**ОПТИМИЗАЦИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЯ**

Несмотря на то, что налоговое планирование достаточно сложно поддается ясному и формализованному описанию из-за того, что финансовая схема каждой сделки по своему уникальна, консультантами выделены основные факторы, оказывающие влияние на размер налоговой нагрузки:

-    элементы договорной и учетной политики для целей налогообложения;

-    льготы и освобождения;

-    основные направления развития бюджетной, налоговой и инвестиционной политики государства, влияющие напрямую на элементы налогов;

-    получение бюджетных ссуд, инвестиционного налогового кредита, налогового кредита, рассрочек и отсрочек по налогам и сборам;

-    размещение бизнеса и органов управления хозяйствующих субъектов в оффшорах, в том числе в свободных экономических зонах, действующих на территории Российской Федерации.

Критическое осмысление имеющихся в экономической литературе подходов к определению содержания и обоснованию методики расчета налоговой нагрузки, а также рассмотрение основных факторов, влияющих на уровень налогового гнета, позволяют консультантам предложить читателям методику определения налоговой нагрузки, разработанную Минфином России.

При оценке результативности мероприятий налогового планирования следует ориентироваться на суммарную налоговую экономию (с учетом платежей по всем налогам), а не на экономию от отдельного налога.

Следует использовать все возможности, предоставляемые налоговым законодательством по списанию расходов, использованию льгот, возможностей выбора методов оценки и способов ведения бухгалтерского и налогового учета.

Таким образом, налоговое планирование непосредственно связано с таким понятием, как налоговая выгода, под которой понимается некоторое снижение налоговой нагрузки на предприятие (предпринимателя) путем получения льгот, вычетов, иных послаблений. Налоговая выгода уменьшает размер налогового бремени и рассматривается как следствие экономически оправданных действий добросовестного налогоплательщика.

Однако она может быть признана ( в том числе в судебном порядке) необоснованной, если хозяйственные операции учтены организацией не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или не были связаны с разумными экономическими причинами и иными целями делового характера.

При осуществлении мероприятий направленных на минимизацию налогов следует защититься от обвинений со стороны налоговых органов в получении необоснованной налоговой выгоды.

Налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом, в частности, в силу отношений взаимозависимости или аффилированности.

Другими словами, необоснованной налоговая выгода считается тогда, когда она получена от операции, целью которой была исключительно минимизация налоговых платежей.

Налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговый орган докажет, что деятельность налогоплательщика, его взаимозависимых или аффилированных лиц направлена на совершение операций, связанных с получением налоговой выгоды, преимущественно с контрагентами, не исполняющими свои налоговые обязанности (Письмо ФНС России от 11.02.2010 N 3-7-07/84). При этом в нем указано, что обязанность по доказательству получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды возложена на налоговые органы. Указанные доказательства должны базироваться на основании фактов, установленных в ходе мероприятий налогового контроля, а также собранных доказательств по данным фактам.

Таким образом, каждое обстоятельство получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды носит индивидуальный характер и должно быть подтверждено в ходе налоговой проверки соответствующими доказательствами.

Необоснованная налоговая выгода возникает и в случае ее получения вне реальной предпринимательской деятельности (п. п. 3 и 4 Постановления N 53).

Арбитры называют такие операции "лишенными целей делового характера". В этом случае нарушителей ждет взыскание сэкономленного налога, но только уже в виде пени и штрафа.

Ситуация с доказательствами не однозначная. С одной стороны, закон на стороне налогоплательщика, согласно п. 10 Постановления N 53 факт нарушения его контрагентом своих налоговых обязанностей сам по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом или   
если налоговым органом будет доказано, что деятельность налогоплательщика, его взаимозависимых или аффилированных лиц была направлена на совершение операций, связанных с налоговой выгодой, преимущественно с контрагентами, не исполняющими своих налоговых обязанностей. Признание судом налоговой выгоды необоснованной влечет отказ в удовлетворении требований налогоплательщиков, связанных с ее получением (п. 11 Постановления N 53).

В том же постановлении N указан перечень признаков, свидетельствующих о получении необоснованной налоговой выгоды.

Во-первых, налоговая выгода может быть признана необоснованной, 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).

Во-вторых, налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

В-третьих, о необоснованности налоговой выгоды могут свидетельствовать подтвержденные доказательствами доводы налогового органа о наличии следующих обстоятельств:

- невозможность реального осуществления налогоплательщиком указанных операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг;

- отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств;

- учет для целей налогообложения только хозяйственных операций, непосредственно связанных с возникновением налоговой выгоды, если для данного вида деятельности также требуется совершение и учет иных хозяйственных операций;

- совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета.  
 Есть еще группа подозрительных признаков, однако сами по себе они не опасны для налогоплательщика, но во взаимосвязи привлекут внимание налоговиков, а вслед за ними и проверку и арбитров:

-создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции;

-взаимозависимость участников сделок;

- неритмичный характер хозяйственных операций;

- нарушение налогового законодательства в прошлом;

- разовый характер операции;

- осуществление операции не по месту нахождения налогоплательщика;

- осуществление расчетов с использованием одного банка;

- осуществление транзитных платежей между участниками взаимосвязанных хозяйственных операций;

- использование посредников при осуществлении хозяйственных операций.  
В п. 6 Постановления N 53 сказано, что эти обстоятельства в совокупности и взаимосвязи с иными могут быть признаны свидетельствующими о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Обратите внимание! Перечень подозрительных признаков не является закрытым. На необоснованность налоговой выгоды могут указывать и другие обстоятельства. Важно, чтобы они были подтверждены доказательствами.

Очень часто отказывают в налоговом вычете по НДС в с  
Под фирмой -"однодневкой" в общем смысле понимается юридическое лицо, не обладающее фактической самостоятельностью, созданное без цели ведения предпринимательской деятельности, как правило, не представляющее налоговую отчетность, зарегистрированное по адресу массовой регистрации, и т.д.

Понятия "должная осмотрительность" и "недобросовестный контрагент" были введены в оборот на уровне арбитражного рассмотрения споров налогоплательщиков с налоговыми органами.  
Судебная практика исходит из презумпции добросовестности налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики. Предполагается, что действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, экономически оправданы, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, достоверны. (правовая позиция КС РФ, выраженной в Определении от 16.10.2003 N 329-О). В данном определении отмечается: налогоплательщик не несет ответственность за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет.  
В то же время в Постановлении N 53, изданном в целях обеспечения единообразия судебной практики, указано: если между налогоплательщиком и фирмой-"однодневкой" имел место сговор или налогоплательщик не проявил должной осмотрительности и осторожности при выборе контрагентов, к нему могут быть применены негативные налоговые последствия.  
Достаточно часто налоговые органы вменяют в вину налогоплательщикам отсутствие должной осмотрительности при осуществлении хозяйственных сделок с контрагентами. Например, отсутствие регистрации контрагента в ЕГРЮЛ может повлечь отказ в вычете НДС. В связи с этим многие организации проверяют реальность деятельности лиц, с которыми намерены осуществить сделки.  
Налогоплательщик может обратиться к своему контрагенту с просьбой представить копии учредительных документов, свидетельства о регистрации в ЕГРЮЛ, о постановке на учет в налоговом органе, лицензий, приказов, подтверждающих право руководителя подписывать документы, информацию о том, не привлекался ли он к налоговой или административной ответственности.  
Операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера)

По мнению арбитров, выраженному в Постановлении N 53, налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели. Согласно п. 9 Постановления N 53 если судом установлено, что главной целью, преследуемой налогоплательщиком, являлось получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды в отсутствие намерения осуществлять реальную экономическую деятельность, в признании обоснованности ее получения может быть отказано.

Налоговая выгода должна быть признана необоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности (п.4 Постановления N 53).

Арбитражная практика здесь также весьма противоречива. Если суды, исследовав доказательства, обнаружили следующее: руководителем налогоплательщика являлось лицо, которое заявило, что являлось руководителем только по документам, руководством организации не занималось, никаких документов от имени организации не подписывало, доверенность на право подписи бухгалтерских документов, в т.ч. счетов-фактур, от имени организации никому не выдавало, то налоговая выгода признается необоснованной. Кроме того, налогоплательщик отсутствовал по адресу регистрации. Не было сведений о начисленных страховых взносах на обязательное пенсионное страхование и платежей от лица организации; сведения индивидуального (персонифицированного) учета данным обществом также не представлялись. Налоговая отчетность, начиная с момента регистрации предприятия, представлялась нерегулярно. Контрольно-кассовой техники, зарегистрированной в налоговом органе, налогоплательщик не имел. На кассовых чеках, представленных контрагентом в подтверждение оплаты товаров (работ), указаны заводские номера контрольно-кассовой техники, ни за одним предприятием не зарегистрированной. Доказательства ведения деловой переписки, иных контактов, присутствующих в обычном деловом обороте при ведении реальной предпринимательской деятельности, контрагент не представил.

Суды пришли к выводу: налогоплательщик не осуществлял реальную деятельность по поставке товаров и выполнению работ в интересах контрагента. Реквизиты данного общества использовались контрагентом для документального подтверждения не существующих сделок с целью получения необоснованной налоговой выгоды в виде применения налоговых вычетов по НДС.

**У организации нет ресурсов для выполнения необходимого объема работ**

Отсутствие у фирмы реальных материальных ресурсов, управленческого и технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств - т.е. всего, что требуется для выполнения того объема работ (товаров, услуг), который был установлен договором, - первый признак необоснованной налоговый выгоды.

Таким образом, осуществляя мероприятия налогового планирования следует избегать совокупности признаков, которые были приведены выше, проявлять должную осмотрительность, а также запастись доказательствами реальной деловой цели. .:

В рыночных условиях предполагается, что каждая сделка направлена на реализацию каких-либо деловых интересов: получение прибыли или иной деловой выгоды. При осуществлении мероприятий налогового планирования организация должна страховать себя от обвинений в отсутствии деловой цели сделки или примате получения налоговой выгоды. Для этого она должна запастись заранее подготовленными бизнес-планами, прогнозами выручки и (или) прибыли, документами, подтверждающими операцию (сделку), служебными записками, поясняющими производственную необходимость в установлении договорных отношений. Доказательство экономической целесообразности подтверждается первичными документами, пояснениями их связи с производственным процессом и финансовыми результатами.

В связи с проблемой «должной осмотрительности» некоторыми организациями практикуется разработка специальных регламентов, определяющих принципы взаимодействия с контрагентами. Они очень полезны для защиты своей организации от обвинений со стороны налогового органа в необоснованном вычете по НДС и снятия проблемы обвинений в незаконности налогового вычета по НДС..

**Суть регламента и последовательность действий при его реализации.**

На преддоговорном этапе служба снабжения запрашивает у потенциальных поставщиков свидетельство о постановке на налоговый учет, бух. баланс с отметкой налогового органа, налоговые декларации по НДС за два-три налоговых периода, также подтвержденные налоговым органом. Набор указанных документов позволяет обеспечить требования «базовой» осмотрительности. Документы проверяются юристами и бухгалтерией организации на предмет налоговой чистоты контрагента, а также, что важно, сопоставим ли размер налоговой базы по НДС с тем объемом, который планируется в будущих отношениях с этим партнером.

На втором этапе на основе бухгалтерского баланса, налоговых деклараций и платежных поручений, свидетельствующих об уплате НДС, контролируется налоговая база поставщика, сложившаяся по операциям с данной компанией. Проверяется соответствие сумм начисленных поставщиком НДС суммам, уплаченным в бюджет. Необходимость представления указанных документов закрепляется в договоре с поставщиком как его обязательство, которое обеспечивается выплатой неустойки за непредставление (просрочку представления) документов или о встречном исполнении обязательств (окончательный расчет не производится, пока не будет представлена документация).

Регламент содержит исключения, распространяющихся на отдельные категории лиц: лица, с которыми имеются длительные хозяйственные связи; крупнейшие налогоплательщики; хозяйственные общества с крупной долей государственного участия, контрагенты с которыми сделки совершены на незначительные суммы.

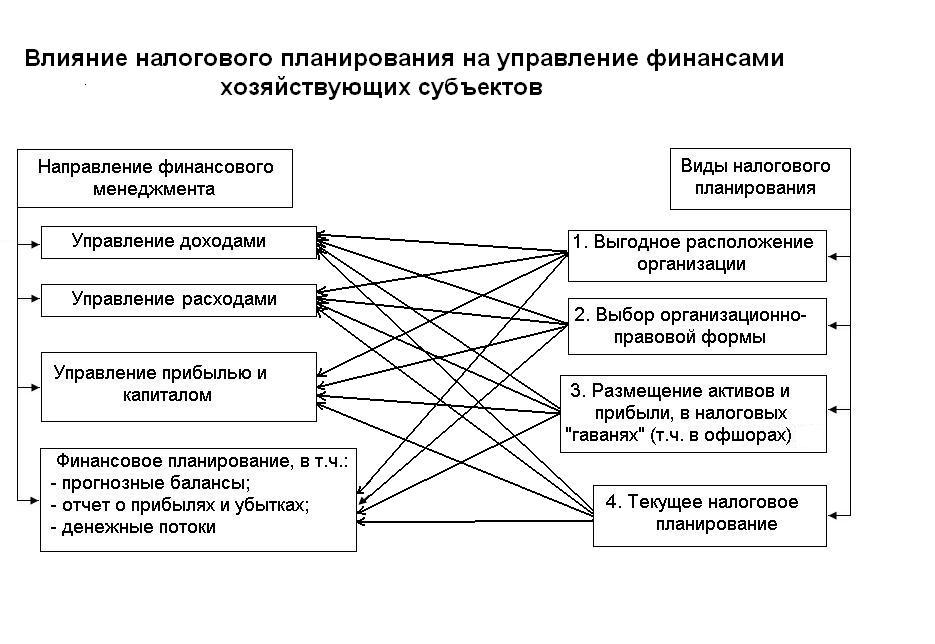
Некоторые организации запрашивают выписки из учредительных документов, документы, подтверждающие включение организации в ЕГРЮЛ и постановку на учет в налоговом органе, копии договора аренды офисного помещения, финансовую отчетность организации.

В последнее время налоговые органы стали на своих сайтах приводить списки фирм-однодневок и недобросовестных организаций налогоплательщиков.

**Характеристика предмета и методов налогового планирования.**

Все организационно-хозяйственные и финансовые ситуации, которые могут являться предметом налогового планирования принято делить на две большие группы: ожидаемые и реализованные (текущее налоговое планирование).

Влияние ряда методов налогового планирования (ожидаемого и текущего) на управление финансами хозяйствующих субъектов отражено на схеме.



К первой группе относят: выбор вида деятельности, правовой формы, местоположения организации, организационной структуры организации, а также решения, касающиеся размещения капиталов, финансирования и инвестирования средств, выбора режима налогообложения (общий, специальный).

Вторую группу формируют ситуации, связанные с текущим налоговым планированием (методы ведения бухгалтерского учета, используемые в хозяйственной практике, формы гражданско-правовых договоров, применение налоговых льгот, определение структуры активов, подлежащих налогообложению, способы устранения двойного налогообложения, выбор деловых партнеров и т.п.)

В случае ожидаемых ситуаций используются следующие методы налогового планирования: замена налогового субъекта, замена вида деятельности, замена налоговой юрисдикции.

Метод замены налогового субъекта основывается на использовании в целях минимизации налогового бремени такой организационно-правовой формы ведения бизнеса, в отношении которой действует более благоприятный режим налогообложения. Примером может служить принятие решения о выборе организационно-правового оформления бизнеса на стадии его организации в форме юридического лица или частного предпринимательства без образования юридического лица.

Метод выбора (изменения) вида деятельности налогового субъекта предполагает осуществление (переход) таких видов деятельности, которые облагаются налогами в меньшей степени. Иллюстрацией может служить превращение торговой организации в торгового агента или комиссионера, работающего по «поручению» с «чужим» товаром за определенное вознаграждение.

Метод замены налоговой юрисдикции заключается в регистрации организации на территории, предоставляющей при определенных условиях льготное налогообложение. Выбор места регистрации особенно эффективен при неоднородности территорий с точки зрения условий налогообложения. Разработка стратегии развития бизнеса подразумевает возможную организацию специальных структур (аффилированных) во внешних зонах с минимальным налоговым бременем (оффшорах).

Оффшоры используются на стадии становления и структурной организации бизнеса или его реорганизации, подборе или смене юридического адреса путем проработки и отбора решений по отысканию наиболее выгодного с позиции налогообложения местонахождения предприятия или его руководящих органов, а также филиалов, с использованием зон налогового благоприятствования. Имеются в виду не только страны и регионы с льготным режимом налогообложения, но и регионы России с благоприятствующими условиями регионального и местного налогообложения (Калининградская особая экономическая зона, например).

Наиболее ответственным решением в налоговом планировании является замена налоговой юрисдикции одной страны на другую. Для организаций это чаще всего означает закрытие фирмы в одной стране и открытие новой фирмы в другой стране или регистрации в ней дочки. Производственные особенности накладывают свои ограничения на мобильность тех или иных видов деятельности: например, «передвинуть» в другую страну нефтяную скважину, шахту, строительный объект и т.д. практически невозможно. Однако, очевидно, что для производств, менее привязанных к конкретной территории, перемещение производственных мощностей, места оказания услуг, транспортных средств между странами реализуется достаточно легко. Еще проще дело обстоит с перемещением капиталов: достаточно иметь сеть компаний и счетов в банках в разных странах, чтобы переводить деньги и передавать права собственности (на акции, облигации и т.д.) за очень короткое время. Однако расходы на содержание такой сети могут достигать значительных размеров.

Известно, что существует ряд стран, которые специализируются на предоставлении налоговых льгот иностранным юридическим лицам. С них либо вовсе не взимаются налоги, либо налоговое бремя является чрезвычайно низким. Выгоду такие страны получают от привлечения капиталов. Подобные льготы имеют свободные экономические, и торговые зоны (например, зоны «Tax free» в международных аэропортах). Регистрация российских компаний в таких зонах законодательством не запрещена при условии выполнения ряда требований.

Различия в налоговых режимах отдельных стран могут обеспечить уход или резкое снижение налогового бремени на основе «неограниченной налоговой ответственности» или резиденства.

В качестве примера использования различий в определении резиденства в разных странах в налоговом планировании можно привести Великобританию и США. В Великобритании налоговым резидентом считаются компании, имеющие в этой стране центр фактического руководства, а в США критерием резиденства признается место создания компании (инкорпорации). Такой вариант позволяет избежать жесткого режима «неограниченной налоговой ответственности», когда под налогообложение подпадает доходы, полученные из всех источников (в стране и за рубежом.

Основной принцип использования зарубежных оффшорных юрисдикций для снижения налогообложения состоит в создании и применении оффшорных юридических лиц (компаний), имеющих следующие основные характеристики. Юридическое лицо отделено от владельца компании таким образом, что получаемый им доход не рассматривается в качестве дохода владельца компании (владельца акций); юридическое лицо зарегистрировано в такой стране (юрисдикции), где налоговая ситуация более благоприятная, чем в стране проживания владельца компании.

В российской практике широкое распространение получили мероприятия по налоговому планированию посредством использования юрисдикции острова Кипр. Однако в связи с вхождением Кипра в состав ЕС он как оффшорная зона теряет свою значимость, хотя еще используется для налоговой минимизации вследствие более низких ставок налогообложения на прибыль (4,25%; 10% + %5).

Льготное налогообложение оффшорных компаний осуществляется независимо от того, откуда компания управляется и контролируется. Акционеры, получающие доходы от офшорной компании, не подпадают ни под какие налоги.

Следует подчеркнуть, что выход в другую юрисдикцию посредством регистрации в оффшорах дело достаточно затратное. В Приложении приведен примерный перечень операций, которыми сопровождается этот выход.

Выход в другую налоговую юрисдикцию может быть реализован также посредством слияния с другой фирмой или поглощения фирмой другой страны. Сама процедура таких слияний и поглощений - дело очень непростое, требующее высококвалифицированной проработки многих юридических и финансовых вопросов и иногда специального разрешения властей. Вместе с тем при правильном ее проведении результатом может быть не только перевод бизнеса в более благоприятный налоговый режим, но и одномоментное снижение налоговых обязательств, вследствие консолидации балансов сливающихся фирм.

Вторым важным для этой группы направлением является выбор конкретной организационно-правовой формы для бизнеса при его регистрации, а для уже существующих - замену субъекта обложения (то есть самого налогоплательщика).

Кроме того, должен быть рассмотрен вопрос о возможности придания организации или индивидуальному предпринимателю статуса субъекта малого предпринимательства. Особую привлекательность это имеет для организаций, зарегистрированных в тех субъектах РФ, где приняты законодательные акты о снижении ставки налога на единый доход (УСН) по объекту налогообложения «выручка минус расходы». В настоящее время такие изменения приняты в 43 субъектах РФ.

При организации бизнеса с небольшим начальным капиталом предметом налогового планирования может быть выбор между регистрацией бизнеса в качестве организации и уплатой налогов в режиме общего налогообложения или осуществлением деятельности в качестве предпринимателя без образования юридического лица с уплатой налога на доходы физических лиц и некоторых других.

К наиболее часто решаемым на практике задачам налогового планирования относится выбор режима налогообложения: общего или специального. Ранее уже указывалось, что такого рода задача может быть поставлена только применительно к организациям или индивидуальным предпринимателям, отвечающим ограничительным условиям закона об упрощенной системе налогообложения.

Вторую группу формируют мероприятия, относимые к текущему налоговому планированию. Сюда относят: выбор учетной политики и налогового учета; разработка контрактных схем при осуществлении сделок; определение структуры активов, подлежащих налогообложению и порядка использования оборотного капитала и другие мероприятия.

С момента вступления в силу главы 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ упоминание об учетной политике появилось и в Налоговом Кодексе РФ (статья 167 НК РФ), а с введением главы 25 «Налог на прибыль организаций» кодекса требование об учетной налоговой политике законодательно закреплено в статье 313 НК РФ.

Таким образом, в настоящее время субъекты хозяйственной деятельности формируют две учетные политики: бухгалтерскую и налоговую.

Необходимо отметить, что на снижение налоговых платежей оказывает влияние не только положения налоговой учетной политики, но и учетной политики, принимаемой в целях бухгалтерского учета. Например, налог на имущество рассчитывается по данным бухгалтерского учета (его налоговой базой является среднегодовая стоимость имущества, исчисленная по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, закрепленным в учетной политике организации).

При этом следует знать, что если порядок формирования бухгалтерской учетной политики закреплен специальным бухгалтерским стандартом ПБУ 1/98, то в отношении налоговой учетной политики такого документа, регламентирующего основы ее формирования, нет. Поэтому вопросы формирования налоговой учетной политики в целях налогообложения организация должны разрабатывать самостоятельно.

Прежде чем выбрать тот или иной способ учета, организации необходимо обосновать свой выбор с помощью расчетов окладов налогов, величина которых зависит от альтернативного способа учета, и убедиться в правильности сделанного выбора.

Приведем некоторые положения учетной политики (бухгалтерской), которые могут помочь налогоплательщику добиться необходимого результата – снижения размера налоговых обязательств.

**Положения бухгалтерской учетной политики.**

1. Начисление амортизации по основному средству способом списания по сумме чисел лет полезного использования (при налогообложении имущества организации).

Если организация имеет на своем балансе основные средства, которые являются предметом лизинга, тогда начислять амортизацию в бухгалтерском учете следует способом уменьшаемого остатка с применением коэффициента ускорения (его максимальный размер равен 3).

Использование данного приема позволит уменьшить налоговую базу по налогу на имущество, однако, приведёт к увеличению налога на прибыль.

2. Закрепление в учетной политике для целей бухгалтерского учета положения о том, что активы, удовлетворяющие условиям, перечисленным в пункте 4 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и стоимостью не более 40 000 рублей за единицу учитываются организацией качестве материально-производственных запасов, также позволит организации, сэкономить на налоге на имущество и на налоге на прибыль, поскольку их стоимость можно полностью списать на расходы.

От правильного формирования налоговой учетной политики также во многом зависит экономическая эффективность бизнеса, его финансовая устойчивость. Использование учетной политики в налоговом планировании обусловлено тем, что некоторые принципиальные моменты в организации учета политики налогоплательщика представлены законодательством и нормативными актами для самостоятельного выбора.

Речь идет о выборе: 1)методов учета выручки от реализации товаров (работ, услуг), учета расходов по заготовке и доставке товаров со складов (для организаций торговли); 2)вариантов оценки материальных запасов и расчета фактических расходов по отпущенным в производство материальным ресурсам, порядка начисления износа (амортизационных отчислений) по основным средствам; 3)способов организации резервов предстоящих расходов и платежей, а также резервов по сомнительным долгам; 4)методов оценки готовой продукции; 5)вариантов распределения и использования чистой прибыли 6)способов переоценки основных средств и других.

**Положения налоговой учетной политики .**

Приведем некоторые положения налоговой учетной политики, которые могут помочь налогоплательщику добиться необходимого результата – снижения размера налоговых обязательств.

1. Использование в налоговом учете нелинейного метода начисления амортизации по основным средствам приведет к увеличению амортизационных сумм, учитываемых в качестве расходов при налогообложении прибыли (см. расчетный пример в Приложении 2).

2. Оценка запасов и расчета фактической себестоимости отпущенных в производство материальных ресурсов. В соответствии с п.8,ст 254 НК РФ при определении размера средств, списываемых в производство, для целей налогообложения прибыли может быть использован один из следующих методов оценки: 1.по стоимости единицы запасов (фактической стоимости приобретения); 2)по средней стоимости; 3)по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО); 4) по стоимости последних по времени приобретения (ЛИФО). Наилучшим вариантом с позиций налогообложения будет тот, который позволит увеличить стоимость списываемых в производство товарно-материальных ценностей (тмц) (уменьшается налоговая база по налогу на прибыль). Выбор методов ФИФО и ЛИФО зависит от инфляции. Анализ показывает, что в том случае, когда предполагается рост цен на тмц, лучшие результаты дает метод ЛИФО. В этом случае на издержки производства будут списываться материальные ценности, учтенные по возросшим ценам последних закупок, а остаток на складе будет оцениваться по ценам более ранних закупок. При снижении цен выгоднее применение метода ФИФО. Метод ФИФО занижает издержки отчетного периода и завышает прибыль. Метод может применяться в случае, если цены на товары и услуги ниже, чем у конкурентов, а прибыль не высока. Он помогает избежать санкций налоговых органов за счет ценового фактора. Этот пункт особенно важен для организаций с высоким удельным весом материальных затрат в издержках производства или предприятий торговли (см. пример-иллюстрацию ниже) .

3. Возможность использовать в своей деятельности лизинговое оборудование. Если оборудование находится на балансе организации, то может быть использован специальный коэффициент 3 для амортизационных отчислений, при чем как для целей бухгалтерского, так и налогового учета. Если договор лизинга заключается на три года, то использование в налоговом учете специального коэффициента позволить получить минимальную прибыль от лизинга (доходы от лизинговой деятельности уменьшаются на сумму начисленной амортизации) (пункт 10 статьи 264 НК РФ). Есть ограничения по амортизационным группам оборудования (см. материал выше).

4. С помощью договоров на возвратный лизинг, организация может свое же оборудование получить в лизинг и тем самым использовать в своей работе все преимущества лизинга указанные выше.

5. Если у организации имеется амортизируемое имущество, используемое в режиме круглосуточной работы, необходимо оформить первичные документы, включающие в себя перечень данного имущества и места их эксплуатации. Использовать по такому имуществу специальный коэффициент для амортизации равный 2 (статья 259 НК РФ).

6. Закрепление в учетной политике положения о том, что налогоплательщик включает в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 30 процентов первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно) и (или) расходов, понесенных в случаях достройки, дооборудования, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств, суммы которых определяются в соответствии со статьей 257 НК РФ также позволит увеличить состав расходов, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

7. При получении имущества безвозмездно рассмотреть возможность оформления получения такого имущества от акционеров (участников), чья доля в капитале общества превышает 50%. В противном случае возникает налогооблагаемый доход в соответствии со статьей 251 НК РФ.

8. Для обоснования наличия имущества (не предназначенного на продажу) в помещениях организации, можно рассмотреть возможность документального оформления поступления такого имущества по основаниям, предусмотренным статьей 251 НК РФ или иными договорами (например, договором ответственного хранения). Это позволит избежать включения стоимости имущества в состав внереализационных доходов как излишков, выявленных в ходе инвентаризации.

9. Обосновать любые затраты, направленные на извлечение дохода, особенно привычные для деятельности организации. Действие данного пункта рассмотрим на примере предприятия легкой промышленности. В соответствии со статьей 213 Трудового кодекса Российской Федерации (далее - ТК РФ) медицинские осмотры, оплачиваемые за счет средств работодателя, возможны лишь в отношении некоторых категорий работников, а именно:

* работников, занятых на тяжелых работах и на работах с вредными и (или) опасными для жизни условиями труда;
* работников, деятельность которых связана с движением транспорта;
* работников организаций пищевой промышленности, общественного питания и торговли;
* работников водопроводных сооружений;
* работников лечебно-профилактических и детских учреждений;
* лиц в возрасте до 18 лет (статья 266 ТК РФ).

Работники легкой промышленности в данную категорию работников не включены. Однако, если организация докажет, что из-за потери зрения работников участились случаи брака, то расходы организации, связанные с проведенным медосмотром работников, будут обоснованы, направлены на получение дохода, следовательно, организация вправе их учесть в целях исчисления налога на прибыль.

10. В пункте 21 статьи 270 НК РФ указано, что расходы на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров, не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль. Включение в системные положения о персонале (коллективный договор, трудовой контракт, положение о премировании) широких возможностей в части периодичности вознаграждений (единовременные, ежеквартальные, по итогам года), в части условий выплат (производственные результаты, финансовые показатели деятельности предприятия, отсутствие жалоб и нареканий, выполнение функций в необходимые сроки) и в части видов и величины вознаграждений (заработная плата, премии, компенсации и тому подобное), позволит организации учесть такие расходы в качестве расходов на оплату труда (статья 255 НК РФ). Однако в этом случае возникает необходимость начисления ЕСН, поэтому с точки зрения минимизации налогов это не всегда целесообразно. Введение ставки платежей на обязательное страхование (пенсионное, медицинское, соц. страхование) в размере 34% делает указанные мероприятия не выгодными с позиций минимизации налоговых платежей. Напротив, в организации стимулирования крен должен быть сделан в пользу выплат, премирования из прибыли ( предусматривается снижение ставки по налогу на прибыль до 20% ).

11. Утвердить критерии отнесения расходов к текущим расходам, а не к расходам, подлежащим учету в будущих периодах. Примером может служить уплата государственной пошлины при процедуре лицензирования. Государственная пошлина представляет собой сбор, уплата которого регулируется главой 25.3 «Государственная пошлина» НК РФ. Суммы налогов и сборов, начисленные в установленном законодательством РФ порядке о налогах и сборах (за исключением перечисленных в статье 270 НК РФ), учитываются в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией. Датой их признания в налоговом учете (для тех, кто использует метод начисления) является день их начисления. Таким образом, налогоплательщик вправе принять их в состав расходов единовременно.

12. Установить минимально возможный перечень прямых затрат и определить критерий отнесения расходов к косвенным расходам для целей налогообложения.

В качестве примера можно привести торговые организации. Лучшим вариантом для указанных организаций является вариант учета в качестве прямых затрат исключительно договорной стоимости товаров, приобретаемых для перепродажи без учета расходов, связанных с их приобретением. Напомним, что Федеральный закон от 6 июня 2005 года №58-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую НК РФ и некоторые другие законодательные акты РФ о налогах и сборах» внесли изменения в главу 25 НК РФ, позволяющие торговым организациям в налоговом учете сформировать покупную стоимость товаров с учетом расходов, связанных с их приобретением. Покупная стоимость товаров у организаций торговли относится к прямым расходам, которые относятся на уменьшение налоговой базы в особом порядке, а это означает, что расходы, связанные с приобретение товаров, учтенные в их стоимости, будут списываться в расходы только по мере реализации товаров. Косвенные же расходы организации относятся на уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль в момент их возникновения. Следовательно, вариант учета в качестве прямых расходов договорной стоимости товаров позволяет уменьшить налоговые платежи по налогу на прибыль.

13. При подписании договоров, по которым организация имеет расходы, по возможности, включать в текст договора те виды расходов, которые прямо указаны в главе 25 НК РФ. В качестве примера можно привести возможность предоставления скидок. Напомним, что понятие «скидка» до сих пор не имеет гражданско-правовой квалификации, поэтому предоставление таковой должно быть предусмотрено в договоре именно с применением исключительно только двух терминов «премия» или «скидка».

Это позволит продавцу учесть скидку в качестве внереализационных расходов (подпункт 19.1 пункта 1 статьи 265 НК РФ). Кроме того следует отразить условия предоставления скидок также в маркетинговой политике организации.

14. Предусмотреть в учетной политике формирование резервов. Создавать резервы согласно требованиям налогового учета не обязательно. Возможность создания резервов относится исключительно к организациям, которые рассчитывают налог на прибыль на основе метода начисления. Эти организации могут по своему усмотрению создавать любые из нижеперечисленных резервов, формирование которых предусмотрено 25 главой НК РФ.

* Резервы предстоящих расходов:
* резерв на ремонт основных средств;
* резерв предстоящих расходов на оплату отпусков;
* резерв на выплату ежегодно вознаграждения за выслугу лет;
* резерв по гарантийному ремонту;
* НИОКР
* резерв предстоящих расходов, направляемых на цели, обеспечивающих социальную защиту инвалидов (для общественных организаций инвалидов и организаций, использующих труд инвалидов, если от общего числа работников такого налогоплательщика инвалиды составляют не менее 50 процентов и доля расходов на оплату труда инвалидов в расходах на оплату труда составляет не менее 25%).
* Оценочные резервы:
* на покрытие убытков по сомнительным долгам;
* расходы на формирование резервов под обесценение ценных бумаг (для профессиональных участников рынка ценных бумаг, осуществляющих дилерскую деятельность);
* на возможные потери по ссудам (формируют исключительно банки)

Формирование резервов позволяет планировать отчисления по налогу на прибыль во времени. Общая сумма отчислений в тот или иной резерв списывается равномерно в течение всего календарного года (расходы отражаются на последнее число квартала (месяца) равными долями). Можно ли формировать резервы, если это приведет к убытку. Да! Это относится ко всем видам резервов.

15. Выбор способа списания расходов будущих периодов. Возможны два варианта: 1) равномерно; 2)пропорционально объему продукции. Более предпочтительным для целей налогового планирования является 2 вариант.

16. Порядок учета и финансирования ремонта основных производственных фондов. Возможны два варианта: 1)затраты на ремонт включаются в издержки текущего отчетного периода; 2)затраты на ремонт резервируются. Первый вариант ведет к снижению налоговой базы по налогу на прибыль в отчетном периоде

17. Превратить безнадежные долги в сомнительные для увеличения суммы резерва по сомнительным долгам. Это можно сделать, например, получив от должника любого вида документа (протокол, письмо, уведомление), содержащего сведения о том, что должник признает задолженность. В связи с получением такого документа срок исковой давности прерывается и начинается новый (то есть плюс три года) согласно статье 203 ГК РФ.

18. Если организация использует метод начисления для целей налогообложения прибыли, тогда при заключении договоров с контрагентами по возможности следует использовать договора с особым переходом права собственности. (Согласно пункту 1 статьи 39 НК РФ дате реализации товаров (работ, услуг) соответствует дата перехода права собственности на эти товары (работы, услуги)). В результате чего организация получает «отсрочку» даты признания дохода в налоговом учете.

19. Выбрать наиболее «выгодный» способ уплаты авансовых платежей, предварительно проанализировав закономерность уплаты авансовых платежей в течение предыдущего года (по налогу на прибыль и др.см. пример-иллюстрацию в Приложении 1).

20. Организациям малого бизнеса (например, розничной торговли, не являющимся плательщикам ЕНВД) рассмотреть возможность получения освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС (статья 145 НК РФ).

Напомним, что в соответствии с положениями статьи 145 НК РФ: «Организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога (далее - освобождение), если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций или индивидуальных предпринимателей без учета налога не превысила в совокупности два миллиона рублей».

21.  Рассмотреть возможность применения кассового метода для целей 25 главы, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС не превысила одного миллиона рублей за каждый квартал. Данный метод учета наиболее предпочтителен для организаций, работающих с покупателями, для которых не нужен «входной» НДС, например розничная торговля.

22. Рассмотреть возможность применения упрощенной системы налогообложения, в случае если доход организации по итогам 9 месяцев года, в котором подается заявление на упрощенную систему, не превышает 15 млн. рублей

23. Учет расходов по заготовке и доставке товаров со складов (для предприятий торговли). Возможны два варианта: 1) в составе издержек обращения; 2)включение в покупную стоимость товара. Вариант 2 является более выгодным для целей налогового планирования, так как при увеличении входной цены снижается торговая наценка, соответственно снижается налоговая база

24. Использование налогового календаря в работе бухгалтера и финансовых служб, для оптимального распределения налоговых платежей во времени, а также для контроля правильности исчисления и соблюдения сроков уплаты налоговых платежей, а также предоставления отчетности, и предотвращения уплаты пеней за просрочку исполнения обязанности по уплате налога.

Содержание комментария к вышеприведенным пунктам позволяет еще раз подчеркнуть одну из главных особенностей налогового планирования. Оно должно основываться не только на реалиях настоящего, но и учитывать результаты анализа тенденций развития экономики (инфляционных явлений, волатильности цен и др.), налоговой политики, бухгалтерского учета и др.

Важно учитывать также то обстоятельство, что мероприятия налогового планирования носят сугубо индивидуальный характер, учитывающий особенности ведения финансово-хозяйственной деятельности каждой организации.

**ВЫБОР ОПТИМАЛЬНОГО СПОСОБА АМОРТИЗАЦИИ**

Выбор способа начисления амортизации зависит от того, какой экономический эффект организация хочет получить в результате. А именно, уменьшить налоговые обязательства в организации по налогу на имущество и налогу на прибыль (или оптимально распределить их во времени, отодвинув на будущее уплату налога на прибыль) или же добиться сближения налогового и бухгалтерского учета.

**ОРГАНИЗАЦИЯ ОТДАЕТ ПРЕДПОЧТЕНИЕ УМЕНЬШЕНИЮ НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ**

В этом случае организация будет вынуждена осуществлять параллельный учет по «налоговой» «бухгалтерской» амортизации основных средств. Целесообразность параллельного учета и увеличение в связи с этим трудоемкости учета, а значит, и его стоимости, будет оправданным при следующих условиях:

1) необходимо накопить источники финансирования капитальных вложений

На практике это означает увеличение доли начисленной амортизации, относимой на расходы для целей налогообложения прибыли, что приводит к сокращению объема прибыли, подпадающей под налогообложение. За счет экономии на налоге на прибыль может быть увеличена сумма средств, направляемых организацией на приобретение или строительство объектов основных средств;

2) требование акционеров или инвесторов, особенно ориентированных на ведение учета по международным стандартам, о повышении достоверности учета и отчетности.

По отдельным группам основных средств – наукоемких, подверженных быстрому моральному износу, например, по вычислительной технике, начисление амортизации линейным методом не позволяет достоверно судить об имущественном и финансовом состоянии организации.

Поскольку выбор амортизационной политики влияет на два налога (налог на имущество и налог на прибыль) необходимо при оценке налоговых последствий рассматривать оба налога. Расчетный пример приведен в Приложении 2.

**ОРГАНИЗАЦИЯ ОТДАЕТ ПРЕДПОЧТЕНИЕ СБЛИЖЕНИЮ УЧЕТОВ**

При таком решении возможности по минимизации налоговых платежей значительно скромнее, однако, организация тратит меньше трудозатрат (во многих случаях и финансовых ресурсов на оплату труда) на ведение учета основных средств.

Амортизация в бухгалтерском и налоговом учете совпадет, если:

1) величина первоначальной стоимости основных средств в налоговом и бухгалтерском учете одинаковая;

2) срок полезного использования основных средств в налоговом и бухгалтерском учете один и тот же. Напомним, что срок полезного использования устанавливается организацией самостоятельно (в пределах, установленных для соответствующей амортизационной группе);

3) используется одинаковый способ начисления амортизации основных средств –линейный.

Однако, даже при выполнении указанных условий в некоторых случаях не удастся полностью избежать различий при начислении амортизации, в частности:

1) Невозможно сблизить бухгалтерский и налоговый учет по основным средствам, введенным в эксплуатацию до 1 января 2002 года. По основным средствам, введенным в эксплуатацию до вступления в силу главы 25 НК РФ, срок полезного использования для целей налогового учета устанавливался в соответствии с требованиями статьи 322 НК РФ, в то время как в бухгалтерском учете порядок начисления амортизации оставался неизменным.

2) Состав амортизируемого имущества в бухгалтерском и налоговом учете может отличаться. Например, в соответствии с пунктом 3 статьи 256 главы 25 НК РФ из состава амортизируемого имущества исключаются основные средства, переданные в безвозмездное пользование другим организациям, а в ПБУ 6/01 такого требования не содержится.

3) В бухгалтерском учете амортизация начисляется независимо от финансовых результатов. В налоговом учете необходимо учитывать, что сумма начисленной амортизации признается в качестве расхода для целей налогообложения налогом на прибыль, если основные средства использовались для извлечения дохода. В противном случае сумма амортизации не может уменьшать налогооблагаемую базу по налогу на прибыль (пункт 1 статьи 252 главы 25 НК РФ).

4) В бухгалтерском учете амортизация начисляется по группе однородных основных средств (пункт 18 ПБУ 6/01). В налоговом учете по основным средствам, относящимся к одной амортизационной группе, может быть установлен различный срок эксплуатации (пункт 3 статьи 259 главы 25 НК РФ).

5) Первоначальная стоимость основных средств в бухгалтерском и налоговом учете может быть разной. Например, суммовые разницы и проценты по кредитам в бухгалтерском учете включаются в первоначальную стоимость основных средств до ввода их в эксплуатацию (пункт 8 ПБУ 6/01). В налоговом учете данные расходы являются внереализационными расходами (пункт 2 статьи 265 главы 25 НК РФ).

Задача подбора рациональной амортизационной политики может быть поставлена не только в отношении основных средств, но и для амортизируемых нематериальных активов.

К текущему налоговому планированию может быть отнесена и такая, достаточно новая для российского бизнеса ситуация как заключение с работниками договоров негосударственного пенсионного обеспечения с последующим их финансовым и налоговым сопровождением.

В настоящее время российские компании все чаще для дополнительной мотивации персонала внедряют корпоративные пенсионные программы. Это позволяет в условиях кадрового голода решать проблемы привлечения и текучести кадров, а также использовать этот достаточно новый инструмент управления персоналом для повышения лояльности сотрудников. Заключается с сотрудниками договоры негосударственного пенсионного обеспечения с условием его расторжения при увольнении сотрудника по собственному желанию (и др. условиях). Крупные компании могут организовывать собственные НПФ. В этом случае кроме указанных возможностей они также получают дополнительные финансовые и экономические возможности (финансирование своих социальных проектов, финансирование сделок поглощений и др.). При применении в компании таких программ дополнительной мотивации важно обратить внимание на следующие аспекты: 1)принципы формирования пенсионного капитала; 2)порядок учета расходов на пенсионное обеспечение; 3) налоговые аспекты финансирования программы. В рамках этого курса нас интересует последний аспект.

Правовая основа: у таких программ есть (ФЗ от 07.05.98 №75-ФЗ «О негосударственных пенсионных фондах»; соответствующие положения НК РФ).

Рассмотрим налоговый аспект данной ситуации на примере. Взносы по договорам пенсионного обеспечения осуществляются либо за счет прибыли, либо их можно включить в себестоимость (в расходы на оплату труда) при обязательном выполнении следующих условий (подп. 16 ст.255 НК РФ): 1) НПФ должен иметь лицензию; 2)взносы учитываются на именных пенсионных счетах работников; 3)пенсионное обеспечение регламентируется локальным актом компании; 4)договор предусматривает выплату пенсий до исчерпания средств на именном счете, но в течение не менее 5 лет или пожизненно; 5)совокупная сумма платежей по НПО не превышает 12% расходов на оплату труда.

Сумма взносов по НПО на НДФЛ при его начислении не влияет. Но при выплате негосударственной пенсии физическому лицу НДФЛ потом будет взиматься. Налоговый менеджер должен проанализировать, какой из вариантов отнесения взносов более выгоден для компании.

**К текущему налоговому планированию может быть отнесен и такой метод налогового планирования как замена объекта налога.** Целью такой замены обычно является переход из-под режима обложения одним налогом в режим обложения другим, обеспечивающим более низкие налоговые отчисления либо иные преимущества.

Организации, осуществляющие параллельно оптовую и розничную торговлю, в соответствии с налоговым законодательством ранее должны были одновременного применять ЕНВД по розничной торговле и общий режим налогообложения (или упрощенную систему налогообложения), что влекло за собой дополнительные затраты в связи с необходимостью вести раздельный учет доходов и расходов. Кроме того, приходится восстанавливать НДС, приходящийся на деятельность, облагаемую «вмененным налогом». Такие организации с 01.01.2013 могут вывести розничную торговлю из под обложения ЕНВД. Приведем один из нескольких вариантов разрешения указанной ситуации.

Важным элементом налогового планирования является договорная работа в организации. Из сделок налогоплательщика, совершаемых на основе договора, возникает большинство объектов налогообложения. По виду обязательств договоры делятся на 24 укрупненные группы (договор купли-продажи, договор мены, договор аренды, договор подряда, агентский договор и т.д.).

В действующем законодательстве о налогах и сборах существует прямая связь между нормами налогового и гражданского права. Это означает, что порядок расчета налогооблагаемой базы, сроки уплаты налогов и др. зависят от того, как конкретная хозяйственная операция трактуется в Гражданском кодексе (все исключения из этого правила оговариваются специально в НК РФ). Например, в соответствии с п.1 ст.39 НК РФ реализацией товаров (работ, услуг) для целей налогообложения признается передача на возмездной основе права собственности на товары (работы, услуги) одним лицом другому. Право собственности –гражданско-правовая категория, возникновение и момент перехода которого по сделке относительно конкретного имущества определяется ГК РФ (ст.209 и 223).

В НК РФ (Вторая часть) содержится целый ряд предписаний, которые ставят в прямую зависимость порядок определения налоговых обязательств от вида гражданско-правового договора, которым стороны оформили совершаемые хозяйственные операции. Это касается:

- договора цессии (финансирования под уступку денежного требования) (в целях исчисления НДС - ст.155,п.8 и ст. 167 НК РФ; в целях исчисления налога на прибыль – ст.279 НК РФ);

- получения дохода на основе договоров поручения, агентских договоров (в целях исчисления НДС ст.158 и 167 НК РФ; в целях исчисления налога на прибыль – пп.10 п.1 ст. 251);

- договора простого товарищества (ст.180 НК РФ);

- договоров коммерческого кредита (ст.162, 167, 328 НК РФ);

- договора складского хранения (в целях исчисления НДС п.7 ст.167 НК РФ) и др. В связи с этим налогоплательщики путем выбора типа договора, контрагента, отдельных условий договора могут в определенной степени влиять на налоговую нагрузку своего бизнеса.

При реализации договорной политики следует использовать также взаимосвязи между налоговым и трудовым законодательством. Так, например, ст.255 НК РФ ставит возможность включать выплаты работникам в расходы на оплату труда в зависимость от того, предусмотрены ли они трудовыми и (или) коллективными договорами.

Первоочередного внимания при разработке договорной политики требуют обязательства по следующим налогам: НДС, на имущество организации, ЕСН, на прибыль организации. В этом случае также налоговые последствия следует оценивать комплексно.

**К основным инструментам договорной политики организации относят:**

- выбор контрагента (резидент или нерезидент; резидент, пользующийся льготами по НДС или нет; нерезидент из страны, с которой установлено соглашение об устранении двойного налогообложения или нет; юридическое или физическое лицо и др.);

- выбор вида договора;

- определение определенных условий договора.

Проиллюстрируем действие некоторых из этих инструментов на примерах.

Рассмотрим возможные варианты оформления приобретения основных средств с рассрочкой платежа разными договорами и налоговые последствия по ним.

Приобретение основных средств с рассрочкой платежа может быть оформлено либо договором купли-продажи (с условием коммерческого кредитования), либо договором финансовой аренды (лизинга). Хотя хозяйственное содержание операции одинаково (имущество находится у получающей по договору стороны и используется в хозяйственном процессе), налоговые последствия возникают разные.

Замена приобретения отдельного дорогостоящего объекта основных средств заключением договора аренды без перехода права собственности до полного его выкупа может быть предпочтительнее, поскольку может привести к экономии платежей по налогу на прибыль и налогу на имущество. Действительно, во-первых, размер арендных платежей, включаемых в состав расходов для целей налогообложения, может превышать размер амортизационных отчислений по указанному объекту, принятому к учету. Во-вторых, арендованное имущество не учитывается при формировании налога на имущество (однако последнее скажется на величине налоговой базы по налогу на прибыль – она не будет уменьшена из-за отсутствия налога на имущество). Для расчета налоговой экономии от замены договора купли-продажи договором аренды предложена следующая формула:

S=Np\*(Z – A) + Nim \*(C – A)/2 – Np \* Nim(C – A)/2; если (Z – A) > 0;

Где Np – ставка налога на прибыль; Nim - ставка налога на имущество; Z –затраты арендатора по договору аренды; A – амортизационные отчисления по объекту основных средств; C – стоимость объекта основных средств; (С - А)/2 – налоговая база для расчета налога на имущество (для упрощения исчислена как половина разницы остаточных стоимостей основного средства на начало и конец года).

Следует отметить, что в процессе реализации договорной политики организации необходимо по каждому заключаемому договору проводить экономико-правовую экспертизу, включающую: правовую экспертизу (рассмотрение сделки с точки зрения гражданского права - ГК РФ); бухгалтерскую экспертизу (анализ возможных вариантов бухгалтерского оформления договора); налоговую экспертизу (анализ договора под углом зрения возникающих налоговых последствий по всем налогам); финансовой экспертизой (расчет изменений финансового состояния организации вследствие заключения договора).

Налоговая минимизация может быть осуществлена и посредством замены одного договора несколькими (разделение договора на несколько). В том случае, если организация приобретает основное средство, в стоимость которого входит его обслуживание, обучение персонала и др. услуги. Целесообразно выделить стоимость услуг в отдельный договор, а оставшуюся стоимость основного средства амортизировать. В результате подобного разделения может быть достигнут следующий эффект: 1)уменьшается стоимость облагаемого налогом на имущество имущества; 2)в части услуг расходы списываются единовременно, а не через амортизацию в течение ряда лет. В случае если имущество приобретается для капитального строительства и учитывается на счете 08 «Капитальные вложения», то суммы НДС (в части услуг) также будут списаны сразу, а не после введения объекта в эксплуатацию.

Этот прием целесообразно применять и при заключении договора с физическим лицом, например, на выполнение работ из материалов исполнителя (ремонт техники, строительные работы и т.д.). Заключается два договора: купли-продажи материалов и подряда на выполнение работ из материалов заказчика. В этом случае базой для исчисления ЕСН будет являться только сумма вознаграждения по договору подряда (фактически только оплата труда исполнителя).

**Большие возможности по налоговому планированию предоставляет выбор условий и партнера по сделке.**

Правильный выбор партнера по сделке также позволяет снизить величину налоговых обязательств организации. Например, достаточно очевидна невыгодность для плательщиков НДС заключения сделки с партнером, который имеет освобождение от НДС. В этом случае организация, приобретшая товар у таких партнеров не может уменьшить сумму начисленного НДС налоговым вычетом по НДС по приобретенным материальным ценностям. В условиях дефицита денежных средств и конкуренции сделка с таким партнером может существенно затруднить ее финансовое положение, особенно при формировании выручки от реализации товаров, работ, услуг по методу начисления, когда для расчетов с бюджетом по начисленному НДС часто приходится временно отвлекать собственные денежные средства.

Различие в налоговых статусах индивидуального предпринимателя (плательщика НДС) и организации даже в рамках обычной системы налогообложения позволяет организовать такую схему ведения бизнеса, которая позволяет максимально использовать возможность перевода значительной части прибыли субъекту с более низким уровнем налогообложения.

В рамках текущего налогового планирования должна проводиться регулярная работа по анализу всех предоставленных налоговым законодательством льгот по каждому налогов на предмет их использования в коммерческой деятельности. По результатам анализа целесообразно составить план действий в отношении осуществления льгот по выбранным налогам.

В заключение следует еще раз подчеркнуть, что в условиях постоянно меняющегося законодательства налоговое планирование становится непрерывным процессом; важно не пропустить изменения законодательства или трактовку положений закона официальными органами, чтобы своевременно внести изменения в правила учета, в схему начисления налогов, оформление отдельных льгот или, напротив, отказа от них.

В качестве наглядного примера можно привести изменения с 01.01.09 г в порядке учета расходов на обучение работников организации для целей налогообложения. Перечень таких расходов, как уже указывалось, существенно расширен. Кроме расходов на подготовку и переподготовку кадров учитываются расходы на обучение по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам (то есть оплату высшего и среднего специального образования). Нет необходимости, как это было ранее, тщательно выполнять и обосновывать правомерность таких расходов.

В качестве еще одного примера приведем несколько схем минимизации налогов, которые в рамках действующего на 01.01.09 г. налогового законодательства рекомендуются специалистами как относительно менее рискованные (при условии тщательного документального оформления).

**Схемы экономии на налогах с зарплаты.**

1) Крупные выплаты руководству с налоговой отсрочкой – посредством схемы отсрочки выплаты зарплатных налогов в тяжелой финансовой ситуации. Руководству выдается большая сумма подотчет (отсрочка на год) или заем (отсрочка - два года и более). Договор займа должен быть долгосрочным с уплатой процентов в конце срока. Выгоды – полное отсутствие зарплатных налогов в течение достаточно длительного времени. После стабилизации положения сам заем и проценты по нему можно зачесть, например, за счет дивидендов или иных выплат. Риски – при налоговой проверке заем могут включить в доход руководителя (под уплату НДФЛ). Однако, имеющаяся судебная практика по таким схемам вполне положительная.

2) Посредством перемещения выплат (премирования) персонала за счет прибыли организации (экономия на страховых взносах и в некоторых случаях и на НДФЛ). Эффективность схемы растет по мере увеличения разрыва между нормами обложения по платежам социального страхования и прибыли (в настоящее время этот разрыв составляет 10-14 пунктов):

**Схемы аутсорсинга.**

Аутсорсинг - это частичная  или полная передача непрофильных активов и процессов организации в управление внешним подрядчикам или аутсорсинговым или специально созданным вспомогательным компаниям. Распространение в зарубежной, а в последнее время и отечественной практике аутсорсинга обусловлено тем, что каждое предприятие стремится минимизировать затраты на управление непрофильными активами, которые не приносят прибыли, но жизненно необходимы для нормальной работы любой компании. Существует зависимость: чем крупнее компания, тем значительнее затраты, штат сотрудников и нагрузки на управленческий персонал, связанные с неосновной деятельностью. Кроме того, передача на аутсорсинг непрофильных активов и функций позволяет уменьшить налоговую нагрузку на организацию. Практически все виды аутсорсинга могут быть задействованы и с этой целью (IT-аутсорсинг, Аутсорсинг бизнес-процессов — передача сторонним компаниям более важных функций, таких, как управление персоналом, внутренний аудит, логистика, снабжение, финансы, бухгалтерия и др., Производственно-хозяйственный аутсорсинг — вид аутсорсинга, по которому все заботы по эксплуатации объектов недвижимости, уборке помещений, рабочему питанию, управлению транспортным парком предприятия и т.д. ложатся на плечи аутсорсинговых компаний, Аутсорсинг как найм персонала — аутстаффинг (оutstaffing) и др.)

Реализация этого вида налоговой минимизации базируется чаще всего на привлечении вспомогательной фирмы – юридической организации или индивидуального предпринимателя, используемых для определенных целей. Применение аутсорсинговых схем, хотя они полностью законны, вызывают повышенное внимание со стороны налоговых органов и считаются схемами, сопряженными с налоговым риском, поэтому их сопровождение должно быть особенно тщательным. Это как раз тот вариант налоговой оптимизации, которая сопрягается с филигранным налоговым планированием.

При применении таких схем, прежде всего, надо обосновать экономический смысл (деловую цель) передачи на аутсорсинг. Можно назвать, по меньшей мере, четыре таких аргумента, доказывающих экономическую целесообразность аутсорсинга:

1)основная организация избавляется от непрофильного вида деятельности, которое является для нее затратным балластом;

2)упрощается учет в основной организации;

3)вспомогательная фирма получает возможность оказывать услуги сторонним клиентам, что является источником дополнительной прибыли;

4)ее выделение позволяет рационализировать структуру и систему оплаты труда основной фирмы, с одной стороны, сняв часть обязанностей по руководству ею с генерального директораи др. топ-менеджеров, с другой стороны, привязать оплату руководителя выделенного подразделения к результатам деятельности вспомогательной фирмы.

Вспомогательная фирма может (при выполнении ограничительных условий) работать на специальном режиме налогообложения, что дает дополнительную экономию на налогах.

Договоры между основной и вспомогательной фирмами должны быть безукоризненными с юридической стороны. Функции, передаваемые вспомогательной фирме, не должны выполняться в основной фирме. При возможности отношения менжду указанными субъектами налогообложения не должны попадать под квалификацию их как между взаимозависимыми. Важную роль в организации финансовых отношений между основной и вспомогательной фирмами играют цены на услуги. Особенно это важно, когда основная фирма является крупным наологоплательщиком.

При осуществлении налогового планирования не следует забывать, что этот процесс связан с определенными затратами, иногда значительными (на приобретение литературы о налогах, консультирование, переориентирование финансовых потоков, регистрацию новых фирм и др.). Вследствие этого выгоды от налогового планирования (средства сэкономленные на налогах) всегда следует сравнивать с затратами, которые оно требует, и если чистый эффект окажется невелик, то нет смысла вовлекаться в сложные схемы и реорганизации.

Еще раз подчеркнем, что при осуществлении мероприятий направленных на минимизацию налогов следует защититься от обвинений со стороны налоговых органов в получении необоснованной налоговой выгоды.

**Корпоративный (внутренний) налоговый контроль.**

**Корпоративный налоговый контроль – это систематическая, конструктивная деятельность налогового менеджера и специальной группы работников организации под его руководством, направленная на организацию надежного налогового учета в организации, контроля за правильностью расчета окладов налогов, а также превентивное (до проверки налоговых органов) выявление и устранение налоговых ошибок.**

Необходимость в налоговом контроле объясняется рядом причин: 1) несовершенное с методической стороны налоговое законодательство; 2)человеческий фактор (75% ошибок и налоговых правонарушений связаны с недостаточной квалификацией работников, их невнимательностью, недобросовестным отношением к выполнению своих обязанностей). Рекомендуется с целью организации рационального внутреннего налогового контроля налоговые ошибки разделить на ряд групп:

1)отсутствие либо неправильное оформление (с позиций налогообложения) первичных документов;

2)ошибки, обусловленные неправильным толкованием налогового законодательства;

3)несвоевременное реагирование на изменение налогового законодательства;

4)арифметические (счетные ошибки);

5)несвоевременное представление отчетной документации в налоговые органы;

6)просрочка уплаты налогов и сборов.

Чаще всего допускают ошибки следующего характера: неправильное определение налоговой базы; неверное отнесение расходов по налоговым и отчетным периодам; неправильное применение льгот и вычетов, неправильное определение ставки налога или сбора. Эта группа ошибок вызвана как несовершенством налогового законодательства, так и недостаточной квалификацией исполнителей и отсутствием налаженного налогового контроля

Практики-налоговеды сформировали подробные и обширные перечни типовых ошибок, которые достаточно часто выявляются в ходе осуществления внутренних проверок или проверок налоговыми органами. Достаточно широкий перечень ошибок регулярно публикует специализированный журнал «Налоговый вестник». Имеют рубрики, посвященные налоговым ошибкам, такие журналы как «Главбух», «Бухгалтерский учет», «Бизнес» и другие специальные периодические издания.

Эти факты подтверждают необходимость организации на каждом предприятии системы внутреннего налогового контроля.

Основная задача таких систем – максимально возможное устранение налоговых ошибок при реализации организацией своих налоговых обязательств.

Продуктивными методами снижения роли человеческого фактора выступают: использование технических средств, применение технологий внутреннего налогового контроля

Общий принцип технологий внутреннего контроля налоговых расчетов – все решения, связанные с расчетом и уплатой налогов и сборов (налоговые решения) принимаются исключительно с помощью определенных процедур, реализуемых с помощью специально разработанных стандартизированных форм документов и правил их использования.

Центральная идея технологии внутреннего налогового контроля состоит в том, что на предприятии должен быть создан банк (в более простых случаях таблица) типовых хозяйственных операций с указанием необходимых для их оформления первичных документов, нормативных актов, бухгалтерских проводок с указанием всех элементов налогообложения, с которыми корреспондируется данная операция Это означает, что для каждой хозяйственной операции должна быть четко расписана совокупность действий, начиная от оформления этой операции первичными документами, далее описанием налоговых решений, принимаемых по этой операции, расчета сумм налога и кончая конечной процедурой – уплатой налога.

Такой подход позволяет вместо спонтанных, субъективных решений отдельных лиц положит в основу налоговых расчетов процедурный принцип, где каждый последовательный этап принятия налогового решения вплоть до уплаты налога четко определен, закреплен за конкретным исполнителем, несущим ответственность за свою деятельность, и всесторонне проверен.

Разработка таких таблиц дело достаточно трудоемкое. Однако этот случай, когда «цель оправдывает средства».

На начальном этапе создания системы внутреннего налогового контроля можно первоначально сформировать пакет карт налоговых решений по наиболее сложным и нетиповым хозяйственным ситуациям, к разработке которых должны привлекаться несколько человек (для исключения субъективизма и ошибок). Карты налоговых решений заполняет только специальная экспертная комиссия и она также должна утверждаться руководителем организации

Пример нетиповой хозяйственной ситуации – оплата участия работника бухгалтерии в семинаре по налогообложению. В этом случае возникает целый ряд вопросов: относятся ли данные расходы на издержки (важно для правильного формирования налоговой базы по налогу на прибыль); включается ли сумма оплаты в доход работника (для целей подоходного обложения работника); следует ли с этой суммы уплачивать единый социальный налог; если с суммы оплаты был уплачен НДС, подлежит ли он возмещению.

Налоговый учет представительских расходов также часто сопряжен с налоговыми рисками, к ним налоговики всегда относятся с подозрением. По этой причине по таким расходам также целесообразно вести указанные карты налоговых решений.

Требования к отражению представительских расходов прописаны в НК РФ (п.2 ст. 264).

Первое требование – выдержать лимит по этому виду расходов - налогооблагаемый доход можно снизить на величину, не превышающую 4% от затрат организации на оплату труда в этом периоде.

Второе требование - любые представительские расходы должны быть документально подтверждены. Кроме того организация должна иметь доказательства официального характера мероприятия (приказ руководителя об осуществлении расходов на представительские цели, смета затрат на данное мероприятие, по окончанию мероприятия - отчет).

Третье требование со стороны налоговиков (не является условием по закону, но часто выдвигается проверяющими) – наличие положительных результатов как следствие представительских расходов (подписание договора, получение дохода и т.д.). Есть судебная положительная практика (Постановление ФАС Уральского округа от 23.12.08 №Ф09-8529/08-С2).

Однако эти общие требования требуют дальнейшей детализации в случае конкретных ситуаций. Иллюстрация – расходы на спиртные напитки для официального приема деловых партнеров. Стоимость спиртных напитков включается в затраты при расчете налога на прибыль (письмо Минфина России от 16.09.06 №03-03-04/4/136) при выполнении вышеуказанных условий (первых двух как минимум), но в пределах, установленных деловым оборотом. А вот здесь ловушка, ибо никаких норм и понятий не существует. Безопаснее для этих целей установить самим нормы (в % от общей суммы затрат на мероприятие) и прописать их в учетной политике или хотя бы в приказе руководителя.

По мере изменения налогового законодательства в таблицу типовых хозяйственных ситуаций и карту налоговых решений должны вноситься необходимые коррективы.

К основополагающим принципам технологии внутреннего налогового контроля можно отнести следующие:

в рамках технологии все решения по налогам принимаются с помощью определенных процедур, что позволяет исключить субъективизм;

все налоговые решения уже зафиксированы на этапе внедрения технологий, и никакой субъект (включая руководителя и главного бухгалтера) не может принять ни одного решения; при изменении ситуации налоговое заключение принимает группа экспертов (комиссия);

организация должна обозначить круг лиц, имеющих право выполнять определенные действия и процедуры в отношении налогов;

любая финансово-хозяйственная операция должна сопровождаться письменным документом определенного образца;

для уменьшения риска возникновения налоговой ошибки максимально используются стандартизованные документы; при этом ни один документ не должен существовать в одном экземпляре: должна быть хотя бы еще одна его копия;

повседневному контролю подлежит обоснованность применения налоговых льгот к каждой сделке;

все бухгалтерские проводки и налоговые расчеты производятся лишь на основе таблицы типовых хозяйственных операций (ситуаций); в первичных документах и бухгалтерских проводках делается ссылка на номер операции этой таблицы.

Помощь в осуществлении внутреннего налогового контроля могут оказать так называемые контрольные соотношения, которыми пользуются налоговики при проверке налоговых деклараций («О методиках математического контроля правильности заполнения налоговых деклараций»). Информация размещена на сайте ФНС в разделе Налоговая отчетность. Используя раскрытые на сайте соотношения, можно выявить часть ошибок. Приведем часть таких соотношений:

По НДС - Если строки 150 и 130 раздела 3 больше нуля, то строка 110 этого же раздела должна быть равна строке 150. Эти показатели проверяются нарастающим итогом (складываются показатели налоговых деклараций с начала года). Строки 150 и 110 заполняются в случае, если принимались вычеты с авансов.

Показатель графы 5 строки 060 раздела 3 декларации должен быть больше или равен графе 3 строки 160 этого же раздела. Эта проверка делается теми, кто осуществляет СМР для собственного потребления. Данная категория должна начислять НДС с объема СМР для собственного потребления. Одновременно эту же сумму можно принять к вычету (письмо ФНС России от 23 марта 2009 г. №ШС-22-3/216).

Налог на прибыль.Если в отчете о движении денежных средств показатель строки 4211 больше нуля, то строка 010 приложения №3 к листу 02 декларации по налогу на прибыль должна быть больше нуля. Ошибка может возникнуть из за того, что забыт при расчете налога на прибыль доход от реализации основных средств (пуект 1 ст.268 НК РФ).

Организационно внутренний контроль поддерживается группой сотрудников во главе с налоговым менеджером, между которыми должны быть распределены функции исполнителей, контролеров, проверяющих работу исполнителей, а также налоговых экспертов, обосновывающих налоговые решения. Налоговый менеджер осуществляет руководство группой, на небольших предприятиях он может совмещать функции эксперта и контролера. Минимальное число людей, необходимых для внедрения технологий внутреннего контроля налоговых расчетов – два, максимальное - не ограничено и определяется масштабами предприятия и уровнем налоговой нагрузки.

На экспертов по налогообложению ложится главная задача в системе налогового контроля. В их функции входит: разработка типовых хозяйственных операций и их ежемесячный контроль и корректировка, анализ нетипичных хозяйственных операций и ситуаций и формирование для них карты налоговых решений, анализ и контроль исполнения других технологических документов. В эксперты могут привлекаться как сотрудники предприятия, так привлеченные специалисты со стороны.

Помимо превентивных контрольных действий система внутреннего налогового контроля предусматривает осуществление регулярных проверок в разрезе отдельных налогов и сборов. Приведем в качестве примера технологию осуществления укрупненного контроля налогооблагаемой прибыли, предложенную Галимзяновым Р.М.

Контрольные действия должны включать следующие технологические процедуры: 1)контроль счетов выручки, 2) контроль счетов затрат производства и обращения, 3)контроль себестоимости в целях налогообложения, 4) контроль внереализационных доходов и расходов, 5)контроль налогооблагаемой прибыли.

По результатам контроля заполняются специальные карточки учета, записи в которых затем дополнительно контролируются, что позволяет резко повысить надежность контрольных действий.

С введением ФНС России в практику налоговых отношений «Общедоступных критериев самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков» попасть в кандидаты на выездную проверку, важным элементом внутреннего налогового контроля стала проверка соответствия значений критериальных показателей организации их пороговым значениям. Перечень «Общедоступных критериев…» с указанием их пороговых значений, по достижении которых резко возрастает указанный риск выставлен на сайте ФНС России, а также приведен в Приложении. Указанный перечень в 2009 г. ФНС планирует дополнить критерием «ведение финансо-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском». Из приказа ФНС России от 14.10.08 №ММ-3-2/467 следует, что под этим критерием понимается наличие в деятельности организации признаков типовых схем ухода от уплаты налогов. Описание таких схем планируется также размещать на сайте ФНС (www/nalog.ru). К настоящему времени ФНС обнародовала 4 таких схемы: 1)уход от налогов с помощью фирм «однодневок»; 2)вексельные махинации с недвижимостью; 3)производство алкоголя по фиктивным документам; 4)экономия на НДС и страховых платежей за счет инвалидов и аутсорсинга.

Таким образом, правильно организованный корпоративный налоговый контроль позволяет существенно снизить количество налоговых ошибок и тем самым, свести до минимума размеры штрафных санкций по результатам камеральных и выездных проверок. Однако кроме чисто материальной выгоды, внутренний налоговый контроль обеспечивает руководству предприятия стабильную основу для работы, хороший психологический климат, уверенность в надежности решений с позиций налогообложения, освобождает его от необходимости решать возникающие налоговые проблемы после внешних налоговых проверок.

Для повышения эффективности мероприятий корпоративного налогового менеджмента любая организация должна формировать информацию за несколько лет, с тем чтобы располагать объективными данными о том, какие приемы и способы налоговой оптимизации дали положительные результаты, по каким причинам они не достигнуты, какие факторы повлияли на конечный финансовый результат, какие ошибки чаще всего допускались и т. п.

Внешние проверки – что нужно знать!

Налоговые проверки, проводимые налоговыми органами, регламентируются НК РФ (ст. 87).

Налоговые органы проводят следующие виды налоговых проверок: 1)камеральные налоговые проверки; 2)выездные налоговые проверки.

Камеральная налоговая проверка.

Механизм проверки регламентируется ст.88 НК РФ.

Она проводится:

- на основе деклараций (расчетов) и документов, представляемых налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа;

- уполномоченным должностным лицом налогового органа без какого-либо специального решения руководителя налогового органа;

- в течение трех месяцев (ограничение по сроку) со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчетов);

- в течение пяти дней налогоплательщик обязан представить в налоговый орган необходимые пояснения в случае, если выявлены ошибки в налоговой декларации (расчетах), противоречия между сведениями в представленных документах и полученными налоговыми органами в ходе проверки;

Налоговый орган не вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения и документы, если иное не предусмотрено п.8 и 9 ст.88 НК РФ. Такое право у налоговиков есть лишь в случае возврата НДС из бюджета или по налогам, связанным с использованием природных ресурсов;

Право требовать подтверждающие документы налоговые органы имеют лишь один раз;

При подаче налогоплательщиком уточненной декларации проверка ранее представленной декларации или расчета прекращается;

- налоговый орган обязан по ее результатам вынести решение по итогам проведенной проверки в течение пяти дней с момента завершения проверки.

**Выездная налоговая проверка (ст. 89 НК РФ).**

Выездная проверка осуществляется на территории налогоплательщика (при отсутствии помещения в налоговом органе).

Она осуществляется на основе вынесенного соответствующим налоговым органом решения о проведении выездной налоговой проверки (налоговым органом по месту нахождения организации; для физ.лица – по месту жительства; по крупнейшему налогоплательщику – по месту постановки на учет; по филиалам и представительствам – по месту их нахождения). Форма решения руководителя (заместителя руководителя НО утверждена.

Решение должно содержать следующие сведения: полное и сокращенное наименование либо ФИО налогоплательщика; предмет проверки (т.е. налоги, которые будут проверяться); периоды, за которые будут проводится проверка; должности, фамилии и инициалы проверяющих.

Выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика может проводиться по одному или нескольким налогам или сборам.

Предметом проверки является правильность исчисления и своевременность уплаты налогов и сборов.

Период проверки не должен превышать трех календарных лет с года предыдущей проверки. На выездные проверки, осуществляемые в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщике это положение не распространяется.

По одним и тем же налогам налоговые органы не вправе проводить две и более проверки за один и тот же период.

Не вправе налоговые органы проводить в отношении одного налогоплательщика (распространяется и на филиалы) более двух выездных проверок в течение одного календарного года (есть исключения – возможно более 2-х при вынесении решения непосредственно руководителем ФНС).

Выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев (срок м.б. продлен по решению ФНС до 4-х месс., в исключительных случаях – до 6-ти мес.). При проведении самостоятельной выездной проверки филиалов и представительств налогоплательщика срок проверки не может превышать один месяц.

Срок проведения проверки исчисляется со дня вынесения решения о на0значении проверки до дня составления справки о проведенной проверке.

Руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе приостановить проведение выездной проверки по основаниям указанным в п.9 ст.89 НК РФ. Приостановление и возобновление выездной проверки должно быть оформлено соответствующим решением руководителя налогового органа (его заместителя). Общий срок приостановления не может превышать 6 месяцев (в порядке исключения этот срок м.б. продлен еще на 3 мес.).

По окончании налоговой проверки (в последний день проверки) проверяющий обязан составить справку о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения. Она вручается налогоплательщику или его представителю. В случае уклонения налогоплательщика от получения справки она направляется ему заказным письмом по почте.

Затем, не позднее 2-х месяцев со дня составления справки (ст.100 НК РФ) уполномоченными должностными лицами должен быть составлен по установленной форме акт налоговой проверки. Он должен состоять из трех частей: вводной, описательной, итоговой.

Вводная часть акта выездной налоговой проверки содержит сведения о проводимой проверке и проверяемом налогоплательщике, в частности: номер акта проверки; наименование проверяемой организации, ее ИНН или Ф.И.О. индивидуального предпринимателя, ИНН; наименование места проведения проверки; дату акта проверки (дату подписания акта лицами, проводившими проверку): Ф.И.О. , должности, классные чины проверяющих лиц с указанием проверяемого органа; дату и номер решения налогового органа на проведение выездной налоговой проверки; указание на вопросы проверки; период, за который проводится проверка; дата начала и окончания проверки; Ф.И.О. всех руководителей и главного бухгалтера организации или лиц, исполняющих обязанности в период проверки; адрес места нахождения организации, сведения о наличии лицензируемых видов деятельности; сведения о фактически осуществляемых проверяемым видах финансово-хозяйственной деятельности, в том числе тех видах, которые запрещены действующим законодательством и др.

В описательной части акта содержится изложение выявленных документально подтвержденных фактов налоговых правонарушений или указание на их отсутствие. Акт должен содержать обоснованный полный вывод о несоответствии действующему законодательству (на основании результатов проверки всех документов, которые могут иметь отношение к излагаемому факту). Содержащиеся в акте формулировки должны исключать возможность двоякого толкования; изложение должно быть кратким, четким, ясным, по возможности доступным для лиц, не имеющих специальных познаний в области бух. учета.

Итоговая часть содержит обобщение фактов, изложенных в описательной части акта, в частности:

Сведения об общих суммах неуплаченных налогов или уплаченных не полностью налогов и сборов, а также переплаты налогов с разбивкой по видам налогов и налоговым периодам; обобщенные сведения о других установленных проверкой фактах налоговых и иных правонарушений;

Выводы о наличии в деяниях налогоплательщиков признаков налоговых правонарушений (со ссылкой на статьи НК РФ) и предложения по привлечению налогообязанного лица к ответственности;

Предложения проверяющих с указанием мер, направленных на полное возмещение понесенного государством ущерба.

К акту прилагаются соответствующие документы. Акт подписывается уполномоченными на то лицами налогового органа, проводившими проверку, и проверяемым налогоплательщиком. Проверяемое лицо вправе подписать акт без оговорок; с возражениями или отказаться подписать (в последнем случае в акте делается соответствующая запись). Акт вручается под расписку проверяемого. В случае уклонения проверяемого от получения акта, он высылается по почте заказным письмом по месту нахождения организации (обособленного подразделения). В случае отсылки акта по почте, датой вручения акта считается шестой день с даты отправки заказного письма.

Лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представитель), в случае несогласия с фактами изложенными в акте налоговой проверки, а также с выводами и предложениями в течение 15 дней со дня получения акта выездной проверки вправе представит в налоговый орган письменные возражения по акту в целом или по отдельным его положениям. При этом налогоплательщик вправе приложить к письменным возражениям или передать в согласованный срок документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность своих возражений.

Следует учитывать, что акт выездной проверки не является актом государственного органа, поскольку содержит описание фактов хозяйственной деятельности налогоплательщика и выводы работников налогового органа. Поэтому вышеуказанный акт не создает для проверяемого лица никаких прав или обязанностей и не может рассматриваться как нормативный акт налогового органа. Однако в процессуальном плане такой акт рассматривается как доказательство по делу.

Акт выездной проверки, другие материалы налоговой проверки, а также представленные проверяемым лицом (его представителем) письменные возражения должны быть рассмотрены руководителем налогового органа (или его заместителем), и решение по ним должно быть принято в течение 10 дней со дня истечения 15-ти дневного срока, отведенного на рассмотрение акта и материалов по нему. Руководитель (или его заместитель) налогового органа извещает о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки. Лицо, в отношении которого проводилась проверка вправе участвовать в процессе рассмотрения материалов указанной проверки лично или через своего представителя. Неявка лица, извещенного надлежащим образом о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки не является препятствием для рассмотрения материалов налоговой проверки, за исключением тех случаев, когда участие такого лица будет признано руководителем (заместитель руководителя) налогового органа обязательным.

В ходе рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа:

1)устанавливает, совершало ли лицо, в отношении которого составлен акт проверки. нарушение законодательства о налогах и сборах (виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение представлены в гл.16 НК РФ);

2)устанавливает, образуют ли выявленные нарушения состав налогового правонарушения;

3)устанавливает имеются ли основания для привлечения лица к ответственности за совершение налогового правонарушения;

4)выявляет обстоятельства, исключающие вину лица в совершении налогового правонарушения, либо обстоятельства смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения.

В случае необходимости получения дополнительных доказательств для подтверждения факта совершения нарушений законодательства о налогах и сборах или отсутствия таковых руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе вынести решение о проведении в срок, не превышающий один месяц, дополнительных мероприятий налогового контроля. В таком решении должны быть изложены обстоятельства, вызвавшие необходимость проведения дополнительных мер налогового контроля, а также сроки и конкретная форма их проведения (истребование документов в соответствии с требованиями статьи 93 «Истребование документов (информации) о налогоплательщике, плательщике сборов и налоговом агенте или информации о конкретных сделках» НК РФ, допрос свидетеля, проведение экспертизы).

**Таким образом, решение выносится:**

1)о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности;

2)об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности;

3)о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

В решении о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения излагаются обстоятельства совершения привлекаемым к ответственности лицом налогового правонарушения так, как они установлены проведенной проверкой, со ссылкой на документы и иные сведения, подтверждающие указанные обстоятельства, доводы, приводимые проверяемым лицом в свою защиту, и результаты проверки этих доводов, решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения с указанием статей НК РФ, предусматривающих данные правонарушения, и применяемые меры ответственности. В решении указываются размер выявленной недоимки и соответствующих пеней, а также подлежащий уплате штраф.

В решении об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения излагаются обстоятельства, послужившие основанием для такого отказа. В этом решении может быть указана размер недоимки, если эта недоимка была выявлена в ходе проверки, и сумма соответствующих пеней.

В обоих указанных решениях указывается срок, в течение которого лицо, в отношении которого вынесено решение, вправе обжаловать решение, порядок обжалования решения в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу), а также наименование органа, его место нахождение, другие необходимые сведения.

Решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения и решение об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения вступают в силу по истечении 10 дней со дня вручения лицу (его представителю), в отношении которого принято решение.

Лицо, в отношении которого принято решение, вправе его обжаловать (подать апелляционную жалобу в письменной форме) в вышестоящем органе до момента вступления в силу обжалуемого решения. Указанная жалоба подается в вынесший это решение налоговый орган, который обязан в течение трех дней со дня поступления жалобы направить ее со всеми материалами в вышестоящий налоговый орган. Подача апелляционной жалобы в вышестоящий налоговый орган не исключает права подать указанным лицом исковое заявление в суд.

**Лицо, в отношении которого принятое решение вступило в законную силу и оно не было обжаловано в апелляционном порядке, вправе подать жалобу в течение одного года с момента вынесения обжалуемого решения.**