



**ИПБ РОССИИ**

**Н.М. Юденич**

# **Налоговое планирование: пределы и возможности**

Раздел 4 «Налоговое планирование»  
по Программе экзамена на получение аттестата  
«Профессиональный налоговый консультант»



*Автор:*

Юденич Н.М.,  
кандидат экономических наук,  
налоговый консультант

## Оглавление

1.1. Налоговое планирование как законный способ оптимизации налоговых обязательств. Пределы налогового планирования .....	3
Виды налогового планирования.....	6
1.2. Методы налогового планирования.....	8
Организация бизнеса и ее влияние на налогообложение .....	8
Формирование налогового поля бизнеса: применение налоговых льгот и преференций, «налоговые каникулы» .....	12
Структурирование бизнеса: налоговые последствия .....	20
Изменение сроков уплаты налогов, сборов, страховых взносов.....	24
Оптимизация учетной политики для целей налогообложения .....	25
Повышающие коэффициенты .....	28
1.3. Налоговая нагрузка: понятие, показатели, значение.....	29
1.4. Договорная политика организации, как инструмент налогового планирования .....	32
Налоговое планирование сделки с учетом требований ст. 54.1 НК РФ .....	37
1.5. Ценовая политика организации, ее влияние на формирование налоговых обязательств экономического субъекта .....	44
1.6. Подходы к международному налоговому планированию.....	50
Контрольные тесты .....	62
Правильные ответы по контрольным тестам: .....	64

Москва  
Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России  
2024



# Тема 1. Налоговое планирование: пределы и возможности

*Не знаешь, как поступить, -  
поступай по закону.*

## 1.1. Налоговое планирование как законный способ оптимизации налоговых обязательств. Пределы налогового планирования

Налогообложение находится на стыке публичных интересов государства в наполнении бюджета и частных интересов налогоплательщиков в уменьшении изъятий из их собственности в доход бюджета. Стремление налогоплательщиков, с одной стороны, минимизировать свои налоговые обязательства перед бюджетом и стремление государства, с другой стороны, минимизировать подобные попытки налогоплательщиков сопровождают всю историю развития налогообложения. В связи с чем налоговое планирование (налоговая оптимизация) является неотъемлемым качеством любой налоговой системы; в процессе налогового планирования осуществляется правомерное (законное) дистанцирование государства и налогоплательщиков.

Налоговое планирование (англ. *tax planning*) - это выбор налогоплательщика между различными вариантами осуществления финансово-хозяйственной деятельности, направленный на достижение оптимального минимума возникших при этом налоговых обязательств.

Процесс налогового планирования подразумевает управление всеми элементами налога, поименованными в п. 1 ст. 17 НК РФ: налогоплательщик; объект налогообложения; налоговая база; налоговый период; налоговая ставка; порядок исчисления налога; порядок и сроки уплаты налога. Оптимизация налоговых платежей предусматривает использование налоговых льгот и вычетов, применение специальных налоговых режимов и формирование учетной политики для целей налогообложения.

Сущность налогового планирования заключается в признании права за налогоплательщиком использовать все допустимые законом способы снижения налоговых обязательств в открытой форме (например, применение установленных законом налоговых льгот и специальных налоговых режимов) и скрытой форме (например, использование пробелов законодательства, различий в налоговых системах разных государств при трансграничных операциях).

В основе государственного налогового администрирования лежит доктрина запрета злоупотребления правом и борьба против деятельности налогоплательщиков, направленной исключительно на снижение налогового



бремени, а не на достижение деловых целей, то есть на получение необоснованной налоговой выгоды (ст. 54.1 НК РФ, письмо ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@). Поэтому под пределами налогового планирования понимаются границы дозволенного или не запрещенного законодательством поведения налогоплательщиков, направленного на снижение налоговых обязательств. Главное отличие налогового планирования от иных способов уменьшения налоговой обязанности - использование исключительно разрешенных законом (правомерных) приемов, способов, средств в действиях налогоплательщика.

Таким образом, налоговое планирование (налоговая оптимизация) - это законное активное поведение налогоплательщика, направленное на уменьшение размера налогового бремени (обязанности).

В налоговом законодательстве не содержится определения налогового планирования и его основных принципов, что ежегодно порождает значительное количество налоговых споров, так как на практике граница между правомерным налоговым планированием и иными моделями поведения налогоплательщика не всегда очевидна.

Противоположным налоговому планированию является противоправное (незаконное) деяние, совершенное налогоплательщиком умышленно либо по неосторожности, или «уклонение от уплаты налогов» (постановление Конституционного Суда РФ от 27.05.2003 № 9-П), которое направлено на сокрытие или игнорирование обязанности по уплате налогов, например, путем незаконного использования налоговых льгот, специальных режимов налогообложения (см., например, письма ФНС России от 16.07.2024 № БВ-4-7/8051@ «О правовых позициях, сформированных судебной практикой и применяемых арбитражными судами при разрешении споров, связанных с установлением в действиях налогоплательщиков признаков "дробления бизнеса"» и от 09.08.2024 № СД-4-7/9113). Способы уклонения от уплаты налогов, сборов и страховых взносов, за которые установлена уголовная ответственность, раскрыты в ст. 198 - 199.4 Уголовного кодекса РФ. Общественная опасность уклонения от уплаты налогов и сборов заключается в непоступлении денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации. В этом случае действия налогоплательщика изначально противоправны и не соответствуют закону (постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления»).

Исчерпывающего перечня способов уклонения от уплаты налогов и сборов законодательством не установлено, что не позволяет произвольно привлекать к уголовной ответственности за их неуплату в случаях, когда налогоплательщик использует не противоречащие закону механизмы уменьшения налоговой обязанности. В налоговом праве действует презумпция невиновности налогоплательщиков и обязанность налоговых органов доказать налоговое правонарушение (ст. 108 НК РФ). Границы между допустимыми пределами налогового планирования и злоупотреблением налогоплательщиком своими правами во вред публично-правовым (фискальным) интересам в России регулируются судебной практикой. Оптимизация налоговых платежей требует



детального изучения налогового законодательства, поскольку заключается в использовании всех нюансов налогового законодательства с максимальной для налогоплательщиков налоговой выгодой.

Конституционный суд в постановлении от 27.05.2003 № 9-П (п. 3) напомнил о базовом принципе налогообложения - принципе определенности налогообложения и указал на то, что налоги могут считаться законно установленными лишь при условии, что в законе четко определены объекты налогообложения, налогооблагаемая база, суммы налоговых платежей, категории налогоплательщиков и иные существенные элементы налоговых обязательств, и только при соблюдении указанного условия на налогоплательщика может быть возложена закрепленная ст. 57 Конституции РФ обязанность и, следовательно, ответственность за ее неисполнение.

Таким образом, является недопустимым установление ответственности за такие действия налогоплательщика, которые, хотя и имеют своим следствием неуплату налога либо уменьшение его суммы, но заключаются в использовании предоставленных налогоплательщику законом прав, связанных с освобождением на законном основании от уплаты налога или с выбором наиболее выгодных для него форм предпринимательской деятельности и соответственно - оптимального вида платежа.

Поскольку имеют место случаи противоречивости налогового законодательства, то для их сглаживания законодательством предусмотрен п. 7 ст. 3 НК РФ, которым установлено, что все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика.

Показатель законности в процессе налогового планирования может существенно меняться во времени, в зависимости от оценки действий налогоплательщика различными участниками налоговых отношений, в процессе постоянных изменений налогового законодательства и смежных отраслей права, появления новых нормативных правовых актов, соответствующих разъяснений, а также судебной практики. Все это приводит к тому, что пределы допустимого налогового планирования и противоправных действий, направленных на уклонение от уплаты налогов и сборов, постоянно находятся в движении. Поэтому в случае сомнений налоговый консультант обязан руководствоваться в своей профессиональной деятельности принципом: «Не знаешь, как поступить, - поступай по закону». Граница между налоговым планированием и уклонением от уплаты налогов проходит там, где заканчивается законодательное регулирование в тот момент времени, когда осуществляется налоговое планирование. Вместе с тем, уплата налогоплательщиком налогов по стандартной ставке, без использования налоговых льгот, вычетов, рассрочек (отсрочек) налоговых платежей и т. п. являются свидетельством неэффективного налогового менеджмента.

Для того, чтобы налоговая оптимизация не переходила в уклонение от уплаты налогов, важна и адекватная отдача государства налогоплательщикам. Государству выгодно иметь оптимально функционирующую налоговую систему, а налогоплательщикам выгодно не уменьшать отдельные виды налоговых



платежей, а построить рациональную систему управления финансовыми потоками, включая оптимизацию налоговых платежей, с применением методов налогового планирования.

Если уклонение от уплаты налогов, как правило, является тактическим действием, то есть применительно к конкретной хозяйственной операции (сделке)<sup>1</sup>, то налоговое планирование представляет собой спланированную систему действий налогоплательщика, направленных на оптимальную минимизацию налоговых платежей в рамках стратегического планирования налогоплательщика. При этом оптимизация налоговых платежей эффективно уменьшает налоговую нагрузку налогоплательщика, но не сводит ее к нулю, обеспечивая долговременную налоговую экономию.

Налоговое планирование строится на:

- максимально полном использовании всех установленных законом налоговых льгот и преференций;
- учете действующей позиции (разъяснений) налоговых органов и судов;
- учете основных направлений налоговой, бюджетной и инвестиционной политики государства;
- разработке учетной политики налогоплательщика.

## **Виды налогового планирования**

Возможно выделить следующие виды налогового планирования:

- в зависимости от направленности и масштабов решаемых налогоплательщиком задач:
  - стратегическое, то есть налоговое планирование деятельности налогоплательщика на продолжительный период;
  - оперативное или текущее, то есть налоговое планирование отдельной хозяйственной операции либо совокупности взаимосвязанных хозяйственных операций;
- в зависимости от территории, на которой налогоплательщик осуществляет свою деятельность:
  - международное;
  - национальное;
  - местное.

---

<sup>1</sup> По смыслу п. 1 ст. 54 НК РФ налоговые последствия влекут не сами гражданско-правовые сделки, а совершаемые во исполнение этих сделок финансово-хозяйственные операции (п. 9 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 17.11.2011 № 148).



- в зависимости от типа налогоплательщика:
  - корпоративное;
  - частное (индивидуальное).

Стратегическое налоговое планирование предполагает применение таких способов и приемов, которые уменьшают налоговые платежи налогоплательщика в процессе всей его деятельности. Оно осуществляется в течение нескольких налоговых периодов и подразумевает следующие действия:

- анализ проектов нормативных правовых актов;
- оперативный анализ новых нормативно-правовых актов, вводящих временные налоговые преференции (например, Постановление Правительства РФ от 29.04.2022 № 776 «Об изменении сроков уплаты страховых взносов в 2022 году», которое позволило ряду компаний отложить уплату страховых взносов на год);
- анализ разъяснений налоговых органов;
- анализ судебной налоговой практики;
- прогноз возможного развития событий;
- разработка плана управления финансовыми и информационными потоками;
- составление графика исполнения налоговых обязательств;
- прогноз эффективности применяемых способов налогового планирования;
- оценка риска применяемых способов налогового планирования.

Текущее налоговое планирование позволяет снижать налоговые платежи при осуществлении той или иной хозяйственной операции путем выбора оптимальной формы сделки и подразумевает следующие действия:

- анализ разъяснений налоговых органов;
- анализ судебной налоговой практики;
- оценка налоговых последствий и рисков;
- составление графика исполнения налоговых обязательств;
- анализ налоговой эффективности.

Стратегическое и текущее налоговое планирование помогает налогоплательщикам определить предстоящие налоговые платежи и контролировать их, а не реагировать на них постфактум.



## 1.2. Методы налогового планирования

*Лишены прозорливости не те,  
кто не достигают цели, а те,  
кто проходят мимо нее.*

*Франсуа де Ларошфуко*

Под методами налогового планирования принято понимать способы или приемы оптимизации налогов. К закрепленным в налоговом законодательстве методам налогового планирования относятся: выбор режима налогообложения, налоговые льготы и иные налоговые преференции, изменение срока уплаты налогов и учетная политика; к незакрепленным в налоговом законодательстве - выбор гражданско-правовых правоотношений, форм и условий совершения финансово-хозяйственных операций (сделок) с учетом их налоговых последствий; перенос налоговых обязательств на будущий период; делегирование налоговой нагрузки другому налогоплательщику; перенос налоговой нагрузки в низконалоговую юрисдикцию.

### **Организация бизнеса и ее влияние на налогообложение**

Налоговое планирование начинается до начала ведения налогоплательщиком предпринимательской деятельности. Еще до начала открытия своего дела (бизнеса) налогоплательщику необходимо определиться с местом регистрации и ведения бизнеса; его организационно-правовой формой и режимом налогообложения.

Согласно ст. 2 ГК РФ предпринимательской деятельностью является самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение, прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг. Лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность, должны быть зарегистрированы в этом качестве в установленном законом порядке, если иное не предусмотрено Гражданским кодексом Российской Федерации.

Предпринимательская деятельность в России может осуществляться физическими лицами в качестве самозанятого, индивидуального предпринимателя или юридического лица (организации). При этом следует отметить, что физические лица, предприниматели и юридические лица - это разные налогоплательщики, каждый со своими налоговыми обязанностями перед бюджетом РФ (ст. 11 НК РФ).

В случае необходимости ведения деятельности вне места регистрации организация или индивидуальный предприниматель может открыть обособленное подразделение (в т. ч. филиал, представительство) либо учредить дочернюю организацию. Каждый из вариантов имеет свои особенности налогообложения, поэтому налоговый анализ этих особенностей является предметом налогового планирования.



Налоговая система представляет собой совокупность законодательно установленных налогов и сборов, взимаемых с налогоплательщиков в порядке и на условиях, определенных налоговым законодательством, а также правил функционирования такой системы, в конкретном государстве (определенной территории) в данный момент.

В России выделяют общую систему налогообложения (ОСНО) и специальные налоговые режимы (ст. 12, 18 НК РФ). Специальные налоговые режимы могут предусматривать особый порядок определения элементов налогообложения (ст. 18 НК РФ), а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов, предусмотренных ст. 13 - 15 НК РФ. К специальным налоговым режимам относятся:

- система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);
- упрощенная система налогообложения;
- автоматизированная упрощенная система налогообложения (в порядке эксперимента);
- система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции;
- патентная система налогообложения;
- налог на профессиональный доход (в порядке эксперимента).

Индивидуальные предприниматели - физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, главы крестьянских (фермерских) хозяйств (п. 2 ст. 11 НК РФ). Индивидуальные предприниматели могут выбрать следующие системы налогообложения:

- общий режим налогообложения, при котором они уплачивают НДФЛ в 2024 г. по ставке 13% (при превышении налоговой базы 5 млн руб. - 15% с суммы превышения), в то время как организации - налог на прибыль по ставке 20%.

С 2025 г. в зависимости от доходов применяются следующие ставки НДФЛ:

- 13% - для доходов до 2,4 млн руб. в год (менее 200 тыс. руб. в месяц);
- 15% - от 2,4 млн до 5 млн руб. в год;
- 18% - от 5 млн до 20 млн руб. в год;
- 20% - от 20 млн до 50 млн руб. в год;
- 22% - свыше 50 млн руб. в год.

Для организаций налог на прибыль с 2025 г. составляет 25%;



- патентную систему налогообложения (ПСН, глава 26. 5 НК РФ), при которой уплата налога осуществляется не с фактического, а с потенциально возможного (расчетного) дохода путем приобретения патента. ПСН может применяться только на определенной территории ведения бизнеса: там, где субъектом РФ установлен этот специальный налоговый режим законом<sup>2</sup> и только по определенным видам деятельности<sup>3</sup>. При этом для применения ПСН индивидуальному предпринимателю необходимо соблюдать определенные условия: средняя численность наемных работников не должна превышать 15 человек за налоговый период, а доход - 60 млн руб. Применение ПСН освобождает от уплаты НДС, НДФЛ с предпринимательской деятельности и налога на имущество физических лиц (в части имущества, используемого при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется ПСН); остальные налоги уплачиваются в общем порядке. Налогоплательщики ведут учет доходов от реализации в книге учета доходов индивидуального предпринимателя, применяющего ПСН; налоговая отчетность (декларация) налогоплательщиками ПСН в налоговые органы не предоставляется (ст. 346.52, 346.53 НК РФ). Патентную систему налогообложения, например, выгодно выбирать для сезонного бизнеса, чтобы не платить налоги во время простоя;
- налог на профессиональный доход введен для физических лиц и индивидуальных предпринимателей (самозанятые) в порядке эксперимента до 31 декабря 2028 года (Федеральный закон от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход»). Налог подлежит уплате по ставке 6% с доходов, получаемых от юридических лиц и предпринимателей, и 4% - от физических лиц. При этом для применения данного специального налогового режима нельзя иметь наемный персонал, а уровень годового дохода ограничен 2,4 млн руб. Установлены ограничения и по видам деятельности налогоплательщика. Налоговая декларация в налоговые органы не представляется; расчет налога полностью автоматизирован и ведется в мобильном приложении «Мой налог»<sup>4</sup>. Иностранцы граждане стран-членов ЕАЭС и Украины также могут применять данный спецрежим;
- автоматизированная упрощенная система налогообложения (АУСН) экспериментально введена на период с 1 июля 2022 по 31 декабря 2027 года Федеральным законом от 25.02.2022 №17-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима

<sup>2</sup> Например, Закон города Москвы от 31.10.2012 № 53 «О патентной системе налогообложения».

<sup>3</sup> Классификатор видов предпринимательской деятельности, в отношении которых законом субъекта Российской Федерации предусмотрено применение патентной системы налогообложения (КВПДП) на 2024 год:

<https://www.nalog.gov.ru/rn77/taxation/taxes/patent/>.

<sup>4</sup> <https://npd.nalog.ru/app/>.



«Автоматизированная система налогообложения» на территории 4 субъектов Российской Федерации: Москва; Московская область; Калужская область; Республика Татарстан. АУСН действует для предпринимателей и организаций, чья численность работников не превышает 5 человек, доходы - до 60 млн руб. в год, а остаточная стоимость основных средств - не более 150 млн руб. Налогоплательщики могут выбрать между налогом с оборота (объект налогообложения «доходы») со ставкой 8% и налогом с финансового результата (объект налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов») со ставкой 20%. Особенности применения АУСН заключаются в том, что расчетные счета должны быть открыты только в уполномоченных кредитных организациях; заработная плата работникам выплачивается только в безналичной форме; не применяют иные специальные налоговые режимы; уплата налога производится ежемесячно; оформлять налоговые декларации не требуется. ФНС России совместно с банками рассчитывают налог на основании данных онлайн-касс и сведений о движении средств по банковским счетам. Результат направляется налогоплательщику, который его уточняет в случае несогласия или оплачивает, если все корректно.

Другие специальные налоговые режимы - упрощенная система налогообложения (УСН, глава 26.2 НК РФ) и единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН, глава 26.1 НК РФ) не представляют индивидуальным предпринимателям отдельных налоговых льгот и преференций по сравнению с организациями, но их применение снижает налоговую нагрузку по сравнению с общей системой налогообложения.

Юридические лица могут выбирать следующие режимы налогообложения - общий или специальный: упрощенная система налогообложения, автоматизированная упрощенная система налогообложения или система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог).

Выбор системы налогообложения зависит от многих критериев бизнеса: вида деятельности; места ведения бизнеса на территории России или за рубежом; масштаба деятельности по территориальному и доходному признаку, вовлеченности наемного персонала; специфики деятельности как самого налогоплательщика, так и его контрагентов. Например, если на общей системе налогообложения (ОСНО) могут работать любые организации и индивидуальные предприниматели, то специальные налоговые режимы могут применять лишь налогоплательщики, которые ведут определенный вид деятельности. Поэтому если организация активно расширяет бизнес и планирует осуществлять новые виды деятельности, то целесообразно сразу начинать применять ОСНО. Тем более, что применение УСН обязывает налогоплательщика соблюдать установленные ограничения по средней численности работников (130 человек), размеру доходов (450 млн руб.) и остаточной стоимости основных средств (200 млн руб.)<sup>5</sup>.

<sup>5</sup> Данные приведены для 2025 г., ежегодно индексируются; п. 4 ст. 346.13, п. 2 ст. 346.12 НК РФ.



При планировании ведения нескольких видов деятельности возможно выбрать один универсальный налоговый режим или совместить два налоговых режима, если такое совмещение допускает налоговое законодательство. Например, индивидуальный предприниматель может совместить ОСНО, УСН или ЕСХН с ПСН. При этом, предприниматели, совмещающие два налоговых режима, обязаны вести раздельный учет доходов и расходов по каждому виду деятельности. В отличие от индивидуальных предпринимателей юридические лица совмещать налоговые режимы не вправе, поскольку на ОСНО, УСН, АУСН или ЕСХН переводится вся деятельность налогоплательщика, а не отдельные ее виды.

Универсальных советов по выбору налоговой системы налогообложения для бизнеса нет и быть не может, поэтому расчет налоговой нагрузки осуществляется для каждого бизнеса индивидуально в зависимости от его вида и места деятельности, организационно-правой формы, масштаба, контрагентов и т. д. Алгоритм выбора налоговой системы может быть предложен следующий:

1) определяем вид предпринимательской деятельности (ОКВЭД) и его масштаб: локация, количество персонала, предполагаемая сумма годового дохода и расходов;

2) определяем, какие налоговые режимы могут быть применены;

3) рассчитываем налоговую нагрузку для каждого подходящего для бизнеса налогового режима с учетом налоговых льгот и преференций;

4) сообщаем в налоговую инспекцию о выбранной системе налогообложения, отличной от общей системы, в законодательно установленные сроки. Например, о применении УСН налогоплательщику необходимо сообщить не позднее 30 календарных дней с даты постановки на налоговый учет (п. 2 ст. 346.13 НК РФ).

### **Формирование налогового поля бизнеса: применение налоговых льгот и преференций, «налоговые каникулы»**

К элементам текущего налогового планирования относятся: использование налоговых льгот; использование оптимальных форм договоров и видов расчетов; разработка учетной политики для целей получения оптимальной налоговой нагрузки для бизнеса.

Рассмотрим применение налоговых льгот и преференций в налоговом планировании. Налоговое планирование основано на праве налогоплательщиков использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах (подп. 3 п. 1 ст. 21 НК РФ).

Налоговые льготы включены в состав необязательных (факультативных) элементов налога (п. 2 ст. 17 НК РФ). Согласно п. 1 ст. 56 НК РФ *льготами по налогам* признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков предусмотренные налоговым законодательством преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками, включая возможность не уплачивать налог либо уплачивать его в меньшем размере. Наличие налоговых льгот в конструкции налога обусловлена необходимостью



реализации регулирующей функции налогов; они всегда имеют адресный характер и реализуются налогоплательщиком в заявительном порядке.

Налоговая льгота является исключением из общих принципов всеобщности и равенства налогообложения, вытекающих из Конституции РФ (ст. 19, 57) и обязывающих каждого платить законно установленный налог по соответствующему объекту налогообложения; льготы носят адресный характер, а их установление относится к законодательной прерогативе, позволяющей определять круг лиц, на которых они распространяются (определение Конституционного Суда РФ от 28.02.2019 № 277-О).

Налоговые льготы являются важнейшим элементом государственной экономической политики, инструментом налогового регулирования. С их помощью государством решаются социальные задачи: регулируются доходы разных групп налогоплательщиков. Например, в 2020 году в России в рамках мер по противодействию пандемии новой коронавирусной инфекции COVID-19 были закреплены льготы по налогу на добавленную стоимость, по налогу на доходы физических лиц, налогу на прибыль организаций в форме освобождения от налога, предоставления налоговых вычетов и изменения состава и порядка учета доходов и расходов.

В тоже время дифференцированные (пониженные) налоговые ставки налоговыми льготами не являются. Так, в постановлении Арбитражного суда Московского округа от 07.12.2017 по делу № А40-40587/2017 суд указал на то, что налоговая ставка как обязательный элемент налогообложения подлежит безусловному применению, а при установлении разных налоговых ставок в рамках одного налога - применению к тем объектам налогообложения, которые прямо указаны в законе и выбор конкретной ставки, в отличие от налоговой льготы, как следует из правовой позиции Конституционного Суда РФ, изложенной в определении от 15.05.2007 № 372-О-П, не может быть обусловлен волеизъявлением налогоплательщика. В связи с чем, пониженная налоговая ставка не является налоговой льготой в смысле ст. 17, 56 НК РФ.

В п. 14 постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость» дано разъяснение понятия «налоговая льгота» для целей исчисления НДС и права требования налоговыми органами при камеральной налоговой проверки документов, подтверждающих применение льготы налогоплательщиком. По мнению ВАС РФ, в силу п. 6 ст. 88 НК РФ при проведении камеральной проверки налогоплательщика по требованию налоговых органов обязаны представлять документы, подтверждающие право на налоговые льготы (п. 1 ст. 56 НК РФ) в случае их использования. Так, например, подп. 5 п. 2 ст. 149 НК РФ устанавливает налоговую льготу по НДС в отношении столовых образовательных и медицинских организаций, подп. 1 п. 3 ст. 149 НК РФ - в отношении религиозных организаций, подп. 2 п. 3 ст. 149 НК РФ - в отношении общественных организаций инвалидов, подп. 14 п. 3 ст. 149 НК РФ - в отношении коллегий адвокатов, адвокатских бюро и адвокатских палат.

Вместе с тем на основании положений п. 6 ст. 88 НК РФ у налогоплательщиков в рамках проведения камеральной налоговой проверки не



могут быть истребованы документы по операциям, не являющимся объектом налогообложения НДС (п. 2 ст. 146 НК РФ) или освобождаемым от налогообложения НДС на основании ст. 149 НК РФ, когда такое освобождение не имеет своей целью предоставление определенной категории лиц преимуществ по сравнению с другими лицами, совершающими такие же операции, а представляет собой специальные правила налогообложения соответствующих операций (письма ФНС России от 28.10.2020 № ЕА-4-15/17675@, от 22.12.2016 № ЕД-4-15/24737, от 30.10.2014 № ГД-4-3/22471@, письмо Минфина России от 11.02.2019 № 03-07-07/8029, п. 14 постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33).

Налоговое законодательство на федеральном, региональном и местном уровне в зависимости от вида налога содержит закрытый перечень налоговых льгот, основания и порядок их применения. Любое отклонение налогоплательщика от четко установленных законом требований применения налоговой льготы приводит к возникновению налоговой, административной и даже уголовной ответственности.

Так, в постановлении Арбитражного суда Уральского округа от 18.12.2018 по делу № А60-8677/2018 (АО «НПО автоматики имени академика Н.А. Семихатова») рассмотрен налоговый спор, в котором налоговая инспекция по результатам проведения выездной налоговой проверки доначислила обществу налог на имущество в размере 70 млн руб., пени и штраф. Основанием для доначислений послужили выводы инспекции о неправомерном применении налогоплательщиком налоговой льготы, установленной для предприятий, обладающего статусом «государственного научного центра» (п. 15 ст. 381 НК РФ) в связи с отсутствием у общества статуса государственного или федерального научного центра.

Согласно установленному законом порядку один раз в пять лет производится оценка деятельности центра и принимается решение о целесообразности сохранения за конкретным предприятием или организацией статуса центра. Распоряжением Правительства РФ от 07.02.2006 № 154-р налогоплательщику был присвоен статус федерального научно-производственного центра, но по прошествии пятилетнего срока новое распоряжение Правительства РФ в отношении налогоплательщика не выносилось, и он утратил такой статус, а вместе с ним и право на налоговую льготу. Несмотря на это налогоплательщик продолжал пользоваться налоговой льготой. Таким образом, налогоплательщик незаконно использовал льготу по налогу на имущество организаций.

В другом деле налоговая инспекция пришла к выводу о неправомерном включении налогоплательщиком в общую сумму остаточной стоимости льготного недвижимого имущества - стоимости палубных кранов в результате модернизации (подп. 8 п. 4 ст. 374, п. 25 ст. 381 НК РФ), что привело к занижению налога на имущество в размере 1 млн руб. Суды согласились с правомочностью выводов налоговой инспекции, так как самоподъемная плавучая буровая установка является недвижимым имуществом, представляет собой комплексную установку, предназначенную для бурения скважин в открытом море, имеет соответствующее оборудование, как буровое, так и вспомогательное, которое наряду с буровым оборудованием входит в комплекс технологического оборудования данного объекта. В перечень палубного оборудования входят различные краны, в том числе палубные, при этом палубное оборудование и все установки, находящиеся



на палубе судна, являются его неотъемлемой составляющей - без них она неработоспособна. Налоговое законодательство не предусматривает возможность разделения одного инвентарного объекта на несколько, поскольку амортизация начисляется в целом по объекту основных средств. Поэтому налогоплательщик неправомерно отразил в инвентарных карточках только части данного объекта - палубные краны в качестве самостоятельных объектов (определение Верховного Суда РФ от 24.09.2018 № 307-КГ18-14515, ОАО «Арктикморнефтегазразведка»).

Порядок применения налоговой льготы может изменяться во времени, могут уточняться положения законодательства о правилах и порядке ее применения либо льгота может быть вовсе исключена из законодательства. В связи с чем налогоплательщикам необходимо постоянно анализировать применяемые ими налоговые льготы на статус их актуальности и соответствия налогоплательщика ее критериям. Применение льгот всегда относилось к рискованным действиям, однако этот элемент является одним из эффективных элементов налогового планирования.

*Преференции* (от лат. *praefere*ntis - предпочтение), предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков для поддержки определенных видов деятельности, часто путают с налоговыми льготами. Однако преференции имеют ряд отличий от налоговых льгот: они обязательны к применению, их действие нельзя приостановить во времени, за их неприменение применяются штрафные санкции; подлежат отмене не ранее следующего налогового периода. В качестве преференций можно рассматривать пониженные или нулевые налоговые ставки, определение необлагаемых видов деятельности т. д.

Как разъясняет Федеральная антимонопольная служба, если налоговые льготы будут носить индивидуальный характер и предоставляться отдельным хозяйствующим субъектам, то данные льготы будут являться государственной или муниципальной преференцией, согласно п. 20 части 4 Федерального закона от 26.07.2006 № 135-ФЗ «О защите конкуренции».

В настоящее время получили развитие территориальные преференции, направленные на ускорение темпов развития отдельных территорий: соглашения о защите и поощрении капиталовложений (СЗПК), специальные инвестиционные контракты (СПИК)<sup>6</sup>, особые экономические зоны (ОЭЗ) федеральные и региональные, территории опережающего развития (ТОР) в моногородах, на Дальнем Востоке и др.

Несмотря на то, что с 2025 г. повышается ставка налога на прибыль до 25%, налогоплательщики, применяющие льготы для ТОР, ОЭЗ, СЗПК, СПИК, продолжают применять пониженные ставки налога на основании действующей стабилизационной оговорки.

---

<sup>6</sup> *Механизм СПИК 1.0 применяется для инвестиционных проектов по созданию либо модернизации и (или) освоению производства промышленной продукции. Механизм СПИК 2.0 применяется для инвестиционных проектов по внедрению или разработке и внедрению современной технологии из утвержденного перечня в целях освоения серийного производства промышленной продукции на основе этой технологии.*



Налоговый режим	Порядок получения налоговых льгот	Раздельный учет	Льготы по налогу на прибыль	Льготы по налогу на имущество	Льготы по земельному налогу	Пониженные тарифы страховых взносов
СЗПК	разрешительный	да	да	через налоговый вычет	через налоговый вычет	нет
СПИК	разрешительный	да	да	зависит от региона	зависит от региона	нет
РИП	разрешительный	да	да	зависит от региона	зависит от региона	нет
ОЭЗ	разрешительный	да	да	да	да	Нет (кроме ОЭЗ Калининградской области)
ТОР	разрешительный	да	да	зависит от региона	зависит от региона	да (определенные условия)

Например, налогоплательщик, получивший статус резидента ОЭЗ в Калининградской области, имеет следующие налоговые льготы и преференции:

- по налогу на прибыль организаций.

Нулевая налоговая ставка по налогу на прибыль подлежит применению резидентом ОЭЗ в течение 6 календарных лет с года, в котором резидентом получена первая прибыль по инвестиционному проекту (п. 6 ст. 288.1, п. 1 ст. 284 НК РФ). При этом, если резидент в течение трех лет начиная с года, в котором он был включен в реестр резидентов, не получил прибыль от реализации инвестиционного проекта, то течение 6-летнего срока начинает исчисляться для него, начиная с 4-го года резидентства (п. 7.1 ст. 288.1 НК РФ). Для целей применения налоговой льготы по налогу на прибыль резиденту ОЭЗ в Калининградской области необходимо вести раздельный учет доходов и расходов по инвестиционному проекту (п. 2 ст. 288.1 НК РФ). Таким образом, если, например, статус резидента ОЭЗ получен налогоплательщиком в 2021 г., то законодательный срок для исчисления налога на прибыль по нулевой ставке начнет течь с 2024 года (в период 2024 - 2029 г.г.), за исключением случая получения прибыли от инвестпроекта в более ранний период;



- по налогу на имущество организаций.

Резиденты ОЭЗ исчисляют налог в отношении недвижимого имущества, созданного или приобретенного при реализации инвестиционного проекта, отдельно (п. 2 ст. 385.1 НК РФ). Нулевая налоговая ставка по налогу на имущество применяется резидентом в течение первых 6 календарных лет, начиная со дня включения юридического лица в реестр резидентов (п. 3 ст. 385.1 НК РФ). Таким образом, если организация включена в Реестр в декабре 2021 года, то льготный период по налогу на имущество составит 6-летний период: с декабря 2021 по декабрь 2026 г., только в части недвижимого имущества, созданного (приобретенного) в рамках реализации инвестпроекта. При этом доля стоимости имущества, которая использована для производства товаров (работ, услуг), на которые не может быть направлен инвестиционный проект, считается равной доле дохода от реализации таких товаров (работ, услуг) в суммарном объеме всех доходов резидента (п. 5 ст. 385.1 НК РФ). В отношении недвижимого имущества, на которое не распространяется льготная налоговая ставка, применяются общие правила налогообложения на основании закона Калининградской области. При этом при получении статуса резидента в декабре 2021 года у налогоплательщика не исключен риск потери налоговой льготы за 2021 год и существуют риски применения льготы в 2026 году (связанные с корректностью расчета налоговой базы в связи с утратой льготы в декабре) - определение Верховного Суда РФ от 08.11.2016 № 307-КГ16-7941 по делу № А21-7635/2014 (ООО «А-Инвестмент Групп»);

- по земельному налогу.

Резиденты ОЭЗ не платят земельный налог в отношении участков, расположенных на территории ОЭЗ, в течение пяти лет с месяца, в котором возникло право собственности на участок (подп. 9 п. 1 ст. 395 НК РФ);

- по страховым взносам.

Организации, получившие статус резидента ОЭЗ могут применять пониженные тарифы страховых взносов, поименованные в подп. 5 п. 2 ст. 427 НК РФ, при условии создания ими новых рабочих мест, в течение десяти лет начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором такой плательщик был включен в реестр (п. 11 ст. 427 НК РФ).

В российском налоговом законодательстве отсутствует полная классификация налоговых льгот и преференций; перечень их видов в Налоговом кодексе РФ не содержится; в России насчитывается более двухсот различных льгот и преференций, что затрудняет их практическое применение налогоплательщиками. Вместе с тем Минфин России ведет работу по автоматизации оценки эффективности налоговых льгот и их предоставлению заявителю-налогоплательщику; соответствующие отчеты размещаются на сайте ведомства.

Так, Минфин России разработал специальную информационную программу, которая рассчитывает эффективность предоставления налоговой льготы под новый инвестиционный проект или модернизацию старого. Для расчета эффективности предоставления налоговой льготы берутся данные ФНС России о



финансово-экономических показателях налогоплательщика из налоговой и бухгалтерской отчетности, данные банков о движении денег по счетам налогоплательщика за 5-летний период. Кроме того, у налогоплательщика запрашивается подробная финансово-экономическая модель, которая анализируется работниками министерства.

Эффективность налоговой льготы оценивается в том числе по соотношению между размером льготы и CAPEX; по доходности; по денежному потоку; анализируется информация о росте ФОТ, инвестициях, основных средствах и НИОКР. Доходность проекта сравнивается со среднеотраслевыми показателями для целей поддержания конкурентной среды в отрасли.

Цель предоставления льготы: подтянуть компанию-налогоплательщика к среднеотраслевым показателям, не искажая рыночную среду. В случае направления средств налогоплательщиком на выплату дивидендов или корпоративные займы, такую льготу Минфин России признает неэффективной, и налогоплательщик заносится в специальный «красный» список.

Оценка эффективности налоговой льготы Минфином России производится в течение всего периода пользования ею в разрезе каждого налогоплательщика. В настоящее время оценке подлежат компании, пользующиеся налоговыми льготами в период 2019-2023 гг. Соответственно, компании, ранжируются на те, которые пользуются льготами эффективно («зеленые») и неэффективно («красные»).

Одна из разновидностей налоговой льготы - «налоговые каникулы», которая реализуется в виде освобождения налогоплательщика от уплаты налога на установленный законом срок. Налоговым законодательством не определено понятие «налоговые каникулы».

В постановлении от 17.12.1996 № 20-П Конституционный Суд РФ отметил, что налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну, и обязан регулярно перечислять эту сумму в пользу государства, так как иначе были бы нарушены права и охраняемые законом интересы других лиц, а также государства. В развитие ст. 57 Конституции РФ в ст. 3 Налогового кодекса РФ предусмотрены основные принципы законодательства о налогах и сборах, а именно всеобщность и равенство налогообложения. Учитывая фактическую способность налогоплательщика к уплате налога, а также иные критерии, в качестве исключений из общеустановленных принципов всеобщности и равенства налогообложения налоговым законодательством могут предусматриваться налоговые льготы, носящие адресный характер (письмо Минфина России от 24.11.2011 № 03-05-06-04/324).

Так, согласно п. 4 ст. 346.20 НК РФ и п. 3 ст. 346.50 НК РФ регионам предоставлено право вводить для впервые зарегистрированных индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН и ПСН, налоговые каникулы в период с 2015 по 2026 год включительно.



В 2020 году, в связи с распространением новой коронавирусной инфекции, Правительство РФ было наделено правом (п. 3 ст. 4 НК РФ) издавать нормативные правовые акты, предусматривающие, в частности, продление установленных региональным налоговым законодательством и нормативными правовыми актами муниципальных образований о местных налогах и сборах сроков уплаты налогов; продление сроков представления в налоговые органы налоговых деклараций (расчетов). В связи с чем Правительством РФ было принято постановление от 02.04.2020 № 409 «О мерах по обеспечению устойчивого развития экономики», которое предусматривало продление на три месяца установленного Налоговым кодексом РФ срока представления налоговых деклараций, срок подачи которых приходился на март - май 2020 года. Например, срок представления налоговой декларации по налогу на имущество организаций за 2019 год был продлен до 30.06.2020.

В 2022 году Правительство РФ, в частности, приняло Постановление от 29.04.2022 № 776 «Об изменении сроков уплаты страховых взносов в 2022 году» положения которого позволили ряду организаций и индивидуальных предпринимателей (по указанным в Постановлении кодам ОКВЭД) отложить сроки уплаты страховых взносов за апрель - сентябрь 2022 г. на 12 месяцев. Причем отсрочка была предоставлена бизнесу в беззаявительном порядке, а право на получение данной меры государственной поддержки налогоплательщика могли проверить на сайте ФНС России при помощи сервиса: «Проверка права на перенос сроков платежей по УСН и страховым взносам»<sup>7</sup>. Также Правительством РФ были продлены сроки по уплате налога налогоплательщикам на УСН на полгода<sup>8</sup>; введены и иные меры поддержки для бизнеса в 2022 г.<sup>9</sup>

Если финансовое положение налогоплательщика не позволяет ему уплатить налог в установленный налоговым законодательством срок, то он вправе получить отсрочку (рассрочку) по уплате налогов, в соответствии с главой 9 Налогового кодекса РФ. Такая отсрочка (рассрочка) предоставляется на основании заявления налогоплательщика и документов, поименованных в п. 4, 5 ст. 64 НК РФ. На основании п. 13 ст. 64 НК РФ законами субъектов РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований могут быть установлены дополнительные основания и иные условия предоставления отсрочки и рассрочки по уплате, соответственно, региональных и местных налогов. Вместе с тем такая мера поддержки налогоплательщиков является платной: в общем случае проценты начисляются на сумму задолженности исходя из 1/2 ключевой ставки Банка России (п. 3 ст. 64 НК РФ, приказ ФНС России от 30.11.2022 № ЕД-7-8/1134@).

Профессиональное применение на практике требований налогового законодательства и использование налоговых льгот и преференций минимизируют риски налогового планирования.

<sup>7</sup> <https://service.nalog.ru/mera/>.

<sup>8</sup> *Постановление Правительства РФ от 30.03.2022 № 512 «Об изменении сроков уплаты налога (авансового платежа по налогу), уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения в 2022 году».*

<sup>9</sup> <https://www.nalog.gov.ru/rn86/anticrisis2022/>.



## **Структурирование бизнеса: налоговые последствия**

Налогоплательщик, учитывая особенности своего вида предпринимательской деятельности, вправе исключительно самостоятельно выбрать и изменить бизнес-структуру, выбрать ту систему налогообложения, которая ему наибольшим образом подходит для развития его предпринимательской деятельности, принимая во внимание те ограничения налогового законодательства, которые накладывает применение той или иной системы налогообложения.

В определении от 04.07.2017 № 1440-О Конституционный Суд РФ сделал вывод, что налоговое законодательство не исключает в налоговых правоотношениях действия принципа диспозитивности и допускает возможность выбора налогоплательщиком того или иного метода учетной политики (применения налоговых льгот или отказа от них, применения специальных налоговых режимов и т. п.), которая, однако, не должна использоваться для неправомерного сокращения налоговых поступлений в бюджет в результате злоупотребления налогоплательщиками своими полномочиями. В случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера), то это, в свою очередь, предполагает доначисление суммы налогов и сборов, подлежащих уплате в бюджет так, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом, на основании соответствующих положений НК РФ, регулирующих порядок исчисления и уплаты конкретного налога.

Каждый налогоплательщик осуществляет предпринимательскую деятельность самостоятельно на свой риск и вправе единолично оценивать ее эффективность и целесообразность; эффективность и целесообразность управленческих решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности, находятся вне сферы налогового и судебного контроля (постановление Президиума ВАС РФ от 26.02.2008 № 11542/07).

Под особым контролем налоговых органов находятся операции структурирования бизнеса, именуемые схемами дробления бизнеса. Налоговые органы сталкиваются с применением схем дробления бизнеса во многих сферах предпринимательской деятельности: производство, розничная торговля, бытовые услуги, общественное питание, аренда имущества и др., где применяются специальные налоговые режимы.

Налоговые преимущества в форме специальных налоговых режимов установлены законодательством только для малого бизнеса с целью создания равных конкурентных условий для всех участников рынка. Злоупотребления такими преимуществами нивелируют усилия государства по налоговой поддержке малого бизнеса (письмо ФНС России от 29.12.2018 № ЕД-4-2/25984).

Формальное дробление бизнеса - это создание видимости деятельности нескольких самостоятельных налогоплательщиков, прикрывающих деятельность



одного налогоплательщика, с целью получения или сохранения права на применение специального налогового режима, предусматривающего пониженную, по сравнению с общим режимом налогообложения, налоговую нагрузку (письмо ФНС России от 29.12.2018 № ЕД-4-2/25984). Как следует из правовых позиций Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ (определения от 17.10.2022 № 301-ЭС22-11144, от 23.03.2022 № 307-ЭС21-17713, от 23.03.2022 № 307-ЭС21-17087), «дробление бизнеса» представляет собой искусственное распределение доходов от реализации товаров (работ, услуг) между несколькими лицами, которыми прикрывается фактическая деятельность одного хозяйствующего субъекта, не отвечающего установленным законом условиям для применения преференциального налогового режима. При этом получение необоснованной налоговой выгоды достигается в результате применения инструментов, используемых в гражданско-правовых отношениях, формально соответствующих действующему законодательству (путем формального сохранения предельных значений, установленных для применения специальных налоговых режимов, - размера выручки, численности персонала, остаточной стоимости основных средств).

Основные признаки формального разделения (дробления) бизнеса поименованы в письмах ФНС России от 16.07.2024 № БВ-4-7/8051@, от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ и от 11.08.2017 № СА-4-7/15895@:

- дробление одного бизнеса (производственного процесса) происходит между несколькими лицами, применяющими специальные системы налогообложения;
- согласованность действий налогоплательщиков;
- взаимозависимость налогоплательщиков (ст. 105.1 НК РФ);
- несамостоятельная деятельность участников схемы: фактическое управление деятельностью участников схемы одними лицами;
- идентичные виды деятельности налогоплательщиков, направленные на достижение общего результата, или разные, но составляющие единый производственный процесс, направленный на получение общего результата;
- наличие у налогоплательщиков общих поставщиков и покупателей, имущества, персонала, сайтов, офисов, складов, номеров телефонов, IP-адресов компьютеров;
- использование единых для участников схемы служб, осуществляющих ведение бухгалтерского учета, кадрового делопроизводства, подбор персонала, поиск и работу с поставщиками и покупателями, юридическое сопровождение, логистику и т. д.;
- появление новых участников схемы, как правило, перед расширением производственных мощностей и/или увеличением численности персонала с целью формального соблюдения требований налогового законодательства для продолжения применения специальных налоговых режимов;



- перевод работников в новые организации без изменения функционала и рабочих мест;
- снижение налоговой нагрузки налогоплательщика на общей системе налогообложения после появления новых контрагентов, использующих спецрежимы или налоговые льготы.

На практике налоговые органы применяют более двадцати таких признаков с учетом отсутствия логичной бизнес-цели увеличения числа компаний одним бенефициаром. Суды оценивают наличие схемы дробления бизнеса по совокупности и взаимосвязанности полученных налоговыми органами доказательств.

Минфин России в письме от 15.02.2019 № 03-02-07/1/9647 указал, что вывод о применении налогоплательщиком схемы дробления бизнеса может быть сделан при наличии доказательств, которые в совокупности и взаимосвязи будут однозначно свидетельствовать о совершении проверяемым налогоплательщиком совместно с подконтрольными ему лицами виновных, умышленных согласованных действий, направленных не столько на разделение бизнеса самого по себе, что признается оптимизацией предпринимательской деятельности, сколько на получение в результате применения такой схемы необоснованной налоговой выгоды путем уменьшения соответствующей налоговой обязанности или уклонения от ее исполнения.

При выявлении схемы дробления бизнеса налоговая инспекция производит доначисление налогов в соответствии с общей системой налогообложения. Так, если налогоплательщик применял УСН, то налоговый орган доначислит налог на прибыль организаций, НДС, пени и штрафы. Причем всем участникам схемы могут быть доначислены недоимка, пени и штрафы (п. 4 письма ФНС России от 11.08.2017 № СА-4-7/15895@).

В рамках налоговых споров, выигранных налоговыми органами, проверяющие не только обосновали выводы о фактах дробления бизнеса, но и доказали правильность избранной методики доначисления сумм налогов, пеней и штрафов, которая заключалась в разделении полученной налоговой выгоды между участниками схемы. Суды отметили правильность примененной налоговым органом методики определения налоговых обязательств, в соответствии с которой суммы налогов доначислялись в отношении каждого участника схемы дробления бизнеса в отдельности (п. 4 письма ФНС России от 11.08.2017 № СА-4-7/15895@). Примерами такой практики являются постановления 11 ААС от 07.04.2022 № 11АП-3214/2022 по делу № А72-12915/2020, Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 11.08.2016 № Ф01-3032/2016, ФАС Центрального округа от 18.12.2013 по делу № А68-2076/2013 (оставлено в силе определением ВАС РФ от 31.03.2014 № ВАС-3522/14).

В тех случаях, когда лицо осуществляет юридическое или фактическое руководство несколькими организациями и при этом в каждой из них уклоняется от уплаты налогов, сборов, страховых взносов, его действия, при наличии к тому оснований надлежит квалифицировать по совокупности нескольких преступлений, предусмотренных соответствующими частями ст. 199 УК РФ, - разъясняет Верховный Суд РФ в постановлении Пленума от 26.11.2019 № 48 (п. 16).



Налоговым законодательством предусмотрена возможность для налогоплательщиков в добровольном порядке уточнить свои налоговые обязательства и при наличии оснований пересчитать подлежащие уплате налоги по общей системе налогообложения без применения налоговых санкций.

С 12 июля 2024 года действует налоговая амнистия за дробление бизнеса в период 2022 - 2024 гг. (Федеральный закон от 12.07.2024 № 176-ФЗ, письмо ФНС России от 16.07.2024 № БВ-4-7/8051@). Так, если налогоплательщик в указанный период применял спецрежим посредством дробления бизнеса в ряде случаев он освобождается от доплаты налогов, пени и штрафа. Для получения амнистии нужно выполнить что-либо из перечисленного: добровольно отказаться от дробления; изменить структуру бизнеса; начать процесс ликвидации организации.

Убедительные деловые цели, которые помогли налогоплательщикам выиграть налоговый спор в суде:

- перевод и сокращение персонала, улучшение управляемости персоналом позволило налогоплательщику получить дополнительный экономический эффект (постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 22.05.2018 № Ф02-1906/2018 по делу № А19-6999/2017);
- разделение торговли на оптовую и розничную помогло оптимизировать хозяйственную деятельность налогоплательщика (определение Верховного Суда РФ от 22.04.2016 № 301-КГ16-3373 по делу № А11-7003/2013);
- участники пользовались одним товарным знаком на основании заключенных лицензионных договоров с целью получения наибольшего дохода от продажи товара (постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 22.05.2018 № Ф02-1906/2018 по делу № А19-6999/2017);
- налогоплательщик расширял рынок сбыта путем привлечения покупателей, применяющих общую систему налогообложения, которые заинтересованы в наличии в цене товара НДС, и покупателей розничных торговых сетей (определение Верховного Суда РФ от 03.03.2015 № 306-КГ15-1665 по делу № А12-8865/2014);
- снижение корпоративного и лицензионного рисков, экономическая устойчивость малых форм бизнеса признаны судами достаточным и разумным экономическим обоснованием ведения торговой деятельности через три самостоятельные организации (постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 19.03.2020 № Ф07-759/2020 по делу № А13-18722/2017);
- выделение налогоплательщиком в бизнес-единицы отдельных направлений деятельности, а также охват новых сфер деятельности, которыми общество в силу условий дилерского соглашения самостоятельно заниматься не могло (постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 21.02.2022 № Ф06-14417/2022 по делу № А55-11590/2021).



Таким образом, при принятии решения о структурировании бизнеса и применении льготного режима налогообложения должна быть сформулирована убедительная деловая цель (и не одна), объясненная логикой предпринимательской деятельности организации, а получение налоговых выгод должно являться следствием предпринятых налогоплательщиком действий. Разделение бизнеса, обусловленное деловыми целями, - безопасное структурирование (определение Верховного Суда РФ от 26.01.2022 № 306-ЭС21-21905 по делу № А49-4003/2020).

### **Изменение сроков уплаты налогов, сборов, страховых взносов**

Метод изменения срока уплаты налогов регулируется главой 9 НК РФ и носит исключительно индивидуальный, ограниченный характер применения в налоговом планировании.

Срок уплаты налога может быть изменен для налогоплательщика в отношении всей подлежащей уплате в бюджет суммы налога либо ее части с начислением процентов на сумму задолженности по одному или нескольким налогам (п. 3 ст. 61, п. 3 ст. 64 НК РФ).

Изменение срока уплаты налогов осуществляется в форме отсрочки, рассрочки, инвестиционного налогового кредита (п. 2 ст. 61 НК РФ). Налогоплательщик, претендующий на изменение срока уплаты налога, вправе подать заявление о предоставлении отсрочки, рассрочки или заявление о предоставлении инвестиционного налогового кредита в уполномоченные налоговые органы (ст. 63 НК РФ). Отсрочка или рассрочка может быть предоставлена также по уплате задолженности - в отношении всей или части суммы отрицательного сальдо единого налогового счета заинтересованного лица при наличии отрицательного сальдо на день принятия уполномоченным органом решения (п. 3 ст. 61 НК РФ).

На отсрочку или рассрочку налогоплательщик может претендовать в случае наступления стихийных бедствий, несвоевременного бюджетного финансирования, наличия реальной угрозы банкротства и иных случаях, установленных в п. 2 ст. 64 НК РФ. При этом отсрочка ограничена узкими временными рамками: она предоставляется на срок до одного года. Рассрочка предоставляется на период, не превышающий трех лет.

Рассрочку по уплате налогов, пени и штрафов, начисленных по результатам налоговой проверки, налогоплательщик вправе получить в случае невозможности им выполнения требования налогового органа в срок из-за тяжелого финансового положения при выполнении следующих условий (подп. 7 п. 2, п. 5 ст. 64 НК РФ):

- при подаче заявления о предоставлении рассрочки не позднее 10 дней после вступления в силу решения по результатам налоговой проверки;
- со дня создания организации, регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя до дня представления в уполномоченный орган заявления о предоставлении рассрочки прошло не менее одного года;



- организация не находится в процессе реорганизации или ликвидации.

При этом, в частности, распространение коронавируса само по себе не является уважительной причиной для неуплаты налогоплательщиком в срок обязательных платежей и не освобождает от уплаты пени за период просрочки оплаты. Изменить срок уплаты налогов и сборов можно в общем порядке путем подачи мотивированного заявления о предоставлении рассрочки (вопрос 13 Обзора ВС РФ от 17.02.2021 № 3).

Инвестиционный налоговый кредит (ИНК, ст. 66 НК РФ) налогоплательщик вправе получить по налогу на прибыль, а также по региональным и местным налогам. ИНК вправе оформить организации, которые ведут определенные виды деятельности, поименованные в п. 1 ст. 67 НК РФ, на срок от года до пяти лет, а по основанию, указанному в подп. 6 п. 1 ст. 67 НК РФ (включение организации в реестр резидентов зоны территориального развития) - на срок до 10 лет. Такой кредит позволяет налогоплательщику уменьшить текущие налоговые платежи, но затем недоплаченные суммы и начисленные на них проценты нужно будет уплатить в бюджет.

Инвестиционный налоговый кредит предоставляется на основании заявления налогоплательщика и оформляется договором; в каждом регионе России и муниципальном образовании могут быть установлены свои основания и условия для его получения. Ставка по ИНК, как правило, составляет 1/2 - 3/4 ставки рефинансирования Банка России, за исключением оформления кредитного договора с резидентом зоны территориального развития, по которому проценты не начисляются (п. 6, 7 ст. 67 НК РФ).

### **Оптимизация учетной политики для целей налогообложения**

К иным методам налогового планирования относится, в частности, оптимизация учетной политики для целей налогообложения. Например, включение в учетную политику элементов, позволяющих в отдельные налоговые периоды существенно увеличить расходы, признаваемые в целях налогообложения прибыли. Такими элементами являются амортизационная премия, инвестиционный налоговый вычет (ИНВ), федеральный инвестиционный вычет (ФИНВ)<sup>10</sup>, применение повышающих коэффициентов по основным средствам, нематериальным активам и НИОКР.

Пунктом 9 ст. 258 НК РФ предусмотрена так называемая «амортизационная премия», суть которой выражается в том, что налогоплательщик имеет право одновременно включить в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере:

1) не более 10% первоначальной стоимости основных средств, относящихся к 1, 2, 8 - 10 амортизационным группам;

2) не более 30% первоначальной стоимости основных средств, относящихся к 3 - 7 амортизационным группам.

<sup>10</sup> Федеральный закон от 12.07.2024 № 176-ФЗ.



Это правило также действует в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств.

Положения о применении амортизационной премии должны быть в обязательном порядке закреплены налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения (в бухгалтерском учете амортизационная премия не применяется). Поскольку применение амортизационной премии является правом, а не обязанностью налогоплательщика (письмо Минфина России от 21.04.2015 № 03-03-06/1/22577).

Расходы на приобретение основных средств при расчете налога на прибыль учитываются налогоплательщиком следующим образом:

- в части амортизационной премии единовременно включаются в состав косвенных расходов (п. 3 ст. 272 НК РФ);
- в части начисления амортизации на оставшуюся часть, ежемесячно включаются в состав прямых расходов (п. 1 ст. 318 НК РФ).

Инвестиционный налоговый вычет (ИНВ) применяется для уменьшения исчисленного налога на прибыль за счет расходов, в том числе на приобретение или сооружение основных средств, а также затрат на их реконструкцию, модернизацию, достройку или дооборудование. С 1 января 2023 г. ИНВ распространяется на покупку объектов, работ и услуг, относящихся к ИТ-технологиям (подп. 7 п. 2 ст. 286.1 НК РФ); с 2024 г. - на расходы по капвложениям при реализации инвестиционных проектов, включенных в реестр проектов технологического суверенитета и проектов структурной адаптации российской экономики, или инвестиционных проектов, соответствующих критериям, которые устанавливаются Правительством РФ (подп. 2.1 п. 2 ст. 286 НК РФ).

Организация вправе получить ИНВ по основным средствам, которые относятся к 3 - 10 амортизационным группам, за исключением зданий, сооружений и передаточных устройств 8-10 амортизационной группы (п. 4 ст. 286.1 НК РФ).

Положения о применении ИНВ должны быть в обязательном порядке отражены налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения (п. 8 ст. 286.1 НК РФ).

ИНВ уменьшает не налоговую базу по налогу на прибыль, а сам исчисленный налог, который перечисляется в федеральный бюджет и бюджеты субъектов РФ.

Инвестиционный налоговый вычет, как инструмент налогового планирования, на практике остается сложно администрируемым для налогоплательщиков по следующим причинам:

- ИНВ можно применить только в тех субъектах РФ, где приняты соответствующие законы, которыми региональные власти устанавливают условия для его применения (категории налогоплательщиков, перечень основных средств, минимальный срок фактического использования основных средств, максимальный размер вычета и др.);



- если налогоплательщик решил применять ИНВ, то амортизацию по объектам основных средств, по которым применен ИНВ, включить в состав расходов для целей исчисления налога на прибыль он не вправе. Отсутствует возможность учета через амортизацию и расходов по реконструкции, модернизации и прочим улучшениям объектов основных средств (п. 5.1 ст. 270 НК РФ);
- если налогоплательщик использовал право на ИНВ, то при отказе от него начислять амортизацию и применять амортизационную премию по этим объектам запрещено (подп. 9 п. 2 ст. 256 НК РФ, письмо Минфина России от 23.03.2018 № 03-03-06/1/18609);
- если объект основных средств, в отношении которого применен ИНВ, выбывает, а срок его полезного использования еще не истек, налогоплательщик обязан рассчитать сумму сэкономленного из-за использования вычета налог и уплатить его вместе с пени (п. 12 ст. 286.1 НК РФ);
- в случае принятия решения об отказе от использования права на применение ИНВ налогоплательщик утрачивает право уменьшать суммы налога на прибыль организаций на неучтенную сумму расходов по соответствующим объектам основных средств, а также начислять по ним амортизацию;
- отказ от ИНВ допускается только спустя три года с момента начала его применения, если законом субъекта РФ не установлен иной срок (п. 8 ст. 286.1 НК РФ);
- применение ИНВ повышает количество требований налоговых органов при проведении камеральных налоговых проверок (п. 8.8 ст. 88 НК РФ);
- если одна из сторон в сделках со взаимозависимыми лицами применяет ИНВ, такие сделки признаются контролируруемыми, за исключением периода 01.01.2022 - 31.12.2024 гг. (подп. 9 п. 2 ст. 105.14 НК РФ);
- ИНВ возможно применить только в случае прибыльной деятельности налогоплательщика, что редко встречается на инвестиционной стадии развития бизнеса.

Таким образом, применение налогоплательщиком ИНВ требует от налогоплательщика тщательного налогового планирования в среднесрочной перспективе и стабильной доходной деятельности, что крайне затруднительно в текущей геополитической ситуации.

Федеральный инвестиционный налоговый вычет (ФИНВ, ст. 286.2 НК РФ) введен одновременно с повышением ставки налога на прибыль до 25%. Вычет не может превышать 50% от суммы расходов на первоначальную стоимость основного средства или амортизируемого нематериального актива. В законе указаны категории налогоплательщиков, которые не вправе применять ФИНВ: иностранные организации, признаваемые налоговыми резидентами РФ; участники соглашения о защите и поощрении капиталовложений; банки; организации, осуществляющие производство подакцизных товаров. При этом категории



объектов основных средств и нематериальных активов, к которым применяется ФИНВ, порядок и условия его применения устанавливаются постановлением правительства.

Согласно проекту постановления «О параметрах применения федерального инвестиционного налогового вычета по налогу на прибыль организаций» на ФИНВ смогут претендовать компании, работающие в следующих направлениях (ОКВЭД): добыча полезных ископаемых; обрабатывающие производства; обеспечение электрической энергией, газом и паром, а также кондиционирование воздуха; деятельность гостиниц и предприятий общественного питания; научные исследования и разработки. Право на применение ФИНВ предоставляется при вложениях в «машины и оборудование, включая хозяйственный инвентарь», а также «исключительные права на изобретение, полезную модель или промышленный образец». Размер ФИНВ должен составить 6% от суммы расходов на инвестиции. В год можно будет получить не более суммы, соответствующей 5 процентным пунктам ставки налога, зачисляемого в федеральный бюджет. В случае, если ФИНВ превышает выплаты по налогу в отчетном периоде, сумма превышения может быть использована для уменьшения суммы налога на прибыль в течение последующих 10 лет.

В тоже время налогоплательщики не смогут одновременно снижать налог на прибыль за счет ФИНВ и производить амортизационные отчисления по инвестициям. При выбытии основного средства (нематериального актива) (за исключением ликвидации) до истечения срока его полезного использования сумма налога, неуплаченная в связи с применением вычета, подлежит восстановлению и уплате в бюджет с соответствующей уплатой сумм пеней.

Также вычет можно будет перевести на баланс другой организации в рамках группы компаний. В проекте постановления предлагается установить критерии, по которым организация может быть отнесена к группе компаний, - например, если у компании, которая имеет право на инвествычет, доля в ней составляет более 50%.

Предполагается, что ФИНВ компенсирует повышение налога на прибыль, а опция переноса на баланс другой организации станет хорошей возможностью балансировать финансовые результаты группы компаний.

### ***Повышающие коэффициенты***

Налогоплательщик, который несет затраты на научные исследования и опытно-конструкторские разработки (НИОКР) по Перечню, утв. постановлением Правительства России от 24.12.2008 № 988, вправе учитывать их в составе прочих расходов с применением коэффициента 1,5, а с 1 января 2025 года - с применением коэффициента 2 (п. 7 ст. 262 НК РФ). Для этого в ИФНС с годовой декларацией по налогу на прибыль представляется отчет о выполненных НИОКР (отдельных этапах работ), за исключением случая, когда отчет размещен в государственной информационной системе (ГИС) и содержит сведения о соответствии выполненных НИОКР по утвержденному Перечню.



Постановлением от 21.12.2023 № 2235 Правительство России утвердило правила подтверждения НИОКР, которые применяются с 01.02.2024.

С 1 января 2023 года можно учитывать расходы с коэффициентом 1,5 при формировании первоначальной стоимости:

- основных средств из единого реестра российской радиоэлектронной продукции;
- основных средств, включенных в перечень российского высокотехнологичного оборудования
- НМА в виде исключительных прав на программы для ЭВМ и базы данных из единого реестра российских программ.

В письме от 14.09.2023 № 03-03-06/1/87967 Минфин России уточнил, что применение повышающего коэффициента, согласно п. 1 и п. 3 ст. 257 НК РФ, возможно только в том случае, если на дату ввода в эксплуатацию амортизируемого имущества оно включено в соответствующий реестр и обладает специальным признаком, предусмотренным таким реестром и указывающим, что данное имущество относится к сфере искусственного интеллекта. Факт использования специального коэффициента 1,5 при формировании первоначальной стоимости объектов ОС - радиоэлектронной продукции должен быть закреплен в учетной политике для целей налогообложения (Письмо Минфина от 08.11.2022 № 03-03-06/1/108245).

С 1 января 2025 года коэффициент, применяемый при формировании первоначальной стоимости основных средств, увеличен с 1,5 до 2.

### 1.3. Налоговая нагрузка: понятие, показатели, значение

*Обратная сторона хорошего - дурное, замечательно, что такова же и обратная сторона дурного.*

*Григорий Ландау*

Налоговая нагрузка (бремя) отражает соотношение общей суммы налогов и сборов, уплачиваемых налогоплательщиком в государственный бюджет, к показателям его финансово-хозяйственной деятельности. Налоговая нагрузка служит для ФНС России одним из основных индикаторов налоговой дисциплины налогоплательщиков. Понятие «налоговая нагрузка» не имеет законодательно закрепленного определения, что обуславливает неоднозначность его трактовки.

Перечень налогов и сборов, которые необходимо учитывать при расчете показателя налоговой нагрузки, также не установлен. Кроме того, при различных методах расчета налоговой нагрузки в формуле используется показатель исчисленных или фактически уплаченных налогов.

Налоговую нагрузку определяют следующим образом:



- как общая сумма налоговых платежей за конкретный финансовый год в виде доли или процента от валового национального продукта (Глоссарий налоговых терминов ОЭСР<sup>11</sup>);
- как соотношение уплаченных налогов по данным отчетности налоговых органов и оборота (выручки) организаций по данным Росстата за год (п. 1 приложения 2 к приказу ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@);
- как отношение уплаченных налогов (без агентских платежей: налога на прибыль организаций с дивидендов, НДФЛ, а также без страховых взносов) к доходам организации по отчету о финансовых результатах (без доходов от участия в других организациях)<sup>12</sup>.

Таким образом, налоговая нагрузка - это один из расчетных экономических показателей, который показывает, какая часть доходов налогоплательщика в форме налогов подлежит уплате в бюджет. Это эффект влияния налогов на экономику в целом и на отдельных налогоплательщиков, связанный с экономическими ограничениями, возникающими в результате уплаты налогов и отвлечения денежных средств от других возможных направлений их использования<sup>13</sup>.

Показатель налоговой нагрузки является одним из критериев для отбора налогоплательщика и внесения его в план выездных налоговых проверок. При этом показатель налоговой нагрузки конкретного налогоплательщика сравнивают с нормативными среднеотраслевыми показателями в соответствии с основным видом его экономической деятельности. Выявленное отклонение влечет за собой, как правило, необходимость представления пояснений налогоплательщиком по требованиям налоговой инспекции и (или) выездную налоговую проверку.

Среднеотраслевые показатели налоговой нагрузки утверждены приказом ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ (приложение № 3); обновляются они ежегодно в срок до 5 мая (п. 6 приказа ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@) и приведены на сайте ФНС России. При отсутствии соответствующего показателя по отрасли принимается во внимание уровень налоговой нагрузки по Российской Федерации (письмо ФНС России от 22.08.2018 № ГД-3-1/5806@).

Интернет-сервис ФНС России «Прозрачный бизнес» предоставляет возможность налогоплательщику сравнить свою налоговую нагрузку со среднеотраслевой по региону: <https://pb.nalog.ru/calculator.html> - налоговый калькулятор по расчету налоговой нагрузки для организаций на ОСНО (письма ФНС России от 11.02.2019 № БА-4-1/2308@, от 16.05.2019 № БА-4-1/9097@).

Расчет налоговой нагрузки (за календарный год) производится по следующей формуле (приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@, письмо ФНС России от 29.06.2018 № БА-4-1/12589@):

<sup>11</sup> <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>.

<sup>12</sup> Сайт ФНС России; <https://pb.nalog.ru/calculator.html>.

<sup>13</sup> *Налоговая политика. Теория и практика: Учебник для магистрантов / Под ред. И.А. Майбурова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010, с. 106.*



$$\boxed{\text{Налоговая нагрузка}} = \boxed{\text{Сумма налогов, уплаченных по данным отчетности, за год}} / \boxed{\text{Сумма бухгалтерской выручки за год (без НДС и акцизов), включая прочие доходы}} \times 100\%$$

Показатель суммы уплаченных налогов формируется на основе деклараций. При этом исключаются налоги, уплачиваемые в качестве налогового агента (кроме НДФЛ), «ввозной» НДС (уплачиваемый при импорте товаров, работ, услуг), страховые взносы.

Показатель налоговой нагрузки может рассчитываться и в разрезе отдельных налогов.

На практике налогоплательщики зачастую применяют схожий с налоговой нагрузкой, но все же отличный от нее показатель, - эффективную налоговую ставку (англ. *Effective Tax Rate - ETR*). Под эффективной налоговой ставкой понимается ставка, по которой налогоплательщик облагался бы налогом, если бы его налоговые обязательства облагались налогом по постоянной ставке, а не по прогрессивной ставке. Эта ставка рассчитывается путем определения того, какой процент налоговых обязательств налогоплательщика составляет от его общего налогооблагаемого дохода<sup>14</sup>.

Согласно Международному стандарту финансовой отчетности (IAS) 12 «Налоги на прибыль», введенному в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России 28.12.2015 № 217н, средняя эффективная ставка налога представляет собой результат деления расхода по налогу (дохода по налогу) на бухгалтерскую прибыль (письмо Минфина России от 10.12.2021 № 07-01-07/100750).

Эффективная налоговая ставка (эффективная ставка налогообложения), в частности, подлежит расчету по доходам (прибыли) контролируемых иностранных компаний (КИК) в соответствии со ст. 25.13-1 НК РФ (письмо ФНС России от 04.04.2016 № ЕД-3-13/1427@, п. 9 письма Минфина России от 10.02.2017 № 03-12-11/2/7395, приказ ФНС России от 19.07.2021 № ЕД-7-13/671@).

Низкий показатель налоговой нагрузки в совокупности с иными показателями является основанием для назначения выездной налоговой проверки (приложение № 2 к приказу ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@). Вместе с тем существуют и объективные причины отклонения фактического уровня налоговой нагрузки налогоплательщика от среднеотраслевого: новая организация; новый вид деятельности; новый рынок сбыта; рост расходов; применение специальных налоговых режимов, налоговых льготы и др.

<sup>14</sup> <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>.



Если налоговая инспекция запрашивает у налогоплательщика пояснения по низкой налоговой нагрузке, то рекомендуется их предоставить, соблюдая при этом следующую последовательность действий:

1) выясните и опишите в пояснениях причины низкой налоговой нагрузки; приложите подтверждающие документы (информацию);

2) сообщите в пояснениях меры, которые будут приняты для увеличения налоговой нагрузки до среднеотраслевого показателя; приложите имеющиеся документы (например, утвержденный бизнес-план).

На макроэкономическом уровне налоговая нагрузка - это показатель, характеризующий роль налогов в жизни общества и определяемый как отношение общей суммы налогов и сборов к совокупному национальному продукту. Иными словами, налоговое бремя - эта та часть произведенного обществом продукта, которая перераспределяется посредством государства.

Общепризнанной в теории налогообложения выступает кривая Лаффера (Lafier curve), которая показывает связь между налоговыми ставками и объемом налоговых поступлений в бюджет. Концепция кривой подразумевает наличие оптимального уровня налогообложения, при котором налоговые поступления достигают максимума. В соответствии с кривой Лаффера снижение налоговых ставок до предельной точки налогообложения вызывает прямое снижение поступлений в бюджет. Вместе с тем повышение ставок после предельной точки влечет за собой сокращение налоговых доходов. Оптимальный уровень налоговой нагрузки - это такой её равновесный уровень, при котором налогоплательщики относительно безболезненно для своих финансов согласны платить установленные налоги.

#### **1.4. Договорная политика организации, как инструмент налогового планирования**

В силу п. 1 ст. 8 ГК РФ гражданские права и обязанности возникают из оснований, предусмотренных законом и иными правовыми актами, а также из действий граждан и юридических лиц, которые хотя и не предусмотрены законом или такими актами, но в силу общих начал и смысла гражданского законодательства порождают гражданские права и обязанности. В соответствии с этим, в частности, гражданские права и обязанности возникают из договоров и иных сделок, предусмотренных законом, а также из договоров и иных сделок, хотя и не предусмотренных законом, но не противоречащих ему.

Одним из инструментов налогового планирования, позволяющим избежать возникновения дополнительных налоговых обязательств, является договорная политика. Суть договорной политики состоит в определении вида договора и его конкретных условий, позволяющих снизить налоговую нагрузку и минимизировать налоговые риски.

Статьей 421 ГК РФ определено, что юридические лица свободны в заключении договора, условия договора определяются по усмотрению сторон, кроме случаев, когда содержание соответствующего условия предписано законом



или иными правовыми актами (принцип свободы договора). Стороны также могут заключать смешанные договоры, в которых сочетаются элементы договоров разных видов, предусмотренных законом или иными правовыми актами. При этом взаимоотношения сторон по смешанному договору определяются нормами, содержащимися в соответствующих частях смешанного договора, если иное не вытекает из соглашения сторон или существа смешанного договора. Пунктом 4 ст. 421 ГК РФ установлено, что условия договора определяются по усмотрению сторон, кроме случаев, когда содержание соответствующего условия предписано законом или иными правовыми актами.

Вместе с тем, при разработке условий договора следует учитывать позицию Высшего Арбитражного Суда РФ, изложенную в постановлении Пленума ВАС РФ от 14.03.2014 № 16 «О свободе договора и её пределах». В частности, в п. 5 постановления указано: в соответствии с п. 2 ст. 421 ГК РФ стороны вправе заключить договор, не предусмотренный законом и иными правовыми актами (непоименованный договор), однако при оценке судом того, является ли договор непоименованным, принимается во внимание не его название, а предмет договора, действительное содержание прав и обязанностей сторон, распределение рисков и т. д. При этом в п. 1 этого постановления Пленума отмечено, что норма, определяющая права и обязанности сторон договора, толкуется судом исходя из ее существа и целей законодательного регулирования, то есть суд принимает во внимание не только буквальное значение содержащихся в ней слов и выражений, но и те цели, которые преследовал законодатель, устанавливая данное правило.

Например, Арбитражный суд Центрального округа в постановлении от 18.08.2016 № Ф10-2718/2016 по делу № А64-5363/2015 указал, что при квалификации договорного обязательства, принимается во внимание не его название, а предмет договора, действительное содержание прав и обязанностей сторон, распределение рисков и т. д.

Налоговые последствия не возникают сами по себе, они вторичны по отношению к гражданско-правовым договорам и зависят от предмета и условий конкретного гражданско-правового договора. В определении Верховного суда РФ от 25.07.2018 № 308-КГ18-2949 по делу № А32-1748/2017 подчеркивается, что налоговые обязательства являются прямым следствием деятельности налогоплательщика в экономической сфере и потому неразрывно с ней связаны.

Для целей налогового планирования имеет большое значение однозначность квалификации договора. Согласно подп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ взимание налога осуществляется в судебном порядке в случае, если обязанность налогоплательщика по уплате налога основана на изменении налоговым органом юридической квалификации сделки, совершенной таким налогоплательщиком, или статуса и характера деятельности этого налогоплательщика. Конституционный Суд РФ в определении от 24.04.2018 № 1072-О признал, что законоположение подп. 3 п. 2 ст. 45, предполагающее право налогового органа изменить юридическую квалификацию сделки для целей определения размера налоговой обязанности налогоплательщика в проверяемом налоговом периоде, не может рассматриваться как нарушающее конституционные права налогоплательщиков в указанном в жалобе аспекте.



В п. 7 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» указано, что в случае, если суд на основании оценки представленных налоговым органом и налогоплательщиком доказательств придёт к выводу о том, что налогоплательщик для целей налогообложения учёл операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, суд определяет объём прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции. Аналогичный вывод присутствует и в п. 77 постановления Пленума ВС РФ от 23.06.2015 № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации».

Например, Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа в постановлении от 01.03.2018 № Ф02-341/2018 по делу № А69-1523/2017 поддержал решение налогового органа о доначислении налога на основании неправомерного учета предпринимателем в составе доходов денежных средств, фактически поступивших не от деятельности по оказанию бытовых услуг, осуществляемой на основании патента, а от предпринимателей за поставленные товары. В постановлении Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 14.06.2016 № Ф01-2006/2016 по делу № А43-29348/2014 суд пришел к выводу, что заключенные налогоплательщиком и контрагентом контракты не являются договорами комиссии; фактически налогоплательщик перепродавал приобретенный им товар, самостоятельно формируя цену на него.

Достаточно часто гражданско-правовые договоры переквалифицируются в трудовые договоры. Так, суды признали правомерной переквалификацию договоров оказания услуг на трудовые договоры ввиду фактического наличия между сторонами трудовых отношений, в связи с чем согласились с выводами налогового органа о направленности действий общества на получение необоснованной налоговой выгоды путем уклонения от обязанностей налогового агента по исчислению, удержанию и перечислению сумм НДФЛ (определение Верховного суда РФ от 09.08.2019 № 304-ЭС19-13099 делу № А70-11827/2017).

ФНС России в письме от 15.04.2022 № ЕА-4-15/4674 привела обстоятельства, при наличии которых гражданско-правовые отношения с самозанятым подлежат переквалификации в трудовые и снова перечислила признаки трудовых отношений. Такими обстоятельствами могут являться:

- закрепление в предмете договора трудовой функции (выполнение работником лично работ определенного рода, а не разового задания заказчика);
- отсутствие в договоре конкретного объема работ (значение для сторон имеет сам процесс труда, а не достигнутый результат);
- договором установлена ежемесячная в определенной сумме оплата труда;
- в течение календарного года размер вознаграждения не меняется;
- договоры носят не разовый, а систематический характер.



Таким образом, необходимо однозначно определять гражданско-правовую природу заключаемого договора и не допускать возможностей его переквалификации в другие сделки, что неизбежно влечёт за собой доначисление налогов.

Налогообложение во многом зависит от того, кто является сторонами договора.

Так, при заключении организацией гражданско-правовых договоров с физическими лицами следует иметь в виду следующие нюансы

- если стороной по договору выступает физическое лицо, то следует определиться с необходимостью выполнения обязанностей налогового агента в части исчисления, удержания и уплаты НДФЛ, а также страховых взносов;
- если стороной по договору выступает индивидуальный предприниматель или самозанятый гражданин, то эти физические лица уплачивают соответствующие налоги и страховые взносы самостоятельно.

При заключении договоров с юридическими лицами необходимо учесть:

- если стороной по договору является российская организация, то, прежде всего, воспользовавшись сервисом ФНС России «Прозрачный бизнес» (<https://pb.nalog.ru/>), необходимо проверить своего контрагента. Также стоит предусмотреть в договоре в соответствии со ст. 431.2 ГК РФ заверения контрагента об исполнении не только условий договора, но и исполнение налоговых обязательств - ввести в условия договора «налоговую оговорку». В общем виде налоговая оговорка может быть сформулирована: «Каждая из сторон самостоятельно и за свой счет уплачивает все налоги и сборы, которые она обязана уплачивать в связи с настоящей сделкой согласно законодательству о налогах и сборах». Целью налоговой оговорки может быть и возмещение потерь по налогам. Такая оговорка упростит возможность взыскать в суде ущерб (доначисленные налоги и соответствующие пени, штрафы), который может возникнуть из-за ненадлежащего выполнения контрагентом своих обязанностей (ст. 406.1, 431.2 ГК РФ). Отсутствие в договоре подобных оговорок лишает налогоплательщика права требования с контрагента, например, невозмещенного из бюджета НДС (см., в частности, постановление Арбитражного суда Уральского округа от 27.01.2020 № Ф09-9372/19 по делу № А71-5923/2019);
- если же стороной по договору является иностранная организация, то следует учесть положения межправительственных соглашений об избежании двойного налогообложения (определиться, возникает ли доход, облагаемый на территории РФ, какую налоговую ставку необходимо применить и т. д.).

Важным аспектом является установление в договоре перечня документов, необходимых для реализации налогоплательщиком права признания расходов в целях налогообложения прибыли и принятия предъявленного НДС к вычету. В частности, в договоре следует также предусмотреть обязанность контрагента по



выставлению счетов-фактур, поскольку ответственность за невыставление (несвоевременное выставление) счетов-фактур Налоговым кодексом РФ не установлена. Так, в постановлении Арбитражного суда Северо-Западного округа от 24.07.2017 по делу № А56-74891/2016 суд поддержал налогоплательщика в праве истребования у контрагента счета-фактуры, поскольку данная обязанность следует из договора, и истец обосновал необходимость истребования счета-фактуры.

Российским гражданским законодательством определено, что при установлении, осуществлении и защите гражданских прав и при исполнении гражданских обязанностей участники гражданских правоотношений должны действовать добросовестно (п. 3 ст. 1 ГК РФ). Согласно п. 1 ст. 10 ГК РФ не допускаются осуществление гражданских прав исключительно с намерением причинить вред другому лицу, действия в обход закона с противоправной целью, а также иное заведомо недобросовестное осуществление гражданских прав (*злоупотребление правом или шикана*).

В теории права «*шикана*» рассматривается как злоупотребление правом с намерением причинить вред другому лицу. Иными словами, не просто извлечь для себя выгоду из своего поведения, а еще и с намерением нанести ущерб другому лицу. Действия осуществляются в рамках законодательно установленных норм, но цель действий недобросовестная. В этом случае соблюдается буква закона (словесное (текстуальное) выражение нормы права), но не соблюдается его дух (действительный смысл нормы права, который закладывал законодатель при ее установлении). Искажение духа закона следует квалифицировать как злоупотребление налогоплательщиком своим правом в ущерб интересам государственного бюджета.

В деле, рассмотренным Конституционным Судом РФ (определение от 24.06.2021 № 1158-О), гражданкой был приобретен в собственность земельный участок, разделенный впоследствии на 155 земельных участков (в том числе на участок общего пользования) для застройки дачного некоммерческого объединения. Изначально земельный участок общего пользования (назначения) облагался земельным налогом по льготной налоговой ставке 0,3%. Однако в 2017 году налоговый орган произвел перерасчет налога за период 2015 - 2016 гг. по ставке 1,5% с учетом того обстоятельства, что данный земельный участок не используется для садоводства или огородничества. Судами требования налогового органа о взыскании налоговой недоимки с гражданки были удовлетворены. Конституционный Суд РФ при рассмотрении жалобы отметил, что по смыслу налогового законодательства, пониженные ставки земельного налога, предусмотренные абз. 4 подп. 1 п. 1 ст. 394 НК РФ, устанавливаются для физических лиц, непосредственно использующих земли в целях удовлетворения личных потребностей при ведении дачного хозяйства или дачного строительства и не могут распространяться на лиц, которые приобрели эти земельные участки для строительства дачного комплекса и их последующей реализации в целях извлечения прибыли.



## **Налоговое планирование сделки с учетом требований ст. 54.1 НК РФ**

Пунктом 3 ст. 17 Конституции РФ установлено, что осуществление прав и свобод человека и гражданина не должно нарушать права и свободы других лиц. В налоговой практике данные положения Конституции РФ реализуются через такие понятия как «недобросовестный налогоплательщик», «непроявление должной осмотрительности», «необоснованная налоговая выгода».

С 2017 года вопросы получения необоснованной налоговой выгоды урегулированы ст. 54.1 НК РФ «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов». Статья 54.1 НК не оперирует оценочным понятием «непроявление должной осмотрительности»; основной критерий - реальность финансово-хозяйственных операций. В письме ФНС России от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@ указано, что формальные претензии к контрагентам (нарушение законодательства о налогах и сборах, подписание документов неустановленным лицом и т.п.) при отсутствии фактов, опровергающих реальность совершения заявленным налогоплательщиком контрагентом сделок и операций, не являются самостоятельным основанием для отказа в учете расходов и в налоговых вычетах по сделкам (операциям).

В сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности налогоплательщиков (п. 7 ст. 3 НК РФ). Следовательно, на недобросовестных налогоплательщиков не распространяются гарантии, установленные налоговым законодательством (определение Конституционного Суда РФ от 25.07.2001 № 138-О). Оценка добросовестности налогоплательщика предполагает оценку совершенных им операций (сделок) на предмет их действительности: сделки налогоплательщика должны не только формально соответствовать законодательству, но и по существу - соответствие бизнес-цели совершения сделки (определения Конституционного Суда РФ от 08.04.2004 № 169-О и от 04.11.2004 № 324-О). Смысл налоговых схем заключается в том, что они формально соответствуют нормам законодательства, но не соответствуют духу закона.

При заключении с контрагентом сделок налогоплательщику необходимо проявить должную осмотрительность при выборе контрагента и получить обоснованную налоговую выгоду.

Должная осмотрительность налогоплательщика проявляется в качественном, осознанном подходе к выбору контрагентов. А это значит, что налогоплательщик должен проверить, в частности:

- государственную регистрацию контрагента (по данным ЕГРЮЛ или ЕГРИП), не является ли учредитель контрагента - «массовым» (письмо Минфина России от 22.10.2020 № 03-12-13/91957);
- наличие действующего расчетного счета; доверенностей на подписание договора и первичной документации; ресурсов для исполнения договорных обязательств (персонала, имущества, материалов, мест хранения и т. д.);



- информацию из открытых источников о задолженности перед бюджетом и третьими лицами; о своевременной сдаче отчетности в государственные органы; о наличии судебных споров и суммах исковых требований и др.

14 мая 2020 года СКЭС Верховного Суда РФ вынесла определение № 307-ЭС19-27597 по делу № А42-7695/2017 (АО «СПТБ «Звездочка»). Из материалов дела следует, что в 2013 году Общество заключило договор поставки товарно-материальных ценностей, договор исполнен, поставка осуществлена, оплата произведена, налоговые последствия отражены, в том числе НДС предъявлен к вычету.

Но налоговая инспекция, проверяя налогоплательщика, пришла к выводу, что представленные на проверку документы «не подтверждают реальность поставки товаров данным контрагентом»: отсутствие активов и персонала для осуществления поставки товара, крайне низкая штатная численность персонала (1 человек), уплата налогов в минимальном размере, счета-фактуры и товарные накладные подписывал не директор поставщика, а иное лицо. По мнению налогового органа, налогоплательщик не проявил должной осмотрительности при выборе контрагента: не истребовал рекомендации, подтверждающие репутацию поставщика, документы, подтверждающие реальность его деятельности, не убедился, что документы подписаны уполномоченным лицом и т. д. Налогоплательщику в вычете НДС было отказано; суды трех инстанций согласились с правомочностью выводов налоговой инспекции. И только в Верховном суде РФ налогоплательщику удалось выиграть спор, и важную роль в этом деле сыграла доказанность реальности совершения операций: товар доставлялся из г. Санкт-Петербурга на склад поставщика в г. Мурманске и там же получался; товар был оприходован налогоплательщиком и использован при проведении обслуживания и ремонта судов.

Право налогоплательщика на вычет НДС поставлено в зависимость от реальности осуществления операций по приобретению товаров (работ, услуг) и того, преследовал ли налогоплательщик-покупатель цель уклонения от налогообложения в результате согласованных с иными лицами действий либо (в отсутствие такой цели) знал или должен был знать о допущенных этими лицами нарушениях (п. 31 Обзора судебной практики Верховного Суда РФ № 1 (2017), утв. Президиумом ВС РФ 16.02.2017, постановления Президиума ВАС РФ от 25.02.2010 № 12670/09, от 30.06.2009 № 2635/09, от 12.02.2008 № 12210/07).

Проявление должной осмотрительности предполагает, что при выборе контрагента налогоплательщик оценивает не только коммерческую привлекательность сделки, но и деловую репутацию контрагента, его платежеспособность, риск неисполнения обязательств, наличие необходимых ресурсов и соответствующего опыта (определения Верховного Суда РФ от 07.07.2020 № 303-ЭС20-8659 по делу № А51-17944/2018, от 30.07.2020 № 305-ЭС20-9755 по делу № А40-315467/2018).

Суд Поволжского округа указал также на то, что налогоплательщик должен доказать в том числе ведение деловых переговоров и выяснение адресов и телефонов контрагента (определение ВС РФ от 08.05.2020 № 306-ЭС20-6361 по делу № А57-823/2019).



При совершении существенных (дорогостоящих) сделок изучают также историю взаимоотношений предшествующих собственников и принимают соответствующие меры (постановления Президиума ВАС РФ от 25.05.2010 № 15658/09, от 20.04.2010 № 18162/09, от 12.02.2008 № 12210/07).

Критерии проявления должной осмотрительности являются разными для ординарных сделок и в сделках, когда налогоплательщиком приобретаются дорогостоящие товары, работы или услуги.

Минфин России в письме от 17.12.2014 № 03-02-07/1/65228 указал, что Налоговым кодексом РФ не определен конкретный перечень документов и действий, который необходимо запрашивать у контрагентов с целью подтверждения должной осмотрительности. Выводы о проявлении налогоплательщиком должной осмотрительности и осторожности при выборе контрагентов можно делать, исследуя конкретные обстоятельства.

ФНС России рассмотрела предложение по закреплению на законодательном уровне понятия «должная осмотрительность» (письмо от 25.04.2023 № БВ-19-7/126@) и пришла к выводу, что закрепление в Налоговом кодексе Российской Федерации положений, предписывающих налогоплательщику действовать при совершении сделок с надлежащей степенью заботливости и осмотрительности, а также указание, что не проявление надлежащей степени осмотрительности влечет не только риски по ненадлежащему исполнению сделок, но и риски по невозможности получения соответствующей налоговой выгоды, а также закрепление термина «должная осмотрительность» являются нецелесообразными. При нарушении стандарта осмотрительного поведения лица, входящие в состав органов управления организации, могут быть привлечены к ответственности по иску организации за причинение указанных убытков, возникших вследствие нарушения обязанности действовать в интересах юридического лица добросовестно и разумно.

Для целей самостоятельной оценки рисков налогоплательщиками по результатам своей финансово-хозяйственной деятельности, в том числе оценки рисков при выборе контрагентов, могут учитываться утвержденные приказом ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ Общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемые налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок. Также при выборе контрагента рекомендуется использовать:

- информацию о способах ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском, размещенную на сайте ФНС России;
- специальный сервис ФНС России «Прозрачный бизнес» или личный кабинет налогоплательщика (Раздел «Как меня видит налоговая» и «Контрагенты»)<sup>15</sup>.

<sup>15</sup> *Руководство пользователя при работе с интерактивным сервисом «Личный кабинет юридического лица»* - [https://lkul.nalog.ru/docs/fag/lk3\\_manual.pdf](https://lkul.nalog.ru/docs/fag/lk3_manual.pdf).



Непроявление налогоплательщиком должной осмотрительности при выборе контрагента (письма ФНС России от 25.04.2023 № БВ-19-7/126@, от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@) заключается, в частности, в следующем:

- не запросил у контрагента документы, которые подтверждают личность и полномочия руководителя, иных представителей организации, а также документы, которые подтверждают способность контрагента выполнить заявленные договорные обязательства;
- не проверил информацию о контрагенте на его сайте; на сайте ФНС России, в других открытых источниках информации;
- оформил сделку с контрагентом без соблюдения принятых у налогоплательщика внутренних процедур проверки контрагента и заключения договоров (проведения конкурсов).

Если налоговая инспекция установит, что контрагент налогоплательщика не имел экономических ресурсов, необходимых для выполнения взятых на себя обязательств по договору, в связи с чем придет к выводу, что сделка номинальная, налогоплательщик не проявил должной осмотрительности при выборе контрагента. Напротив, заключение налогоплательщиком договора с контрагентом, обладающим экономическими ресурсами, достаточными для исполнения сделки самостоятельно либо с привлечением третьих лиц в соответствии с условиями договора или закона (подп. 2 п. 2 ст. 54.1 НК РФ), своевременное представление контрагентом отчетности и т.д., дают основания полагать, что обязательства по договору будут исполнены контрагентом своевременно и надлежащим образом, а налоги при ее совершении - уплачены в бюджет. Иными словами, налогоплательщиком осуществлён выбор контрагента, отвечающий условиям делового оборота, пока не будет доказано иное налоговым органом.

В судах по налоговым спорам вопрос наличия «деловой цели» возник практически одновременно с термином «формальный (фиктивный) документооборот»; в 2005 году Президиум ВАС РФ рассмотрел ряд дел по встраиванию в цепочку поставщиков организаций, не исполняющих свои налоговые обязательства. Если сделки налогоплательщика совершены только на бумаге (имитация сделок), то они заключены в отсутствие какой-либо иной деловой цели, кроме цели уменьшения налоговых обязательств.

Дальнейшее развитие дефиниция «деловая цель» получила в постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», в котором суд указал, что налоговая выгода признается обоснованной, если она получена в результате операций, обусловленных разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера) и намерением получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной хозяйственной деятельности. Иными словами, обоснованная налоговая выгода (экономия) - это уменьшение налоговых обязательств налогоплательщика, а, следовательно, и налога, за счет уменьшения налоговой базы, применения вычетов, зачетов, возвратов, в том случае, когда налогоплательщик действительно имеет на это право в силу установленных законодательных норм,



а не злоупотребляет таким правом и не создает формальных условий для ее получения.

Статья 54.1 НК РФ является продолжением развития концепции «необоснованной налоговой выгоды» в российском налоговом праве. При проверке деловой цели налоговая инспекция оценивает, стал бы налогоплательщик совершать сделку на таких условиях, если бы никаких налоговых преимуществ от нее ему бы не полагалось (п. 25 письма ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@). Например, стала бы организация осуществлять реорганизацию и присоединять к себе другую компанию с накопленным убытком, если бы у нее не было права учесть эти убытки при исчислении налога на прибыль (п. 2.1 ст. 252, п. 5 ст. 283 НК РФ).

С 2017 года из-под пера ФНС России вышли следующие основные разъяснения по применению ст. 54.1 НК РФ: письма от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@, от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@, от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@.

Рассмотрим основные моменты, на что налоговые органы обращают внимание при проведении налогового контроля в ходе сбора доказательств в получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Налоговые инспекции оценивают совершенные налогоплательщиком операции (сделки) по следующим критериям:

1) **реальность совершения сделки** (если сделка мнимая или притворная, то оценивать ее по иным критериям не имеет смысла);

2) **исполнение сделки надлежащим лицом**; обязательство по сделке должно исполнить надлежащее лицо, т. е. то лицо, которое заключило договор с налогоплательщиком, или то лицо, у которого такая обязанность есть по договору или закону.

Данное требование, закрепленное в подп. 2 п. 2 ст. 54.1 НК РФ, направлено на борьбу с получением необоснованной налоговой выгоды за счет организации формального документооборота с «техническими» компаниями, которые не ведут реальную хозяйственную деятельность и не уплачивают налоги, но формально участвуют в документообороте. При этом само обязательство по сделке за «техническую» компанию налогоплательщик выполняет самостоятельно либо привлекает третьих лиц без оформления документов (п. 4 письма ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@).

Такие факты, как неизвестное местонахождение контрагента на момент совершения сделки, отсутствие у него экономических ресурсов, отсутствие реальной возможности провести операции с учетом времени, места нахождения имущества, проведение нетипичных сделок для вида деятельности налогоплательщика, небрежный документооборот являются доказательствами того, что контрагент не мог исполнить в действительности свои обязательства по договору, т. е. сделка мнимая или притворная.

Степень предъявляемых требований к выбору контрагента не может быть одинаковой для случаев ординарного пополнения материально-производственных запасов по разовым сделкам на несущественную сумму и в ситуациях, когда налогоплательщиком приобретается дорогостоящий актив, совершаются сделки



на значительную сумму либо привлекается подрядчик для выполнения существенного объема работ, либо сделка несет в себе несоразмерные риски ввиду возможного причинения убытков при ее неисполнении или ненадлежащим исполнением (п. 16 письма ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@).

При этом исполнение обязанности по уплате налогов не предполагает возложения на налогоплательщика ответственности за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет (постановление КС РФ от 19.12.2019 № 41-П, определения КС РФ от 16.10.2003 № 329-О, от 10.11.2016 № 2561-О, от 26.11.2018 № 3054-О и др.). Негативные последствия для налогоплательщика возникнут только в том случае, если налоговая инспекция докажет, что налогоплательщик знал о нарушениях контрагента и получил от этого выгоду.

Если налоговая инспекция придет к выводу, что сделка исполнена иным лицом, а не стороной договора, ей в ходе мероприятий налогового контроля (осмотр территории, допросы свидетелей и т. д., п. 5 ст. 82 НК РФ) необходимо будет оценить, намеренно ли налогоплательщик заключил договор с «технической» компанией с целью получить необоснованную налоговую выгоду. В том случае, если сделка в действительности имела место, была исполнена третьим лицом, но оформлена ненадлежащим образом, то налоговая инспекция будет обязана рассчитать налоговые обязательства налогоплательщика, применяя расчетный метод (налоговая реконструкция) - постановление АС Уральского округа от 18.02.2022 по делу № А76-15415/2021 (ООО «Зеленый век»).

Если налоговая инспекция докажет, что налогоплательщик намеренно заключил договор с «технической» компанией, то в признании расходов по налогу на прибыль и в получении налогового вычета по НДС будет отказано полностью; в этом случае расчетный метод определения налоговых обязательств не применим (письма ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@, от 28.07.2021 № БВ-4-7/10638, определение СКЭС Верховного Суда РФ от 19.05.2021 № 309-ЭС20-23981):

#### 1) **действительный экономический смысл.**

В п. 22 письма ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ указывается, что при искажении правовой квалификации операций (сделки) должна быть дана должная правовая оценка данным операциям на основе установления их подлинного экономического содержания (*принцип приоритета «существа над формой»*) с учетом оценки наличия в действиях налогоплательщика разумных экономических или иных причин и обстоятельств, свидетельствующих о его намерениях получить экономический эффект (п.п. 3, 7 и 9 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»). Налоговые последствия операций определяются исходя из надлежащей правовой квалификации этих (прикрываемых) операций; прикрывающие операции (в частности, притворные сделки) в целях налогообложения не учитываются.

В статье 54.1 НК РФ принцип приоритета «существа над формой» напрямую не отражен, но реализован через дефиницию «искажение» - учет налоговой базы



исходя их юридической формы, противоречащей экономическому содержанию, считается «искажением» налоговой базы.

При этом налогоплательщики вправе избирать вариант достижения результата экономической деятельности с учетом налоговых последствий, однако при реализации избранного варианта не должны присутствовать признаки искусственности, отсутствия хозяйственного смысла. Сам по себе факт получения отрицательного экономического результата по сделке не может рассматриваться как свидетельствующий об отсутствии деловой цели (определения КС РФ от 04.06.2007 № 320-О-П, № 366-О-П).

Наглядным примером искажения экономической сути сделки служит высокорискованная схема выдачи аванса под видом займа (постановление Президиума ВАС РФ от 17.09.1996 № 367/96, постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 24.05.2017 № Ф07-2253/2017, Ф07-3323/2017 по делу № А05-5917/2016, определения Верховного Суда РФ от 27.11.2017 № 304-КГ17-17324 по делу № А70-14066/2016, от 29.12.2021 № 305-ЭС21-25251 по делу № А40-8695/2020 и др.). Ведь операции займа в денежной форме освобождены от обложения НДС (подп. 15 п. 3 ст. 149 НК РФ). После отгрузки стороны засчитывают долг по займу в счет оплаты товара, тем самым избегая уплаты НДС с аванса;

## **2) наличие основной деловой цели, отличной от уменьшения налоговой обязанности.**

Согласно подп. 1 п. 2 ст. 54.1 НК РФ основной целью совершения операции не может являться неуплата (неполная уплата) налога; основным мотивом операции должна являться деловая цель.

В п. 25 письма ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ указано, что при разрешении вопроса о том, что именно являлось основной целью операции (достижение деловой цели, получение экономического эффекта или уменьшение налоговой обязанности), налоговой инспекции необходимо оценить, совершил бы налогоплательщик эту операцию исключительно по мотивам делового характера в отсутствие налоговых преимуществ. Доминирующий налоговый мотив может иметь место при реализации решения, не свойственного деловой практике, и которое не может быть обосновано с точки зрения получения экономических выгод и предпринимательского риска (например, присоединение компании с накопленным убытком без актива при отсутствии экономического обоснования), решения, принятого не в своем интересе, а в интересах иного лица с целью его скрытого финансирования.

За налоговой службой не закреплено на законодательном уровне право требовать, чтобы налогоплательщик выбирал те варианты сделок, которые облагаются налогами выгодно для бюджета. Законодательно допустимо, чтобы налоговые последствия хозяйственных операций (сделки) были минимальными, если самим налогоплательщиком не создается искусственная ситуация, направленная на умышленное уменьшение налогов, т.е. отсутствует злоупотребление правом (письмо ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@).



В соответствии с письмом ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@ п. 1 ст. 54.1 НК РФ следует применять при доказывании умышленных действий самого налогоплательщика, выразившихся в сознательном искажении сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения и т. д. Характерными примерами такого искажения являются:

- создание схемы дробления бизнеса, направленной на неправомерное применение специальных режимов налогообложения;
- искусственное создание условий для использования пониженных налоговых ставок, налоговых льгот, освобождения от налогообложения;
- создание схемы, направленной на неправомерное применение норм международных соглашений об избежании двойного налогообложения;
- нереальность исполнения сделки (отсутствие факта ее совершения);
- неотражение дохода (выручки) от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), в том числе в связи с вовлечением в предпринимательскую деятельность подконтрольных лиц, а также отражение в регистрах бухгалтерского и налогового учета заведомо недостоверной информации об объектах налогообложения.

### **1.5. Ценовая политика организации, ее влияние на формирование налоговых обязательств экономического субъекта**

*Мы так привыкли притворяться  
перед другими, что под конец  
начинаем притворяться перед собой.*

*Франсуа Ларошфуко*

Ценовая политика в организации является важным инструментом в налоговом планировании, решении управленческих и стратегических задач: завоеванию и развитию новых рынков, продукции, увеличению объемов продаж и т. д.

По общему правилу, цены в сделках между взаимозависимыми лицами признаются рыночными для целей налогообложения в случае, если такая цена соответствует общепринятому в мировой практике принципу «вытянутой руки» (англ. arm's length principle) или «справедливой цены», определенному п. 1 ст. 105.3 НК РФ (письмо ФНС России от 20.01.2021 № ШЮ-4-13/536@): цены, применяемые в сделках, сторонами которых являются лица, не признаваемые взаимозависимыми, признаются рыночными. Принцип справедливой цены принят в международной налоговой практике как способ защиты государства в получении налогов.

Напротив, в случае продажи организацией, например, автомобиля своему работнику (учредителю) по цене ниже рыночной у этого физического лица может возникать экономическая выгода (доход), определяемая как разница между



рыночной ценой и стоимостью автомобиля, приобретенного у организации. Указанный доход подлежит налогообложению налогом на доходы физических лиц в установленном порядке (письмо УФНС России по г. Москве от 20.05.2021 № 20-21/074185@).

Налогоплательщики в рамках гражданско-правовых отношений при заключении сделок между взаимозависимыми лицами не обязаны руководствоваться в вопросах ценообразования положениями Налогового кодекса РФ, поскольку исполнение договора оплачивается по цене, установленной соглашением сторон (ч. 1 статьи 424 ГК РФ). Однако для целей налогообложения доходы (прибыль, выручка), полученные налогоплательщиком по сделкам между взаимозависимыми лицами, определяются в соответствии с положениями раздела V.1 НК РФ (письма Минфина России от 28.08.2018 № 03-12-11/1/61211, от 14.02.2020 № 03-12-12/1/10436 и др.).

Определение «безопасной гавани» (*англ. safe harbour*) упоминается в главе 4 Руководства ОЭСР по трансфертному ценообразованию для транснациональных корпораций и налоговых органов (2017) и представляет собой положение налогового законодательства, которое при соблюдении налогоплательщиком установленных в нем условий освобождает его от возможных налоговых претензий со стороны налоговых органов соответствующего государства. Примером применения принципа «безопасной гавани» в налоговом законодательстве РФ является ст. 269 НК РФ: соблюдение налогоплательщиком, установленных интервалов процентных ставок, освобождает его от необходимости подтверждения ставки по заемному обязательству в порядке раздела V.1 НК РФ и позволяет учесть соответствующую сумму процентов в составе доходов или расходов.

При этом применение положений о «безопасных гаванях» является правом, а не обязанностью налогоплательщика. Вместо использования «безопасной гавани» налогоплательщик может подтвердить процентную ставку по долговому обязательству методами трансфертного ценообразования (ст. 269 НК РФ, письмо ФНС России от 20.01.2021 № ШЮ-4-13/536@).

Трансфертная цена - это цена, устанавливаемая в хозяйственных операциях (сделках) между участниками единой группы компаний или холдинга (взаимозависимыми лицами). В российской правовой системе отсутствует определение понятия «холдинг». В общепринятом представлении холдинг представляет собой форму предпринимательского объединения, в которое входит группу организаций (участников), связанных между собой отношениями. Участники холдинга, сохраняя формальную юридическую самостоятельность, в своей предпринимательской деятельности подчиняются одному из участников группы - головной организации (постановление 19 ААС от 11.04.2019 № А14-15770/2018).

Трансфертные цены являются объектом пристального внимания и контроля со стороны налоговых органов. Нарушение правил трансфертного ценообразования (ТЦО) выражается не столько в уклонении от уплаты налогов, сколько в получении нерыночных преимуществ и возможностей перемещения капиталов - это финансирование своих дочерних или дружественных компаний



посредством установления нерыночных, завышенных цен сделок; перемещение капиталов за пределы России без уплаты налога у источника дохода.

Проверка трансфертных цен на соответствие рыночным ценам - самостоятельный вид налогового контроля. Контроль соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, рыночным ценам не может быть предметом камеральных и налоговых проверок (п. 1 ст. 105.17 НК РФ, письмо ФНС России от 29.01.2024 № ШЮ-4-13/796@). Проверить цены по контролируемым сделкам вправе только ФНС России. Полномочия территориальных налоговых органов в области налогового контроля цен законодательно ограничены приемом уведомлений, контролем корректности и полноты их заполнения, привлечением налогоплательщиков к ответственности в случае выявления нарушений при заполнении уведомлений, формированием извещений при выявлении неотраженных в уведомлениях сделок, а также сопутствующими полномочиями технического характера (сбор данных для статистической налоговой отчетности, истребование документов (информации) по поручениям ФНС России в порядке статьи 93.1 НК РФ и т. д.).

В случае получения достоверных доказательств наличия в действиях налогоплательщика в рамках контролируемой сделки обстоятельств, предусмотренных статьей 54.1 НК РФ, территориальный налоговый орган вправе пересмотреть налоговые обязательства по указанной сделке с учетом подходов, изложенных в письме ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@. Признание сделки контролируемой не лишает территориальный налоговый орган возможности проверки расходов по данной сделке на предмет их соответствия требованиям статьи 252 НК РФ.

Трансфертное ценообразование (*англ. transfer pricing*) - деятельность по установлению цен в сделках между взаимозависимыми лицами, которые позволяют перераспределить прибыль в пользу лиц группы с наиболее льготным режимом налогообложения (искусственное манипулирование ценами). Это распространенная международная схема минимизации налоговой нагрузки.

В связи с чем Россией в 2019 году ратифицирована «Многосторонняя конвенция по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения» (MLI BEPS). Положения Конвенции применяются в России с 2021 года, когда были внесены изменения в соглашения об избежании двойного налогообложения с Кипром, Чехией, Индонезией, Республикой Казахстан, Республикой Корея, Португалией и Саудовской Аравией в части удержания налога у источника, т. е. в России, при выплате дохода за рубеж (письмо Минфина России от 05.04.2021 № 03-08-05/25220).

Например, налогоплательщик, при реализации на экспорт продукции по сделкам с иностранной взаимозависимой организацией, занизил цены и создал коммерческие и финансовые условия, отличные от тех, которые имели место в сопоставимых сделках между независимыми лицами. Прибыль налогоплательщик вывел в низконалоговую юрисдикцию, что привело к занижению налоговой базы по налогу на прибыль в России и недоплату налога в бюджет. Определением Верховного Суда РФ от 06.04.2020 № 305-ЭС20-4059 по делу № А40-241020/2018



суд признал выводы налогового органа о доначислении налога на прибыль правомерными.

В другом деле налогоплательщику налоговая инспекция доначислила налоги по договорам аренды здания. Поскольку он передал арендатору на упрощённой системе налогообложения в аренду свое имущество, а арендатор, в свою очередь, передал его в субаренду, но по цене в несколько раз выше первоначальной арендной платы. Согласованные действия арендатора и арендодателя не были обусловлены разумными экономическими причинами, а были направлены на искусственную минимизацию налоговых обязательств по уплате налогов по общей системе налогообложения (постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 06.03.2020 № Ф02-7013/2019 по делу № А19-23052/2018).

Положения раздела V.1 НК РФ применяются для регулирования цен сделок между взаимозависимыми лицами (ст. 105.1 НК РФ) ввиду того, что отношения между указанными лицами могут оказывать влияние на условия и результаты сделок, совершаемых этими лицами. Суд может признать лица взаимозависимыми по иным основаниям (чем перечисленным в п. 2 ст. 105.1 НК РФ), если особенности отношений между ними могут оказывать влияние на условия, результаты сделок, совершаемых этими лицами, экономические результаты их деятельности. В частности, в Обзоре практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации, утвержденным Президиумом Верховного Суда РФ 16.02.2017 (далее - Обзор по ТЦО) указано, что:

- возможность признания лиц взаимозависимыми на основании п. 7 ст. 105.1 НК РФ не ограничена случаями, когда в соответствии с законодательством участники сделки признавались бы аффилированными лицами, дочерними и зависимыми организациями и т. п.;
- установление факта взаимозависимости лиц по обстоятельствам иным, чем перечислены в п. 2 ст. 105.1 НК РФ, осуществляется судом с участием налогового органа и налогоплательщика в ходе рассмотрения дела, касающегося обоснованности вынесения решения о доначислении налога, либо при разрешении требований налогового органа о взыскании доначисленной задолженности (подп. 4 п. 2 ст. 45 НК РФ).

Из правоприменительной практики следует, что суд устанавливал взаимозависимость лиц по иным основаниям в следующих случаях:

- создание должностными лицами одной организации других организаций и дальнейшее заключение сделок с целью налоговой оптимизации (определение Верховного Суда РФ от 10.11.2017 № 301-КГ17-16023 по делу № А28-5635/2016);
- одни и те же работники осуществляют деятельность в разных организациях, осуществление деятельности по одному и тому же адресу (определение Верховного Суда РФ от 08.04.2019 № 308-ЭС19-4317 по делу № А32-19440/2018);



- индивидуальный предприниматель и организация, в которой предприниматель являлся учредителем (определение Верховного Суда РФ от 19.04.2021 № 304-ЭС21-4394 по делу № А70-22095/2019).

Сделки между взаимозависимыми лицами признаются контролируруемыми со стороны ФНС России при соблюдении условий, указанных в ст. 105.14 НК РФ, в частности:

- стороны сделки применяют разные налоговые ставки по налогу на прибыль;
- одна из сторон сделки освобождена от обложения налогом на прибыль;
- одна из сторон сделки является налогоплательщиком НДС, ЕСХН,
- одна из сторон сделки применяет инвестиционный налоговый вычет<sup>16</sup>;
- сделки с нерезидентами РФ;
- сделки с резидентами офшорных зон и др.

При проведении налогового контроля применяются строго последовательно установленные налоговым законодательством следующие методы определения доходов (прибыли, выручки) в сделках, сторонами которых являются взаимозависимые лица (ст. 105.7 НК РФ):

1) метод сопоставимых рыночных цен - приоритетный метод для определения соответствия цен, примененных в сделках, рыночным ценам; для этой цели производится расчет интервала рыночных цен;

2) метод цены последующей реализации; производится сопоставление валовой рентабельности реализованных товаров, приобретенных в анализируемой сделке, с рыночным интервалом валовой рентабельности;

3) затратный метод; производится сопоставление валовой рентабельности затрат с рыночным интервалом валовой рентабельности затрат в сопоставимых сделках;

4) метод сопоставимой рентабельности; производится сопоставление операционной рентабельности, сложившейся у лица, являющегося стороной анализируемой сделки, с рыночным интервалом операционной рентабельности в сопоставимых сделках;

5) метод распределения прибыли; производится сопоставление фактического распределения между сторонами сделки совокупной прибыли, полученной всеми сторонами этой сделки, с распределением прибыли между сторонами сопоставимых сделок.

<sup>16</sup> Положения подп. 9 п. 2 ст. 105.14 НК РФ (в ред. Федерального закона от 26.03.2022 № 67-ФЗ) не применяются к сделкам, доходы и (или) расходы по которым признаются в соответствии с главой 25 НК РФ с 1 января 2022 года по 31 декабря 2024 года, вне зависимости от даты заключения соответствующего договора.



Налогоплательщик не вправе выбирать метод определения цен произвольно, ему необходимо обосновать последовательно, почему в его случае нельзя применить, например, первый метод, затем второй метод, затем третий метод, а только, например, четвертый метод подлежит применению.

Использовать указанные методы могут как налоговые органы, так и сами налогоплательщики, осуществляющие сделки с взаимозависимыми лицами. Предварительный расчет цены помогает налогоплательщику обосновать размер полученной выручки или понесенных расходов в случае налоговой проверки и сократить налоговые риски признания ценовой политики, не соответствующей рыночному уровню.

Совершение контролируемых сделок порождает для налогоплательщика обязанность уведомлять ФНС России о таких сделках в сроки и порядке, которые предусмотрены ст. 105.16 НК РФ.

В период 2020-2021 гг. ФНС России опубликовала два письма, положения которых следует учитывать:

1) письмо ФНС России от 12.02.2021 № ШЮ-4-13/1749@ «Об отдельных вопросах налогообложения внутригрупповых услуг (акционерная деятельность)», в котором объяснено понятие «акционерная деятельность» в контексте внутригрупповых услуг; суть письма сводится к тому, что затраты на акционерную деятельность должен нести сам акционер, который может учитывать такие расходы для целей налогообложения, а компенсация акционеру таких расходов со стороны участников международной группы компаний не должна уменьшать их налоговую базу. Если такая компенсация совершена, то налоговый орган должен рассмотреть вопрос о налогообложении дохода иностранной организации от источников в РФ;

2) письмо ФНС России от 06.08.2020 № ШЮ-4-13/12599@ по вопросу налогообложения внутригрупповых услуг, в котором среди прочего указано, что затраты на акционерную деятельность не могут уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль.

Статьей 129.3 НК РФ установлена ответственность за применение налогоплательщиком в сделке между взаимозависимыми лицами цен, не соответствующих рыночным, - штраф в размере 40% отнеуплаченной суммы налога, но не менее 500 000 рублей. Налогоплательщик освобождается от налоговой ответственности при условии представления им документации, обосновывающей рыночный уровень примененных цен по контролируемым сделкам, в соответствии с порядком, установленным ст. 105.15 НК РФ, или в соответствии с порядком, установленным соглашением о ценообразовании для целей налогообложения.

Установление налогового контроля цен по контролируемым сделкам не исключает контроль цен налогоплательщика в ходе выездной или камеральной налоговой проверки. Верховный Суд РФ, рассматривая дело № А40-63374/2015 (ООО «Деловой центр Минаевский»), пришел к выводу, что, если в результате выездной или камеральной налоговых проверок были установлены признаки



получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды при совершении сделок между взаимозависимыми лицами (при условии многократного отклонения цен от уровня рыночных), налоговые органы вправе применить методы, предусмотренные для контроля цен над сделками (ст. 105.7 НК РФ), и доначислить налоги (определение Верховного Суда РФ от 22.07.2016 № 305-КГ16-4920, п. 4 письма ФНС России от 23.12.2016 № СА-4-7/24825@).

Налоговым законодательством не регламентировано, что понимать под «многократным отклонением цены от уровня рыночных», в связи с чем судебной практикой вырабатывается подход, что под таким отклонением налогоплательщикам следует понимать отклонение цены в два и более раза (постановление Конституционного Суда РФ от 15.02.2019 № 10-П; подп. 5 п. 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 62; п. 3 Обзора по ТЦО).

Верховный Суд РФ в определении от 19.09.2018 № 307-КГ18-14063 по делу № А44-9229/2017 (ЗАО «Деловой партнер») указал, что сделки общества по реализации недвижимого имущества взаимозависимым лицам по цене, которая существенно ниже рыночной стоимости спорных объектов, не обусловлены разумными экономическими причинами и свидетельствуют о том, что основной и преимущественной целью реализации обществом недвижимого имущества являлось получение необоснованной налоговой выгоды в результате занижения цены сделки.

Таким образом, неотъемлемой частью налогового планирования является ценовая политика организации, обосновывающая в том числе применение цен разным категориям покупателей (заказчиков). При разработке ценовой политики рекомендуется учитывать Методические рекомендации по разработке ценовой политики (раздел III приказа Минэкономки России от 01.10.1997 № 118).

В потенциальных налоговых спорах по вопросу соблюдения рыночного уровня цен, установленных во внутригрупповых сделках, рекомендуется заблаговременно анализировать уровень цен во внутригрупповых сделках с привлечением специалиста по трансфертному ценообразованию (определение 19 ААС от 21.07.2021 по делу № А14-4599/2020, ООО «Кристалл», определение ВС РФ от 07.04.2021 № 307-ЭС21-2949 по делу № А13-589/2016, ПАО «Волгоградстрой»).

## 1.6. Подходы к международному налоговому планированию

*Пусть лучше бизнесмены ведут свое дело честно, чем отдают часть сверхприбыли на благотворительность.*

*Теодор Рузвельт*

Налоговая политика стран оказывает существенное влияние друг на друга, государства ведут борьбу за налоговую базу, за закрепление на международном уровне права взимания налогов. Использование положений соглашений об



избежании двойного налогообложения (СИДН) в целях налоговой экономии позволяли налогоплательщикам разных стран искусственно переводить прибыль из стран, где ведется реальная экономическая деятельность с высокой налоговой нагрузкой, в низконалоговые юрисдикции. Многие крупные компании современности обвинялись в агрессивной оптимизации налогообложения за счет перевода прибыли в офшоры и в экономически необоснованном распределении прибыли внутри группы (Apple, Google, Facebook, Amazon, Starbucks, McDonald's и другие).

Для предотвращения тенденций по минимизации налогообложения Группа 20 (G20) и Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) выработали план действий для достижения справедливого и определенного налогообложения в странах получения прибыли.

В марте 2020 года Президент России поручил повысить до 15% ставку налога на дивиденды и проценты по ценным бумагам, переводимые на зарубежные счета. Для этого необходимо было пересмотреть десятки СИДН России с другими странами. С их помощью компании могли оптимизировать уровень платежей до 5%, а в ряде случаев и до 0%. Глава государства тогда предупредил, что Россия в одностороннем порядке денонсирует соглашения со странами, которые отклонят ее предложения.

В 2020-2021 годах Россией пересмотрены положения СИДН с Кипром, Люксембургом, Мальтой: повышены налоговые ставки у источника выплаты дохода: на проценты с 0% до 15%, на дивиденды с 5% до 15% (с сохранением ставки 5% для ряда исключений, например, для публичных компаний, государственных структур, пенсионных фондов), на роялти ставка не изменилась - 0%. На начало 2022 года пересмотрено СИДН более, чем с 30 странами.

Переговоры с Нидерландами не привели к увеличению ставки по дивидендам и процентам, в результате с 01.01.2022 Соглашение с Нидерландами об избежании двойного налогообложения от 16.12.1996 прекратило действовать, поскольку это противоречит интересам России.

Денонсация СИДН ведет к следующим налоговым последствиям для налоговых резидентов РФ:

- невозможность зачесть НДФЛ и налог на прибыль организаций, уплаченный за рубежом;
- невозможность воспользоваться льготными ставками при перечислении процентов или дивидендов от резидента одной юрисдикции в пользу другой юрисдикции;
- невозможность воспользоваться освобождением прибыли контролируемой иностранной компании (КИК) от налогообложения в РФ по критерию эффективной ставки налогообложения.

С 2022 года, с началом проведения специальной военной операции России, ряд стран приостановил действие СИДН с Россией, в том числе: Латвия, Украина,



Германия, Великобритания, США и другие. Со статусом действия СИДН на 01.11.2024 можно ознакомиться на сайте Минфина России<sup>17</sup>.

8 августа 2023 года вступил в силу Указ Президента РФ № 585, которым в связи с совершением рядом иностранных государств недружественных действий приостановлено действие основных норм СИДН, ранее заключенных с 38 государствами среди которых практически все страны Евросоюза, США, Южная Корея, Япония и другие.

Приостановление отдельных положений СИДН означает, что такие положения фактически не действуют. В п. 1 ст. 39 Федерального закона № 101-ФЗ «О международных договорах Российской Федерации» указано, что приостановление действия международного договора РФ освобождает РФ от обязательства выполнять договор в течение периода приостановления. В отношении доходов, подпадающих под приостановленные статьи СИДН, действуют нормы национального законодательства, т.е. такие доходы будут подлежать обложению по установленным для России в НК РФ ставкам. Положения СИДН, которые не приостановлены, продолжают свое действие, например, статьи об обмене информацией и об устранении двойного налогообложения.

Например, после приостановления положений СИДН услуги международной перевозки облагаются в РФ по ставке 10% (подп. 8 п. 1 ст. 309 НК РФ), однако договоры транспортной экспедиции при оказании таких услуг иностранным лицом под налогообложение в РФ не подпадают. Очевидно, что наименование договора не определяет характер отношений, и если услуги, оказываемые в рамках договора транспортной экспедиции, по своему объему и характеру могут быть квалифицированы в рамках норм НК РФ и СИДН как международная перевозка, то такие услуги будут подлежать обложению в России (письма Минфина России от 28.04.2021 № 03-08-05/32703, от 01.12.2020 № 03-08-05/104771 и др.).

Необходимо также обращать внимание на квалификацию доходов, которые подпадают под категорию «иные аналогичные доходы» (подп. 10 п. 1 ст. 309 НК РФ):

- доходы от источников в РФ и не связаны с деятельностью постоянного представительства;
- аналогичные доходы, упомянутые в подп. 1 - 9 п. 1 ст. 309 НК РФ, имеющим характерную природу (письмо ФНС России от 09.03.2023 ФНС России от 09.03.2023 № ШЮ-4-13/2691 @);
- пассивные доходы, которые связаны с территорией РФ (п. 36 Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 4 (2018),

<sup>17</sup> [https://minfin.gov.ru/ru/document?id\\_4=307315-informatsiya\\_o\\_statuse\\_mezhdunarodnykh\\_dogovorov\\_ob\\_izbezhanii\\_dvojnogo\\_nalogooblozheniya\\_mezhdu\\_rossiiskoi\\_federatsiei\\_i\\_drugimi\\_gosudarstvami\\_po\\_sostoyaniyu\\_na\\_01.11.2024\\_dlya\\_informatsionnykh\\_tselei\\_information\\_on\\_the\\_status\\_of\\_the\\_tax\\_agreements\\_for\\_the\\_avoidance\\_of\\_double\\_taxation\\_between\\_the\\_russian\\_federation\\_and\\_other\\_states\\_as\\_of\\_01.11.2024\\_for\\_information\\_purposes](https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=307315-informatsiya_o_statuse_mezhdunarodnykh_dogovorov_ob_izbezhanii_dvojnogo_nalogooblozheniya_mezhdu_rossiiskoi_federatsiei_i_drugimi_gosudarstvami_po_sostoyaniyu_na_01.11.2024_dlya_informatsionnykh_tselei_information_on_the_status_of_the_tax_agreements_for_the_avoidance_of_double_taxation_between_the_russian_federation_and_other_states_as_of_01.11.2024_for_information_purposes)



утв. Президиумом Верховного Суда РФ 26.12.2018; письмо ФНС России от 31.05.2023 № БВ-4-7/6781).

Налоговое право включает следующие источники права:

1) национальные источники права: Конституция РФ, федеральные конституционные законы, Налоговый кодекс РФ, федеральные законы, нормативные правовые акты федеральных органов исполнительной власти, органов власти субъектов РФ и муниципальных образований;

2) международные источники права, содержащиеся в международных договорах Российской Федерации.

Если международным договором Российской Федерации установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные Налоговым кодексом РФ и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами, то применяются правила и нормы международных договоров Российской Федерации (п. 1 ст. 7 НК РФ).

По содержанию международные налоговые соглашения подразделяются на:

- соглашения об устранении двойного налогообложения доходов и имущества<sup>18</sup> (например, Соглашение между Правительством РФ и Правительством Республики Кипр от 05.12.1998 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал»). На 1 ноября 2024 года Россией заключено 87 СИДН с иностранными государствами по данным Минфина России, в том числе в 2024 г. заключены соглашения с Абхазией и Малайзией.

СИДН призваны устранять двойное налогообложение, т. е. обложение дохода налогом одновременно в обоих странах, которое возникает в результате столкновения налоговых прав государств при применении к налогообложению разных принципов: территориальности (географическая связь налогоплательщика или его дохода с территорией) и резидентства (налоговая принадлежность к государству на основании персональных и экономических связей).

Например, Россия заявляет право облагать дивиденды, выплачиваемые российской компанией, налоговому резиденту Германии, одновременно Германия заявляет свои налоговые права на взимание налога с дивидендов.

Вместе с тем, если компания уплачивает с полученного дохода налог на прибыль, а затем распределяет дивиденды (уплачивается НДФЛ или налог на прибыль организаций), на которые приобретает недвижимое имущество и снова уплачивается налог на имущество, двойное налогообложение не имеет место, поскольку данные налоги имеют разное экономическое основание их взимания государством (п. 3 ст. 3 НК РФ).

В тоже время СИДН призваны решать такие задачи, как устранение пробелов в налоговом законодательстве (когда доход не подлежит

---

<sup>18</sup> *Постановление Правительства РФ от 24.02.2010 № 84 «О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество».*



налогообложению ни в одной стране); борьба с уклонением от уплаты налогов; международный обмен информацией; установление правил распределения и налогообложения доходов между государствами; административная помощь во взыскании налогов; разрешение споров между налоговыми органами разных стран; устранение препятствий в развитии экономических отношений между странами; стабильность условий ведения бизнеса; защита от налоговой дискриминации - соглашения о взаимных льготах по налогам, как правило, в отношении косвенных налогов (например, Договор о Евразийском экономическом союзе (подписан в г. Астане 29.05.2014) и приложение № 18 к нему, содержащее Протокол о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг);

- соглашения о сотрудничестве и обмене информацией в области борьбы с нарушениями налогового законодательства<sup>19</sup>;
- соглашения об оказании административной и правовой помощи в налоговых вопросах (например, Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам от 25.01.1988, вступила в действие в России 01.07.2015<sup>20</sup>).

Соглашения могут быть как двусторонними, так и многосторонними.

Существуют две основные конвенционные модели, в соответствии с которыми составляются СИДН: модель ОЭСР и модель ООН.

#### *Характеристики модели СИДН ОЭСР:*

- перераспределение налоговых доходов в пользу стран резидентства, налогообложение дохода у источника выплаты минимизировано;
- ограниченное количество оснований для образования постоянного представительства;
- страны могут вносить свои замечания и оговорки;
- платежи за технические услуги не включаются в «роялти».

#### *Характеристики модели СИДН ООН:*

- перераспределение налоговых доходов в пользу страны - источника выплаты дохода;
- широкий перечень оснований для образования постоянного представительства;
- страны не могут вносить свои замечания и оговорки;
- платежи за технические услуги включаются в «роялти».

<sup>19</sup> Постановление Правительства РФ от 02.12.1994 № 1344 «О заключении соглашений между Правительством Российской Федерации и правительствами иностранных государств о сотрудничестве и обмене информацией в области борьбы с нарушениями налогового законодательства».

<sup>20</sup> <https://docs.cntd.ru/document/420328213/titles/R72U27>.



Как правило, на практике применяется комбинация обеих моделей СИДН. Россия в пояснительных записках к Федеральным законам о ратификации СИДН и протоколов к ним, например, с Китаем, Японией, Бельгией, Швецией прямо указывала на руководство обеими моделями.

СИДН охватывают, как правило, все виды налогов на доходы и капитал. Косвенные налоги (НДС и акцизы), как правило, не охватываются СИДН. В основном СИДН состоят из четырех частей:

- 1) перечисляются виды налогов и круг лиц, охватываемых соглашением;
- 2) содержится описание конкретных режимов налогообложения, установленных СИДН для отдельных видов активных и пассивных доходов: предпринимательская прибыль, дивиденды, проценты, роялти, зарплата и т. д.;
- 3) включает статьи, предусматривающие порядок устранения двойного налогообложения тех доходов и капитала, права на обложение которых сохраняются за обеими сторонами СИДН;
- 4) в СИДН указывается один из двух методов устранения двойного налогообложения: метод освобождения дохода из-под налогообложения или метод зачета уплаченного налога; содержатся статьи, определяющие конкретный порядок выполнения СИДН.

Например, между Российской Федерацией и США заключен договор от 17.06.1992 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» (далее - Договор), положения которого имеют приоритет перед нормами НК РФ<sup>21</sup>. В частности, порядок налогообложения доходов физического лица - российского налогового резидента РФ (п. 2 ст. 207 НК РФ) от финансовых вложений в ценные бумаги США, зависит от характера полученных доходов:

- если это доходы в виде дивидендов, то такие доходы могут облагаться налогом как в США, так и в России (ст. 10 Договора);
- если это доходы в виде процентов, то их налогообложение осуществляется только в России (ст. 11 Договора);
- если налогоплательщик получает доход от операций по купле-продаже ценных бумаг, доходы резидента РФ будут облагаться налогом только в России (ст. 19 Договора).

С 1954 года центром международного сотрудничества, в том числе по налоговым вопросам, является Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР)<sup>22</sup>. Налоговым комитетом ОЭСР были подготовлены: Модельная (типовая) конвенция об устранении двойного налогообложения доходов и

<sup>21</sup> Нотой от 17.06.2024 № 213-н Соединенные Штаты Америки уведомили о взаимном приостановлении действия положений пункта 4 статьи 1, статей 5 - 21 и 23 Договора, а также Протокола к нему с 16.08.2024.

<sup>22</sup> The Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD.



капитала (1963 г.)<sup>23</sup>, Модельная конвенция ОЭСР (1977 г.), на которых основано большинство всех международных налоговых соглашений, Многосторонняя конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам (обновленная в 2010 г.), Многосторонняя конвенция по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (Base Erosion and Profit Shifting), MLI BEPS (2016 г.)<sup>24</sup>, Руководство по трансфертному ценообразованию для транснациональных корпораций и налоговых органов (2017 г., обновленное в 2022 г.)<sup>25</sup> и др.

Несмотря на то, что Россия не является членом ОЭСР, комментарии к Международной конвенции ОЭСР (МК ОЭСР) могут рассматриваться в качестве одного из средств толкования заключенных Россией СИДН, если положения СИДН соответствуют МК ОЭСР (письма ФНС России от 06.08.2020 № ШЮ-4-13/12599@, от 12.12.2021 № ШЮ-4-13/1749@, Минфина России от 27.11.2019 № 03-08-05/91907).

Международные налоговые соглашения исходят из принципа, что разграничение налогоплательщиков на резидентов и нерезидентов обусловлено объективными критериями, учитывающими связь лица с местом постоянного жительства (пребывания), а также сосредоточение его экономических интересов на территории определенного государства. Согласно ст. 24 «Недискриминация» Модельной конвенции ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал, национальные лица одного договаривающегося государства не должны подлежать в другом договаривающемся государстве любому налогообложению или любому связанному с ним требованию, иному или более обременительному, чем налогообложение и связанные с ним требования, которым подвергаются при аналогичных обстоятельствах национальные лица этого другого государства (принцип недискриминации).

Принцип взаимности заключается в применении режима наибольшего благоприятствования. Если государство заключило международное соглашение, которое дает налоговые преимущества гражданам или резидентам другого государства (или других государств) - участника (-ов) этого соглашения, то граждане или резиденты третьего государства, не участвующего в соглашении, не могут претендовать на названные налоговые преимущества на основании сходного положения в двустороннем налоговом договоре, заключенном между этим третьим государством и первым упомянутым государством, поскольку налоговые конвенции базируются на принципе взаимности.

<sup>23</sup> *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017* // <https://www.oecd.org/tax/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>.

<sup>24</sup> *Ратифицирована Федеральным законом от 01.05.2019 № 79-ФЗ «О ратификации многосторонней Конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения».*

<sup>25</sup> <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>.



Применять СИДН необходимо с учетом:

- того, кто является фактическим получателем дохода;
- Многосторонней конвенции по противодействию размыванию налоговой базы Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, MLI, которая разработана ОЭСР в целях противодействия злоупотреблениями при применении СИДН, когда доход искусственно перемещается между государствами в целях снижения налогового бремени. MLI уточняет положения действующих международных соглашений, в частности, вводит тест на основную цель (Principal Purpose Test, PPT), по аналогии с положениями ст. 54.1 НК РФ.

Концепция фактического получателя дохода (бенефициарного собственника) в российском налоговом праве прошла долгий путь от первых случаев включения концепции в СИДН с регулированием посредством разъяснений Минфина России и ФНС России, судебной практики до закрепления ее положений в 2014 году в ст. 7, 312 Налогового кодекса РФ.

Еще в 2003 году Пленум Верховного Суда РФ (постановление от 10.10.2003 № 5) рекомендовал использовать акты международных организаций в случае возникновения затруднений при толковании общепризнанных принципов и норм международного права, международных договоров Российской Федерации. В постановлении Президиума ВАС РФ от 15.11.2011 № 8654/11 Модельная конвенция ОЭСР по налогам на доход и капитал признается «рамочным документом, устанавливающим общие принципы и подходы к устранению двойного налогообложения».

При выявлении фактов размывания налогоплательщиком налоговой базы и выведения из-под налогообложения доходов концепция фактического получателя дохода используется в качестве универсального инструмента по борьбе со злоупотреблениями нормами международных соглашений.

Льготы, установленные СИДН, подлежат применению исключительно в отношении налогового резидента, который является бенефициарным собственником (фактическим получателем дохода). Такой подход закреплен Верховным Судом РФ (определение СКЭС Верховного Суда РФ от 06.03.2018 № 304-КГ17-8961 по делу № А27-25564/2015). Проценты, перекавалифицированные в дивиденды в соответствии с российским законодательством, в целях применения СИДН между Россией и Кипром приравниваются к «доходам от акций или других прав ..., дающих право на участие в прибыли». Когда на основании законодательства РФ о налогах и сборах доход, полученный применительно к займу, рассматривается в качестве дивидендов в соответствии со ст. 10 СИДН, величина данного займа или вклада также должна приниматься в качестве капитала по смыслу п. 3 ст. 10 СИДН. Такое понимание термина «капитал» содержится в определениях СКЭС ВС РФ от 06.03.2018 по делу № А27-25564/2015 и от 05.04.2018 по делу № А40-176513/2016.

Данный подход применяется в спорах, касающихся правомерности применения налоговых льгот (пониженных налоговых ставок, освобождений от налогообложения) российскими компаниями, выплачивавшими за рубеж



пассивные доходы, так и при выявлении схем по выводу из-под налогообложения доходов от деятельности на территории Российской Федерации путем перевода в низконалоговые или офшорные юрисдикции (письма ФНС России от 20.02.2021 № ШЮ-4-13/2243@, от 06.05.2019 № СА-4-7/8448@, от 28.04.2018 № СА-4-9/8285, от 17.05.2017 № СА-4-7/9270@).

Применение налоговых льгот признается налоговыми органами неправомерным и поддерживается судьями, когда совокупность хозяйственных операций налогоплательщика позволяет сделать вывод, что основной их целью было выведение дохода, полученного в России, из-под налогообложения и формальное совершение операций в целях использования преимуществ по СИДН. Результатом такой судебной оценки может стать переквалификация выплаты из долгового обязательства в акционерный капитал, квалификация совокупности сделок в качестве гибридных схем (определения Верховного Суда РФ от 05.10.2017 № 306-КГ17-13929 по делу № А55-18894/2016, от 25.04.2019 № 301-ЭС19-2319 по делу № А11-9880/2016, от 25.04.2019 № 301-ЭС19-2319 по делу № А11-9880/2016, от 15.10.2018 № 310-КГ18-15460 по делу № А62-3777/2017, от 12.07.2018 № 301-КГ18-8935 по делу №А11-6203/2016 и др.).

Таким образом, налогоплательщики должны обосновать необходимость совершения сделок в определенной гражданско-правовой форме, ее соответствие экономической сути; включение иностранных компаний в структуру бизнеса. Налоговому органу для отказа в применении налоговых льгот по СИДН достаточно доказать, что непосредственный получатель дохода не является его фактическим получателем, так как льготы по международным соглашениям предоставляются только в отношении операций между резидентами двух договаривающихся государств (определения Верховного Суда РФ от 25.12.2017 № 304-КГ17-19528 по делу № А27-16584/2016, РФ от 18.01.2019 № 304-КГ18-22775 по делу № А27-331/2017 и др.)

Для применения льгот по международным соглашениям необходимо учитывать положения Многосторонней конвенции по противодействию размыванию налоговой базы (MLI). В России Конвенция ратифицирована Федеральным законом от 01.05.2019 № 79-ФЗ. Положения Конвенции применяются с учетом позиции двух стран по международному соглашению. С 2022 года Конвенция применяется более чем в 90 странах; с 2021 года положения MLI стали применяться к 34 российским СИДН, в том числе к СИДН с такими странами, как Казахстан, Кипр, ОАЭ. ФНС России в письме от 05.08.2024 № ШЮ-4-13/8897@ напомнила, что при применении льгот в рамках некоторых СИДН, заключенных РФ, иностранная компания должна удовлетворять требованиям упрощенных положений об ограничении льгот (Simplified Limitations on Benefits, SLoB), установленных Многосторонней конвенцией MLI.

Многосторонняя конвенция определяет обязательный минимальный стандарт для применения льгот по международным соглашениям, которые должны выполняться всеми странами, подписавшими Конвенцию. Также устанавливаются и дополнительные правила, которые обязательны только в том случае, если обе стороны двухстороннего соглашения их ратифицировали и действие такого правила распространяется на это двухстороннее соглашение.



Если при применении соглашения СИДН возник спор, то организация вправе инициировать взаимосогласительную процедуру. Порядок, сроки подачи и рассмотрения заявления о проведении такой процедуры определяет Минфин России с учетом положений международных договоров (гл. 20.3 НК РФ). По результатам взаимосогласительной процедуры организация сможет скорректировать сумму налога на прибыль, а также зачесть или вернуть (п. 2 ст. 105.18-1 НК РФ).

При выплате дохода из России в зарубежные юрисдикции необходимо запросить у иностранного лица до даты выплаты ему дохода (п. 1 ст. 309, п. 1 ст. 310, письмо ФНС России от 20.02.2021 № ШЮ-4-13/2243@):

- сертификат, подтверждающий налоговый статус налогоплательщика, выданный компетентным органом иностранного государства, уполномоченным на выдачу таких подтверждений на основании международного договора Российской Федерации по вопросам налогообложения, а при необходимости - его нотариально заверенный перевод на русский язык (абз. 3 п. 6 ст. 232 НК РФ, письма Минфина России от 19.09.2018 № 03-08-05/67088 и ФНС России от 30.09.2019 № БС-4-11/19925);
- подтверждение того, что получатель дохода имеет фактическое право на его получение.

В случае непредставления иностранной организацией российской организации подтверждения своего постоянного местопребывания и подтверждения фактического права на получаемый доход исчисление и удержание налога производятся в порядке, установленном ст. 309 НК РФ.

Согласно ст. 24 и п. 1 ст. 310 НК РФ обязанности по исчислению и удержанию налога с доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации, возложены на российскую организацию, выплачивающую доход иностранной организации - налогоплательщику, и налог с указанного вида дохода исчисляется по ставке, предусмотренной ст. 284 НК РФ.

Ответственность за правильность исчисления и удержание налога у источника выплаты несет налоговый агент (ст. 123 НК РФ). При этом с налогового агента могут быть взысканы как налог, так и пени, начисляемые до момента исполнения обязанности по уплате налога (п. 2 постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57).

За последнее десятилетие ФНС России выработала подход, в рамках которого осуществляется пристальный налоговый контроль трансграничных операций (сделок). При этом активно используются международные концепции, выработанные ОЭСР, которые нашли свое отражение в нормах Налогового кодекса РФ: положения о лице, имеющим фактическое право на доход (ст. 7 НК РФ), о контролируемых иностранных компаниях (глава 3.4 НК РФ), о трансфертных ценах и международных группах компаний (раздел V.1 НК РФ), об автоматическом обмене финансовой информацией и страновыми отчетами (главы 20.1, 20.2 НК РФ), о тонкой капитализации (ст. 269 НК РФ). Данный процесс усиления налогового администрирования трансграничных операций



продолжается, а ответственность налогоплательщиков за нарушение вышеуказанных налоговых правил ужесточается.

Так, с 2021 года за непредставление уведомления налогоплательщиком о контролируемых иностранных компаниях (КИК) в установленный срок влечет штраф в размере 500 000 руб. по каждой контролируемой компании (п. 1 ст. 129.6 НК РФ).

Контролируемая иностранная компания (КИК) - создание дочерней иностранной компании в юрисдикции с более низким совокупным налоговым бременем и ведение через нее коммерческой деятельности без распределения дивидендов.

В основу российских правил КИК заложен следующий принцип: российская материнская компания откладывает уплату налога на дивиденды в России на неопределенный срок, так как прибыль КИК им не распределяется, поэтому для целей российского налогообложения такая прибыль КИК признается распределенной по истечении финансового года КИК (дивидендов, причитающихся к получению материнской компанией) и подлежит обложению налогом на прибыль (НДФЛ, если контролируемым лицом является физическое лицо - налоговый резидент РФ).

Международные инструменты обмена налоговой информацией и обеспечения прозрачности, или как налоговые органы могут узнать о зарубежных активах и их доходах:

1. Закон о налогообложении иностранных счетов (Foreign Account Tax Compliance Act, FATCA), принят в США в 2010 г., в соответствии с которым кредитно-финансовые учреждения по всему миру обязаны предоставлять о своих клиентах-налогоплательщиках США информацию о счетах и финансовых операциях в налоговые органы США. FATCA нацелен на предотвращение уклонения от уплаты налогов гражданами и резидентами США посредством применения международных инвестиционных механизмов. Россия также предоставляет напрямую информацию в налоговое управление США.

Стандарт по автоматическому обмену информацией о финансовых счетах, разработанный ОЭСР в 2014 г. - CRS (Common Reporting Standard) - это международный аналог FATCA, направленный на увеличение налоговой прозрачности и предотвращение глобального уклонения от уплаты налогов. Российская Федерация в 2016 году подтвердила свое участие в выполнении требований CRS и обмен информацией осуществляется с 2018 года. Россия осуществляет автоматический обмен финансовой информацией с 85 государствами и 11 территориями (их перечень приведен в приказе ФНС России от 28.10.2022 № ЕД-7-17/986@).

2. Страновые реестры бенефициаров, которые, в зависимости от страны, могут носить публичный<sup>26</sup> или непубличный характер. Например, такой реестр

<sup>26</sup> Дания: <https://danishbusinessauthority.dk/beneficial-owners>,

Люксембург: <https://quichet.public.lu/en/actualites/2019/avril/09-registre-beneficiaires-effectifs.html>,

Бельгия: <https://finance.belgium.be/en/E-services/register-beneficial-owners>.



был введен на Виргинских островах в 2017 году, на Кипре - с 2021 года. ЕС обязал всех стран-участниц вести такие реестры.

3. Черный список офшоров ЕС, который был впервые опубликован Советом ЕС в 2017 году; к странам, которые включены в данный перечень, применяются усиленные меры контроля и проверки; не применяются в отношении этих стран налоговые льготы (12 стран, в т. ч. Россия, Фиджи, Сейшелы, Тринидад и Тобаго). Россия включена в черный список ЕС 14 февраля 2023 г.<sup>27</sup> Существует «серый» список, если страна обязуется изменить налоговые правила в части соответствия правилам ЕС. В настоящее время в этом списке 10 стран, в том числе Турция, Вьетнам, Малайзия, Армения и др.

4. Обязательный режим раскрытия информации (Mandatory Disclosure Regime, MDR) - директива Совета ЕС, опубликованная в 2018 году, которую ввели страны ЕС и которая направлена на повышение прозрачности для выявления того, что налоговые органы считают потенциально агрессивным трансграничным налоговым планированием. Заключается в раскрытии налоговым органам информации странами ЕС по трансграничным сделкам с признаками агрессивного налогового планирования.

5. Законы стран об исполнении требований об экономическом присутствии компаний (оценка места управления компании, деятельность компании и источник дохода, наличия персонала, офиса и несения расходов).

6. Директива Совета ЕС об избежании двойного налогообложения (The Anti Tax Avoidance Directive, ATAD), принятая в 2016 году, которая содержит пять налоговых правил и которые должны принять страны ЕС в целях борьбы с уклонением от уплаты налогов: правило тонкой капитализации; правило КИК, правила, направленные на борьбу с получением необоснованной налоговой выгоды; правило налога на выход из юрисдикции; правило борьбы с гибридными инструментами и схемами.

7. Межстрановая отчетность - автоматический обмен межстрановыми отчетами, который начал действовать с 2017 г. В России с 2017 г. международные группы компаний (МГК) с доходом не менее 50 млрд руб. представляют в налоговые органы трехуровневую документацию по ТЦО (национальная, страновая и глобальная документация) и уведомление об участии в МГК. Согласно приказу ФНС России от 20.12.2022 № ЕД-7-17/1226@осуществляется автоматический обмен страновыми отчетами с налоговыми органами 67 государств и 8 территорий. При этом приказом ФНС России от 01.12.2023 № ЕД-7-17/915@ утвержден Перечень государств (территорий), допускающих систематическое неисполнение обязательств по автоматическому обмену страновыми отчетами; в него включены 21 государство и 1 территория (Бермуды).

<sup>27</sup> <https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>.



## Контрольные тесты

1. Какой из перечисленных признаков может однозначно свидетельствовать о согласованности действий участников схем дробления бизнеса с целью ухода от исполнения налоговой обязанности?

*Варианты ответов:*

- 1) дробление одного бизнеса происходит между несколькими лицами, применяющими специальные системы налогообложения;
- 2) прямая или косвенная взаимозависимость (аффилированность) участников (родственные отношения, участие в органах управления, служебная подконтрольность и т. п.);
- 3) отсутствие у подконтрольных лиц, принадлежащих им основных и оборотных средств, кадровых ресурсов;
- 4) единые для участников схемы службы, осуществляющие: ведение бухгалтерского учета, кадрового делопроизводства, подбор персонала, поиск и работу с поставщиками и покупателями, юридическое сопровождение, логистику и т. д.;
- 5) ни один из приведенных признаков в отдельности не может свидетельствовать о формальном разделении (дроблении) бизнеса с целью получения необоснованной налоговой выгоды.

2. Какое из обстоятельств не является основанием для предоставления отсрочки или рассрочки по уплате налогов?

*Варианты ответов:*

- 1) причинение организации ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы;
- 2) угроза возникновения признаков несостоятельности (банкротства) организации в случае единовременной уплаты им налога;
- 3) нарушение сроков расчетов покупателями за отгруженные товары;
- 4) производство и (или) реализация товаров организации носит сезонный характер.

3. Как определяется показатель налоговой нагрузки согласно методике ФНС России?

*Варианты ответов:*

- 1) как сумма уплаченных налогов с учетом НДФЛ к сумме выручки от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом НДС, акцизов) и прочих доходов;



- 2) как сумма начисленных налогов с учетом НДС к сумме выручки от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом НДС, акцизов) и прочих доходов;
- 3) как сумма уплаченных налогов (без учета НДС и других налогов, уплаченных в качестве налогового агента) к сумме выручки от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом НДС, акцизов) и прочих доходов;
- 4) как сумма уплаченных налогов (без учета НДС и других налогов, уплаченных в качестве налогового агента) к сумме выручки от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом НДС, акцизов).

4. Что следует понимать под проявлением должной осмотрительности?

*Варианты ответов:*

- 1) проверка сведений о государственной регистрации контрагента в ЕГРЮЛ (ЕГРИП);
- 2) проверка наличия действующего расчетного счета; доверенностей на подписание договора и первичной документации; ресурсов для исполнения договорных обязательств (персонала, имущества, материалов, мест хранения и т. д.);
- 3) получение информации из открытых источников о задолженности перед бюджетом и третьими лицами; о своевременной сдаче отчетности в государственные органы; о наличии судебных споров и суммах исковых требованиях и др.
- 4) все перечисленное.

5. В отношении какого налога не применяются международные соглашения об избежании двойного налогообложения (СИДН)?

*Варианты ответов:*

- 1) налог на прибыль организаций;
- 2) налог на доходы физических лиц;
- 3) налог на добавленную стоимость.



## Правильные ответы по контрольным тестам:

Номер теста	Правильный ответ	Обоснование
<b>Налоговое планирование: пределы и возможности</b>		
1	5	письмо ФНС России от 11.08.2017 № СА-4-7/15895@
2	3	Налоговый кодекс РФ (часть первая), п. 2 ст. 64 НК РФ
3	1	приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок»; письмо ФНС России от 29.06.2018 № БА-4-1/12589@
4	4	письма Минфина России от 22.10.2020 № 03-12-13/91957, ФНС России от 12.07.2019 № КЧ-4-7/13613
5	3	Постановление Правительства РФ от 24.02.2010 № 84 «О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество»; Международные соглашения об избежании двойного налогообложения.