

УДК 336.025

*О. Н. Чечушкова*

ФБГОУ ВО «Уральский государственный экономический университет», Челябинск;  
ООО Научное Объединение «Ваш бухгалтер», Челябинск, e-mail: chon74@mail.ru

## **МЕТОДОЛОГИЯ ВЫЯВЛЕНИЯ НАРУШЕНИЙ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА В РАМКАХ ОПТИМИЗАЦИИ НАЛОГОВЫХ ПЛАТЕЖЕЙ В НАЛОГОВОМ КОНСУЛЬТИРОВАНИИ ПРЕДПРИЯТИЯ**

**Ключевые слова:** способы оптимизации налоговых платежей, налоговый консалтинг, налоговые риски, налоговая оптимизация, налоговый менеджмент, нарушения налоговой оптимизации.

Одной из распространенных форм взаимодействия государства и налогоплательщиков сегодня является предварительное налоговое регулирование. Сложная система налогообложения и большое количество спорных дел по налоговым вопросам на фоне значительных финансовых и уголовных санкций за нарушение норм Налогового Кодекса, определяет высокий спрос на услуги сторонних консультантов по оптимизации налоговых рисков предприятия. Но на практике способы налоговой оптимизации являются не всегда законными, что приводит к агрессивным методам видения бизнеса и возникновению незапланированным налоговым рискам в будущем. В данной статье автор обозначил основные законные способы оптимизации налоговых обязательств налогового консалтинга, как одного из путей гармонизации отношений государства и налогоплательщика.

*О. N. Chechushkova*

Ural State Economic University, Chelyabinsk;  
LLC Scientific Association “Your Accountant”, Chelyabinsk, e-mail: chon74@mail.ru

## **METHODOLOGY OF IDENTIFICATION OF VIOLATIONS OF TAX LEGISLATION IN THE FRAMEWORK OF OPTIMIZATION OF TAX PAYMENTS IN THE TAX CONSULTING OF THE ENTERPRISE**

**Keywords:** ways to optimize tax payments, tax consulting, tax risks, tax optimization, tax management, violations of tax optimization.

One of the most common forms of interaction between the state and taxpayers today is preliminary tax regulation. A complex taxation system and a large number of controversial cases on tax issues against the background of significant financial and criminal sanctions for violation of the Tax Code, determines the high demand for the services of third-party consultants to optimize the tax risks of an enterprise. But in practice, tax optimization methods are not always legal, which leads to aggressive methods of business vision and the emergence of unplanned tax risks in the future. In this article, the author outlined the main legal ways to optimize tax liabilities of tax consulting, as one of the ways to harmonize relations between the state and the taxpayer.

### **Введение**

Основным распространенным видом налогового консалтинга сегодня выступает налоговая оптимизация бизнес-процессов, которую правильней рассматривать, по мнению ученых, в системе управления предприятия. Включает в себя: налоговое планирование, налогового регулирование и внутренний налоговый контроль, что: « позволяет не только снизить налоговое бремя в сиюминутной ситуации, но и обеспечить долговременную экономию на на-

логах, получить дополнительный экономический эффект, избежать или снизить риск возможных штрафных санкций в перспективе» [1].

**Цель исследования** – проанализировать основные направления оптимизации налоговых обязательств, ведущие к нарушению законодательства. Представить, в доступной форме, основные модели законных способов оптимизации налоговых потоков применяемых в налоговом консалтинге, в системе процесса налогового менеджмента.

**Материал и методы исследования**

Для минимизации агрессивных способов ведения бизнеса при налоговом консалтинге автор предлагает провести анализ возможных штрафных санкций со стороны государства. Изучив, требования налогового законодательства, автор представил основные законные способы оптимизации налоговых обязательств в процессе налогового управления. Применены методы исследования: анализ, экспертной оценки, дедукции, сравнения, прогнозирования и т.д.

**Результаты исследования и их обсуждение**

Рассмотрим основные способы налоговой оптимизации, представлены в рисунке.

Основные направления изменения налоговых обязательств вытекают из методики расчета каждого налога и включают, представлены в таблице 1.

Основные критерии, которыми должны руководствоваться налогоплательщики – это сами требования налоговых органов, которые представлены в налоговом кодексе.

В таблице 2 представлены все критерии налоговых рисков штрафных санкций, предъявленные государством в НК РФ[2].

Дополнительными являются критерии выявления налоговых рисков при выявлении правонарушений налоговой оптимизации, представлены в таблице 3, согласно Приказу ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012) «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок». Согласно, этому документу: «Систематическое проведение самостоятельной оценки рисков по результатам своей финансово-хозяйственной деятельности позволит налогоплательщику своевременно оценить налоговые риски и уточнить свои налоговые обязательства» [3].



*Способы оптимизации налогов  
Источник: составлено автором*

**Таблица 1**

Направления изменения налоговых обязательств, ведущие к нарушению законодательства

Без внешних кардинальных изменений		Внешние изменения	
Метод	Содержание метода	Метод	Содержание метода
Уменьшение налоговой базы	Изменение учетной политики разных методов начисления доходов и расходов – кассовый или метод начислений, методы списания затрат, методы амортизации. Изменение ценовой политики, трансфертное ценообразование. Изменение договорных отношений, использование лизинга. Применение аустаффинга и аутсорсерства услуг, уменьшение пенсионных налогов	Сокращение суммы налогов	Изменение формы юридического лица

Без внешних кардинальных изменений		Внешние изменения	
Метод	Содержание метода	Метод	Содержание метода
Уменьшение налоговых ставок	Разделение учета реализаций по разным видам товаров, услуг, облагаемых разными ставками.	Смена налогового режима	В зависимости от вида оплат наличные и безналичные и вида товаров, услуг разделение режима, использование упрощенной системы налогообложения, Единого налога на вмененный доход, Единый сельскохозяйственный налог. Соглашение о разделе продукции.
Использование льгот и вычетов	Использование, установленным законом льгот и вычетов. Изменение деятельности для льготного налогообложения, использование например экспорта, инвалидов и т.д.	Изменение места регистрации, использование льготных товаров, деятельности	Оффшорная регистрация за рубежом, в свободной экономической зоне РФ, в другой зоне с льготным налогообложением, использование льготных товаров, видов деятельности, сотрудников из социально незащищенных слоев населения (инвалидов, пенсионеров) без документального подтверждения
Изменение сроков оплаты налогов	Использование отсрочки, согласно НК РФ или потянуть время искусственно, намеренная просрочка оплаты	Письменное заявление об отсрочки платежа в налоговый орган, возможность платить частями (НДС), получение аввердрафта в обслуживающем банке, намеренная сдача пустой декларации, до улучшения ситуации.	Изменение времени платежа, отсрочка

Источник: составлено автором

Таблица 2

Критерии налоговых рисков штрафных санкций, предъявленные государством

Критерий	Статья НК РФ	Штраф налогоплательщика
Нарушение порядка постановки на учет в налоговом органе.	п. 21 ст. 23 НК РФ – обязанность, п.5 ст.3 НК РФ ответственность, ст. 116 – конкретизирует ответственность	10000 р. – нарушение срока 10% от дохода, не менее 40000 руб.
Непредставление налоговой декларации	п.1 ст.23 – обязанность, п.5 ст.23, ст.119 НК РФ – ответственность	5% от неуплаченной суммы налога за каждый месяц, но не более 30% и не менее 1000 р.
Нарушение установленного способа предоставления налоговой декларации	ст.119.1, 119.2 НК РФ	200 р. – несоблюдение порядка, 40000 р. – за недостоверные сведения, 80 000 р. – умышленные деяния
Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения	п. 3 ст. 1 гл.23 НК РФ – обязанность вести учет в установленном порядке, исправление в банковских и кассовых документов не допускается, остальные – по согласованию участников хозяйственной деятельности, п.3 ст. 120 – грубое нарушение правил учета – отсутствие первичных документов, п.5 ст. 23 НК РФ, ст. 120 НК РФ – ответственность	10 000 р. – правонарушение в течение года, 30 000 р. – более одного года, занижение налоговой базы – 20% от суммы неуплаченного налога, не менее 40 000 р.

Окончание табл. 2

Критерий	Статья НК РФ	Штраф налогоплательщика
Неуплата или неполная уплата суммы налога	п.1 ст.23 НК РФ, п.5 ст. 23 – ответственность, ст.122 конкретизирует	20% от неуплаченной суммы налога, умышленные действия 40%
Не перечисление налоговым агентом налога	п.1 ст.23 НК РФ, п.5 ст. 24 – ответственность, ст.123 конкретизирует	20% от неуплаченной суммы налога
Несоблюдение порядка владения имуществом, на которое наложен арест или залог.	ст.77 НК РФ, ответственность ст. 125 НК РФ, ст. 17.14 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях	На должностных лиц – от пятнадцати тысяч до двадцати тысяч рублей; на юридических лиц – от пятидесяти тысяч до ста тысяч рублей.
Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для налогового контроля	п.6.1,2 ст. 23, мт.93 – обязанность в течении 10 дней, ст.126, 135 НК РФ ответственность	200 р. за каждый документ, при отказе – 10 000р. ООО или ИП, с физика 1000 р.
Неправомерное несообщение сведений налоговому органу	ст.129.1, 126 НК РФ	5000 р., повторное 20000 р.
Неуплата или неполная уплата налога по контролируемым сделкам не являющимся взаимозависимыми несопоставимыми коммерческими условиями 105.15	ст.129.3 НК РФ	40% от неуплаченной суммы, но не менее 30 000 р.
Неправомерное непредставление уведомления о контролируемых сделках, или недостоверных сведениях	ст.129.4 НК РФ	5000 р.

Источник: составлено автором.

Таблица 3

Критерии налоговых рисков,  
согласно Приказу ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@

Критерий	Регламентирующий документ	Показатель
Налоговая нагрузка (соотношение суммы уплаченных налогов и выручки) ниже для среднего уровня отдельно для каждой отрасли, согласно ОКВЭД	Приложение 3 к приказу ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ Налоговая нагрузка рассчитана как отношение суммы налогов и сборов по данным официальной статистической отчетности ФНС России к обороту организаций по данным Росстата, умноженное на 100%	Средний: 11 Высокий: Добыча полезных ископаемых – всего-43,5, Низкий: Производство химических веществ и химических продуктов- 2,2, Торговля: торговля розничная, кроме торговли автотранспортными средствами и мотоциклами – 3,4
Отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов	Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ ред. от 10.05.2012 г.	1 год со дня создания организации допустимо при получении организацией убытка по результатам финансово-хозяйственной деятельности за год налоговый орган может не учитывать данный календарный год в числе 2-х лет, когда деятельность осуществлялась с убытком, при условии, что налогоплательщик получил убытки по объективным причинам, о чем у налогового органа имеется соответствующая информация и подтверждающие документы

Критерий	Регламентирующий документ	Показатель
Отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период	Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ ред. от 10.05.2012 г.	Доля вычетов по налогу на добавленную стоимость от суммы начисленного с налоговой базы налога равна либо превышает 89% за период 12 месяцев.
Налог на прибыль – опережающий темп роста расходов надо темпами роста доходов	Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ ред. от 10.05.2012 г.	При оценке вышеуказанных показателей налоговый орган в обязательном порядке анализирует возможность извлечения либо наличие необоснованной налоговой выгоды, в том числе по обстоятельствам, указанным в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53.
Выплаты среднемесячной на одного сотрудника зарплаты ниже среднего уровня по виду экономической деятельности	Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ ред. от 10.05.2012 г.	При оценке вышеуказанных показателей налоговый орган в обязательном порядке анализирует возможность извлечения либо наличие необоснованной налоговой выгоды, в том числе по обстоятельствам, указанным в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53.
Неоднократное (два раза и более в течение года) приближение к предельному показателю менее 5% ,предоставляющих право применять специальные налоговые режимы	Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ ред. от 10.05.2012 г.	При оценке вышеуказанных показателей налоговый орган в обязательном порядке анализирует возможность извлечения либо наличие необоснованной налоговой выгоды, в том числе по обстоятельствам, указанным в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53.
Использование схем работы с посредниками без наличия разумной экономической обоснованности	Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012 г.	При оценке вышеуказанных показателей налоговый орган в обязательном порядке анализирует возможность извлечения либо наличие необоснованной налоговой выгоды, в том числе по обстоятельствам, указанным в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53.
Непредставление налогоплательщиком пояснений налоговому органу о выявлении несоответствия показателей деятельности	Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ ред. от 10.05.2012 г.	При оценке вышеуказанных показателей налоговый орган в обязательном порядке анализирует возможность извлечения либо наличие необоснованной налоговой выгоды, в том числе по обстоятельствам, указанным в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53.
Неоднократное снятие с учета и постановка на учет в налоговом органе-миграция	Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ ред. от 10.05.2012 г.	При оценке вышеуказанных показателей налоговый орган в обязательном порядке анализирует возможность извлечения либо наличие необоснованной налоговой выгоды, Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 № 53.
Отклонение от уровня рентабельности по данной отрасли на 10% и более	Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ ред. от 10.05.2012г.	При оценке вышеуказанных показателей налоговый орган в обязательном порядке анализирует возможность извлечения либо наличие необоснованной налоговой выгоды, в том числе по обстоятельствам, указанным в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53.
Ведение хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском – необоснованная налоговая выгода, согласно «Общедоступным критериям самостоятельной оценке рисков»	Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ ред. от 10.05.2012г.	При оценке вышеуказанных показателей налоговый орган в обязательном порядке анализирует возможность извлечения либо наличие необоснованной налоговой выгоды, в том числе по обстоятельствам, указанным в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53.

Источник: составлено автором.

**Заключение**

Рассмотренные выше схемы оптимизации бизнес процессов являются распространенными в практике способами ухода от налогов и зачастую налогоплательщики пользуют-

ся ими, не соблюдая все правила налогового учета, что ведет к агрессивным методам ухода от налогов и увеличению необоснованных налоговых рисков, совершению налоговых преступлений и уголовной ответственности.

*Библиографический список*

1. Пименов Н.А., Родионов Д.Г. Налоговый менеджмент: учебник для академического бакалавриата / отв. ред. Н.А. Пименов. М.: Юрайт, 2019. 305 с.
2. Налоговый Кодекс РФ. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_19671/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/).
3. Приказ ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012). URL: [https://www.nalog.ru/rn77/about\\_fts/docs/3897151/](https://www.nalog.ru/rn77/about_fts/docs/3897151/).
3. Щепотьев А.В. Влияние финансового показателя «налоговая нагрузка» на определение налоговых рисков // Финансовая аналитика: проблемы и решения. 2019. Т. 12. № 2. С. 234 – 244. URL: <https://doi.org/10.24891/fa.12.2.234>.
4. Кириенко А.П., Орлова Е.Н., Баженова В.И. Налоговое администрирование крупных налогоплательщиков: мировые тенденции и особенности российского опыта // Вестник УрФУ. Серия экономика и управление. 2019. Т. 18. № 1. С. 104-126.
5. Глухов В.В., Глухов Е.В., Сенько А.Е. Влияние современных информационных технологий на взаимодействие между налогоплательщиками и налоговыми органами // Вестник УрФУ. Серия экономика и управление. 2017. Т. 16. № 3. С. 443-463.
6. Юрьева Л.В., Сухих В.С. Внутренний аудит и его взаимосвязь с системой внутреннего контроля организации: проблема идентификации и международный опыт // Вестник УрФУ. Серия экономика и управление. 2015. Т. 14. № 4. С. 624-641.
7. Корпоративный налоговый менеджмент: учебник для вузов / М.М. Шадурская, Е.А. Смородина, И.В. Торопова, Т.В. Бакунова. М.: Юрайт, 2021. 230 с. URL: <https://urait.ru/bcode/477959> (дата обращения: 09.12.2021).