

НАЛОГОВОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ ОРГАНИЗАЦИИ: РИСКИ И
ПОСЛЕДСТВИЯ ПРИ ПРИМЕНЕНИИ СПЕЦИАЛЬНЫХ
НАЛОГОВЫХ РЕЖИМОВ

TAX PLANNING IN ORGANIZATIONS APPLYING SPECIAL TAX
REGIMES: RISKS AND CONSEQUENCES

Авторы: Погребная Ярослава Адольфовна

*Директор Налогового колледжа,
кандидат педагогических наук*

Мамолин Олег Александрович

*Выпускник кафедры налогового администрирования и
правового регулирования Налогового института
РосНОУ магистерской программы «Налоговое
администрирование и финансовый контроль»*

Аннотация

В данной статье дано описание специальных налоговых режимов и проведена их сравнительная характеристика, прописаны налоговые риски и возможные последствия, с которыми может столкнуться организация-налогоплательщик, применяющая специальные налоговые режимы.

Annotation

This article provides a definition and description of special tax regimes and their comparative characteristics, describes tax risks and possible consequences, that organization applying tax regimes can face with.

Ключевые слова

Налоговое планирование, организация, налоговая оптимизация, специальный налоговый режим, общий налоговый режим, налоговая нагрузка

Key words

Tax planning, organization, tax optimization, special tax regime, general tax regime, tax burden

Для хозяйствующих субъектов эффективная налоговая оптимизация является одной из важнейших составляющих ведения бизнеса и обуславливается не только возможностью законного сокращения налоговых платежей в бюджет и внебюджетные фонды, но и обеспечением общей безопасности организации и ее должностных лиц, несущих уголовную и административную ответственность в соответствии с действующим законодательством.

Разработка оптимальных решений в производственно-хозяйственной деятельности организации позволяют проводить операции с минимальными налоговыми потерями, и важная роль при этом принадлежит налоговому планированию, от эффективности которого зависит финансовая стабильность организации в занимаемой отраслевой нише.

Под налоговым планированием организации принято считать совокупность мер по налоговой оптимизации, направленных на определение размера налоговых платежей, подлежащих уплате в бюджет и внебюджетные фонды, анализ применяемых налоговых ставок, правильность исчисления, своевременность и полноту уплаты налогов и сборов, определение возможности применения налоговых льгот и вычетов, возможности использования специальных налоговых режимов и анализ эффективности применения данных режимов и т. д. [1].

Особое место среди методов оптимизации при налоговом планировании занимает применение специальных налоговых режимов, позволяющих не только сократить количество подготавливаемой организацией налоговой отчетности, но и заменить для определенной категории субъектов бизнеса большинство федеральных, региональных и местных налогов единым налогом в зависимости от режима и соответствии прописанным в законодательстве РФ о налогах и сборах критериям для его применения.

В Российской Федерации организации подразделяются на субъекты малого, среднего или крупного предпринимательства в зависимости от своего соответствия совокупности законодательно установленных критериев[2].

Таблица 1 – Критерии определения субъектов бизнеса в России

Критерии								
Доля лиц в уставном капитале организации	Среднесписочная численность сотрудников, чел.				Величина дохода, млн. руб. (по данным налогового учета – суммирование доходов по всем видам деятельности и применяемым налоговым режимам)			
	Микро	Малое	Среднее	Крупное	Микро	Малое	Среднее	Крупное
	15	16-100	101-250	> 251	120	800	2000	>2000

В настоящее время законодательно установлено применение пяти специальных налоговых режимов, правила применения которых детально прописаны в главе 26 НК РФ: патентная система (ПСН), система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)(ЕСХН), упрощенная система (УСН), система в виде единого налога на вмененный доход (ЕНВД) и система при выполнении соглашения о разделе продукции (СРП)[3].

В данной статье рассматривается применение специальных налоговых режимов, предусмотренных исключительно для применения организациями - это ЕСХН, УСН, ЕНВД и СРП.

Несмотря на то, что с 01.01.2021 г. в Российской Федерации отменяется применение ЕНВД, а организациям, применяющим данный специальный налоговый режим, необходимо в срок до 15.01.2021 сняться с учета в качестве плательщиков ЕНВД и перейти на общую или упрощенную налоговые системы, необходимо помнить о том, что налоговые органы могут заинтересоваться экономической целесообразностью использования ЕНВД организациями до 01.01.2021 г. и провести налоговую проверку в отношении налогоплательщиков за прошедшие 3 года и привлечь их к налоговой ответственности в соответствии с российским законодательством о налогах и

сборах, поэтому из статьи не была исключена информация о критериях применения ЕНВД [4].

Таблица 2 – Сравнительная схема специальных налоговых режимов, применимых для использования в организациях

Показатель	ЕСХН	УСН		ЕНВД	СРП
Применение режима	Организации и индивидуальные предприниматели				Организации
Виды экономической деятельности для применения	Сельское хозяйство и рыболовство	Все, кроме деятельности, указанной в п.3 ст. 346.12 НК РФ		Деятельность, указанная в п.3 ст. 346.29 НК РФ	Поиск, разведка и добыча минерального сырья
Необходимость специального разрешения	Не требуется				Соглашение о разделе
Размер выручки	-	До 150 млн. руб. с корректировкой на коэффициент-дефлятор соответс. года		-	-
Численность сотрудников	До 300 чел. – для рыболовецких хозяйств	До 100 чел.			-
Остаточная стоимость основных средств и НМА	-	До 100 млн. руб.		-	-
Участие других лиц в уставном капитале организации	-	До 25%		-	-
Налоги, не уплачиваемые при применении режима	Налог на прибыль, НДС, налог на имущество, НДФЛ				Транспортный, налог на имущество, местные налоги, таможенные пошлины
Налоговая база	Доходы минус расходы	Доходы минус расходы	Доходы	Вмененный доход	По НДС; прибыли, НДС база определяется по гл. 26.4 НК РФ
Ставка налога	6%	15%	6%	15%	Ставки НДС (ст. 346.37 НК РФ)
Налоговый период	Год			Квартал	Свой для каждого налога
Авансовые платежи	Полугодовой	Ежеквартальные		-	Квартальные по прибыли

Платеж при убытке	-	1% от выручки	-	Платится	-
Дополнительное уменьшение начисленного налога	-		До 50% (учитывается торговый сбор)		-

Ввиду того, что использование специальных налоговых режимов дает организации-налогоплательщику определенные преимущества в размере налоговой нагрузки и освобождении от уплаты большинства налогов, предусмотренных общей системой налогообложения (налог на прибыль, НДС, налог на имущество и НДФЛ), организации необходимо строить свою финансово-хозяйственную деятельность таким образом, чтобы у налоговой службы не возникало сомнений в обоснованности применения специального режима и получения организацией налоговой выгоды, т.к. в случае возникновения сомнений в обоснованности применения специального режима организация может столкнуться с определенными налоговыми рисками и их последствиями.

Проанализировав существующую арбитражную и судебную практику в области обоснованности применения организацией специальных налоговых режимов, можно выделить две категории налоговых рисков: первая – риски, связанные с переходом с общей системы налогообложения на специальный налоговый режим, вторая – риски, возникающие в процессе применения специального налогового режима при ведении организацией финансово-хозяйственной деятельности [5].

Таблица 3 – Классификация налоговых рисков при применении специальных налоговых режимов

Категория риска	
Риски при переходе с ОСН на специальный налоговый режим	Риски при правомерном переходе на специальный налоговый режим и применении специального налогового режима в течение длительного периода
Виды рисков в зависимости от категории	
Риск доначисления суммы недоимок по налогам и сборам по ОСН, а также соответствующих сумм штрафов и пеней	Риск доначисления суммы недоимки по единому налогу по специальному режиму, а также соответствующих сумм штрафов и пеней
Риск возникновения уголовной, административной и налоговой ответственности	
Риск налоговых споров и судебных разбирательств	

Риск налогового контроля со стороны налоговых органов	
Риск отказа в переходе на специальный налоговый режим	Риск отказа в переходе со специального налогового режима на ОСН
	Риск потери права применения специального режима и перехода ОСН

Рассматривая первую категорию рисков, связанных с переходом организации с общего налогового режима на специальный, налоговые органы очень часто прорабатывают схемы искусственного дробления бизнеса, и в случае, если налоговым органам удастся доказать факт применения данной схемы в суде, они производят доначисление организациям-налогоплательщикам суммы недоимок по налогам и сборам по общей системе налогообложения (налог на прибыль, НДС, налог на имущество), а также соответствующие суммы штрафов и пеней.

Основными признаками искусственного дробления бизнеса, выявленного налоговой службой, в соответствии с текущей арбитражной и судебной практикой являются следующие:

1) Прямая или косвенная взаимозависимость (аффилированность) участников бизнеса: родственные отношения, участие в органах управления, служебная подчиненность и подконтрольность и т.д.;

2) Формальное перераспределение персонала между участниками бизнеса без изменения должностных обязанностей;

3) Дробление единого бизнеса или процесса производства между лицами, применяющими специальные налоговые режимы;

4) Использование одних и тех же вывесок, обозначений, контактов, адресов фактического местонахождения организаций, банков с открытыми расчетными счетами, служб, оказывающих консалтинговые, аудиторские, юридические, финансовые, логистические услуги и др.

При этом зачастую при восстановлении точного размера и структуры подлежащих к уплате налоговых платежей по общей системе налогообложения у налоговой службы возникают определенные сложности из-за упрощенного ведения или отсутствия ведения бухгалтерского и налогового учета при применении организацией специального режима, т.к. в

соответствии с налоговым законодательством ФНС обязана предпринять все меры для подтверждения правомерности расчета налоговых обязательств проверяемой организации (получение документов, подтверждающих расходы и доходы организации, банковские выписки, документы, подтверждающие взаимодействия с контрагентами и т.д.). Если же подтвердить расчет налоговых обязательств не представляется возможным, то налоговая служба вправе произвести доначисление налоговых платежей по расчетному методу в соответствии с пп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ, а применение расчетного метода может лишить организацию-налогоплательщика права на применение налоговых вычетов по НДС в соответствии с правилами, установленными в п. 1 ст. 169 и п. 1 ст. 172 НК РФ.

Рассматривая вторую категорию рисков, возникающих у правомерно перешедших на специальные налоговые режимы и применяющих их в течение продолжительного промежутка времени организаций, можно отметить то, что налоговые органы могут также обвинить организацию в необоснованности получения налоговой выгоды при применении специального режима в случае совершения гражданско-правовых сделок, не соответствующих по мнению налоговой службы экономическому содержанию и реальному предпринимательскому интересу организации-налогоплательщика.

Одним из условий сохранения специального налогового режима является размер выручки от реализации, получаемой налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода, и в связи с этим распространены схемы по передаче организациями-налогоплательщиками имущества в уставный капитал вновь созданной организации с последующей продажей доли или обычная продажа доли участия вместо заключения договора купли-продажи имущества. Такая схема позволяет налогоплательщикам избежать превышения порога выручки и сохранить применение специального режима.

Также среди схем непревышения размера выручки для применения специального режима и его сохранения распространено распределение

размера выручки между разными компаниями или разными налоговыми периодами (например, передача контрагентам продукции с зачислением части выручки в одном календарном году, а остатка выручки в следующем налоговом периоде).

При рассмотрении подобных дел налоговая служба для доказательства необоснованности получения налоговой выгоды от применения специального режима делает упор на то, что организация была участником вновь созданной компании непродолжительное время, не рассчитывала на получение дохода в виде дивидендов от вклада имущества в уставный капитал учрежденной компании, а вновь созданная компания не вела финансово-хозяйственную деятельность с момента получения вклада имущества и до продажи ее доли, и если налоговая служба доказывает применение данных схем, то происходит доначисление налогов по общей системе налогообложения, штрафов и пеней.

В некоторых случаях применение специального налогового режима бывает менее выгодным, чем использование общей схемы налогообложения и, как правило, это связано с вопросами возмещения НДС налогоплательщиками. Так как правила применения специальных налоговых режимов не допускают добровольный переход на общий режим до окончания налогового периода, организации-налогоплательщики намеренно нарушают правила применения специального режима для перехода на общий: искусственно создают представительства и филиалы, наличие которых прекращает применение УСН и ЕНВД, превышают 25% долю участия в уставном капитале, заключают договоры простого товарищества, доверительного управления и т. д.

Налоговые органы при разбирательствах в отношении схемы перехода со специального режима на общий в отношении исключительно для получения необоснованной налоговой выгоды опираются на отсутствие предпринимательского смысла в совершаемых действиях:

- отсутствие реальной деятельности созданного филиала (отсутствие расчетного счета, самостоятельного баланса, работников, контрагентов, отсутствие отдельного бухгалтерского и налогового учета, отсутствие сведений о создании филиала в уставе организации-налогоплательщика и др.);

- отсутствие у сторон при заключении договоров простого товарищества или доверительного управления условий и намерений в заключении для получения правовых последствий, фактического исполнения данного договора[6];

- в делах по превышению доли участия в уставном капитале организации-налогоплательщика с момента регистрации изменений в учредительных документах приобретает правовое значение взаимоотношений между организацией-налогоплательщиком и третьими сторонами и приобретает возможность правильного определения отчетного и налогового периодов для перехода со специального режима на общий[7].

При доказательстве налоговыми органами применения организацией-налогоплательщиком подобных схем, налоговые органы отказывают в применении вычетов по НДС, доначисляют единый налог по применяемому организацией специальному режиму, а также штрафы и пени.

Таким образом, осуществляя налоговое планирование в организациях, планирующих переход на специальные налоговые режимы или применяющих налоговые режимы в течение определенного периода, важно учитывать не только фактический или потенциально-возможный синергетический эффект от применения режима, но и принимать во внимание тот факт, что организации-налогоплательщики могут столкнуться с различными налоговыми рисками (риски перехода с общего режима на специальный, риски при правомерном переходе на специальный режим и его применение в течение длительного времени, риски возникновения уголовной, административной и налоговой ответственности, риски налоговых споров и судебных разбирательств, риски налогового контроля со стороны ФНС,

риски доначисления сумм недоимок по общей системе и/или специальным режимам, риски отказа в переходе с одной системы на другую) и последствиями, заключающимся, как правило, в разбирательстве с налоговыми органами, судебным издержками, доначислении сумм налогов, штрафов и пеней по тому или иному налогу, отказе в налоговых вычетах.

В виду того, что налоговые органы все чаще выигрывают суды в отношении необоснованности получения налоговой выгоды, подтверждают использование налогоплательщиками налоговых схем, доначисляют о налоги, штрафы, пени, отказывают в применении налоговых вычетов, организации-налогоплательщики при осуществлении налогового планировании обязательно должны проявить должную осмотрительность, т.е. убедиться в том, что переход, применение специального режима и переход со специального режима на общий режим налогообложения является экономически обоснованным, документально подтвержденным, целесообразным и не преследует своей целью использование в качестве незаконного метода налоговой оптимизации, ведь величина налоговых рисков и последствий может существенно превысить величину получаемой налоговой выгоды от использования специальных налоговых режимов.

Список литературы:

1. Истомина Н. А. К вопросу о сущности и классификации налогового планирования (планирования доходов бюджетов) // Налоги и финансовое право - №7 – 2010

2. Федеральный закон от 24.07.2007 N 209-ФЗ (ред. от 08.06.2020) "О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации" [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «Консультант Плюс» - URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 11.10.2020 г.)

3. Налоговый Кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 31.07.2020) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.10.2020) [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система

«Консультант Плюс» - URL: <http://www.consultant.ru/>(дата обращения: 14.10.2020)

4. Официальный сайт Федеральной Налоговой службы Российской Федерации – URL:https://www.nalog.ru/rn91/news/tax_doc_news/9370241/

5. Налоги и налоговое администрирование: учебник для студентов вузов, обучающимся по экономическим направлениям и специальностям/ФНС России, Финансовый университет при Правительстве РФ: под редакцией З

5. Налоговая грамотность: Учебник/С.Д. Сулейманов, Я.А Погребная, Л.П. Грундел, М.Д. Сулейманов.-М:КРЕАТИВНАЯ ЭКОНОМИКА, 2019.- 320 с

6. Ногина О. А. Налоговая выгода при переходе и применении специальных налоговых режимов // Актуальные проблемы российского права – №1 (98) – 2019

7. Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 10.10.2017 № Ф02-5029/2017 по делу № А10-5382/2016; постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 18.05.2016 № Ф072814/2016 по делу № А13-2362/2014

8. Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 03.10.2016 № Ф03-4447/2016 по делу № А80-56/2016