

УДК 336.221.26

**Самсонова Элла Игоревна**

магистрант  
Российская академия народного хозяйства и  
государственной службы при Президенте РФ  
Москва, Россия

**Ella I. Samsonova**

Post-graduate student  
Russian academy of national economy and  
public service under the President  
of the Russian Federation  
Moscow, Russia

**ДОХОДЫ И РАСХОДЫ ПРИ РАСЧЕТЕ  
НАЛОГОВОЙ БАЗЫ ПО НАЛОГУ НА  
ПРИБЫЛЬ: АКТУАЛЬНАЯ ПРАКТИКА И  
СХЕМЫ УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ ПОЛНОЙ  
СУММЫ НАЛОГА**

**PROFITS AND LOSSES WHEN CALCULATING  
THE INCOME TAX BASE: CURRENT COURT  
PRACTICE AND SCHEMES FOR EVADING THE  
FULL AMOUNT OF TAX PAYMENT**

**Аннотация**

В статье рассматривается актуальная судебная практика по налогу на прибыль организаций в Российской Федерации. При проведении анализа судебной практики по данному вопросу выявлены наиболее типичные случаи оспаривания налоговыми органами расходов организации, а также нетипичные уникальные и интересные судебные дела, которые демонстрируют схемы, используемые налогоплательщиками с целью уклонения от уплаты полной суммы налогов в бюджет Российской Федерации. Анализ судебной практики помогает выявить преступные схемы, используемые налогоплательщиками, а также понять логику налоговых органов при выявлении данных правонарушений, связанных с получением необоснованной налоговой выгоды.

**Ключевые слова:**

финансовое право, налоговое право, налог на прибыль

**Abstract**

This scientific article contains current court practice in relation to income tax of Russian legal entities. During data analysis typical situations of tax losses challenged by the tax authorities, as well as unique and interesting court cases, which demonstrate the schemes used by taxpayers for evading payment of the full tax amount to the budget of Russian Federation were identified. This court practice analysis helps to define illegal schemes used by taxpayers and understand the logic of the tax authorities in identifying of violations related to obtaining unjustified tax benefits.

**Keywords:**

financial law, tax law, income tax

В силу того, что доходы бюджета Российской Федерации состоят преимущественно из налоговых поступлений, государство стремится к минимизации недополучения налогов от налогоплательщиков. Налог на прибыль является основным налогом, уплачиваемым организацией, при условии, что она не применяет специальные налоговые режимы, соответственно, он является одним из важнейших бюджетообразующих налогов, что подчеркивает его немаловажную роль в финансовой жизни государства и подтверждает необходимость его правильного взимания и наличия проработанной

детализированной нормативно-правовой базы для регулирования возникающих в этой связи отношений.

Ежегодно все большее внимание уделяется налоговому планированию организаций, которое представляет собой комплекс мероприятий, направленных на законное уменьшение налоговой базы. В связи с тем, что налог на прибыль является одним из основных налогов организации, очень часто оптимизация налогообложения организации связана именно с ним. Крайне важно видеть грань между доступными законными методами уменьшения налоговой базы и противозаконными действиями. Именно от этого часто зависит успех бизнеса или прекращение деятельности организации и привлечение лиц к ответственности. Необходимо отметить, что данная грань является весьма тонкой.

В соответствии с проанализированной судебной практикой, организации часто сталкиваются с вопросами, касающимися возможности или невозможности принятия расходов в качестве расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль. Понятия, указанные в законе – обоснованность, документальная подтвержденность, и направленность на получение прибыли - вызывают много вопросов и требуют пояснений и разъяснений в момент их применения на практике. Неправильное понимание и применение норм права становится причиной дополнительных начислений и негативно сказывается на финансовом состоянии организации. Однако принятие к вычету излишних сумм становится предпосылкой к неполной уплате налога и негативно сказывается на государственном бюджете.

В связи с этим в данной научной статье рассматривается актуальная судебная практика, возникшая в последние годы в отношении того, какие схемы уклонения от уплаты налога используют налогоплательщики, неправомерно увеличивая расходы при формировании налоговой базы при расчете налога на прибыль. Целью данной работы является выявление схем уклонения от налогообложения, задачи – анализ судебной практики, выделение общих и частных черт, аналитика и систематизация. Объектом данной научной работы являются общественные отношения, складывающиеся по поводу уплаты налога на прибыль организаций; предмет исследования – схемы, используемые налогоплательщиками для минимизации уплаты налога на прибыль. Актуальность темы исследования продиктована необходимостью анализа последней судебной практики для

выявления наиболее типичных и нетипичных схем, что на практике поможет минимизировать преступления в налоговой сфере, связанные с уклонением от уплаты налога на прибыль.

Распространенной практикой уклонения налогоплательщиков от уплаты полной суммы налога является использование фирм-однодневок, которые способствуют завышению расходов или занижению доходов компании. С такими компаниями часто создается фиктивный документооборот, который позволяет сэкономить на уплате налога на прибыль [9]. Данные фирмы обладают совокупностью критериев, указанных в письмах ФНС [2]. Самыми распространенными являются: фирма зарегистрирована по массовому адресу; название не связано со сферой деятельности и расположением компании; компания зарегистрирована меньше трех лет назад; минимальный уставный капитал; компания не сдает бухгалтерскую отчетность; у компании нет собственных ресурсов, производственных помещений и офисов и др. Распознать данные фирмы весьма несложно. Существует большое количество интернет-ресурсов, позволяющих проанализировать компанию на наличие или отсутствие данных критериев и оценить вероятность оспаривания налоговой операций с данной компанией. Несмотря на широкую известность данной схемы и довольно частое оспаривание данной схемы налоговыми органами, налогоплательщики не перестают ей пользоваться. Примером может послужить дело [6], в соответствии с которым налогоплательщику был доначислен налог на прибыль, а также соответствующие суммы штрафов и пени в связи с тем, что обществом были заключены договоры на поставку медицинского оборудования с лицом, которое обладало критериями фирмы-однодневки, также, как выяснилось при дальнейшем анализе, в соответствии с предоставленной документацией и выписками с банковского счета, данное лицо на самом деле не осуществляло реальной деятельности по поставке медицинского оборудования, а использовалось лишь для уменьшения налоговых обязательств.

Также распространенной практикой является использование компаний или лиц, применяющих пониженную налоговую ставку, что помогает уменьшить налоговую базу основного налогоплательщика и не уплачивать часть суммы налога, которая должна была быть уплачена. Примером может послужить дело [7], в соответствии с которым обществом были заключены договоры об осуществлении услуг перевозки

индивидуальным предпринимателем. Однако налоговым органом и судами было установлено, что данные операции не носили экономического смысла и на самом деле не осуществлялись, договоры между ИП и обществом были заключены для минимизации налоговой базы общества по налогу на прибыль и уплате меньшей суммы налога.

Как было отмечено ранее, часто вывод налоговых органов о налоговой необоснованности расходов основан на отсутствии экономической обоснованности или непредоставлении документов, служащих надлежащим доказательством документальной подтвержденности расходов. Однако не всегда в случаях, когда налоговый орган признает документацию, представленную налогоплательщиком в качестве подтверждения расходов, недостаточно полной, данный вывод поддерживается судом.

Интересным с практической точки зрения стало дело о затратах, понесенных обществом на транспортные услуги. В соответствии с фабулой дела, налоговый орган посчитал расходы на данные услуги необоснованными в силу совокупности следующих обстоятельств: взаимосвязь организаций; содержание недостоверных сведений в предоставленных документах; превышение заявленного объема перевозок действительный объем оказанных услуг.

Хотелось бы отметить, что в ходе разбирательства налогоплательщиком были представлены договор на перевозку грузов автомобильным транспортом, транспортные накладные, CMR, путевые листы, акты, бухгалтерские документы и платежные поручения за проверяемый период. В данной ситуации реальность деятельности не ставилась под сомнение, однако при детальном анализе налоговой была выявлена неполнота содержания документации. Существенным недостатком являлся тот факт, что в предоставленных документах не было информации, которая позволяла бы точно определить размер оплаты каждой грузоперевозки. Но, в связи с тем, что необходимо учитывать все обстоятельства дела, суд не согласился с налоговым органом. В деле не имелось доказательств сговора о завышении цены перевозок, судом был проведен расчет стоимости аналогичных операций и было выяснено, что неуплаченная сумма не превышает рыночную стоимость подобных услуг, в связи с чем требования налогового органа были признаны необоснованными.

Важно, что при анализе фактически понесенных расходов, вывод налоговых органов о завышении должен быть продиктован проведением анализа всех действий

налогоплательщика и наличием совокупности факторов, свидетельствующих о применении схемы уклонения от уплаты полной суммы налогов. В связи с чем хотелось бы рассмотреть следующие ситуации, в которых налогоплательщик использовал совокупность вышеописанных схем.

Достаточно часто при ведении бизнеса возникает ситуация, когда необходима смена руководства компании. Причиной может стать отсутствие общего видения развития компании, тот факт, что люди придерживаются разных принципов управления, конфликт и иные причины. Однако можно ли предвидеть, будет ли такая смена эффективной и подействует ли она во благо бизнеса или наоборот во вред? Ответ на данный вопрос далеко не однозначен.

Один из налогоплательщиков, осуществив смену руководства столкнулся с дополнительными доначислениями налоговой службы по причине того, что после смены директора на управляющего финансовая статистика компании стала не расти, а падать [3]. Такая смена была признана налоговой экономически необоснованной, компании отказано в учете затрат на управление при расчете налоговой базы по налогу на прибыль.

При более глубоком анализе дела, можно найти рациональное объяснение действий налоговой службы, которая руководствовалась следующими фактами в совокупности: компания, оказывающая услуги управления, являлась взаимозависимой; новый управляющий ранее являлся директором данной компании; при смене директора на управляющую компанию функции не поменялись, их продолжил выполнять тот же человек, однако оплата данных услуг выросла на 416%; отсутствие четкой системы выплаты вознаграждения; отсутствие первичной документации, подтверждающей действительность оказываемых услуг; падение выручки компании; увеличение расходов компании; вступление компании в кредитные отношения.

Таким образом, судом были сформулированы принципы, которые позволят не подвергать расходы на управление сомнениям налоговых органов: данные расходы должны соответствовать средним расходам по отрасли на подобные услуги, расходы не должны значительно отличаться от расходов на выплату заработной платы генеральному директору; управление должно быть реальным, а не носить номинальный характер [5].

Другим примером использования налогоплательщиком схемы уклонения от налогов является ситуация, при которой общество заключило договоры на субаренду помещений и транспортные услуги [4] и включило данные затраты в состав расходов. Налоговые органы и суд посчитали данное действие уклонением от уплаты налогов в силу следующих причин: согласованность действий участников сделок; использование данных помещений компанией еще до заключения договора субаренды, что подтверждалось оплатой коммунальных услуг данных помещений компанией. Также одной из причин принятия судом решения в пользу налоговой стало раскрытие определенных обстоятельств только в суде апелляционной инстанции, что по мнению судебного органа является доказательством того, что предоставленные для ознакомления суда дополнительные соглашения к договорам субаренды носят фиктивный характер.

Основанием оспаривания расходов на транспортные услуги является наличие у компании собственного автопарка и отсутствие необходимости нести расходы на иные услуги по перевозке, а также тот факт, что водители контрагента ранее являлись работниками компании, что еще раз подтверждало фиктивность характера оказываемых услуг.

Таким образом, в рамках данной статьи были проанализированы основные схемы, используемые налогоплательщиками при осуществлении попытки занижения налоговой базы налога на прибыль. Однако тот факт, что налоговым органам и иным контролирующим органам известны данные схемы, а также тот факт, что происходит повышение прозрачности деятельности юридических и физических лиц, использование данных схем налогоплательщиками ежегодно затрудняется, что вынуждает их применять данные схемы в совокупности, либо придумывать иные способы уклонения от уплаты налогов. В связи с этим анализ актуальной судебной практики позволит лучше понимать текущие тенденции и выявлять все больше налоговых правонарушений.

### **Список использованных источников**

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 21.11.2022) (с изм. и доп., вступ. в силу с 04.12.2022) . — Текст : электронный // <https://base.garant.ru> : [сайт]. — URL:

<https://base.garant.ru/10900200/a9a754f9362cc6d913de8ff6886b8c4c/> (дата обращения: 11.11.2022).

2. Письмо Федеральной налоговой службы от 24 июля 2015 г. N ЕД-4-2/13005@ "О рассмотрении обращения" . — Текст : электронный // <https://base.garant.ru> : [сайт]. — URL: <https://base.garant.ru/71150518/> (дата обращения: 26.11.2022).

3. Определение ВС №309-ЭС22-1411 от 17.03.2022 по делу № А76-51975/2020. . — Текст : электронный // <https://legalacts.ru> : [сайт]. — URL: <https://legalacts.ru/sud/opredelenie-verkhovnogo-suda-rf-ot-17032022-n-309-es22-1411-po-delu-n-a76-519752020> (дата обращения: 16.11.2022).

4. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 22 октября 2019 г. № Ф09-6828/19 по делу № А76-5810/2018. . — Текст : электронный // <https://sudact.ru> : [сайт]. — URL: [https://sudact.ru/arbitral/doc/8NrWzhVOMugh/?arbitral-txt=&arbitral-case\\_doc=%D0%9076-5810%2F2018&arbitral-lawchunkinfo=&arbitral-date\\_from=&arbitral-date\\_to=&arbitral-region=&arbitral-court=&arbitral-judge=&\\_id=1671362850093&snippet\\_pos=26#snippet](https://sudact.ru/arbitral/doc/8NrWzhVOMugh/?arbitral-txt=&arbitral-case_doc=%D0%9076-5810%2F2018&arbitral-lawchunkinfo=&arbitral-date_from=&arbitral-date_to=&arbitral-region=&arbitral-court=&arbitral-judge=&_id=1671362850093&snippet_pos=26#snippet) (дата обращения: 14.11.2022).

5. Постановление Семнадцатого Арбитражного Апелляционного суда от 15 июня 2022 по делу № А71-2853/2021. — Текст : электронный // <https://kad.arbitr.ru> : [сайт]. — URL: [https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/aeb72184-72f3-4ed5-a767-8d8f491ffc74/aaa749e6-5390-4fe2-9047-1f8c8ff7ca20/A71-2853-2021\\_20220615\\_Reshenija\\_i\\_postanovlenija.pdf?isAddStamp=True](https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/aeb72184-72f3-4ed5-a767-8d8f491ffc74/aaa749e6-5390-4fe2-9047-1f8c8ff7ca20/A71-2853-2021_20220615_Reshenija_i_postanovlenija.pdf?isAddStamp=True) (дата обращения: 14.11.2022).

6. Решение Арбитражного суда города Москвы от 31 марта 2017 г. по делу № А40-7665/2017.. — Текст : электронный // <https://sudact.ru> : [сайт]. — URL: [https://sudact.ru/arbitral/doc/RKVI8OtJMmUr/?arbitral-txt=&arbitral-case\\_doc=%D0%9040-7665%2F2017&arbitral-lawchunkinfo=&arbitral-date\\_from=&arbitral-date\\_to=&arbitral-region=&arbitral-court=&arbitral-judge=&\\_id=1671363071145](https://sudact.ru/arbitral/doc/RKVI8OtJMmUr/?arbitral-txt=&arbitral-case_doc=%D0%9040-7665%2F2017&arbitral-lawchunkinfo=&arbitral-date_from=&arbitral-date_to=&arbitral-region=&arbitral-court=&arbitral-judge=&_id=1671363071145) (дата обращения: 16.11.2022).

7. Решение суда Ханты-Мансийского автономного округа – Югры от 25 ноября 2021 г. по делу № А75-8316/2021. . — Текст : электронный // <https://sudact.ru> : [сайт]. — URL: [https://sudact.ru/arbitral/doc/e5nw28nAVpbQ/?arbitral-txt=&arbitral-case\\_doc=%D0%9075-8316/2021&arbitral-lawchunkinfo=&arbitral-date\\_from=&arbitral-date\\_to=&arbitral-](https://sudact.ru/arbitral/doc/e5nw28nAVpbQ/?arbitral-txt=&arbitral-case_doc=%D0%9075-8316/2021&arbitral-lawchunkinfo=&arbitral-date_from=&arbitral-date_to=&arbitral-)

region=&arbitral-court=&arbitral-judge=&\_ =1671362777764&snippet\_pos=22#snippet (дата обращения: 16.11.2022).

8. Луговой, С. Схемы оптимизации налогообложения и риски их применения / С. Луговой. — Текст : электронный // <https://biz.ligazakon.net> : [сайт]. — URL: [https://biz.ligazakon.net/ru/analytics/206934\\_skhemy-optimizatsii-nalogooblozheniya-i-riski-ikh-primeneniya](https://biz.ligazakon.net/ru/analytics/206934_skhemy-optimizatsii-nalogooblozheniya-i-riski-ikh-primeneniya) (дата обращения: 11.11.2022).

9. Холкин, М. Ю. Преступные схемы уклонения от уплаты налогов, используемые в России / М. Ю. Холкин. — Текст : непосредственный // Образование и право . — 2019. — № 4. — С. 120-122.

10. Червяков, М. Э. К вопросу об уклонении от налога на прибыль организациями / М. Э. Червяков, А. М. Таскаева. — Текст : непосредственный // Социально-экономический и гуманитарный журнал Красноярского ГАУ. — 2019. — № 1. — С. 120-132 .

11. Официальный сайт Федеральной налоговой службы России. — Текст : электронный // [https:// www.nalog.ru](https://www.nalog.ru) : [сайт]. — URL: <https:// www.nalog.ru> (дата обращения: 08.10.2022).