначе ее ждут налоговые санкции[[63]](#footnote-63).

Третий вариант налоговой оптимизации: **стороны не указывают аванс в контракте, а заключают договор займа.** Это позволяет платить НДС только в момент отгрузки, а не с предоплаты. Доказать использование схемы с займом ФНС сможет только с помощью свидетельских показаний, что не всегда удается.

Четвертый вариант формальной налоговой оптимизации: **применение ускоренного метода амортизации имущества при общей системе налогообложения и последующий переход на упрощенный режим налогообложения**, следовательно, в перспективе предприниматель может не платить налог на имущество.

С каждым годом еще больше предприятий стремятся минимизировать свою фискальную нагрузку, зачастую это искусственное соответствие этой схеме. Поэтому вполне закономерным является тот факт, что законодательная база каждый раз меняется и становится прописана более корректными и однозначными формулировками, по крайней мере законодательные органы каждый раз, делая поправки, считают, что можно очевидно интерпретировать закон.

Также Министерство финансов высказало свою точку зрения на формальную налоговую оптимизацию: «Оптимизация налоговых льгот также представляет особую важность, учитывая тот факт, что в отличие от прямых бюджетных расходов контроль, учет и оценка эффективности налоговых льгот и преференций (или налоговых расходов) пока не формализованы, что создает предпосылки для уменьшения прозрачности бюджетной и налоговой политики, и снижения эффективности государственной экономической политики в целом. В этом году уже проделана работа по инвентаризации и систематизации в едином документе всех льгот и освобождений, выделение в их структуре налоговых и неналоговых расходов, оценке их объема за исторический и прогнозный периоды и разнесению таких налоговых расходов по отдельным госпрограммам»[[64]](#footnote-64).

В заключение, хочется отметить, что применение любых инструментов оптимизации налогового бремени может вызвать определенные вопросы у ФНС, решение которых зачастую доходит до суда, так как фискальные органы и налогоплательщики по-разному объясняют цель их применения. Поэтому на мой взгляд, в сложившихся условиях должны быть нормативно закреплены инструменты противодействия злоупотреблению налоговой оптимизации в целях нелегальной минимизации налогообложения. В настоящее время в связи с недоработками и противоречиями нормативных актов, которыми налогоплательщик пользуется, интерпретируя ту или иную ситуацию в свою пользу, возникает формальная налоговая оптимизация. Но статистика последних лет, показывает, что осуществление жесткого контроля за коммерческой деятельностью организациями со стороны ФНС усложняют налогоплательщику применение нелегальных методов. Вследствие этого с каждым годом снижается вероятность их использования. Но если он все-таки их применил, и при налоговой проверки инспекторы докажут необоснованную налоговую выгоду и незаконность использования данных схем, то самым худшим исходом событий может являться уголовная ответственность за совершенное правонарушение, о чем пойдет речь в следующем пункте.

# 2.4 Незаконная налоговая оптимизация

Незаконная налоговая оптимизация возникает, когда налогоплательщик ищет возможности избежать налогообложение дифференцированными путями, то есть все его действия направлены на снижение налогового бремени и достижение этой цели совершенно не оправдано с точки зрения ведения бизнеса. Например, отсутствием государственной регистрации или предоставление заведомо ложной информации о деятельности предприятия (скрывает деятельность полностью или частично путем неотражения операций в учете), то есть компания существует на рынке нелегально. За данные правонарушения законодательство предусмотрело различные виды ответственности: административная, финансовая (штрафы в размере 40 % от неуплаченной суммы налога, но не менее 30 000 рублей согласно ст.129.3 НК РФ) уголовная (ст. 198, 199 УК РФ). Она наступает вследствие непонимания налогоплательщиками норм НК РФ, так как существует большое количество противоречий, постоянные корректировки к налоговому законодательству и как следствие получение чаще всего умышленной необоснованной налоговой выгоды. Также хочется отметить, что при выборе такой оптимизации субъект, может быть, не осознает все возможные последствия, которые понесет, а в частности, штрафы, которые заплатит, и они не включаются в расходы предприятия, а уплачиваются за счет чистой прибыли. Задача налоговых органов выявлять такие незаконные схемы и совместно с органами внутренних дел пресекать их использование.

Отличие от формальной налоговой оптимизации состоит именно в том, что при формальной субъект регистрирует свою деятельность и в том, что незаконные методы осуществляются сознательно, и налогоплательщик с высокой долей вероятности знает, какие риски его ждут[[65]](#footnote-65). Как не парадоксально, но наиболее экономичный способ снижения фискальной нагрузки, это не платить налоги совсем, но, безусловно, он является незаконным и самым опасным из всех которые мы перечислили ранее.

Инструменты такой оптимизации достаточно дифференцированы, я бы хотела остановиться на основных.

1. использование в своей деятельности сомнительных контрагентов (фирм- «однодневок»);
2. обналичивание денежных средств через фирмы- «однодневки»;
3. выплата заработной платы в «конвертах» и т.п.

Цель данных видов одна: снижение налоговой базы по НДС и по налогу на прибыль. Для оценки эффективности противозаконных методов снижения налогов следует сравнить сумму экономии и сумму возможных штрафных санкций[[66]](#footnote-66). Выявление таких нелегальных методов происходит посредством налоговых проверок, и в случае обнаружения каких-то фактов, свидетельствующих о применении незаконной схемы, проводятся контрольные мероприятия, в рамках которых раскрывается вся схема целиком, выявляется выгодоприобретатель, в чьих интересах схема создавалась.

Первый метод оптимизации налоговой нагрузки является **еще одним из вариантов дробления бизнеса**, к сожалению, уже нелегальным. С помощью создания производственной цепочки из фирм-однодневок предприниматели выводят доходы, уменьшая НДС. Например, с помощью поддельных накладных на покупку товаров (работ или услуг) по цене выше рыночной у фирм-однодневок. На самом деле такие сделки не осуществляются, но компания может включить в расходы потраченные деньги и в дальнейшем получить налоговые вычеты. Также другим примером является то, что организация на деле самостоятельно производит товары или услуги, но предъявляет НДС к вычету. Обычно такие «технические» компании документально оформляются на посторонних лиц, не имеющих отношения к головной организации, поэтому конечного бенефициара найти будет крайне сложно.

С целью доказать взаимозависимость такой фирмы поставщику или покупателю, ФНС будет проводить налоговую проверку. Они могут выявить эти связи с помощью следующих мероприятий:

1. опрос руководителей, лиц, ответственных за принятие товаров (работ, услуг), а также бухгалтеров и контрагентов об обстоятельствах заключения и исполнения договора;
2. запрос первичной документации, возможно подтверждающей сомнительные финансовые и хозяйственные операции, в частности носящая неформальный характер (заявки, протоколы совещаний, складские книги, журналы въезда/выезда, выдачи пропусков и т.п.);
3. анализ документов и сопоставление данных с целью поиска несоответствия (в договоре (либо приложениях) количество товара может быть указано в штуках, тогда как в счетах-фактурах и товарных накладных – в тоннах). Также сверяется идентичность первичных бухгалтерских документов, при необходимости могут провести почерковедческую экспертизу;
4. если будет выявлен факт установления контрагентов, входящих в группу риска (фирмы-однодневки, аффилированные организации), то проводится комплекс мероприятий, направленных на обнаружение связи указанных организаций с должностными лицами организации-налогоплательщика:
5. проводят обыски помещений, чтобы найти печати фирмы-однодневки, бланков аффилированных организаций, флешнакопителей, серверов и т.д.;
6. выявляют факты того, что контрагент не мог самостоятельно выполнить сделку (поставить товар) и обнаруживают производителя товара (реального поставщика или подрядчика услуг): имелось ли складское помещение, анализируется движение товара, как фактическое, так и отражение его в бухгалтерском учете;
7. для производителей товара анализируют объемы поставок и реальные мощности производства.

Анализ научной и практической литературы позволил выявить факторы, которые помогут налогоплательщику в случае предъявления претензий подтвердить экономическую цель совершаемых хозяйственных операций, а также целесообразность сотрудничества с тем или иным контрагентом и доказать свою добропорядочность[[67]](#footnote-67):

1. показать связь сделки с доходами, получаемыми организацией или с попыткой их получить (например, расходы осуществлены для привлечения потенциальных клиентов);
2. необходимо предоставить информацию, как она выбирала данного поставщика и проверяла на его благонадежность (можно сделать с помощью сервисов на сайте ФНС). Обратная сторона, не всегда малое предприятие контактирует с контрагентом на прямую, поэтому проверить ее не всегда имеется возможным;
3. продемонстрировать деловую переписку и рассказать, где и в каком формате проходили встречи с представителями контрагента, подтвердив это документами.

Если компания сможет доказать, что проверяла своего контрагента и ничто не заставило усомниться в его действиях, то вряд ли ФНС сможет доказать обратное, так как была проявлена должная осмотрительность и осторожность. Поэтому следующим шагом в выявление схемы будет назначение встречных проверок уже для контрагентов с целью обнаружения вероятных несоответствий информации и раскрытия правонарушений. Но в последнее время организации, которые применяют данную схему, научились подтверждать входной НДС при налоговых проверках сдачей минимальной отчетности за своих мнимых контрагентов. Последствия применения такой схемы и выявление ее налоговиками следующие: доначисление НДС и налога на прибыль, пени, штрафы, привлечение к уголовной ответственности руководителей по ст. 199 УК РФ (наказание – до 6 лет лишения свободы). Но если суд сочтет, что предприятие попало в такую ситуацию случайно и будет установлена ответственность третьих лиц, то никаких налоговых последствий для данной фирмы не будет.

Второй незаконный вариант налоговой оптимизации, **обналичивание денежных средств через фирмы- «однодневки».** «Востребованность данной схемы заключается в том, что индивидуальный предприниматель или «техническая» фирма может свободно и в любое время выводить из бизнеса заработанные средства, в отличии от ООО. Однако такой вывод средств, это своеобразная плата за риск, так как в случае наступления ответственности, ИП отвечает по обязательствам всем своим имуществом. В ООО руководитель может получить часть прибыли в виде дивидендов, а сделать это он может не чаще одного раза в квартал и при соблюдении ряда условий, кроме того, получив дивиденды, собственник бизнеса должен ещё заплатить с них налог (13%)»[[68]](#footnote-68). В связи с чем актуальность «обнала» через другие компании в разы повышается.

Такая оптимизация маскируется под фиктивную сделку, безналичные средства затем переводятся в наличные и возвращаются инициатору сделки. Процедура ее осуществления: с посредником заключается договор на оказание услуг или оплату товаров, далее перечисляются деньги и оформляются фиктивные документы, которые подтверждают, что услуги были оказаны или товары поступили. Далее эти денежные средства, за вычетом комиссии посреднику, возвращаются собственнику, но как физическому лицу. Так, с помощью данного метода, предприятие уходит от налоговых платежей с зарплаты и распределения прибыли, и получает неучтенные наличные, которые обычно используются для выплат «черной» зарплаты работникам, а также на взятки чиновникам, «откаты» представителям крупных клиентов за выгодные заказы и т. д.

Данный метод несет очень высокие риски. Инспекция ФНС при проверке таких сделок скорее всего усомниться в их реальности. Если доказать обоснованность расходов не получится, то и налоговые вычеты получить не удастся, а налог на добавленную стоимость и налог на прибыль будет доначислен. Чтобы снизить налоговые риски при применении подобной налоговой оптимизации и не сочли ее мошеннической схемой, нужно стараться подтвердить обоснованность и действительность сделок. Лица, на которых оформляются фирмы, также должны быть реальными и при необходимости дать нужные показания.

Третий метод незаконной налоговой оптимизации **выплата заработной платы в «конвертах»**, то есть неофициально. Такой вариант вознаграждения приемлем и для большей части работодателей и работников. Причина его возникновения- высокие налоговые платежи за выплаченную заработную плату (НДФЛ), обязательные страховые взносы (30% от вознаграждения). Так, государство породило причины скрывать реальные гонорары работникам. Выявить данную налоговую махинацию ФНС могут такими же методами и ввести налоговые санкции.

Основным преимуществом нелегальных методов оптимизации является их доступность и дешевизна. Но наряду с этим существуют и недостатки: высокие налоговые риски, большая вероятность выявления схемы фискальными органами власти. Вследствие чего, предприятие понесет убыток, а также наказание в виде уголовного дела. ФНС сейчас более углубленно проводят проверки, обладая всей необходимой информацией через электронный документооборот, они прорабатывают материалы и находят проблемы, гораздо быстрее и в большем объеме, чем прежде, связано это в первую очередь с цифровизацией экономики. Поэтому сейчас многие схемы сейчас опасные, которые прежде не предвещали никаких негативных последствий и работали. Так, например, наличие подтверждающей документации о том, что предприниматель проявил должную осмотрительность, и заранее подготовленные показания сотрудников теперь не являются аргументом. С каждым годом спектр применения различных незаконных схем сужается, в связи с этим бизнесу необходимо постоянно адаптироваться к новым правилам и законодательной базе и быть более аккуратным.

Но почему же налогоплательщик пытается прибегнуть к таким схемам. Согласно многим исследованиям, существуют моральные и социальные факторы, которые влияют на решение налогоплательщика на уход от налогов. Чтобы понять, как бороться с неуплатой налогов, важно разобраться, что лежит в основе факторов, которые побуждают на сокрытие своей деятельности. Можно выявить следующие проблемы:

1. высокие налоговые ставки;
2. ухудшение финансового положения хозяйствующих субъектов;
3. недоработки в налоговом законодательстве и налоговой политике (необходимо совершенствование налогового администрирования);
4. произвольное распределение налогового бремени (необходимо сформировать другую модель общества по отношению к налогообложению. Учитывать интересы налогоплательщиков и государственного аппарата в процессе формирования налоговой нагрузки)[[69]](#footnote-69).

Таким образом, применение незаконных налоговых схем будут сокращаться в том случае, если государство будет проводить эффективную политику в отрасли налогового администрирования. Анализируя взаимодействие налогоплательщиков, фискальную нагрузку, социальную среду и экономическое развитие страны, необходимо стремиться создать комплексную оценку и разработать ряд мероприятий, которые помогут решить данную актуальную проблему.

Уклонение от уплаты налогов имеет множество негативных последствий, как для экономики страны, так и для государства в целом. Например, государственный бюджет недополучает причитающиеся ему средства, поэтому ему приходиться ограничивать реализацию некоторых государственных программ, не выплачивать заработную плату работникам бюджетной сферы и т. д. Поэтому основной целью государство ставить активную борьбу с применением незаконных налоговых схем. Оно вносит постоянные поправки в законодательство, тем самым ужесточая наказания недобросовестным налогоплательщикам, которые будут зависеть от тяжести совершенного налогоплательщиком деяния. Минфин, ФНС и Следственный комитет выпустили совместное письмо о том, как в ходе налоговых проверок установить умысел должностных лиц, направленный на неуплату налогов[[70]](#footnote-70). Так, для налоговых инспекторов появилась подробнейшая инструкция по выявлению и доказыванию схем ухода от налогов. Так, можно сказать, что уклонение от уплаты налогов — это, безусловно, актуальная проблема для государства. Однако полностью решить эту проблему вообще крайне сложно, если вообще возможно. Но существуют способы, которые помогут минимизировать негативные последствия данной проблемы. Для этого необходимо грамотно внедрять в профессиональную сферу профильную информацию, подкреплённую управленческими решениями, которая будет являться сдерживающим фактором для любой организации, а также широко применять меры экономического стимулирующего характера. Необходимо распространить в обществе определённую налоговую дисциплину и шире – налоговую культуру, которая будет препятствовать желанию к такой деятельности.

Если обратиться к международной практике применения налогового законодательства, с помощью каких мер они осуществляют борьбу с незаконной минимизацией налогообложения. То мы можем увидеть, что «все большую популярность набирает использование общих норм, направленных на предотвращение неправомерной минимизации налогообложения, в частности от уплаты НДС, известные как General Anti-Avoidance Rule (GAAR). Кроме, общих правил (GAAR), существуют и специальные правила Specific Anti-Avoidance Rules (SAAR). Значимым элементом правил GAAR выступает бремя доказывания недобросовестности используемых налогоплательщиками НДС схем. В данном вопросе единый подход отсутствует, и государства выбирают собственный вариант, утверждая его на законодательном уровне. Специальные методы SAAR в части борьбы с уклонением от уплаты НДС направлены на рассмотрение конкретных видов вопросов или сделок. В их числе — правило трансфертного ценообразования, правило «тонкой капитализации», т.е. недостаточного образования добавочного капитала по вычету процентов, правило контролируемой иностранной компании и многие другие. Инструментарий GAAR и SAAR в той или иной степени закреплен в налоговом законодательстве большинства стран мира»[[71]](#footnote-71).

Подводя итог всему вышесказанному, организациям всегда можно найти законный способ снижения своей фискальной нагрузки, необходимо только грамотно подойти к этому вопросу и определить оптимальную стратегию. В настоящее время незаконная налоговая оптимизация очень жестко контролируется государственными органами власти и ее применение организациям вряд ли принесет долгосрочную перспективу существования.

Любая компания на постоянной основе занимается налоговой оптимизацией, осуществляя оптимальный выбор наиболее удобной и экономичной организации бухгалтерского и налогового учета. Законная налоговая оптимизация-это необходимая процедура для предприятия, она несет минимальные налоговые риски, по сравнению с другими. При этом зачастую у компании возникает желание максимально сократить налоговые платежи, и они могут оказаться в рамках незаконных и высокорискованных методах, следуя двумя путями: применяя формальную и незаконную оптимизацию. Первый путь: когда сама хозяйственная операция отражается, теневого бизнеса нет, и эта операция проведена законно, однако ее проведение важно экономически обосновать (для добросовестных налогоплательщиков рисков почти нет), но обратная ее сторона, когда компания пытается представить ее в видоизмененном формате, для того чтобы формально соответствовать критериям. Второй путь: нелегальная налоговая оптимизация, когда деятельность компании полностью или частично скрывается. Она заключает договора с сомнительными контрагентами, не уплачивает налоговые платежи, не подает налоговые декларации и т.д. Риски данного метода крайне высокие, поэтому если налогоплательщик рассчитывает продолжать свою деятельность в перспективе, то такой вариант его не должен привлекать. Формальная оптимизация находится на грани легальности, если ее правильно применить и экономически грамотно обосновать, то вопросов со стороны ФНС не возникнет. В заключение, хочется сказать, что в любом рациональном налоговом планировании субъект должен предпочесть налоговую оптимизацию с минимальными налоговыми рисками, то есть законную.

# Глава 3 Эмпирический анализ практики налоговой оптимизации субъектов малого бизнеса

Нередко применяемые методы оптимизации могут быть однозначно интерпретированы с точки зрения экономической обоснованности, правового аспекта, в этом случае возникает спор между налогоплательщиком и ФНС. Процесс его разрешения состоит из двух этапов: досудебное урегулирование и судебные разбирательства. Процедура первого этапа была рассмотрена в обязательном порядке 2 июля 2013 года ФЗ № 153 «О внесении изменений в часть первую НК РФ», который вступил в силу с 01.01.2014 года, и сейчас обязательным является обжалование всех налоговых споров, действия или бездействие их должностных лиц. Это было осуществлено с целью уменьшения количества рассматриваемых споров в судах. Второй этап имеет место, когда налогоплательщик не согласен с решением вышестоящего налогового органа и отправляется в суд.

Для ФНС одной из приоритетных задач является разрешить конфликтную ситуацию, в частности это можно осуществить созданием четкой для налогоплательщиков процедуры урегулирования споров. Такой процесс должен быть несложным и оперативным, что является очень важным. В этом аспекте досудебный порядок является более предпочтительным, чем судебные разбирательства. Этот порядок закрепляет ясную последовательную процедуру урегулирования конфликта: вначале «между сторонами спора», а если не получилось, то с участием «независимого арбитра» - судебных органов. Благодаря такому порядку становится возможным большинство налоговых споров урегулировать внутри государственного органа, следовательно, это будет менее затратно для налогоплательщика, и нагрузка на судебные органы снижается.

# 3.1 Анализ практики досудебного урегулирования споров

«Досудебное урегулирование налоговых споров - это процедура, применение которой позволяет оперативно урегулировать возникающие конфликты, не доводя разрешение спора до судебного разбирательства»[[72]](#footnote-72).

Правовая позиция ФНС доводится до налогоплательщиков через размещенные на сайте онлайн сервисы «Решения по жалобам» и «Письма ФНС России, направленные в адрес территориальных налоговых органов», а также публикациями в средствах массовой информации. «В 2018 году количество поступивших жалоб по налоговым спорам сократилось на 16% по сравнению с 2017 годом, а также снизилась на 6% оспариваемая в них сумма. Доля удовлетворенных жалоб налогоплательщиков из числа рассмотренных составила 30%, что на 5% меньше по сравнению с показателями 2017 года, так как сократилось число обоснованных претензий со стороны заявителей. Также на 5% снизилась сумма удовлетворенных требований заявителей, составив 11% по отношению к оспариваемым. В результате повышения качества досудебного урегулирования споров в 2018 году снизилось на 8% и количество обращений заявителей в суды после их досудебного рассмотрения в вышестоящих налоговых органах»[[73]](#footnote-73).

Как мы видим из последнего обзора, благодаря формированию более понятной законодательной базы, налогоплательщику легче разобраться с нарушениями, которые были выявлены налоговыми органами при проведенной проверке, и только в случае полной уверенности в своей правоте, он подает жалобу. Но здесь важно отметить, что любой имеет право обжаловать акты налоговых органов, если они считают, что такие акты, действия или бездействие нарушают права. При этом согласно ст.140 НК РФ вышестоящий налоговый орган имеет право при рассмотрении апелляционной жалобы, в случае выявления существенных нарушений процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, являющихся основанием для отмены решения, рассмотреть материалы проверки с соблюдением прав лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, устранить выявленные нарушения, отменить решение нижестоящего налогового органа и принять по делу новое решение.

Если, по мнению налогоплательщика, его права были нарушены в связи с несоблюдением инспекцией существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, то такие доводы необходимо указать в жалобе, направляемой в вышестоящий налоговый орган. А если доказательства не были написаны в ней, то они могут быть не приняты судами во внимание при рассмотрении заявления налогоплательщика.

Апелляционная жалоба в отношении не вступившего в силу решения о привлечении или об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения лица может быть подана в течение одного месяца со дня вручения соответствующего решения лицу (или его представителю), в отношении которого оно было вынесено.

Итак, рассмотрим реальный пример процедуры досудебного урегулирования споров. «Заявитель выражает несогласие с выводом Инспекции о том, что доходы, полученные им от оказания услуг организациям по перевозке грузов с использованием специальной техники, не облагаются ЕНВД, а учитываются по УСН.

**Суть спора:** по результатам выездной налоговой проверки Инспекцией составлен акт
от 29.05.2018 и вынесено решение от 17.07.2018 о привлечении ИП Х к ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс), с учетом положений статей 112, 114 Кодекса в виде штрафа в общем размере 24 869 рублей. Кроме того, Заявителю предложено уплатить недоимку по налогу по УСН в общем размере 497 379 рублей, а также пени в общей сумме 120 432,78 рублей.

**Позиция налогового органа:**между заявителем и контрагентами сложились правоотношения, связанные с реализацией товара поставщиком в адрес покупателя с условием его доставки непосредственно до объекта заказчика специализированной техникой исполнителя. Основной целью вступления контрагентов в правоотношения с заявителем: **потребность в приобретении воды в целях ведения производственной деятельности**. **Доходы**, полученные заявителем в рамках исполнения договоров **поставки товара** **с доставкой** до контрагентов, **не являются доходами от оказания автотранспортных услуг по перевозке груза**, не подлежат налогообложению ЕНВД, а **должны облагаться по УСН**.

**Позиция налогоплательщика:** в проверяемом периоде осуществлял оказание услуг спецтехникой, доходы, полученные от указанного вида деятельности, учитывались при исчислении УСН, а также оказывал услуги по перевозке груза (холодной и горячей воды) на основании договоров на оказание транспортных услуг, подлежащие налогообложению ЕНВД. Заявитель указывает, что, исходя из заключенных с заказчиками договоров на оказание транспортных услуг, заявителем приняты обязательства по предоставлению автотранспорта на объекты заказчиков по ценам прейскуранта на оказываемые услуги по перевозке.

**Правовая позиция налогового органа, вынесшего решение по жалобе:** согласно пп. 3 и 5 п.2 ст. 346.26 НК РФ ЕНВД может применяться в отношении оказания услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автомототранспортных средств и оказания автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов, осуществляемых организациями и ИП, имеющими на праве собственности или ином праве (пользования, владения, распоряжения) не более 20 транспортных средств, предназначенных для оказания таких услуг. В соответствии со ст. 346.27 НК РФ к транспортным средствам относятся автотранспортные средства, предназначенные для перевозки по дорогам пассажиров и грузов. **К транспортным средствам не относятся прицепы, полуприцепы и прицепы-роспуски.**

Согласно ст. 784 ГК РФ перевозка грузов, пассажиров и багажа осуществляется на основании договора перевозки. Исходя из ст. 785ГК РФ, по договору перевозки груза перевозчик обязуется доставить вверенный ему отправителем груз в пункт назначения и выдать его управомоченному на получение груза получателю, а отправитель обязуется уплатить за перевозку груза установленную плату. Заключение договора перевозки груза подтверждается составлением и выдачей отправителю груза транспортной накладной.

Таким образом, в целях применения ЕНВД в отношении предпринимательской деятельности в сфере оказания автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов организация и (или) ИП должны оказывать данные услуги по договору перевозки в соответствии с ГК РФ.

Однако, заявитель осуществлял предпринимательскую деятельность по оказанию транспортных услуг спецтехникой (уборка территории, в частности, от снега, грунта, вырубленного асфальта и т.д.), по реализации технической воды (горячей и холодной) с доставкой прицепом - цистерной до строительных организаций (для использования при производстве общестроительных работ), по оказанию транспортных услуг по мойке территорий, по оказанию автотранспортных услуг по перевозке грузов.

Согласно протоколам допросов и пояснениям контрагентов, в проверяемом периоде контрагентами у Заявителя приобреталась вода (холодная и/или горячая); договоры на отпуск воды и прием сточных вод не заключались, заключались договоры на оказание транспортных услуг; выполненные работы оформлялись актом выполненных работ; заказ на воду производился по телефону, при заказе оговаривались сроки поставки, объем воды. Перевозка воды производилась транспортом Заявителя. Вода использовалась в предпринимательской деятельности.

Заявитель оказывал автотранспортные услуги по перевозке грузов (воды) строительным организациям; заключил с предприятием договор на отпуск воды; от строительных организаций поступали заявки; водитель транспортного средства заправлял машину водой и доставлял до места назначения. После доставки груза (воды) подписывался сменный рапорт, в котором указывалось затраченное время на доставку груза. На основании сменного рапорта в адрес заказчиков выставлялся акт выполненных работ и счет, иные документы не составлялись.

**Инспекцией установлено:** **в договорах**, заключенных заявителем с контрагентами, **отсутствуют существенные условия договора перевозки**: не указаны пункт назначения, сроки доставки груза, ответственность за сохранность груза, при этом товарно – транспортные, транспортные накладные не оформлялись. Фактически контрагентами на основании спорных договоров заказывалась у заявителя вода с ее доставкой до места назначения для использования ими в предпринимательской деятельности.

На основании вышеизложенных обстоятельств, инспекция пришла к выводу, что в рассматриваемом случае между заявителем и заказчиками сложились правоотношения, характерные для деятельности, связанной с реализацией товара поставщиком в адрес покупателя с условием о его доставке непосредственно до объекта покупателя специализированной техникой продавца. Основной целью являлось, удовлетворение потребности в приобретаемой воде в целях ведения производственной либо хозяйственной деятельности.

**Вывод инспекции:** доходы, полученные от поставки заказчикам технической воды, в рамках договоров, заключенных с контрагентами, **не подлежат налогообложению в рамках системы ЕНВД, а должны облагаться по УСН**, представляется правомерным. **ФНС оставляет жалобу заявителя без удовлетворения.** Данный вывод основан на представленных заявителем и его контрагентами договорах, прейскурантах на услуги коммунальных машин, сменных раппортах, актах выполненных работ, а также проведенных допросах»[[74]](#footnote-74).

 Заявление об оспаривании ненормативного акта налогового органа может быть подано в арбитражный суд в течение трех месяцев со дня, когда компании стало известно о нарушении её прав и законных интересов, если иное не установлено федеральным законом.

Рассмотренный выше пример показывает, что не всегда жалобы налогоплательщиков могут быть удовлетворены вышестоящими налоговыми органами, все зависит от обстоятельств выявленных нарушений и их доказательств. Но данная процедура может помочь субъекту разобраться в своей правовой позиции и отказаться начинать судопроизводство. Это промежуточный этап между судом и решением налоговой инспекции по результатам выездной проверки. Он имеет множество преимуществ:

* экономия на судебных расходах;
* простота оформления и подачи жалобы (по месту налогового учета налогоплательщика);
* отсутствие необходимости личного участия;
* жалоба рассматривается в короткие сроки (осуществляется по общему правилу в течение одного месяца со дня ее получения, либо в течении 15 рабочих дней (п. 6 ст. 140 НК РФ), все зависит от того, что конкретно обжалует налогоплательщик).

В результате проведения процедуры досудебного урегулирования споров снижается их количество, рассматриваемых в арбитражных судах, происходит надлежащее реагирование на ведомственные нарушения, выявленные в ходе проведения, сокращается повторяемость обжалуемых доначислений. Решения вышестоящего налогового органа исполняются быстрее, чем судебные акты.

# 3.2 Анализ арбитражной практики судебных споров налогоплательщиков и налоговых органов

«Если досудебные способы урегулирования налоговых споров не смогли помочь налогоплательщику в его вопросе, то для защиты своих прав граждане, организации и иные лица вправе обратиться в суд. Оспаривание нормативных правовых актов ФНС России осуществляется в судебном порядке. Акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган и (или) в суд в порядке, предусмотренном НК РФ и соответствующим процессуальным законодательством РФ (п. 1 ст. 138 НК РФ). Заявление может быть подано в арбитражный суд в течение трех месяцев со дня, когда гражданину, организации стало известно о нарушении их прав и законных интересов, если иное не установлено федеральным законом»[[75]](#footnote-75).

В выпускной квалификационной работе я решила проанализировать судебные дела федеральных округов, касающиеся налоговых схем оптимизации. Исследовав множество судопроизводств, я решила построить свой эмпирический анализ на делах, в которых было доказано искусственное дробление бизнеса или, наоборот, законное. А также я рассмотрела дела, касающиеся взаимоотношений с сомнительными контрагентами.

Для выявления налоговых рисков был проведен анализ следующей выборки судебных дел.

1. Налогоплательщик ООО «Агриман», находящийся на УСН, решил применить налоговую схему по дроблению бизнеса, у него не было умысла минимизировать налоговые платежи, или сохранить свое право на применение данного льготного режима, поэтому ее применение было весьма обоснованным и суд это доказал. Схемы дробления бизнеса путем сдачи в субаренду нежилых помещений взаимозависимым и подконтрольным организациям ООО УК ТК «Содружество» и ООО «Содружество-1». Совокупная и взаимная оценка всех доказательств не подтверждает обоснованность доводов инспекции о направленности действий налогоплательщика на получение необоснованной налоговой выгоды. А других доказательств ФНС не предоставила и проиграла судопроизводство (прил.3)[[76]](#footnote-76).
2. Налогоплательщик ООО «Арбитр», подобным образом как первый субъект решил провести структуризацию бизнеса с помощью ООО «Актив Авто», «Актив Плюс», «Актив Трейд» («Актив Авто», «Актив Плюс», «Актив Трейд») и ИП Петрова Д.Э. и Петрова Э.В., применявших УСН. Но суд встал на сторону истца и подтвердил, что создание данных организаций было обусловлено реальными деловыми целями. Они осуществляли дистрибуцию продукции компании Шелл в субъекты РФ, и каждое лицо специализировалось на определенной сбытовой линии. Каждая отдельная организация самостоятельно несла расходы, вела учет хозяйственных операций и т.д. Более подробную аргументацию судебных органов об отсутствии «искусственности» можно посмотреть в прил.3[[77]](#footnote-77).
3. Налогоплательщик ООО «Служба дома» аналогично предыдущим компаниям применило схему по дроблению бизнеса. Суды пришли к выводу о незаконности совершения данной структуризации, объясняя это следующим: руководители и учредители были одни и те же люди; организации осуществляли один вид деятельности; находились по одному адресу; совместно хранили бухгалтерские документы; расчетные счета открыты в одном банке; в сейфе хранятся печати всех организации и т.д. Судебные органы привели множество доказательств о взаимозависимости организаций (прил.4) и решили, что организация применила «искусственное» дробление бизнеса, в связи с чем проиграла судопроизводство, ей был начислен штраф, доначислены налоги и пени[[78]](#footnote-78).
4. ИП Шарфутов А.В. при участии ООО «Лимон», как и все предыдущие налогоплательщики, решил применить схему дробления бизнеса. Основным видом деятельности являлась реализация товаров народного потребления, которая проводилась посредством реализации с ООО «Лимон», находящемуся по тому же адресу. ИП Шарфутов А.В. учредитель взаимозависимой организации согласно сведениям, из ЕГРЮЛ. Расчетные счета были открыты в одном банке, номер телефона, указанный в каталогах, один и тот же и т.д. (более детальный анализ дела можно увидеть в прил.4). Суды выявили взаимозависимость организаций, что они лишены самостоятельности, и схема, которую применил налогоплательщик была искусственной[[79]](#footnote-79).
5. ООО «Частная пивоварня «Афанасий» состояло в партнерских отношениях с ООО «СИЛИН», ООО «Интехтрейд», ООО «Краксон», ООО «Транспортная компания «Модуль-Авто» и ООО «Пальмира-Сервис». Первичные документы ООО «СИЛИН» содержат недостоверные и противоречивые сведения, составлены формально и не подтверждают реальность оказания транспортных услуг, также данные контрагент не обладал необходимым транспортом и персоналом в период совершения операций. Неправомерное включение в расходы суммы процентов по векселям, выданных ООО «Интехтрейд», нет подтверждающей документации. Остальные вышеприведенные контрагенты были исключены из ЕГРЮЛ, как недействующие ЮЛ, расчетные счета в банке закрыты. Судебные органы выявили взаимоотношения с номинальными организациями и решили доначислить налоги, пени, штраф (прил.5)[[80]](#footnote-80).
6. И последние судебное дело, которое было проанализировано, тоже касается взаимоотношений с сомнительными контрагентами. ООО «ДорИнвест» и ООО «Омега-Строй Сервис» заключили договор аренды транспортных средств по условиям которого ООО «Омега-Строй Сервис» предоставило Обществу 7 транспортных средств, принадлежащих ему на праве собственности, с экипажем. Суды установили, что для выполнения работ, отраженных в актах, такое количество техники, какое было арендовано у ООО «Омега-Строй Сервис», не требовалось, они выявили взаимосвязь контрагентов, отсутствие оплаты по договору и невозможность оказания услуг в заявленных объемах, вывод суда о завышении обществом расходов по аренде транспортных средств. Также суды установили, что ООО «ДорИнвест» и ООО «Северо-западные строительные инвестиции» заключили договоры, по условиям которых Обществу передается в аренду недвижимое имущество, однако эти здании не использовались в производственных целях, что подтверждается осмотром территории, допросом свидетелей. Более подробное рассмотрение дела и доказательств можно увидеть в прил.5[[81]](#footnote-81).

Далее по результатам эмпирического анализа арбитражной практики мной была составлена критериальная матрица по выявлению налоговых рисков применения схем оптимизации. На этом основании я выявила наиболее часто встречающиеся признаки хозяйственных операций, которые рассматриваются в судебной практике как признаки налоговой недобросовестности. Для анализа мной были выбраны следующие критерии: взаимозависимость с организациями или контрагентами, деловая цель оптимизации (ее экономическая обоснованность), проявление должной осмотрительности при применении схемы, невозможность реального осуществления сделок и операций, наличие подлинных документов. На основе их была построена критериальная матрица по выявлению налоговых рисков при применении различных налоговых схем оптимизации.

Таблица 3.1 Критериальная матрица по выявлению налоговых рисков при применении налоговой оптимизации.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Истец | Межрайонная инспекция ФНС № 24 по Красноярскому краю | ООО «Арбитр» | ООО «Служба дома» | ИП Шарфутов А.В. при участии третьего лица ООО «Лимон» | ООО «Частная пивоварня «Афанасий» | ООО «ДорИнвест» |
| Ответчик | ООО «Агриман» | Инспекция ФНС по Дзержинскому району г. Волгограда | Инспекция ФНС по Центральному району г. Новокузнецка Кемеровской области | Инспекция ФНС России №25 по г. Москве | Межрайонная инспекция ФНС №10 по Тверской области | Инспекция ФНС по городу Сыктывкару |
| Налоговый режим | УСН | УСН | УСН | УСН | ОСН | ОСН |
| Метод налоговой оптимизации | Дробление бизнеса | Дробление бизнеса | Дробление бизнеса | Дробление бизнеса | Привлечение сомнительных контрагентов | Привлечение сомнительных контрагентов |
| Взаимозависимость с организациями, с контрагентами | - | - | + | + | + | + |
| Деловая цель (экономическая обоснованность) | + | + | - | - | - | - |
| Должная осмотрительность при заключении сделок/выборе контрагента | + | + | - | - | - | - |
| Невозможность реального осуществления сделок, операций | - | - | + |  | + | + |
| Подлинные документы, доказательства | + | + | - | - | - | - |
| Решение суда | Дробление бизнеса законно | Дробление бизнеса законно | Дробление бизнеса незаконно | Дробление бизнеса незаконно | Взаимоотношения с номинальными организациями | Взаимоотношения с номинальными организациями |
| Риск | Низкий | Низкий | Высокий | Высокий | Высокий | Высокий |

*Источник:* составлено автором

Как мы видим из этой матрицы, только по делам, в которых риск оказался «низким», суд принял положительное решение в сторону законности применения схемы, следовательно, налогоплательщик выиграл у ФНС. Что касается дел со «высоким» уровнем риска, здесь хочется отметить, чтобы при использовании в дальнейшем данных инструментов оптимизации, налогоплательщику следует быть предельно острожным, подтверждая свои действия документально, и самое главное, чтобы они имели реальную деловую цель. А также чтобы он более осмотрительно относился к выбору своих контрагентов.

Таким образом, по результатам верификации модели, можно сделать вывод, что если бы налогоплательщики провели детальную предварительную оценку налоговых рисков, то скорее всего отказались от данных налоговых схем, так как заранее смогли бы оценить исход дела. Поэтому в большинстве случаев, налогоплательщик сам в состоянии повлиять на уровень риска, путем тщательного отбора контрагентов, грамотного обоснования использованной налоговой оптимизационной схемы (подлинное подтверждение документами), а также усиления системы внутреннего контроля.

Подводя итог, хочется отметить, что налоговые споры между налогоплательщиком и ФНС случаются достаточно часто. Причины могут быть разные, например, из-за «пробелов» в законодательстве, можно по-разному интерпретировать применения той или иной схемы. Также из-за непрофессиональной подготовленности налогоплательщика, он может не знать всей опасности применения инструментов налоговой оптимизации и не осознавать все последствия, которые могут возникнуть. Еще одной причиной может послужить желание получить в моменте большую прибыль, и надеясь не попасть в поле зрения налоговых проверок, субъект осознанно применяет такую агрессивную налоговую политику. Причин может быть много, но важно осознавать все последствия, которые могут быть и даже самые худшие - привлечение к уголовной ответственности.

 При любом виде налоговой оптимизации важно выбрать стратегию, грамотно ее обосновать, подтверждая документацией формального и неформального характера, и спрогнозировать все исходы от ее применения, чтобы в случае проверки быть готовым к приходу инспекции.

# Заключение

Малый бизнес создает конкурентную среду, условия для насыщенности рынка товарами и услугами, обеспечение занятости населения, развитие инновационных направлений производства. Что касается налоговой нагрузки на данный бизнес, она достаточно невысокая, власти пытаются создать наиболее благоприятные условия для его развития. Также такое предприятие не предполагает крупных финансовых вложений, что создает либеральные условия для открытия своего дела и реализации предпринимательского потенциала.

Для субъекта малого предпринимательства создаются удобные упрощенные способы ведения бухгалтерского и налогового учета, это помогает с легкостью адаптироваться начинающему предпринимателю в процессе ведения своей коммерческой деятельности.

В текущей экономической ситуации в стране эффективность проводимой налоговой политики зависит от грамотного налогового администрирования, основным рычагом развития малого предпринимательства для государства является льготное налогообложение. Различные преференции помогают привлечь еще больше людей, которые хотят начать свое дело, а, следовательно, они вносят свой вклад в развитие экономики нашей страны, хоть и не такой весомый. Но несмотря на все предоставляемые льготы любой налогоплательщик в ходе своей производственной деятельности старается постоянно оптимизировать свое налоговое бремя, применяя различные инструменты.

Многие авторы по-разному трактуют понятие налоговой оптимизации, но, если объединить все воедино, то можно сделать вывод, это уменьшение размера налоговых платежей посредством целенаправленных действий налогоплательщика, то есть выбор наиболее удобного и экономичного налогового режима, применение эффективных законных налоговых схем. Налоговая оптимизация становится неотъемлемой частью ведения успешной деятельности предприятия. Она занимает важное место в структуре организации, от выбора ее метода, будет напрямую зависеть будущая прибыль.

В ходе работы мы рассмотрели три вида налоговой оптимизации: законная, формальная и нелегальная.Грань между законными и незаконными способами оптимизации налогов определяется ст. 198 и 199 УК РФ. Положительный эффект от использования различных способов по минимизации налоговых платежей может быть нивелирован штрафными санкциями. Принципиальным моментом является то, что применению любой схемы должен предшествовать тщательный анализ последствий –благоприятных и нет; необходимо определить, насколько целесообразно будет применять данный способ в конкретных условиях. Следовательно, налогоплательщику необходимо постоянно отслеживать изменения в законодательстве и соответствия им.

Законные способы оптимизации имеют множество вариаций их применения, которые были подробно рассмотрены в работе. Преимущества применения данных методов, отсутствие рисков, и в том случае, если придет налоговая инспекция с проверкой, она вряд ли сможет выявить нарушения норм налогового законодательства. Также можно отметить, высокую эффективность в долгосрочной перспективе. Легальность фискальной оптимизации становится актуальнее с каждым годом, ведь каждый налогоплательщик хочет максимально законно сократить налоговую нагрузку предприятия.

Законодательно не предусмотрены четкие условия применения некоторых видов оптимизации, что дает налогоплательщикам повод думать: все, что не запрещено НК РФ, то – разрешено. Также в законе прописано, что в случае возникших неточностей законодательных актов, они трактуются в сторону плательщика. Происходит это из-за несовершенства законодательства. В существующих нормативно-правовых актах отсутствует понятие налоговой оптимизации и нет списка четко определенных легальных и нелегальных способов. Если это упущение устранить принятием соответствующих законов, положительный эффект ощутят и организации, и государство.

В следствие этого субъект может формально применять налоговые режимы, различные преференции, пытаясь соответствовать всем необходимым критериям применения, хотя уже утратил на это право. Налогоплательщику следует четко осознавать процесс применения такой оптимизации, так как первоначальная цель: законное уменьшение налоговых платежей зачастую приводит к избеганию от налогообложения, также ему необходимо обратить внимание на процедуру установления деловой цели оптимизации и подтверждение ее документально (формальными и неформальными документами). В случае обнаружения таких схем налоговыми органами, они будут пресечены, начислены штрафы и санкции, а также доначислены налоговые платежи.

Но третьим и самым опасным видом оптимизации являются незаконная. Чаще всего это осознанный шаг нарушения налогового законодательства с целью извлечения максимальной прибыли в коротком временном периоде, то есть предприниматель заранее осознает, что существуют высокие налоговые риски применения той или иной нелегальной схемы и это не останавливает его в проведении агрессивной налоговой политики. Отличие от формальной налоговой оптимизации состоит именно в том, что при формальной субъект регистрирует свою деятельность и в том, что незаконные методы осуществляются сознательно. Необходимо понимать, что возникшая экономия, которая достигается применением незаконных методов или полулегальных схем налогообложения, является мнимой, так как с большой вероятностью возникнет отложенный платеж, а также последующие налоговые санкции, которые необходимо будет заплатить после проведенной налоговой проверки. Основным преимуществом нелегальных методов оптимизации является их доступность и дешевизна. Но наряду с этим существуют и недостатки: высокие налоговые риски, большая вероятность выявления схемы фискальными органами власти. Вследствие чего, предприятие понесет убыток, а также самым худшим исходом дела может быть наказание в виде уголовного дела. ФНС, заподозрив организацию в налоговом мошенничестве, сделает все возможное, чтобы доказать преднамеренность налогоплательщика в его действиях. Статистика последних лет, показывает, что осуществление жесткого контроля за коммерческой деятельностью организаций со стороны ФНС усложняют налогоплательщику применение нелегальных методов, вследствие этого снижается возможность их использования.

С каждым годом еще больше предприятий стремятся минимизировать свою фискальную нагрузку, зачастую это искусственное соответствие этой схеме. Поэтому вполне закономерным является тот факт, что законодательная база каждый раз меняется и становится прописана более корректными и однозначными формулировками. Но не во всех ситуациях, поэтому возникают споры между налогоплательщиком и ФНС. Процедура разрешения которых состоит из двух этапов: досудебное урегулирование и судопроизводство. В результате проведения первого этапа, налогоплательщик может признать, что не прав и отказаться от подачи иска в суд. Такая процедура помогает снизить нагрузку на суды.

На мой взгляд, чтобы максимально защитить налогоплательщика от участия в формальных схемах, налоговым органам необходимо активнее информировать о незаконных методах. Тогда добросовестный налогоплательщик сможет для себя узнать всю информацию о незаконных способах оптимизации, а также предпринимаемые меры законодательства в случае применения таких нелегальных схем и скорее всего откажется от них. Ведь многие из них даже не предполагают, что задействовали незаконные инструменты оптимизации.

Законное снижение налогового бремени станет для налогоплательщиков более привлекательным, чем уклонение от уплаты налогов или использование формальных схем. Это, в свою очередь, приведет к увеличению налоговых поступлений в бюджет, причем без увеличения налоговой нагрузки на налогоплательщиков. Но не всех налогоплательщиков это остановит от совершения налогового преступления. У таких предпринимателей разные мотивы, например: ухудшение финансового положения, высокие налоговые ставки. Поэтому в этом случае государству необходимо проводить эффективную политику в отрасли налогового администрирования. Анализируя взаимодействие налогоплательщиков, фискальную нагрузку, социальную среду и экономическое развитие страны, необходимо стремиться создать комплексную оценку и разработать ряд мероприятий, которые помогут решить данную актуальную проблему.

Подводя итог, можно констатировать, что организация всегда может найти законный способ снижения своей фискальной нагрузки, необходимо только грамотно подойти к этому вопросу и определить наиболее оптимальную стратегию для предприятия.

Налоговая оптимизация — это комплекс мер, который дает возможность налогоплательщику приспосабливать свою экономическую деятельность к условиям налоговой системы с целью снижения уровня налогообложения в рамках закона и достижения оптимального размера прибыли, денежного потока, структуры финансовых ресурсов.

# Список использованных источников

1. МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 24.10.2016 N 192н) [Электронный ресурс] – Режим доступа // URL: http://www.consultant.ru/ (дата обращения 03.03.2019)
2. МСА 230 «Аудиторская документация» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 N 2н) [Электронный ресурс] – Режим доступа // URL: http://www.consultant.ru/ (дата обращения 03.03.2019)
3. МСА 570 «Непрерывность деятельности» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.11.2016 N 207н) [Электронный ресурс] – Режим доступа // URL: http://www.consultant.ru/ (дата обращения 03.03.2019)
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 1) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 27.12.2018) [Электронный ресурс] – Режим доступа // URL: http://consultant.ru (дата обращения 01.03.2018)
5. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 2) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 15.04.2019) [Электронный ресурс] – Режим доступа // URL: http://consultant.ru (дата обращения 30.04.2019)
6. Гражданский кодекс Российской Федерации от 30.11.1994 №51-ФЗ (ред. 03.08.2018) [Электронный ресурс] – Режим доступа // URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 15.03.2019)
7. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 №63-ФЗ (ред. от 23.04.2019) [Электронный ресурс] – Режим доступа // URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 15.03.2019)
8. Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации от 08.03.2015 № 21-ФЗ (ред. от 27.12.2018) [Электронный ресурс] – Режим доступа // URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 15.04.2019)
9. Федеральный закон от 18.07.2017 №163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] URL: http://www.consultant.ru/ (дата обращения: 19.03.2019)
10. Федеральный закон от 24.07.2007 №209-ФЗ (ред. от 27.12.2018) «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» [Электронный ресурс] URL: http://www.consultant.ru/ (дата обращения: 05.02.2019)
11. Федеральный закон от 30.12.2008 №307-ФЗ (ред. от 23.04.2018) «Об аудиторской деятельности» [Электронный ресурс] URL: http://www.consultant.ru/ (дата обращения: 10.02.2019)
12. Федеральный закон от 02.06.2016 №178-ФЗ «О внесении изменений в статью 346.32 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] URL: http://www.consultant.ru/ (дата обращения: 03.02.2019)
13. Федеральный закон от 06.12.2011 №402-ФЗ (ред. от 28.11.2018) «О бухгалтерском учете» [Электронный ресурс] URL: http://www.consultant.ru/ (дата обращения: 01.12.2018)
14. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» [Электронный ресурс] URL: <http://www.arbitr.ru/as/pract/post_plenum/3151.html>. (дата обращения: 30.03.2019)
15. Постановление АС Восточно-Сибирского округа от 2 июля 2018 г. по делу №А33-883/2017. URL: http://www.arbitr.ru/ (дата обращения: 15.04.2019)
16. Постановление АС Поволжского округа от 8 декабря 2017 г. по делу №Ф06-26900/2017. URL: http://www.arbitr.ru/ (дата обращения: 31.03.2019)
17. Постановление АС Западно-Сибирского округа от 11 сентября 2017 г. по делу № А2710742/2016. URL: http://www.arbitr.ru/ (дата обращения: 02.04.2019)
18. Постановление АС Московского округа от 30 декабря 2014 г. по делу № А40-28691/14. URL: http://www.arbitr.ru/ (дата обращения: 05.04.2019)
19. Постановление АС Северо-Западного округа от 9 августа 2018 г. по делу №А66-928/2017. URL: http://www.arbitr.ru/ (дата обращения: 07.04.2019)
20. Постановление АС Волго-Вятского округа от 15 августа 2018 г. по делу №А29-347/2016. URL: http://www.arbitr.ru/ (дата обращения: 07.04.2019)
21. Приказ Минфина России от 16.05.2016 N 64н «О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету» [Электронный ресурс] URL: http://www.consultant.ru/ (дата обращения: 14.01.2019)
22. Проект Министерства финансов РФ от 03.10.2017 «Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2018 год и на плановый период 2019 и 2020 годов» [Электронный ресурс] URL: <https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=119695> (дата обращения: 29.11.2018)
23. Национальный проект по развитию малого и среднего бизнеса одобрен Советом при Президенте РФ по стратегическому развитию [Электронный ресурс] URL: <http://economy.gov.ru/minec/press/news/201825091> (дата обращения 01.03.2019)
24. Указание Банка России от 11.03.2014 №3210-У (ред. от 19.06.2017) «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства» [Электронный ресурс] URL: <http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_163618/251f7ac207ca304c6331640eb36b162351c24684/> (дата обращения 22.02.2019)
25. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утв. Приказом Минфина РФ от 06.05.1999г. № 32н (ред. от 06.05.2015) [Электронный ресурс] URL: <http://base.garant.ru/12115839/#friends> (дата обращения: 25.01.2019)
26. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 утв. Приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. №33н (ред. от 06.05.2015) [Электронный ресурс] URL: <http://base.garant.ru/12115838/> (дата обращения: 25.01.2019)
27. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 утв. Приказом Минфина РФ от 09.06.2001 № 44н (ред. от 16.05.2016) [Электронный ресурс] URL: <http://base.garant.ru/12123639/> (дата обращения: 28.01.2019)
28. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 утв. Приказом Минфина РФ от 30.03.2001 № 26н (ред. от 16.05.2016) [Электронный ресурс] URL: <http://base.garant.ru/12122835/> (дата обращения: 28.01.2019)
29. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007 утв. Приказом Минфина РФ от 27.12.2007 № 153н (ред. от 16.05.2016) [Электронный ресурс] URL: <http://base.garant.ru/12158476/> (дата обращения: 28.01.2019)
30. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02 утв. Приказом Минфина РФ от 19.11.2002 № 115н (ред. от 16.05.2016) [Электронный ресурс] URL: <http://base.garant.ru/12129182/> (дата обращения: 28.01.2019)
31. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» ПБУ 15/2008 утв. Приказом Минфина РФ от 06.10.2008 № 107н (ред. от 06.04.2015) [Электронный ресурс] URL: <http://base.garant.ru/12163098/> (дата обращения: 28.01.2019)
32. Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02 утв. Приказом Минфина РФ от 10.12.2002 № 126н (ред. от 06.04.2015) [Электронный ресурс] URL: <http://base.garant.ru/12129387/> (дата обращения: 29.01.2019)
33. Положение по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» ПБУ 22/2010 утв. Приказом Минфина РФ от 28.06.2010 № 63н (ред. от 06.04.2015) [Электронный ресурс] URL: <http://base.garant.ru/12177751/> (дата обращения: 29.01.2019)
34. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 Утв. Приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н (ред. 28.04.2017) [Электронный ресурс] URL: <http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81164/2d52707f5a4d5314b9e470a9bf59cb826ec848dd/> (дата обращения: 29.01.2019)
35. Письмо ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@ «О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 21.03.2019)
36. Письмо ФНС России от 24.05.2011 № СА-4-9/8250 «О доказывании необоснованной налоговой выгоды» [Электронный ресурс] URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 21.03.2019)
37. Письмо ФНС России от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@ «О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов)» [Электронный ресурс] URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 01.04.2019)
38. Письмо ФНС России от 11.08.2017 № СА-4-7/15895@ «О направлении обзора судебной практики, связанной с обжалованием налогоплательщиками ненормативных актов налоговых органов, вынесенных по результатам мероприятий налогового контроля, в ходе которых установлены факты получения необоснованной налоговой выгоды путем формального разделения (дробления) бизнеса и искусственного распределения выручки» [Электронный ресурс] URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 01.04.2019)
39. Жалоба от 13.11.2018 (СА-3-9/9753@), полученной ФНС на решение ИФНС России от 17.07.2018 и решение УФНС России от 24.09.2018 [Электронный ресурс] URL: <https://www.nalog.ru/rn77/service/complaint_decision/8297398/> (дата обращения: 15.04.2019)
40. Закон Санкт-Петербурга от 10.06.2015 № 329-62 «Об установлении на территории Санкт-Петербурга налоговой ставки для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения» [Электронный ресурс] URL: <https://www.nalog.ru/rn78/about_fts/docs/5607218/> (дата обращения: 25.01.2019)
41. Закон Санкт-Петербурга от 26.11.2015 № 764-137 «О введении на территории Санкт-Петербурга патентной системы налогообложения» [Электронный ресурс] URL: <https://www.nalog.ru/rn78/taxation/taxes/patent/5818186/> (дата обращения: 25.01.2019)
42. Вылкова Е.С.Налоговое планирование. В 2 т.Т.2: учебник для вузов. 2-е изд.,перераб.и доп.. —М.:Издательство Юрайт, 2015. – 440 с. – Серия: Бакалавр. Академический курс.
43. Дергачев, А.А. Налоговое планирование и оптимизация налогообложения: Учеб.пособие/ А.А.Дергачев, Н.З. Зотиков, А.Л. Кураков. – М.: Гелиос АРВ, 2010. – 578 с.
44. Караваева И.В. Оптимальное налогообложение: теория и история вопроса. М.: Анкил, 2011. – 288 с.
45. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. М.: Эксмо, 2016. 1056 с.
46. Янжул, И. И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах.-М:Статут, 2002.- 555с.
47. Захарова Е.А. Особенности ведения бухгалтерского учета на малых предприятиях /Е.А.Захарова, А.С.Владимирова//Международный студенческий научный вестник–2017-С.61-66
48. **Кайхаров М.С.** Анализ зарубежного опыта борьбы с уклонением от уплаты НДС/ **М.С. Кайхаров// Евразийский Научный Журнал**. –2016–№12-2–С. 159-160.
49. Кизокян Г.О. Методы оптимизации налоговой нагрузки/Г.О.Кизокян//Научно-практические исследования. –2017–№8–С. 76-78.
50. Корень А.В. Специальные налоговые режимы в реализации государственной политики по поддержке малого и среднего бизнеса/А.В.Корень, Ж.Ю.Краубергер//Международный журнал прикладных и фундаментальных исследования. –2015–№6 (часть 3) –С. 479-483.
51. Корень А.В. Налоговые платежи организации и пути их оптимизации /А.В.Корень, Р.И.Лещенко//Экономика и менеджмент инновационных технологий– 2014. № 4 [Электронный ресурс] – Режим доступа // URL: http://ekonomika.snauka.ru/2014/04/4922 (дата обращения: 15.04.2019)
52. Морозова О.А. Бухгалтерский учет и отчетность на предприятиях малого и среднего бизнеса: современное состояние и основные проблемы/О.А.Морозова//Экономика и управление народным хозяйством: генезис, современное состояние и перспективы развития. –2017 – статья в сборнике трудов конференции –С. 306-309
53. Никифорова Я. Е. Аудит предприятий малого бизнеса /Я.Е.Никифорова// Молодой ученый. — 2018. — №6. — С. 100-103
54. Осокин М.А. Резкое увеличение субъектов малого бизнеса: результат государственной поддержки или неверная интерпретация статистических данных? // Молодежный научный форум: Общественные и экономические науки: электр. сб. ст. по мат. XLIV междунар. студ. науч.-практ. конф. № 4(44). [Электронный ресурс]URL: https://nauchforum.ru/archive/MNF\_social/4(44).pdf (дата обращения: 07.04.2019)

Плакида И.А. Налоговые льготы и преференции субъектам малого и среднего бизнеса в налоговой системе России/И.А.Плакида, М.А. Луковцева, Е.А. Преснякова //Инновации в науке и практике: статья в сборнике трудов конференции –2017-С.78-89

Седаев П.В. Анализ основных проблем оптимизации налогообложения в Российской Федерации и пути их решения/П.В.Седаев, О.В.Чаадаева//Актуальные вопросы экономических наук. –2014–№41-2–С. 56-61

1. Холодкова Ю.А. Оптимизация налогообложения как инструмент налогового бремени/Ю.А.Холодкова//Политика, экономика и социальная сфера: проблемы взаимодействия. –2016–№3–С. 98-100
2. Шершнева Я.О. Проблемы, причины и последствия уклонения от уплаты налогов/ Я.О.Шершнева, Е.А.Смородина//Теоретические и практические аспекты трансформации налоговой системы России–2018- материалы Всероссийской научно-практической конференции –С.57-62
3. Aleksey Balashov,Anna Sanina. Tax Evasion/ Balashov A., Sanina A.// Global Encyclopedia of Public Administration, Public Policy, and Governance.-2016.Vol 57 P.55-62
4. Johannes Lorenz. Population dynamics of tax avoidance with crowding effects/Lorenz J.//Journal of Evolutionary Economics.-2018. Vol 191. P.1-29
5. Mihaela Popa. Optimization of fiscal costs - the subtle line between legal and illegal/ Popa M.//Journal of Applied Economic Sciences.-2011.Vol. 6, Issue 4, P. 318-325
6. Послание Президента Федеральному Собранию [Электронный ресурс]. – URL: <http://kremlin.ru/events/president/news/56957> (дата обращения 11.01.2019)
7. Сектор малого и среднего предпринимательства: Россия и Мир [Электронный ресурс]. – URL: <http://stolypin.institute/novosti/sektor-malogo-i-srednego-predprinimatelstva-rossiya-i-mir/> (дата обращения 11.01.2019)
8. Росстат впервые раскрыл долю малого и среднего бизнеса в экономике [Электронный ресурс]. –URL: <https://www.rbc.ru/economics/05/02/2019/5c5948c59a794758389cfdf7> (дата обращения 13.01.2019)
9. Федеральная служба государственной статистики [Электронный ресурс]. – URL: http://www.gks.ru (Дата обращения: 15.01.2019)
10. Единая межведомственная информационно – статистическая система [Электронный ресурс]. – URL: https://fedstat.ru/indicator/42547 (Дата обращения: 17.01.2019)
11. Особенности аудита малых предприятий [Электронный ресурс]. –URL: <https://glavkniga.ru/situations/k505692> (Дата обращения: 23.01.2019)
12. Отмена ЕНВД [Электронный ресурс]. – URL: <https://glavkniga.ru/situations/s501562> (дата обращения: 30.01.2019)
13. Разработка элементов учетной политики как метод оптимизации налогообложения [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.klerk.ru/buh/articles/54079/> (дата обращения: 15.02.2019)
14. СПАРК [Электронный ресурс]/Интерфакс. –М., 2003-2019. – URL: http://www.spark-interfax.ru/ (дата обращения: 02.03.2019)
15. Законные способы сокращения налоговой базы [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.audit-it.ru/articles/account/court/a55/947506.html> (дата обращения: 05.03.2019)
16. 22 способа оптимизации налогов организации [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.kom-dir.ru/article/1624-optimizatsii-nalogov-organizatsii?from=PW_Timer_desktop&ustp=W> (дата обращения: 07.03.2019)
17. Легальные способы оптимизации налогообложения [Электронный ресурс]. –URL: <http://www.v2b.ru/articles/legalnye-sposoby-optimizatsii-nalogooblozheniya/> (дата обращения: 15.03.2019)
18. Упрощенный бухгалтерский учет малого предприятия [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.buhgalteria.ru/article/n156370> (Дата обращения: 25.03.2019)
19. Федеральная налоговая служба [Электронный ресурс]. – URL: https://www.nalog.ru (дата обращения: 18.04.2019)
20. Министерство финансов РФ [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.minfin.ru/ru/> (дата обращения: 20.04.2019)
21. What Is the Difference Between Tax Avoidance and Tax Evasion? [Электронный ресурс]. – URL: https://www.thebalancesmb.com/tax-avoidance-vs-evasion-397671 (дата обращения: 23.04.2019)
22. Tax Optimization [Электронный ресурс]. – URL: https://financialengines.com/financial-planning/tax-optimization (дата обращения: 23.04.2019)
23. Structure your business for tax optimization [Электронный ресурс]. – URL: https://www.mnp.ca/en/posts/structure-your-business-for-tax-optimization (дата обращения: 23.04.2019)

# Приложение 1 Перечень ПБУ, которые вправе не применять малое предприятие

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование ПБУ | Норма ПБУ | От чего освобождается субъект малого предпринимательства, ведущий упрощенный бухгалтерский учет |
| ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» За исключением субъектов малого предпринимательства — эмитентов публично размещаемых ценных бумаг | П.3 | Может не отражать оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы в бухгалтерском учете, в том числе не создавать резервы предстоящих расходов (на предстоящую оплату отпусков работникам, выплату вознаграждений по итогам работы за год, гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание, др.)\* |
| ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда» За исключением субъектов малого предпринимательства - эмитентов публично размещаемых ценных бумаг | П.2.1 | Может признавать доходы и расходы по договору строительного подряда в соответствии с ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 |
| ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» | П.2 | Может отражать в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности только суммы налога на прибыль отчетного периода без отражения сумм, способных оказать влияние на величину налога на прибыль последующих периодов |
| ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности» За исключением субъектов малого предпринимательства — эмитентов публично размещаемых ценных бумаг | П.3.1 | Может не формировать и не раскрывать информацию о прекращаемой деятельности |
| ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах» За исключением субъектов малого предпринимательства, публикующих свою бухгалтерскую отчетность полностью или частично согласно законодательству РФ, учредительным документам либо по собственной инициативе | П.3 | Может не формировать и не раскрывать информацию о связанных сторонах |
| ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств» При отсутствии данных, подлежащих отражению в отчете о движении денежных средств и при невключении данного приложения в бухгалтерскую отчетность, это ПБУ не применяется | П.2 | Может не формировать отчет о движении денежных средств |
| ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам» За исключением эмитентов публично размещаемых ценных бумаг | П.2 | Может не формировать информацию по сегментам и не раскрывать ее в отчетности |
| \*Следует учитывать, что резерв по сомнительным долгам малым предприятиям создавать все равно необходимо, поскольку это требование установлено не ПБУ 8/2010, а п. 70 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.98 № 34н. |

*Источник:* Романова Е.М. Упрощенный порядок учета для малых предприятий: выгоды и риски//Е.М.Романова//Новая бухгалтерия– 2015. № 6 [Электронный ресурс] – Режим доступа // URL: https://www.eg-online.ru/article/283490/ (дата обращения: 15.02.2019)

# Приложение 2 Бухгалтерская отчетность предприятий малого бизнеса

1. **ЗАО «КАРЕЛЬСКАЯ СОСНА +СЕРВИС» (УСН)**

Бухгалтерский баланс, в тыс. руб.

| **Наименование** | **Код строки** | **2016** | **2017** |
| --- | --- | --- | --- |
| **Актив** |  |  |  |
| Нематериальные активы | 1110 |  |  |
| Основные средства  | 1150 | 4 939 | 1 820 |
| Долгосрочные финансовые вложения | 1170 | 1 |  |
| Отложенные налоговые активы | 1180 |  |  |
| **Внеоборотные активы** | 1100 | **4 940** | **1 820** |
| Запасы | 1210 |  |  |
| НДС по приобретенным ценностям  | 1220 |  |  |
| Дебиторская задолженность | 1230 | 1 667 | 2 189 |
| Краткосрочные финансовые вложения | 1240 |  |  |
| Денежные средства и денежные эквиваленты | 1250 | 243 | 109 |
| **Оборотные активы** | 1200 | **1 910** | **2 298** |
| **Активы всего** | 1600 | **6 850** | **4 118** |
| **Пассив** |  |  |  |
| Уставный капитал  | 1310 |  |  |
| Добавочный капитал | 1350 |  |  |
| Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) | 1370 |  |  |
| **Капитал и резервы** | 1300 | **-3 978** | **-6 668** |
| Заёмные средства (долгосрочные) | 1410 | 8 228 | 6 766 |
| **Долгосрочные обязательства** | 1400 | **8 228** | **6 766** |
| Заёмные средства (краткосрочные) | 1510 | 980 | 1 660 |
| Кредиторская задолженность | 1520 | 1 620 | 2 360 |
| **Краткосрочные обязательства** | 1500 | **2 600** | **4 020** |
| **Пассивы всего** | 1700 | **6 850** | **4 118** |

Отчет о финансовых результатах, в тыс. руб.

| **Наименование** | **Код строки** | **2016** | **2017** |
| --- | --- | --- | --- |
| **Доходы и расходы по обычным видам деятельности** |  |  |  |
| Выручка | 2110 | 16 389 | 14 242 |
| Себестоимость продаж | 2120 | 19 901 | 14 773 |
| Валовая прибыль (убыток) | 2100 |  |  |
| Коммерческие расходы | 2210 |  |  |
| **Прибыль (убыток) от продажи** | 2200 | **-3 512** | **-531** |
| **Операционные доходы и расходы** |  |  |  |
| Доходы от участия в других организациях | 2310 |  |  |
| Прочие доходы | 2340 | 1 276 | 242 |
| Прочие расходы | 2350 | 482 | 2 264 |
| **Прибыль (убыток) до налогообложения**  | 2300 | **-2 718** | **-2 553** |
| Текущий налог на прибыль | 2410 | 162 | 137 |
| **Чистая прибыль (убыток)** | 2400 | **-2 880** | **-2 690** |

*Источник:* СПАРК [Электронный ресурс]/Интерфакс. –М., 2003-2019. – URL: http://www.spark-interfax.ru/ (дата обращения: 02.03.2019)

1. **OOO «+36,6» (УСН, ЕНВД)**

Бухгалтерский баланс, в тыс. руб.

| **Наименование** | **Код строки** | **2016** | **2017** |
| --- | --- | --- | --- |
| **Актив** |  |  |  |
| Основные средства  | 1150 | 303 |  |
| **Внеоборотные активы** | 1100 | **303** |  |
| Запасы | 1210 | 25 396 | 22 760 |
| Дебиторская задолженность | 1230 | 391 | 364 |
| Денежные средства и денежные эквиваленты | 1250 | 876 | 857 |
| **Оборотные активы** | 1200 | **26 663** | **23 981** |
| **Активы всего** | 1600 | **26 966** | **23 985** |
| **Пассив** |  |  |  |
| **Капитал и резервы** | 1300 | **18 464** | **21 301** |
| Кредиторская задолженность | 1520 | 8 502 | 2 684 |
| **Краткосрочные обязательства** | 1500 | **8 502** | **2 684** |
| **Пассивы всего** | 1700 | **26 966** | **23 985** |

Отчет о финансовых результатах, в тыс. руб.

| **Наименование** | **Код строки** | **2016** | **2017** |
| --- | --- | --- | --- |
| **Доходы и расходы по обычным видам деятельности** |  |  |  |
| Выручка | 2110 | 146 278 | 127 520 |
| Себестоимость продаж | 2120 | 141 222 | 124 683 |
| **Прибыль (убыток) от продажи** | 2200 | **5 056** | **2 837** |
| **Операционные доходы и расходы** |  |  |  |
| **Прибыль (убыток) до налогообложения**  | 2300 | **5 056** | **2 837** |
| **Чистая прибыль (убыток)** | 2400 | **5 056** | **2 837** |

*Источник:* СПАРК [Электронный ресурс]/Интерфакс. –М., 2003-2019. – URL: http://www.spark-interfax.ru/ (дата обращения: 02.03.2019)

1. **ООО «+ФОРТУНА» (УСН, ЕНВД)**

Бухгалтерский баланс, в тыс. руб.

| **Наименование** | **Код строки** | **2016** | **2017** |
| --- | --- | --- | --- |
| **Актив** |  |  |  |
| Основные средства  | 1150 | 10 | 10 |
| **Внеоборотные активы** | 1100 | **10** | **10** |
| Запасы | 1210 | 192 | 432 |
| Денежные средства и денежные эквиваленты | 1250 | 8 |  |
| **Оборотные активы** | 1200 | **200** | **432** |
| **Активы всего** | 1600 | **210** | **442** |
| **Пассив** |  |  |  |
| Уставный капитал  | 1310 | 10 | 10 |
| Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) | 1370 | 200 | 432 |
| **Капитал и резервы** | 1300 | **210** | **442** |
| Кредиторская задолженность | 1520 |  |  |
| **Краткосрочные обязательства** | 1500 |  |  |
| **Пассивы всего** | 1700 | **210** | **442** |

Отчет о финансовых результатах, в тыс. руб.

| **Наименование** | **Код строки** | **2016** | **2017** |
| --- | --- | --- | --- |
| **Доходы и расходы по обычным видам деятельности** |  |  |  |
| Выручка | 2110 | 650 | 1 200 |
| Себестоимость продаж | 2120 | 450 | 968 |
| Валовая прибыль (убыток) | 2100 | 200 | 232 |
| **Прибыль (убыток) от продажи** | 2200 | **200** | **232** |
| **Операционные доходы и расходы** |  |  |  |
| Прочие расходы | 2350 |  |  |
| **Прибыль (убыток) до налогообложения**  | 2300 | **200** | **232** |
| **Чистая прибыль (убыток)** | 2400 | **200** | **232** |

*Источник:* СПАРК [Электронный ресурс]/Интерфакс. –М., 2003-2019. – URL: http://www.spark-interfax.ru/ (дата обращения: 02.03.2019)

1. **ООО «01 ГРУПП» (УСН)**

Бухгалтерский баланс, в тыс. руб.

| **Наименование** | **Код строки** | **2016** | **2017** |
| --- | --- | --- | --- |
| **Актив** |  |  |  |
| Запасы | 1210 |  | 1 |
| Дебиторская задолженность | 1230 | 5 488 | 12 863 |
| Денежные средства и денежные эквиваленты | 1250 | 45 | 708 |
| **Оборотные активы** | 1200 | **5 533** | **13 572** |
| **Активы всего** | 1600 | **5 533** | **13 572** |
| **Пассив** |  |  |  |
| **Капитал и резервы** | 1300 | **265** | **8 026** |
| Заёмные средства (краткосрочные) | 1510 | 3 |  |
| Кредиторская задолженность | 1520 | 5 265 | 5 546 |
| **Краткосрочные обязательства** | 1500 | **5 268** | **5 546** |
| **Пассивы всего** | 1700 | **5 533** | **13 572** |

Отчет о финансовых результатах, в тыс.руб.

| **Наименование** | **Код строки** | **2016** | **2017** |
| --- | --- | --- | --- |
| **Доходы и расходы по обычным видам деятельности** |  |  |  |
| Выручка | 2110 | 9 960 | 10 803 |
| Себестоимость продаж | 2120 | 9 160 | 7 824 |
| **Прибыль (убыток) от продажи** | 2200 | **800** | **2 979** |
| **Операционные доходы и расходы** |  |  |  |
| Прочие расходы | 2350 | 103 | 1 503 |
| **Прибыль (убыток) до налогообложения**  | 2300 | **697** | **1 476** |
| Текущий налог на прибыль | 2410 | 57 | 772 |
| **Чистая прибыль (убыток)** | 2400 | **640** | **704** |

*Источник:* СПАРК [Электронный ресурс]/Интерфакс. –М., 2003-2019. – URL: http://www.spark-interfax.ru/ (дата обращения: 02.03.2019)

1. **ООО «1 АБ МАСТЕР» (УСН)**

Бухгалтерский баланс, в тыс. руб.

| **Наименование** | **Код строки** | **2016** | **2017** |
| --- | --- | --- | --- |
| **Актив** |  |  |  |
| Долгосрочные финансовые вложения | 1170 | 20 |  |
| **Внеоборотные активы** | 1100 | **20** |  |
| Запасы | 1210 | 122 | 291 |
| Дебиторская задолженность | 1230 | 9 009 | 11 437 |
| Денежные средства и денежные эквиваленты | 1250 | 4 719 | 4 850 |
| **Оборотные активы** | 1200 | **13 850** | **16 578** |
| **Активы всего** | 1600 | **13 870** | **16 578** |
| **Пассив** |  |  |  |
| **Капитал и резервы** | 1300 | **-19 075** | **-30 239** |
| Кредиторская задолженность | 1520 | 32 945 | 46 817 |
| **Краткосрочные обязательства** | 1500 | **32 945** | **46 817** |
| **Пассивы всего** | 1700 | **13 870** | **16 578** |

Отчет о финансовых результатах, в тыс. руб.

| **Наименование** | **Код строки** | **2016** | **2017** |
| --- | --- | --- | --- |
| **Доходы и расходы по обычным видам деятельности** |  |  |  |
| Выручка | 2110 | 64 735 | 109 226 |
| Себестоимость продаж | 2120 | 70 096 | 112 930 |
| **Прибыль (убыток) от продажи** | 2200 | **-5 361** | **-3 704** |
| **Операционные доходы и расходы** |  |  |  |
| Прочие доходы | 2340 | 11 | 150 |
| Прочие расходы | 2350 | 305 | 3 289 |
| **Прибыль (убыток) до налогообложения**  | 2300 | **-5 655** | **-6 843** |
| Текущий налог на прибыль | 2410 | 824 | 4 321 |
| **Чистая прибыль (убыток)** | 2400 | **-6 479** | **-11 164** |

*Источник:* СПАРК [Электронный ресурс]/Интерфакс. –М., 2003-2019. – URL: http://www.spark-interfax.ru/ (дата обращения: 02.03.2019)

# Приложение 3 Детальный анализ судебных решений по выборке дел, касающихся законного дробления бизнеса

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Постановление | от 2 июля 2018 г. по делу №А33-883/2017(Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа) | от 8 декабря 2017 г. №Ф06-26900/2017 (Арбитражный суд Поволжского округа) |
| Истец | Межрайонная инспекция ФНС № 24 по Красноярскому краю | ООО «Арбитр» |
| Ответчик | ООО «Агриман» | Инспекция ФНС по Дзержинскому району г. Волгограда |
| Суть спора | Проверка законности и обоснованности в связи с неправильным применением судами норм материального и процессуального права, **просит обжалуемые судебные акты отменить и направить дело на новое рассмотрение в арбитражный суд первой инстанции** (признание незаконным решения от 06.10.2016 №2.11-36/18 о привлечении к ответственности **за совершение налогового правонарушения в части доначисления НДС, НнП, НнИ, единый налог УСН**, на общую сумму 49 650 245 рублей, пени по указанным налогам на сумму 12 870 724,89 руб., а также соответствующих штрафов в сумме 3 458 772, 59 руб. ) | Признание **недействительным решения налогового органа** о привлечении к ответственности **за совершение налогового правонарушения.**Инспекцией проведена выездная налоговая проверка общества по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты налогов и сборов за период с 01.01.2012 по 31.12.2014. По результатам проверки составлен акт от 18.08.2016 № 771 и принято решение от 30.09.2016 № 536 **о привлечении общества к налоговой ответственности, доначислении налогов и начислении пеней.**Основанием для **доначисления обществу налога на прибыль и НДС, начисления соответствующих сумм пеней и штрафов** послужили выводы инспекции о **создании заявителем схемы уклонения от налогообложения,** направленной на получение налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды в результате «дробления бизнеса».Данные действия осуществлены, по мнению налогового органа, с участием взаимозависимых организаций – ООО «Актив Авто», «Актив Плюс», «Актив Трейд» («Актив Авто», «Актив Плюс», «Актив Трейд») и ИП Петрова Д.Э. и Петрова Э.В., применявших УСН. |
| Налоговый режим | УСН | УСН |
| Схема искусственного дробления | Минимизация обществом налоговых обязательств посредством создания в период 2012 - 2014 гг. **схемы дробления бизнеса путем сдачи в субаренду нежилых помещений взаимозависимым и подконтрольным организациям** ООО УК ТК «Содружество» и ООО «Содружество-1» **с целью распределения налоговой базы** на суммы менее 60 млн. руб. **для сохранения возможности применения УСН**.Ссылаются на согласованность и преднамеренность действий участников сделки, направленных на создание схемы ухода от налогообложения, а также **об отсутствии** в материалах дела доказательств, свидетельствующих о **наличии деловой цели** заключенных договоров. | Создание схемы уклонения от налогообложения, направленной на получение налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды в результате «дробление бизнеса», исключительно для уменьшения налоговой нагрузки без цели ведения фактической предпринимательской деятельности.Данные действия осуществлены, по мнению налогового органа, с участием взаимозависимых организаций – ООО «Актив Авто», «Актив Плюс», «Актив Трейд» и ИП Петрова Д.Э. и Петрова Э.В., применявших УСН. |
| Аргументы ФНС | Судебные акты приняты с нарушением ст. 65, 71, 198, 200 Арбитражного процессуального кодекса РФ, ст. 105.1 НК РФ, **выводы судов не соответствуют фактическим обстоятельствам** **и** имеющимся в материалах дела **доказательствам**; **судами не оценены все** имеющиеся **доказательства в совокупности и взаимосвязи**.ООО «УК ТК Содружество» и ООО «Содружество-1» **выступали в качестве единого хозяйствующего субъекта**: у них единая бухгалтерская и кадровая служба, они использовали общие трудовые ресурсы, что **свидетельствует о необоснованном получении обществом налоговой выгоды путем уменьшения налоговой базы по НДС, налогу на прибыль организаций и налогу на имущество организаций.** Вследствие совершения сделок с взаимозависимыми, подконтрольными лицами: ООО «Содружество-1» и УК ТК «Содружество». | Ведение деятельности заявителем и третьими лицами по одному и тому же адресу, отсутствии у взаимозависимых лиц собственных складских помещений, использование одних и тех же контрольно-кассовых машин в организациях, применяющих УСН, наличии одного и того же состава работников у проверяемого налогоплательщика, и его взаимозависимых лиц.Комментарии судебных органов: Налоговый орган в ходе проверки указанные обстоятельства должным образом не исследовал.Утверждение инспекции о том, что решением кадровых и бухгалтерских вопросов занимались одни и те же люди, также основано на результатах неполно проведенной проверки.Налоговый орган, используя сведения о применяемых наценках взаимозависимыми лицами, **применив среднюю величину наценки, для определения которой воспользовался** не расчетом фактической наценки исходя из сумм реализаций, а **сведениями взаимозависимых лиц о приблизительных крайних величинах наценок,** с которых исчислила налог, указал, что **база для этих начислений является доходом заявителя.**Комментарии судебных органов: данная методика не предусмотрена ни одним нормативным актом законодательства. |
| Аргументы судебных органов | Налогоплательщиком для целей налогообложения учтены **операции в соответствии с** их действительным **экономическим смыслом,** обусловленные разумными экономическими причинами **и целями делового характера**; совокупная и взаимная оценка всех доказательств **не подтверждает обоснованность доводов инспекции** о направленности действий общества на получение необоснованной налоговой выгоды, взаимозависимости и подконтрольности участников сделок с обществом.Налоговый орган не представил доказательств наличия взаимозависимости по основаниям, связанным с участием в капитале, осуществлением функций управления, служебного подчинения либо наличия иной возможности другого лица определять решения, принимаемые налогоплательщиком.**Совокупная и взаимная оценка всех доказательств не подтверждает обоснованность доводов** инспекции о направленности действий налогоплательщика **на получение необоснованной налоговой выгоды**.Экономического обоснования, из которого следовало бы, что необоснованная налоговая выгода является исключительным мотивом в рамках настоящего дела не установлено. | Судами установлено: создание ООО «Актив Авто», «Актив Плюс», «Актив Трейд» **обусловлено реальными деловыми целями**.Заявитель является единственным дистрибьютором компании Шелл по продаже на территории Волгоградской, Саратовской и Астраханской областей продукции Шелл (моторных масел, смазочных материалов) индустриального направления.**Экономическая цель** совершения операций с участием ООО «Актив Авто», «Актив Плюс», «Актив Трейд» и предпринимателей Петрова Д.Э. и Петрова Э.В. состояла **в специализации торговой деятельности по различным направлениям, развитии продаж товаров компании «Шелл» в рискованных сегментах рынка на разных территориях, достижение финансовых показателей, необходимых для получения товарных кредитов, отсрочек платежей, премий от компании Шелл, банковских гарантий и кредитов.**Так, **«Арбитр» осуществляло реализацию в адрес грузовых сервисных станций**, хозяйствующим субъектам, осуществляющим деятельность в сфере сельского хозяйства и использующих сельскохозяйственную технику, крупных оптовых покупателей в г. Волгоград, г. Саратов, г. Астрахань.**«Актив плюс»** в 2012 - 2014 гг. **развивал продажу «van selling»** (мобильная торговля с автомобиля, когда товар находится в кузове автомобиля и оперативно доставляется покупателю) в адрес розничных точек, ИП исключительно на территории Волгоградской области.**ИП Петров Э.В. осуществлял продажу товаров** **в Саратовской области** мелким розничным клиентам, ИП и сдачу имущества в аренду.**ИП Петров Д.Э. осуществлял розничную торговлю** через павильон и оптовые продажи мелким розничным клиентам **на территории Астраханской области**.**«Актив трейд»** зарегистрировано в марте 2013 года **с целью развития продаж через интернет-магазин.**С развитием клиентской базы и расширением сферы дистрибьютерства в конце 2013 года создано ООО **«Актив авто», осуществляющее продажи на территории Саратовской области** с 2014 года.Суд установил: **государственная регистрация** вышеназванных обществ и предпринимателей **происходила в разное время по мере развития бизнеса по каналам сбыта,** что свидетельствует о **наличии объективной деловой цели** **в развитии бизнеса** посредством именно этих ЮЛ и ИП.Как отметили суды, офисные помещения у всех ЮЛ различны, что подтверждается налоговым органом в протоколах осмотра; необходимость складских помещений отсутствует, поскольку при ведении продаж по методу «van selling» хранение товара осуществляется на борту автомашины, что позволяет организовывать мобильный склад для хранения и параллельно реализовывать товар.При этом с каждым торговым представителем заключен договор о полном материальной ответственности ввиду того, что они осуществляют обязанности по хранению товара на борту автомобиля; все контрольно-кассовые машины использовались взаимозависимыми лицами в различные промежутки времени, пройдя перерегистрацию в установленном законом порядке.Ряд сотрудников не совмещали обязанности, а работали в различных компаниях в разные периоды. В иных случаях совмещение трудовой деятельности в нескольких юридических лицах происходило с учетом разделения должностных обязанностей работников.Все операции по договорам учтены обществами в бухгалтерском учете, их реальность налоговым органом не опровергнута, доказательств того, что **сделки** между данными субъектами **являются нереальными, мнимыми, налоговым органом не представлено**, на наличие претензий к первичным документам, представленным обществом в ходе проверки, не указано.Каждое общество и предприниматели в соответствии с действующим законодательством **уплачивали необходимые налоги**, **заявитель** экономически **затрат на содержание взаимозависимых обществ не нес** и юридически **не имел возможности распоряжаться имуществом** данных организаций.Каждая организация **несла самостоятельно расходы** по обслуживанию контрольно-кассовых машин, мойке автомобилей, ремонту орг. техники, нотариальные расходы, по приобретению канцтоваров, по текущему ремонту автотранспорта, оплачивала услуги связи и инкассацию наличных денежных средств и пр. хоз. расходы.В каждой организации на использование автотранспорта оформлялись путевые листы, также подтверждающие реальность осуществления всеми организациями экономической деятельности.Инспекция использовала сведения о стоимости продажи третьими лицами иной номенклатуры товаров легкомоторного направления, которые заявитель проверяемых периодах не приобретал и не реализовывал, то есть **при доначислении обществу налогов инспекцией использовались несопоставимые данные.****Суды пришли к выводу об отсутствии у общества умысла на получение необоснованной налоговой выгоды,** установление наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели) в действиях налогоплательщика осуществляется с учетом оценки обстоятельств, свидетельствующих о его намерениях получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.Налоговым органом при исчислении налогов заявителю не был учтен тот факт, что взаимозависимыми лицами, применяющими УСН, уплачивались налоги УСН за проверяемый период и их уплата в сумме 6 453 290 рублей не была учтена инспекцией при исчислении налогов, что **приводит к двойному налогообложению.** |
| Налоговые санкции | - | - |
| Судебное решение | Дробление бизнеса законно | Дробление бизнеса законно |
| Итог | Истец проиграл | Истец выиграл |

*Источник:* Постановление АС Восточно-Сибирского округа от 2 июля 2018 г. по делу №А33-883/2017. URL: http://www.arbitr.ru/ (дата обращения: 15.04.2019). Постановление АС Поволжского округа от 8 декабря 2017 г. по делу №Ф06-26900/2017. URL: http://www.arbitr.ru/ (дата обращения: 31.03.2019)

# Приложение 4 Детальный анализ судебных решений по выборке дел, касающихся незаконного дробления бизнеса

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Постановление | от 11 сентября 2017 г. по делу № А27-10742/2016(Арбитражный суд Западно-Сибирского округа) | от 30 декабря 2014 г. по делу № А40-28691/14(Арбитражный суд Московского округа) |
| Истец | ООО «Служба дома» | ИП Шарфутов А.В. при участии третьего лица ООО «Лимон» |
| Ответчик | Инспекция ФНС по Центральному району г. Новокузнецка Кемеровской области | Инспекция ФНС России №25 по г. Москве |
| Суть спора | Признание недействительным решения инспекции ФНС о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в полном объеме. | Признание недействительным решения инспекции ФНС о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в полном объеме. |
| Налоговый режим | УСН | УСН |
| Схема искусственного дробления | Применение льготного режима налогообложения взаимозависимыми организациями, с целью недопущения превышения предельных размеров доходов.С помощью преднамеренных действий, направленных на минимизацию налоговых платежей, тем самым создавая необоснованную налоговую выгоду. | Налогоплательщиком совместно с взаимозависимым контрагентом ООО «Лимон» создана схема, направленная на корректировку выручки для получения и сохранения права на применение УСН с целью уменьшения налоговых платежей и получения необоснованной налоговой выгоды в виде неуплаты налогов по общей системе налогообложения. |
| Аргументы ФНС | Инспекцией проведена выездная налоговая проверка Общества, по результатам которой принято решение привлечении заявителя к ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 122 НК РФ.Аргументы судебных органов совпадают с ФНС. | Инспекцией ФНС России № 25 по г. Москве проведена выездная налоговая проверка ИП Шарфутова А.В. по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты, удержания и перечисления в бюджет налогов и сборов за период с 01.01.2009 по 31.12.2011 гг.По результатам выездной налоговой проверки вынесено решение от 23.10.2013 № 14-19/22Р о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, в соответствии с которым предпринимателю начислены суммы неуплаченных налогов по налогу на доходы физических лиц в размере 566 116 руб. и налогу на добавленную стоимость в размере 11 678 979 руб. Заявитель был привлечен к ответственности, предусмотренной п. 3 ст. 122 НК РФ в виде штрафа в размере 2 499 019 руб., а также были начислены пени в размере 399 230 руб.Как следует из материалов проверки и установлено судами, доходы от фактической деятельности Шарфутова А.В., разделялись между двумя организационно-правовыми формами.По результатам выездной налоговой проверки заявителя по отношениям с ООО «Лимон» установлено, что, применяя УСН, налогоплательщик фактически получал доход в виде стоимости реализованного комиссионером товара за минусом уже удержанного комиссионером своего вознаграждения.При этом, при расчете неуплаченной ИП Шарфутовым А.В. суммы налога не учитывался доход ООО «Лимон», так как он является самостоятельным налогоплательщиком. Доход ООО «Лимон» учитывался исключительно в целях определения реального дохода от деятельности ИП Шарфутова А.В., в целях определения возможности или невозможности применения им УСН и на соответствие критериям бизнеса, имеющего право на льготное налогообложение. |
| Аргументы налогоплательщика | Общество самостоятельно арендовало офисные помещения. Ссылка заявителя на судебную практику по иным делам не принята во внимание судом округа, поскольку при рассмотрении спора суды учитывают конкретные обстоятельства каждого спора и доказательства, представленные сторонами на основании исследования и оценки, которых принимается судебный акт.Налоговым органом **не представлено доказательств получения обществом необоснованной налоговой выгоды;** сами по себе взаимозависимость участников сделок, осуществление одного вида деятельности, не могут служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной; факт создания предприятий с целью последующего дробления бизнеса не доказан.Получая самостоятельный доход, каждая из организаций использовала его на приобретение собственной материально-технической базы, оплату заработной платы своему персоналу, самостоятельные налоговые и иные обязательства, не подтверждают факт ведения единого бизнеса в сфере оказания услуг по вывозу мусора. | При вынесении судебного акта арбитражный суд первой инстанции исходил из того, что в рамках проверки Инспекция произвольно определила 2 квартал 2010 г., как момент утраты права на применение заявителем УСН. Считая, что разделение бизнеса было осуществлено заявителем с целью получения необоснованной налоговой выгоды, Инспекция объединила финансовые показатели заявителя и ООО «Лимон», на основании чего сделала вывод о том, что заявитель утратил право на применение УСН со 2 квартала 2010 г., превысив установленный в 60 млн. руб. лимит доходов. По расчетам Инспекции общая выручка заявителя и ООО «Лимон» во 2 квартале 2010 г. составила 37 307 383,40 + 23 229 442,93 = 60 536 826,33 руб. Общая выручка была определена Инспекцией на данных расчетных счетов заявителя и ООО «Лимон» путем простого сложения выручки. При этом Инспекцией не было учтено следующее.Между заявителем и ООО «Лимон» имелась «внутренняя реализация»: при взаимных расчетах по договору комиссии N 1к-06 от 04.01.2006 г. в доходы заявителя (комитент) включалась вся выручка от реализации товара, полученная от ООО «Лимон» (действовавшего в качестве комиссионера заявителя); первая часть этой выручки перечислялась на расчетный счет заявителя, вторая - учитывалась заявителем в качестве дохода для целей налогообложения УСН в момент выплаты комиссионного вознаграждения ООО «Лимон» путем зачета взаимных требований; последняя часть выручки учитывалась также и в составе доходов ООО «Лимон» для целей налогообложения УСН. Сложив выручку заявителя и ООО «Лимон» Инспекция дважды включила в размер доходов (при расчете показателя предельного размера доходов для целей применения УСН, а также при расчете налоговой базы по НДС) сумму указанного комиссионного вознаграждения. Но, рассматривая деятельность заявителя и ООО «Лимон» как деятельность одного хозяйствующего субъекта, Инспекция должна была исключить указанный двукратный учет доходов в целях налогообложения.Аргументов налогоплательщика в суде второй инстанции не было предоставлено. |
| Аргументы судебных органов | Создание Обществом схемы «дробления бизнеса» с участием взаимозависимых лиц ООО «Новосеть», ООО «Сороежка» путем использования гражданско-правовых отношений, позволяющих минимизировать налоговые обязательства, с целью недопущения превышения предельных размеров доходов для применения УСН.Обстоятельства: ООО «Сороежка», ООО «Служба дома», поставлены на учет 26.08.2011, ООО «Новосеть» - 25.03.2009, учредителем данных организаций являлся Лаврик Г.В. (доля участия Лаврик Г.В. в каждой организации составляет более 25%), руководителями одновременно в трех организациях поочередно в проверяемом периоде являлись Чухвачев М.Г., Янушкявичус Р.Р. и Сыроватко А.Л.Все организации осуществляли один вид деятельности, находились по одному юридическому адресу, использовали одни и те же помещения, кадровый персонал, имели единую материально - техническую базу, одних заказчиков; использовали автомобили одной марки и одинаковые контейнеры; одежда сотрудников всех трех организаций использовалась с логотипом «Сороежка»; совместно хранили бухгалтерские документы и документы по ведению финансово-хозяйственной деятельности, использовали единый IP адрес, расчетные счета обществ открыты в одном банке; товарно-материальным обеспечением занимался один менеджер по снабжению - Свирский А.А.; договоры на аренду территории для стоянки автомобилей и размещения склада материальных ценностей, на аренду стояночного бокса в проверяемый период были заключены только с ООО «Сороежка»; услуги по охране объектов оказывались только ООО «Сороежка», с ООО «Новосеть», ООО «Служба дома» гражданско - правовые договора не заключались, то есть, расходы по охране имущества всех организаций также несло только ООО «Сороежка».При финансово-хозяйственных взаимоотношениях с заказчиками, в случае приближения получаемых доходов в одной из организаций группы взаимозависимых лиц к предельно допустимому размеру для применения УСН, договоры с заказчиками либо расторгались, либо заключались дополнительные договоры с другой взаимозависимой организацией на тех же условиях, среднесписочная численность организаций меньше, нежели организации представляют количество справок по форме N 2-НДФЛ.ООО «Сороежка», ООО «Служба дома», ООО «Новосеть» осуществляли деятельность как единый субъект предпринимательской деятельности, а взаимозависимость лиц позволила регулировать процесс заключения контрактов, использовать преимущественно общий штат работников и объединять деятельность обществ единым финансовым результатом.Директор ООО «Сороежка», ООО «Служба дома», ООО «Новосеть» занимает кабинет №5 с вывеской ООО «Сороежка», в кабинете №4 ведут работу юрист, экономист, менеджеры, заместитель директора по работе с клиентами всех трех организаций, в кабинете №7 располагаются менеджер по персоналу, менеджер по качеству, а также старший диспетчер. В указанном помещении в сейфе хранятся трудовые книжки работников ООО «Сороежка», ООО «Служба дома», ООО «Новосеть» без разделения на организации, по алфавиту. В сейфе хранятся печати всех трех организаций. | **Основным видом деятельности заявителя является реализация товаров народного потребления**, которая производилась в том числе посредством реализации по комиссионному договору от 04.01.2006 N 1К-06 **с ООО «Лимон», находящемуся по одному и тому же адресу с заявителем.**Согласно сведениям, содержащимся в ЕГРЮЛ, учредителем **ООО «Лимон» является с момента создания и по настоящее время Шарфутов А.В.**Вышеуказанный договор комиссии между ИП Шарфутов А.А. и ООО «Лимон», а также **акты выполненных услуг с обеих сторон подписывались Шарфутовым А.В.**ИП Шарфутов А.В. передавал товары для реализации в ООО «Лимон», находящийся по одному и тому же адресу с ними, **расчеты осуществлялись путем перевода денежных средств между расчетными счетами, открытыми в одном банке – «ВТБ 24» (ЗАО).**При анализе книг учета доходов и расходов установлено, что среди расходов ИП Шарфутова А.В. имеют место затраты на печать и изготовление каталогов продукции, при изучении которых установлено, что на данных каталогах не указано наименование заказчика, **по телефонам, указанным в каталоге можно связаться и с ООО «Лимон»** и с заявителем, указанный адрес является адресом как ООО «Лимон», так и заявителя.Кроме того, с целью установления фактических обстоятельств при исполнении договора комиссии, заключенного между заявителем и ООО «Лимон», Инспекцией в порядке ст. 90 Кодекса произведены допросы свидетелей, а именно сотрудников ООО «Лимон» и ИП Шарфутова А.В, исходя из допросов которых усматривается, что **поставщиком ООО «Лимон» являлся только ИП Шарфутов А.В.**В ходе анализа деятельности ИП Шарфутова А.В. установлено, что общая сумма налоговых платежей, подлежащих уплате в бюджет в 2009 году, составляла 2 677 189 руб., в 2010 и 2011 году снизилась до 553 746 руб. и 99 465 руб. соответственно. Налоговые платежи в 2010 по сравнению с 2009 снизились в 4,8 раза, в 2011 по сравнению с 2009 снизились в 27 раз. При этом показатели выручки ИП Шарфутова А.В. в 2009, 2010 и 2011 году существенным образом не изменялись и составили соответственно 51 245 812 руб., 52 959 020 руб. и 47 976 462 руб.Также, при осуществлении контрольных мероприятий Инспекцией установлено, что ООО «Лимон», также получало доход по договору комиссии, заключенному с ООО «Прогресс».**Самостоятельной деятельности ООО «Лимон» не осуществляло, единственным видом деятельности указанной организации является реализация товаров, принадлежащих взаимозависимым лицам - ИП Шарфутову А.В.,** **и ООО «Прогресс», зарегистрированному на имя жены предпринимателя Шарфутова Т.А.,** и получение дохода по договорам комиссии, заключенных с указанными лицами, при этом иных источников у ООО «Лимон» не имеется.Расчетные счета всех участников хозяйственных операций открыты в одном банке - ЗАО «ВТБ 24». Всю финансово-хозяйственную деятельность ООО «Прогресс» осуществляет через ООО «Лимон».**С 2010 года ИП Шарфутов А.В. и ООО «Лимон» с общей системы перешли на упрощенную систему налогообложения.**По результатам проверки заявителя, инспекцией установлено, что в 2010 году выручка от реализации товаров народного потребления у предпринимателя составила 52 959 000 руб., у Общества - 21 668 000 руб. За 2011 год выручка от реализации товаров народного потребления у предпринимателя составила 47 976 000 руб., у Общества - 22 590 000 руб.Таким образом, общая выручка от реализации товаров народного потребления от единого бизнеса предпринимателя и Общества составила в 2010 году - 74 627 000 руб. в 2011 году - 70 567 000 руб.Исходя из вышеизложенного, указа**нные субъекты лишены самостоятельности и фактически являются структурными подразделениями одной организации и ее разделение на ИП Шарфутова А.В. и ООО «Лимон» направлено исключительно на минимизацию налоговых платежей** посредством злоупотребления правом применения УСН с целью недопущения превышения предельного лимита выручки, установленного Кодексом позволяющего применять УСН. |
| Налоговые санкции | Штраф 2 043 950,4 руб.Доначислен налог на прибыль организаций, НДС в общем размере 10 219 752 руб.Начислены пени в общем размере1 266 465,81 руб. | НДФЛ 566 116 руб.НДС 11 678 979 руб.Заявитель был привлечен к ответственности, предусмотренной п. 3 ст. 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) в виде штрафа в размере 2 499 019 руб., а также были начислены пени в размере 399 230 руб. |
| Судебное решение | Искусственное дробление бизнеса | Искусственное дробление бизнеса |
| Итог | Истец проиграл | Истец проиграл |

*Источник:* Постановление АС Западно-Сибирского округа от 11 сентября 2017 г. по делу № А2710742/2016. URL: http://www.arbitr.ru/ (дата обращения: 02.04.2019). Постановление АС Московского округа от 30 декабря 2014 г. по делу № А40-28691/14. URL: http://www.arbitr.ru/ (дата обращения: 05.04.2019)

# Приложение 5 Детальный анализ судебных решений по выборке дел, касающихся сомнительных контрагентов

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Постановление | от 9 августа 2018 г. по делу №А66-928/2017(Арбитражный суд Северо-Западного округа) | от 15 августа 2018 г. по делу №А29-347/2016(Арбитражный суд Волго-Вятского округа) |
| Истец | ООО «Частная пивоварня «Афанасий» | ООО «ДорИнвест» |
| Ответчик | Межрайонная инспекция ФНС №10 по Тверской области | Инспекция ФНС по городу Сыктывкару |
| Суть спора | Признание недействительным решения инспекции о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.Признание контрагентов: ООО «Интехтрейд», ООО «Краксон», ООО «Транспортная компания «Модуль-Авто» и ООО «Пальмира-Сервис» в качестве фирм- «однодневок» | Признание недействительным решения инспекции ФНС о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части доначисления недоимки, пеней и штрафов по НДС и налогу на прибыль. |
| Налоговый режим | ОСН | ОСН |
| Аргументы ФНС | Основанием для доначисления оспариваемых налогоплательщиком сумм НДС, пени и штрафа послужил вывод налогового органа о **неправомерном предъявлении Обществом к вычету 237 432 руб. НДС на основании счетов-фактур**, составленных от имени ООО «СИЛИН» в рамках договора об оказании транспортных услуг от 24.04.2013 №0171. По мнению Инспекции, представленные Обществом в обоснование права на налоговый вычет первичные документы (акты, транспортные накладные, счета-фактуры) **содержат недостоверные и противоречивые сведения, составлены формально и не подтверждают реальность оказания транспортных услуг заявленным в них контрагентом**. Также налоговый орган сослался на установленные в ходе проверки обстоятельства, свидетельствующие о том, что **контрагент** Общества является **«подставной» организацией**, не занимающей реальной предпринимательской деятельностью.Направленность Общества на получение необоснованной налоговой выгоды в виде неправомерного применения налоговых вычетов по НДС.Вывод о завышении налогоплательщиком убытка по налогу на прибыль за 2012 год по причине неправомерного включения в состав внереализационных расходов 440 426 руб. процентов по собственным простым векселям Общества, выданным ООО «Интехтрейд». По мнению налогового органа, налогоплательщиком документально не подтвержден факт возникновения задолженности перед ООО «Интехтрейд» по векселям и обоснованность включения в состав расходов начисленных процентов по данным векселям, а также то, что расходы, повлекшие возникновение задолженности в виде процентов по векселям, связаны с производственной деятельностью Общества и направлены на получение дохода. | Инспекция провела выездную налоговую проверку ООО «ДорИнвест» за период с 14.09.2011 по 31.12.2013, результаты которой отразила в акте от 21.08.2015 N 16-13/7.Рассмотрев материалы проверки, заместитель начальника Инспекции принял решение от 28.09.2015 №16-13/7 о привлечении Общества к ответственности за совершение налогового правонарушения, согласно которому заявителю доначислены, в том числе, НДС в сумме 17 775 463 рублей, налог на прибыль в сумме 14 385 598 рублей и соответствующие им суммы пеней и штрафов, предусмотренных п. 1 ст. 122 НК РФ.Аргументы ФНС идентичны с представителями судебных органов. |
| Аргументы налогоплательщика | Соблюдены условия для предъявления к вычету НДС по взаимоотношениям с ООО «СИЛИН». Общество указывает, что оно проявило должную степень осмотрительности при выборе контрагента: у ООО «СИЛИН» имелись необходимые материально-технические средства и персонал для осуществления перевозки груза; факт доставки продукции в торговые точки; движение денежных средств по счету контрагента подтверждает, что ООО «СИЛИН» вело реальную предпринимательскую деятельность; **налоговый орган не доказал невозможность осуществления перевозки** продукции силами заявленного контрагента и не исследовал в ходе проверки вопрос о возможности привлечения ООО «СИЛИН» к исполнению договорных обязательств третьих лиц. Налогоплательщик также полагает, что подписание части счетов-фактур от имени контрагента неуполномоченными лицами и указание в них ошибочного адреса ООО «СИЛИН» не может служить основанием для отказа в праве на налоговый вычет сумм НДС.Суды необоснованно посчитали правомерным исключение из состава внереализационных расходов по налогу на прибыль понесенных Обществом расходов в виде начисленных процентов по векселям, переданным ООО «Интехтрейд» по соглашению о новации от 02.10.2007 N 0385.Документами подтверждается возникновение задолженности перед названным контрагентом, поскольку основанием для заключения соглашения о новации послужило предъявление ООО «Интехтрейд» к оплате векселей, которые Общество выдало в 2003 году ООО «Фаркон» по договору займа от 21.05.2003 №0235. При этом налогоплательщик утверждает, что заемные денежные средства поступили на его расчетный счет в безналичном порядке, а платежные поручения о перечислении денежных средств по договору займа не сохранились ввиду истечения установленных нормативных сроков хранения платежных документов (общество обращалось с запросом в банк о представлении копий платежных поручений, однако он сослался на то, что срок хранения документов составляет 5 лет). Векселя, выданные ООО «Фаркон» и предъявленные к оплате ООО «Интехтрейд» тоже не сохранились ввиду истечения нормативных сроков хранения указанных документов.Налогоплательщик не располагает и не мог располагать информацией о характере взаимоотношений первого векселедержателя с последующими, поскольку правовая природа векселя направлена на его свободное обращение в гражданском обороте.Сведения о транспортных средствах, которые, как утверждает налогоплательщик, были привлечены контрагентом для осуществления перевозки, заявки на оказание транспортных услуг, доверенности на водителей, декларации об объеме поставки этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции были предметом исследования судов и **не признаны в качестве бесспорных доказательств, подтверждающих реальность хозяйственных операций с ООО «СИЛИН».**Аргументы относительно того, что, исходя из анализа выписки о движении денежных средств по расчетному счету контрагента, ООО «СИЛИН» имело работников и вело реальную хозяйственную деятельность в сфере грузоперевозок, не принимается судом. | По эпизоду взаимоотношений с ООО «Омега-Строй Сервис» Общество считает, что налоговый орган не доказал недействительность договора аренды транспортных средств, актов и путевых листов; наличие в путевых листах незаполненных разделов не опровергает факта аренды и не свидетельствует о невозможности определить размер арендной платы; принятие расходов в объеме, определенном на основании ГЭСН-2001, ФЭР-2001 и ТЭР 2001, не обосновано нормами права; вывод о том, что арендуемые транспортные средства использовались Обществом для оказания услуг ООО «Эва», документально не подтвержден.По эпизоду взаимоотношений с ООО «Северо-западные строительные инвестиции» заявитель указывает, что доказательств пользования арендованным недвижимым имуществом третьими лицами в объеме, определенном налоговым органом, материалы дела не содержат; осмотр арендуемых площадей, проведенный в 2015 году, не подтверждает нахождения там автотранспорта третьих лиц в 2012, 2013 годах.По эпизоду взаимоотношений с ООО «Вербена», ООО «Витекс», ООО «Эркон», ООО «СтройСетьСервис», ООО «Резолют», ООО «Метида», ЗАО «Главпром», ООО «Стройспецподряд» налогоплательщик настаивает на реальности хозяйственных операций, совершенных с указанными организациями, и считает, что суды неполно исследовали представленные в дело доказательства. |
| Аргументы судебных органов | По документам налогоплательщика ООО «СИЛИН» привлекалось Обществом в целях доставки продукции в торговые точки. Однако данный контрагент **обладает признаками номинальной организации**, необходимым транспортом и персоналом в период совершения спорных хозяйственных операций не располагал. Документы, подтверждающие наличие взаимоотношений с Обществом, по требованию налогового органа ООО «СИЛИН» не представило. По данным ЕГРЮЛ учредителем данной организации в период с 21.12.2011 по 24.12.2013 и директором до 21.05.2013 значился Седов К.Е.; руководителем в период с 21.05.2013 по 24.12.2013 был Шурупов Н.А., с 24.12.2013 – Наштыкова Е.Ю., **которая числится генеральным директором еще в 183 организациях и учредителем в 147 организаций**. На допрос в налоговый орган указанные лица не явились, их местонахождение неизвестно. По данным инспекции в которой ООО «СИЛИН» поставлено на налоговый учет с 10.01.2014, названная организация относится к категории налогоплательщиков, не представляющих налоговую отчетность.В результате суды признали **первичную документацию**, представленную Обществом, **несоответствующую требованиям действующего налогового законодательства**, а также отклонили утверждение Общества о реальности спорных хозяйственных операций с ООО «СИЛИН».Подтверждение хозяйственных операций с контрагентом Обществом представлены документы, в том числе счета-фактуры, подписанные от имени директора ООО «СИЛИН» **лицами, которые в период их составления не являлись таковыми.**В большей части счетов-фактур **указан недостоверный адрес** ООО «СИЛИН». В представленных Обществом товарно-транспортных накладных **отсутствуют сведения о путевых листах, нет данных о лицах, ответственных за перевозку, не указаны транспортные средства, осуществляющие перевозку, и организации, привлеченные к перевозке груза.**Показания допрошенных инспекцией в ходе проверки физических лиц, осуществляющих перевозку груза, в том числе Лукьянова Д.С., Сафонова В.Ю., Харина С.В. Как указали суды, в совокупности представленных налоговым органом доказательств не свидетельствуют об участии в перевозке груза ООО «СИЛИН» и подтверждает, что фактически транспортные услуги выполнялись иными лицами, которые не имеют никакого отношения к заявленному контрагенту.Общество не представило доказательства, свидетельствующие о заключении контрагентом гражданско-правовых договоров на аренду транспортных средств и/или оказанию транспортных услуг, а также с физическими лицами, которым выданы доверенности. Установленные судами пороки в оформлении заявок на перевозку, доверенностях (отсутствие расшифровок подписей сотрудников ООО «СИЛИН», выдавших доверенности, различные оттиски печати ООО «СИЛИН» на представленных налогоплательщиком документах) не позволили признать эти документы в качестве надлежащих доказательств. Кроме того, в доверенностях от 28.01.2014 и от 29.01.2014 не только указаны неверные инициалы Седова К.Е., но эти доверенности не могли быть подписаны Седовым К.Е., который с мая 2013 года не являлся директором ООО «СИЛИН».Отклонен как не доказанный судами и довод заявителя об осуществлении ООО «СИЛИН» перевозки груза при содействии ООО «Фора». Выписки банка не подтверждают осуществление каких-либо расчетов контрагента Общества с данной организацией.Никакой первичной документации, свидетельствующей об аренде контрагентом транспортных средств, привлечении сторонних организаций и наемных работников, Общество в материалы дела не представило.Суды пришли к выводу, что расходы в виде процентов по векселям неправомерно включены Обществом в состав внереализационных расходов.Общество включило во внереализационные расходы суммы процентов, начисленные по собственным простым векселям, переданным ООО «Интехтрейд», при отсутствии документального подтверждения факта возникновения задолженности перед этой организацией. При этом суды указали на недоказанность Обществом реального получения заемных денежных средств, в счет которых переданы простые векселя, которые предъявлены к оплате ООО «Интехтрейд», и использования займа в деятельности, направленной на получение дохода.ООО «Фаркон» (займодавец) заключило с ООО «Брау Сервис» (после изменения наименования Общество; заемщик) договор займа от 21.05.2003 N 0235. По данному договору займодавец предоставляет Обществу заем в размере 53 649 750 руб., а Общество обязуется выдать на указанную сумму простые собственные векселя и выплатить при наступлении предусмотренного векселями срока полученные в заем денежные суммы. Займодавец перечисляет денежную сумму в размере 53 649 750 руб. в течение 20 банковских дней с момента подписания договора. Общество в свою очередь передает 24 векселя на сумму 2 000 000 руб. каждый, 1 вексель на сумму 3 487 859 руб. и 1 вексель на сумму 2 161 891 руб.К проверке Общество представило акты приема-передачи векселей, в соответствии с которыми передало займодавцу 23 векселя на общую сумму 45 160 972 руб. 60 коп. со сроком погашения по предъявлении, но не ранее 01.12.2006 (с учетом соглашения о внесении изменений в простые векселя от 06.08.2004).Первичные документы, подтверждающие перечисление ООО «Фаркон» на счет Общества займа в размере 53 649 750 руб., заявителем не представлены.Довод заявителя об отсутствии у него платежных поручений ввиду истечения нормативного срока хранения спорных платежных документов обоснованно не принят судами, поскольку именно на налогоплательщика возложена обязанность доказать правомерность и обоснованность понесенных расходов и их связь с производственной деятельностью путем представления документов.Факт использования заемных денежных средств в деятельности, направленной на получение дохода, Обществом также не подтвержден, что не опровергнуто заявителем.Вышеизложенные аргументы свидетельствуют у ООО «Интехтрейд», ООО «Красон», ООО «Транспортная компания «Модуль-Авто», ООО «Пальмира-Сервис» о признаках «подставных» организаций. Судами учтено, что данные организации 01.04.2013, 30.11.2015, 29.04.2016 и 01.09.2014 исключены из ЕГРЮЛ на основании п. 2 ст. 21.1 ФЗ №129 от 08.08.2001, то есть на основании решения регистрирующего органа об исключении из ЕГРЮЛ недействующего ЮЛ.В период совершения спорных операций ООО «Интехтрейд», ООО «Красон», ООО «Транспортная компания «Модуль-Авто», ООО «Пальмира-Сервис» не представляли в налоговый орган отчетность. Последняя налоговая декларация по НДС сдана ООО «Интехтрейд» за II квартал 2007 года. Названные организации не располагали недвижимым имуществом и транспортными средствами, персоналом, необходимыми для ведения предпринимательской деятельности. Расчетные счета ООО «Интехтрейд» в банке закрыты в 2007 году, ООО «Транспортная компания «Модуль-Авто» - в октябре 2013 года. Учредитель и руководитель ООО «Интехтрейд» Лемехов К.Ю. осужден за совершение уголовного преступления и отбывает наказание в исправительной колонии.Также судами учтено, что операции по приобретению (получению) и реализации (предъявлению к погашению) векселей N 42/2007, 43/2007, 44/2007 не отражались в налоговой отчетности участников вексельных операций - ООО «Интехтрейд», ООО «Красон», ООО «Транспортная компания «Модуль-Авто», ООО «Пальмира-Сервис». В банковских выписках названных организаций не отражено сведений о денежных операциях по приобретению векселей.Суды необоснованно посчитали правомерным исключение налоговым органом из состава внереализационных расходов по налогу на прибыль понесенных Обществом расходов в виде начисленных процентов по векселям, переданным ООО «Интехтрейд» по соглашению о новации от 02.10.2007 №0385. | Суды установили, и это не противоречит материалам дела, что в 2011 году ООО «ДорИнвест» (подрядчик) выполняло для ООО «Вычегда-Дорстрой» (генеральный подрядчик) строительно-монтажные работы на объекте «Реконструкция республиканского лыжного комплекса им. Р. Сметаниной».Ввиду отсутствия собственных транспортных средств Общество привлекало к выполнению работ на Объекте транспортные средства сторонних организаций, в том числе ООО «Омега-Строй Сервис».ООО «ДорИнвест» и ООО «Омега-Строй Сервис» заключили договор аренды транспортных средств от 14.09.2011, по условиям которого ООО «Омега-Строй Сервис» предоставило Обществу 7 транспортных средств, принадлежащих ему на праве собственности, с экипажем.Согласно актам оказанных услуг, стоимость расходов на аренду техники по указанному договору составила 6 854 400 рублей.Исследовав и оценив представленные в материалы дела доказательства в их совокупности и взаимной связи, в том числе акты о приемке выполненных работ, выставленные Обществом генеральному подрядчику - ООО «Вычегда-Дорстрой», суды установили, что для выполнения работ, поименованных в актах, **такое количество техники, какое было арендовано у ООО «Омега-Строй Сервис», не требовалось.**Установив взаимозависимость ООО «ДорИнвест» и ООО «Омега-Строй Сервис», отсутствие оплаты по заключенному договору и невозможность оказания услуг в заявленных объемах (часть транспортных средств использовалась на другом объекте, для иной организации (ООО «Эва»), а потребность в использовании другой части арендованной техники согласно сметным нормам на строительные работы отсутствовала), суды пришли к верному **выводу о завышении Обществом расходов по аренде у ООО «Омега-Строй Сервис» транспортных средств с экипажем.**Данный вывод сделан судами на основе всестороннего и полного исследования материалов дела и в силу положений ст. 286 Арбитражного процессуального кодекса РФ не подлежит переоценке судом кассационной инстанции.Основанием для доначисления Обществу налога на прибыль за 2012, 2013 годы послужил вывод налогового органа о том, что налогоплательщик неправомерно **включил в состав расходов необоснованные и экономически неоправданные затраты на аренду** (субаренду) у ООО «Северо-западные строительные инвестиции» недвижимого имущества.Суды установили, что ООО «ДорИнвест» (арендатор) и ООО «Северо-западные строительные инвестиции» (арендодатель) заключили договоры от 01.10.2012, по условиям которых Обществу передается в аренду (субаренду) следующее недвижимое имущество: здание склада минерального порошка общей площадью 279,9 квадратного метра, здание весовой общей площадью 67 квадратных метров, здание РММ общей площадью 3033 квадратных метра; здание АБЗ общей площадью 1230,3 квадратного метра; здание битумохранилища общей площадью 574,6 квадратного метра и земельный участок общей площадью 35 468 квадратных метров.Стоимость аренды указанных нежилых помещений и земельного участка за 11 месяцев составила 30 318 000 рублей.На основе исследования и оценки представленных в дело доказательств, в том числе выписки по расчетному счету ООО «ДСПМК Сыктывкарская», протокола осмотра территории, протоколов допросов свидетелей, суды установили, что склад минерального порошка и асфальтобетонные заводы ДС-158, ДС 508 использовались исключительно ООО «ДСПМК Сыктывкарская», которое производит асфальтобетон; **здание битумохранилища в 2012 году не использовалось Обществом для производственных целей**; здания РММ и АБЗ, арендуемые Обществом, совместно использовались ООО «ДорИнвест», ООО «Омега-Строй Сервис» и ООО «ДСПМК» для стоянки и ремонта дорожной техники.Вместе с тем расходы по аренде указанных помещений в полном объеме отнесены на ООО «ДорИнвест».Принимая во внимание, что **Общество и его контрагенты являются самостоятельными юридическими лицами, суды пришли к правильному выводу о том, что спорные расходы должны формироваться отдельно каждой организацией.**С учетом изложенного суды пришли к выводу, что расходы на уплату арендных платежей за здания РММ и АБЗ подлежат включению в состав расходов в целях налогообложения прибыли в размере, приходящемся на налогоплательщика, рассчитанном по удельному весу транспортных средств, зарегистрированных на организацию и находящихся в пользовании по договорам аренды в общей численности транспортных средств, зарегистрированных на ООО «Омега-Строй Сервис» и ООО «ДСПМК».В отношении затрат по аренде склада минерального порошка, асфальтобетонных заводов ДС-158, ДС 508 и здания битумохранилища (за 2012 год) суды, установив, что указанные объекты недвижимости фактически не **использовались** Обществом, пришли к выводу, что **спорные расходы не являются экономически обоснованными, в связи с чем они не подлежат учету в составе расходов, учитываемых при исчислении налога на прибыль.**Суды установили, что в целях исполнения муниципальных контрактов, заключенных с Управлением благоустройства города и дорожного хозяйства администрации города Рязани (заказчик) на выполнение работ по ремонту автомобильных дорог, дворовых территорий многоквартирных домов и проездов к дворовым территориям, ООО «ДорИнвест» привлекло в качестве подрядчиков ООО «Вербена», ООО «Витекс», ООО «Эркон», ООО «СтройСетьСервис», ООО «Резолют», ООО «Метида», ЗАО «Главпром» и ООО «Стройспецподряд», заключив с ними соответствующие договоры подряда.По сделкам с указанными организациями Общество применило налоговые вычеты по НДС и включило в состав расходов при исчислении налога на прибыль затраты, связанные с оплатой работ.Суды установили, что **субподрядчики имеют признаки, присущие организациям, не осуществляющим реальной хозяйственной деятельности**: они не располагались по адресам государственной регистрации и возглавлялись «массовыми» руководителями и учредителями; у них отсутствовали трудовые ресурсы, необходимые для выполнения работ, а также имущество и транспортные средства; отчетность представлялась с минимальными к уплате суммами налогов; движение денежных средств по расчетным счетам контрагентов носило транзитный характер.Суды также учли, что для выполнения работ в рамках, заключенных Обществом муниципальных контрактов требовались **квалифицированный персонал и материальная база, лицензии и допуски, которыми контрагенты не обладали.**По условиям договоров подряда субподрядчики **должны были вести общие и специальные журналы работ**, а также согласовывать с ГИБДД схемы организации движения транспортных средств и пешеходов на участках проведения дорожно-строительных работ, однако фактически **журналы работ контрагентами не велись, а действия по согласованию схем не производились.****Поставщики материалов, использованных на объектах, сообщили, что в проверяемом периоде сделок с указанными организациями не осуществляли.**Проанализировав **документы,** представленные налогоплательщиком в подтверждение реальности спорных хозяйственных операций, суды пришли к выводу об **их формальном составлении**: счета-фактуры от имени ООО «Витекс», ООО «СтройСетьСервис», ООО «Метида» подписаны лицами, которые в ходе допросов **отрицали свою причастность** к деятельности указанных организаций; счет-фактура от имени ООО «Эркон» не подписан; договор, счета-фактуры, акт формы КС-2 и справка формы КС-3 от имени ООО «Резолют» составлены и подписаны в период, **когда указанная организация прекратила свою деятельность**; договор, акт формы КС-2 и справка формы КС-3 от имени ООО «Вербена» составлены до его государственной регистрации в качестве юридического лица; **договор и счет-фактура от имени ООО «СтройСетьСервис» составлены на одну дату.**Всесторонне и полно исследовав и оценив имеющиеся в деле доказательства, суды установили, что ООО «Вербена», ООО «Витекс», ООО «Эркон», ООО «СтройСетьСервис», ООО «Резолют», ООО «Метида», ЗАО «Главпром» и ООО «Стройспецподряд» **не выполняли спорных работ для ООО «ДорИнвест»;** **указанные организации были искусственно включены в цепочку хозяйственных связей Общества в целях получения необоснованной налоговой выгоды в виде завышения налоговых вычетов по НДС и расходов при исчислении налога на прибыль.**Фактически работы были выполнены силами и средствами самого Общества, работниками ООО «Омега-Строй Сервис» и частично работниками ООО «ДорИнвест-Рязань», а также неустановленными лицами, привлеченными Обществом для выполнения работ без официального оформления. |
| Налоговые санкции | Доначислено 801 904 руб. НДС,83 870 руб. акцизов,начислено 550 231 руб. пеней за нарушение срока уплаты этих налогов и несвоевременное перечисление НДФЛ.Общество также привлечено к ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 122, ст.123 и п. 1 ст. 126 НК РФ, в виде взыскания 865 713 руб. штрафа.Кроме того, налоговый орган уменьшил на 440 426 руб. убыток, исчисленный налогоплательщиком по налогу на прибыль за 2012 год, увеличил налоговую базу по налогу на прибыль за 2014 год на 1 733 920 руб. и уменьшил на 2 174 346 руб. остаток неперенесенного убытка по налогу на прибыль по состоянию на 31.12.2014. | Доначислен НДС в сумме 17 775 463 рублей,налог на прибыль в сумме 14 385 598 рублейи соответствующие им суммы пеней и штрафов, предусмотренных п. 1 ст. 122 НК РФ. |
| Судебное решение | Доначисления по налогам, пени и штрафы законны. | Доначисления по налогам, пени и штрафы законны. |
| Итог | Истец проиграл | Истец проиграл |

*Источник:* Постановление АС Северо-Западного округа от 9 августа 2018 г. по делу №А66-928/2017. URL: http://www.arbitr.ru/ (дата обращения: 07.04.2019). Постановление АС Волго-Вятского округа от 15 августа 2018 г. по делу №А29-347/2016. URL: http://www.arbitr.ru/ (дата обращения: 07.04.2019)

1. Доля малого и среднего предпринимательства в валовом внутреннем продукте Российской Федерации. [Электронный ресурс] URL: [http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat\_main/rosstat/ru/statistics/accounts/#](http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/accounts/) (дата обращения 07.04.2019) [↑](#footnote-ref-1)
2. Сектор малого и среднего предпринимательства: Россия и Мир. [Электронный ресурс] URL: <http://stolypin.institute/novosti/sektor-malogo-i-srednego-predprinimatelstva-rossiya-i-mir/> (дата обращения 11.01.2019) [↑](#footnote-ref-2)
3. Основные показатели деятельности малых предприятия (включая микропредприятий). [Электронный ресурс] URL: <http://www.gks.ru/free_doc/new_site/business/inst-preob/tab-mal_pr_m.htm> (дата обращения 07.04.2019) [↑](#footnote-ref-3)
4. Проект Министерства финансов РФ от 03.10.2017 «Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2018 год и на плановый период 2019 и 2020 годов». [Электронный ресурс] URL: <https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=119695> (дата обращения: 29.11.2018) [↑](#footnote-ref-4)
5. Федеральный закон от 24.07.2007 №209-ФЗ (ред. от 27.12.2018) «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации». [Электронный ресурс] URL: http://www.consultant.ru/ (дата обращения: 05.02.2019) [↑](#footnote-ref-5)
6. Осокин М.А. Резкое увеличение субъектов малого бизнеса: результат государственной поддержки или неверная интерпретация статистических данных? // Молодежный научный форум: Общественные и экономические науки: электр. сб. ст. по мат. XLIV междунар. студ. науч.-практ. конф. № 4(44). [Электронный ресурс] URL: https://nauchforum.ru/archive/MNF\_social/4(44).pdf (дата обращения: 07.04.2019) [↑](#footnote-ref-6)
7. Послание Президента Федеральному Собранию [Электронный ресурс] URL: <http://kremlin.ru/events/president/news/56957> (дата обращения 11.01.2019) [↑](#footnote-ref-7)
8. Национальный проект по развитию малого и среднего бизнеса одобрен Советом при Президенте РФ по стратегическому развитию. [Электронный ресурс] URL: <http://economy.gov.ru/minec/press/news/201825091> (дата обращения 01.03.2019) [↑](#footnote-ref-8)
9. Росстат впервые раскрыл долю малого и среднего бизнеса в экономике. [Электронный ресурс] URL: <https://www.rbc.ru/economics/05/02/2019/5c5948c59a794758389cfdf7> (дата обращения 13.01.2019) [↑](#footnote-ref-9)
10. Федеральный закон от 06.12.2011 №402-ФЗ (ред. от 28.11.2018) «О бухгалтерском учете» [Электронный ресурс] URL: http://www.consultant.ru/ (дата обращения: 01.12.2018) [↑](#footnote-ref-10)
11. Упрощенный бухгалтерский учет малого предприятия. [Электронный ресурс] URL: <http://www.buhgalteria.ru/article/n156370> (дата обращения: 25.03.2019) [↑](#footnote-ref-11)
12. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утв. Приказом Минфина РФ от 06.05.1999г. № 32н (ред. от 06.05.2015) [Электронный ресурс] URL: <http://base.garant.ru/12115839/#friends> (дата обращения: 25.01.2019) [↑](#footnote-ref-12)
13. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 утв. Приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н (ред. от 06.05.2015) [Электронный ресурс] URL: <http://base.garant.ru/12115838/> (дата обращения: 25.01.2019) [↑](#footnote-ref-13)
14. Захарова Е.А. Особенности ведения бухгалтерского учета на малых предприятиях /Е.А.Захарова, А.С.Владимирова//Международный студенческий научный вестник–2017-С.65 [↑](#footnote-ref-14)
15. Приказ Минфина России от 16.05.2016 N 64н «О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету» [Электронный ресурс] URL: http://www.consultant.ru/ (дата обращения: 14.01.2019) [↑](#footnote-ref-15)
16. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 утв. Приказом Минфина РФ от 09.06.2001 № 44н (ред. от 16.05.2016) [Электронный ресурс] URL: <http://base.garant.ru/12123639/> (дата обращения: 28.01.2019) [↑](#footnote-ref-16)
17. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 утв. Приказом Минфина РФ от 30.03.2001 № 26н (ред. от 16.05.2016) [Электронный ресурс] URL: <http://base.garant.ru/12122835/> (дата обращения: 28.01.2019) [↑](#footnote-ref-17)
18. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007 утв. Приказом Минфина РФ от 27.12.2007 № 153н (ред. от 16.05.2016) [Электронный ресурс] URL: <http://base.garant.ru/12158476/> (дата обращения: 28.01.2019) [↑](#footnote-ref-18)
19. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02 утв. Приказом Минфина РФ от 19.11.2002 № 115н (ред. от 16.05.2016) [Электронный ресурс] URL: <http://base.garant.ru/12129182/> (дата обращения: 28.01.2019) [↑](#footnote-ref-19)
20. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» ПБУ 15/2008 утв. Приказом Минфина РФ от 06.10.2008 № 107н (ред. от 06.04.2015) [Электронный ресурс] URL: <http://base.garant.ru/12163098/> (дата обращения: 28.01.2019) [↑](#footnote-ref-20)
21. Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02 утв. Приказом Минфина РФ от 10.12.2002 № 126н (ред. от 06.04.2015) [Электронный ресурс] URL: <http://base.garant.ru/12129387/> (дата обращения: 29.01.2019) [↑](#footnote-ref-21)
22. Положение по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» ПБУ 22/2010 утв. Приказом Минфина РФ от 28.06.2010 № 63н (ред. от 06.04.2015) [Электронный ресурс] URL: <http://base.garant.ru/12177751/> (дата обращения: 29.01.2019) [↑](#footnote-ref-22)
23. Морозова О.А. Бухгалтерский учет и отчетность на предприятиях малого и среднего бизнеса: современное состояние и основные проблемы/О.А.Морозова//Экономика и управление народным хозяйством: генезис, современное состояние и перспективы развития. –2017 – статья в сборнике трудов конференции –С. 306-309 [↑](#footnote-ref-23)
24. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 Утв. Приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н (ред. 28.04.2017) [Электронный ресурс] URL: <http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81164/2d52707f5a4d5314b9e470a9bf59cb826ec848dd/> (дата обращения: 29.01.2019) [↑](#footnote-ref-24)
25. Указание Банка России от 11.03.2014 №3210-У (ред. от 19.06.2017) «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства» [Электронный ресурс] URL: <http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_163618/251f7ac207ca304c6331640eb36b162351c24684/> (дата обращения 22.02.2019) [↑](#footnote-ref-25)
26. Корень А.В. Специальные налоговые режимы в реализации государственной политики по поддержке малого и среднего бизнеса/А.В.Корень, Ж.Ю.Краубергер//Международный журнал прикладных и фундаментальных исследования. –2015–№6 (часть 3) –С. 479-483 [↑](#footnote-ref-26)
27. НК РФ (часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ (ред. от 15.04.2019) ст.286 «Порядок исчисления налога и авансовых платежей» [Электронный ресурс] – Режим доступа // URL: <http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/a254131f0c25f73b3fe90012f964e0c3dcb39938/> (дата обращения: 19.04.2019) [↑](#footnote-ref-27)
28. НК РФ (часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ (ред. от 15.04.2019) ст.145 «Освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика» [Электронный ресурс] – Режим доступа // URL: <http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/8f399ec989074fdad875f9a672a1b091ea9bf05c/> (дата обращения: 17.04.2019) [↑](#footnote-ref-28)
29. НК РФ (часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ (ред. от 15.04.2019) ст.273 «Порядок определения доходов и расходов при кассовом методе» [Электронный ресурс] – Режим доступа // URL: <http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/114a8f044246bb18f46e8b93bc3cf2e192f63466/> (дата обращения: 19.04.2019) [↑](#footnote-ref-29)
30. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 15.04.2019), ст.346.11 «Общие положения» [Электронный ресурс] – Режим доступа // URL: [<http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/c3aa0b633551b6317d8aa20b40e4408a53239476/>/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/a1d86f7078e645869b02fde85e8c972193557dee/) (дата обращения: 03.03.2019) [↑](#footnote-ref-30)
31. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 15.04.2019), ст.346.12 «Налогоплательщики» [Электронный ресурс] – Режим доступа // URL: <http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/a1d86f7078e645869b02fde85e8c972193557dee/> (дата обращения: 05.03.2019) [↑](#footnote-ref-31)
32. Федеральный закон от 02.06.2016 №178-ФЗ «О внесении изменений в статью 346.32 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] URL: http://www.consultant.ru/ (дата обращения: 03.02.2019) [↑](#footnote-ref-32)
33. Отмена ЕНВД [Электронный ресурс]. –URL: <https://glavkniga.ru/situations/s501562> (дата обращения: 30.01.2019) [↑](#footnote-ref-33)
34. Федеральный закон от 30.12.2008 №307-ФЗ (ред. от 23.04.2018) «Об аудиторской деятельности» [Электронный ресурс] URL: http://www.consultant.ru/ (дата обращения: 10.02.2019) [↑](#footnote-ref-34)
35. Особенности аудита малых предприятий [Электронный ресурс]. –URL: <https://glavkniga.ru/situations/k505692> (дата обращения: 23.01.2019) [↑](#footnote-ref-35)
36. МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» **(введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 24.10.2016 N 192н)** [Электронный ресурс] – Режим доступа // URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 03.03.2019) [↑](#footnote-ref-36)
37. МСА 230 «Аудиторская документация» **(введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 N 2н)** [Электронный ресурс] – Режим доступа // URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 03.03.2019) [↑](#footnote-ref-37)
38. МСА 570 «Непрерывность деятельности»**(введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.11.2016 N 207н)** [Электронный ресурс] – Режим доступа // URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 03.03.2019) [↑](#footnote-ref-38)
39. Никифорова Я. Е. Аудит предприятий малого бизнеса /Я.Е.Никифорова// Молодой ученый. — 2018. — №6. — С. 100 [↑](#footnote-ref-39)
40. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. М.: Эксмо, 2016. С.960 [↑](#footnote-ref-40)
41. Янжул И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. М:Статут, 2002. С.44 [↑](#footnote-ref-41)
42. Дергачев А.А., Зотиков Н.З., Кураков А.Л. Налоговое планирование и оптимизация налогообложения: учеб.пособие. М.: Гелиос АРВ, 2010. С.13 [↑](#footnote-ref-42)
43. Караваева И.В. Оптимальное налогообложение: теория и история вопроса. М.: Анкил, 2011. С.23 [↑](#footnote-ref-43)
44. Structure your business for tax optimization [Электронный ресурс]. – URL: https://www.mnp.ca/en/posts/structure-your-business-for-tax-optimization (Дата обращения: 23.04.2019) [↑](#footnote-ref-44)
45. Легальные способы оптимизации налогообложения [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.v2b.ru/articles/legalnye-sposoby-optimizatsii-nalogooblozheniya/> (дата обращения: 15.03.2019) [↑](#footnote-ref-45)
46. Законные способы сокращения налоговой базы [Электронный ресурс]. –URL: <https://www.audit-it.ru/articles/account/court/a55/947506.html> (дата обращения: 05.03.2019) [↑](#footnote-ref-46)
47. Закон Санкт-Петербурга от 10.06.2015 № 329-62 «Об установлении на территории Санкт-Петербурга налоговой ставки для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения» [Электронный ресурс] URL: <https://www.nalog.ru/rn78/about_fts/docs/5607218/> (дата обращения: 25.01.2019) [↑](#footnote-ref-47)
48. Закон Санкт-Петербурга от 26.11.2015 № 764-137 «О введении на территории Санкт-Петербурга патентной системы налогообложения» [Электронный ресурс] URL: <https://www.nalog.ru/rn78/taxation/taxes/patent/5818186/> (дата обращения: 25.01.2019) [↑](#footnote-ref-48)
49. Плакида И.А. Налоговые льготы и преференции субъектам малого и среднего бизнеса в налоговой системе России/И.А.Плакида, М.А. Луковцева, Е.А. Преснякова //Инновации в науке и практике: статья в сборнике трудов конференции –2017-С.78-89 [↑](#footnote-ref-49)
50. Разработка элементов учетной политики как метод оптимизации налогообложения [Электронный ресурс]. –URL: <https://www.klerk.ru/buh/articles/54079/> (дата обращения: 15.02.2019) [↑](#footnote-ref-50)
51. Вылкова Е.С.Налоговое планирование. В 2 т.Т.2: учебник для вузов. 2-е изд.,перераб.и доп.. —М.:Издательство Юрайт-2015с.216 [↑](#footnote-ref-51)
52. Холодкова Ю.А. Оптимизация налогообложения как инструмент налогового бремени/Ю.А.Холодкова//Политика, экономика и социальная сфера: проблемы взаимодействия. –2016–№3–С. 98-100 [↑](#footnote-ref-52)
53. Корень А.В. Налоговые платежи организации и пути их оптимизации /А.В.Корень, Р.И.Лещенко//Экономика и менеджмент инновационных технологий– 2014. № 4 [Электронный ресурс] – Режим доступа // URL: http://ekonomika.snauka.ru/2014/04/4922 (дата обращения: 15.04.2019) [↑](#footnote-ref-53)
54. Кизокян Г.О. Методы оптимизации налоговой нагрузки/Г.О.Кизокян//Научно-практические исследования. –2017–№8–С. 76-78 [↑](#footnote-ref-54)
55. Tax Optimization [Электронный ресурс]. – URL: https://financialengines.com/financial-planning/tax-optimization (Дата обращения: 23.04.2019) [↑](#footnote-ref-55)
56. Mihaela Popa. Optimization of fiscal costs - the subtle line between legal and illegal/ Popa M.//Journal of Applied Economic Sciences.-2011.Vol. 6, Issue 4, P. 318-325 [↑](#footnote-ref-56)
57. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» [Электронный ресурс] URL: <http://www.arbitr.ru/as/pract/post_plenum/3151.html>. (дата обращения: 30.03.2019) [↑](#footnote-ref-57)
58. Постановление Пленума ВАС РФ №53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» от 12.10.2006 г. (г. Москва) [Электронный ресурс] URL: <http://www.arbitr.ru/as/pract/post_plenum/3151.html>. (дата обращения: 30.03.2019) [↑](#footnote-ref-58)
59. Федеральный закон от 18.07.2017 №163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] URL: http://www.consultant.ru/ (дата обращения: 19.03.2019) [↑](#footnote-ref-59)
60. Письмо ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@ «О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] URL: http://www.consultant.ru/ (дата обращения: 21.03.2019) [↑](#footnote-ref-60)
61. Письмо ФНС России от 24.05.2011 № СА-4-9/8250 «О доказывании необоснованной налоговой выгоды» [Электронный ресурс] URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 21.03.2019) [↑](#footnote-ref-61)
62. Письмо ФНС России от 11.08.2017 № СА-4-7/15895@ «О направлении обзора судебной практики, связанной с обжалованием налогоплательщиками ненормативных актов налоговых органов, вынесенных по результатам мероприятий налогового контроля, в ходе которых установлены факты получения необоснованной налоговой выгоды путем формального разделения (дробления) бизнеса и искусственного распределения выручки» [Электронный ресурс] URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 01.04.2019) [↑](#footnote-ref-62)
63. Седаев П.В. Анализ основных проблем оптимизации налогообложения в Российской Федерации и пути их решения/П.В.Седаев, О.В.Чаадаева//Актуальные вопросы экономических наук. –2014–№41-2–С. 56-61 [↑](#footnote-ref-63)
64. Проект Министерства финансов РФ от 03.10.2017 «Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2018 год и на плановый период 2019 и 2020 годов» // URL: <https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=119695> (дата обращения: 29.11.2018) [↑](#footnote-ref-64)
65. What Is the Difference Between Tax Avoidance and Tax Evasion? [Электронный ресурс]. – URL: https://www.thebalancesmb.com/tax-avoidance-vs-evasion-397671 (дата обращения: 23.04.2019) [↑](#footnote-ref-65)
66. Aleksey Balashov,Anna Sanina. Tax Evasion/ Balashov A., Sanina A.// Global Encyclopedia of Public Administration, Public Policy, and Governance.-2016.Vol 57 P.55-62 [↑](#footnote-ref-66)
67. Johannes Lorenz. Population dynamics of tax avoidance with crowding effects/Lorenz J.//Journal of Evolutionary Economics.-2018. Vol 191. P.1-29 [↑](#footnote-ref-67)
68. 22 способа оптимизации налогов организации [Электронный ресурс]. –URL: <https://www.kom-dir.ru/article/1624-optimizatsii-nalogov-organizatsii?from=PW_Timer_desktop&ustp=W> (дата обращения: 07.03.2019) [↑](#footnote-ref-68)
69. Шершнева Я.О. Проблемы, причины и последствия уклонения от уплаты налогов/ Я.О.Шершнева, Е.А.Смородина//Теоретические и практические аспекты трансформации налоговой системы России–2018- материалы Всероссийской научно-практической конференции –С.57-62 [↑](#footnote-ref-69)
70. Письмо ФНС России от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@ «О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов)» [Электронный ресурс] URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 01.04.2019) [↑](#footnote-ref-70)
71. **Кайхаров М.С.** Анализ зарубежного опыта борьбы с уклонением от уплаты НДС/ **М.С. Кайхаров// Евразийский Научный Журнал**. –2016–№12-2–С. 160 [↑](#footnote-ref-71)
72. Досудебное урегулирование налоговых споров [Электронный ресурс] URL: <https://www.nalog.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/dosudebnoe/dosudeb> (дата обращения 01.04.2019) [↑](#footnote-ref-72)
73. ФНС России подвела итоги досудебного урегулирования налоговых споров за 2018 год [Электронный ресурс] URL: <https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/8440212/> (дата обращения: 23.04.2019) [↑](#footnote-ref-73)
74. Жалоба от 13.11.2018 (СА-3-9/9753@), полученной ФНС на решение ИФНС России от 17.07.2018 и решение УФНС России от 24.09.2018 [Электронный ресурс] URL: <https://www.nalog.ru/rn77/service/complaint_decision/8297398/> (дата обращения: 15.04.2019) [↑](#footnote-ref-74)
75. Судебное урегулирование налоговых споров [Электронный ресурс]. - URL: <https://www.nalog.ru/rn78/taxation/jud_settlement/> (Дата обращения 15.04.2019) [↑](#footnote-ref-75)
76. Постановление АС Восточно-Сибирского округа от 2 июля 2018 г. по делу №А33-883/2017. URL: http://www.arbitr.ru/ (дата обращения: 15.04.2019) [↑](#footnote-ref-76)
77. Постановление АС Поволжского округа от 8 декабря 2017 г. по делу №Ф06-26900/2017. URL: http://www.arbitr.ru/ (дата обращения: 31.03.2019) [↑](#footnote-ref-77)
78. Постановление АС Западно-Сибирского округа от 11 сентября 2017 г. по делу № А2710742/2016. URL: http://www.arbitr.ru/ (дата обращения: 02.04.2019) [↑](#footnote-ref-78)
79. Постановление АС Московского округа от 30 декабря 2014 г. по делу № А40-28691/14. URL: http://www.arbitr.ru/ (дата обращения: 05.04.2019) [↑](#footnote-ref-79)
80. Постановление АС Северо-Западного округа от 9 августа 2018 г. по делу №А66-928/2017. URL: http://www.arbitr.ru/ (дата обращения: 07.04.2019) [↑](#footnote-ref-80)
81. Постановление АС Волго-Вятского округа от 15 августа 2018 г. по делу №А29-347/2016. URL: http://www.arbitr.ru/ (дата обращения: 07.04.2019) [↑](#footnote-ref-81)