

## СТРУКТУРА ЭЛЕКТРОННОГО УЧЕБНОГО КУРСА ДЛЯ СТУДЕНТОВ, ОБУЧАЮЩИХСЯ С ПРИМЕНЕНИЕМ ДОТ

Электронный учебный комплекс дисциплины «Налоговый менеджмент» составлен в соответствии с требованиями образовательного стандарта, самостоятельно установленного ДВФУ, утвержденного приказом ректора от 18.02.16 №12-13-235 по направлению 38.04.01 Экономика, магистерская программа «Финансы».

Составитель(ли): к.э.н., доцент кафедры «Финансы и кредит» Синенко О.А.

Общая трудоемкость дисциплины составляет 3 зачетные единицы, 108 часа. Учебным планом предусмотрены лекционные занятия (18 часов), практические занятия (8 часов), самостоятельная работа (90 часов). Дисциплина реализуется на 2 курсе, 3 семестре и заканчивается сдачей зачета.

Содержание дисциплины состоит из трех разделов и охватывает следующий круг вопросов:

1. Теоретические основы корпоративного налогового менеджмента: интересы участников

налоговых отношений, базовые концепции налогообложения, функциональный и организационные аспекты налогового менеджмента, процедуры налогового менеджмента, информационное обеспечение налогового менеджмента, современные инструменты налогового менеджмента.

2. Система налогов и сборов в Российской Федерации: федеральные, региональные и местные налоги, специальные налоговые режимы, страховые взносы.

3. Планирование налоговых платежей и оптимизация налоговых платежей в системе управления финансами организации: методы налогового планирования, налоговое бюджетирование, налоговая нагрузка, управление налоговыми рисками.

**Цель-** усвоение студентами теоретических знаний, формирование умений и практических навыков в области теории и практики корпоративного налогового менеджмента, которые помогут будущим специалистам в

решении вопросов, связанных с профессиональной деятельностью.

#### **Задачи:**

– раскрыть основные представления об организации корпоративного налогового менеджмента с учетом экономических и правовых аспектов;

– сформировать базовые комплексные знания о специфике федеральных налогов, налогов субъектов Российской Федерации, органов местного самоуправления, специальных налоговых режимах, а также страховых взносах;

– способствовать формированию навыков оптимизации налоговых процессов в компании, в пределах, допустимых законодательством, на основе учета и контроля налоговой нагрузки на компании;

– способствовать формированию навыков осуществления налогового планирования и управления налоговыми рисками компании.

Для успешного изучения дисциплины

«Корпоративный налоговый менеджмент» у обучающихся должны быть сформированы следующие предварительные компетенции:

- умение быстро осваивать новые предметные области, выявлять противоречия, проблемы и выработать альтернативные варианты их решения;

- способностью принимать организационно-управленческие решения;

- способностью самостоятельно осуществлять подготовку заданий и разрабатывать проектные решения с учетом фактора неопределенности, разрабатывать соответствующие методические и нормативные документы, а также предложения и мероприятия по реализации разработанных проектов и программ;

- способностью готовить аналитические материалы для оценки мероприятий в области экономической политики и принятия стратегических решений на микро- и макроуровне;

- способностью анализировать и использовать

различные источники информации для проведения экономических расчетов;

- способностью разрабатывать варианты управленческих решений и обосновывать их выбор на основе критериев социально-экономической эффективности.

Для формирования вышеуказанных компетенций в рамках дисциплины «Корпоративный налоговый менеджмент» применяются следующие методы активного обучения: проблемно-активные практические занятия, тренинги в активном режиме, тестирование и др.

## **I. СТРУКТУРА И СОДЕРЖАНИЕ ТЕОРЕТИЧЕСКОЙ ЧАСТИ КУРСА**

**Раздел 1. Теоретические основы корпоративного налогового менеджмента в РФ (8 часов)**

Тема 1. Налоговый менеджмент как функция управления финансами хозяйствующего субъекта

Тема 2. Организационный механизм функционирования корпоративного налогового менеджмента

Тема 3. Информационное обеспечение налогового менеджмента: понятие, состав, способы формирования.

## **Раздел 2. Система налогов и сборов в Российской Федерации (5 часов)**

Тема 1. Федеральные налоги и сборы

Тема 2. Региональные и местные налоги и сборы

Тема 3. Специальные налоговые режимы

Тема 4. Страховые взносы и другие платежи в бюджетную систему РФ

## **Раздел 3 Налоговый менеджмент в системе управления финансами организации (4 часа)**

Тема 1. Прикладные вопросы налогового менеджмента

Тема 2. Анализ налоговых рисков на макро- и микро- уровне

Тема 3. Направления снижения налоговой нагрузки

## **II. СТРУКТУРА И СОДЕРЖАНИЕ**

## **ПРАКТИЧЕСКОЙ ЧАСТИ КУРСА**

### **Практические занятия**

**(18час., в том числе 12час. с использованием методов активного /интерактивного обучения)**

#### **Занятие 1. Налоговый менеджмент как сложная система (6 час.)**

1. Участники налоговых правоотношений.
2. Функциональный аспект налогового менеджмента.
3. Организационный аспект налогового менеджмента.
4. Решение ситуационных задач

#### **Занятие 2. Документационное обеспечение налогового менеджмента (6 час.)**

1. Современные инструменты налогового менеджмента
2. Применение материалов судебной практики в налоговом менеджменте.
3. Учетная политики для целей налогообложения.

4. Решение ситуационных задач

### **Занятие 3. Особенности планирования налоговых платежей в системе управления финансами (3 час.)**

1. Этапы, способы и методы налогового планирования

2. Налоговый бюджет организации.

3. Оценка эффективности принимаемых управленческих решений в области корпоративного налогового менеджмента.

4. Решение ситуационных задач

## **III. УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ САМОСТОЯТЕЛЬНОЙ РАБОТЫ ОБУЧАЮЩИХСЯ**

Учебно-методическое обеспечение самостоятельной работы обучающихся по дисциплине «Корпоративный налоговый менеджмент» представлено в приложении 1 и включает в себя:

- план-график выполнения самостоятельной работы

по дисциплине, в том числе примерные нормы времени на выполнение по каждому заданию;

- характеристику заданий для самостоятельной работы обучающихся и методические рекомендации по их выполнению;

- требования к представлению и оформлению результатов самостоятельной работы;

- критерии оценки выполнения самостоятельной работы.

Типовые контрольные задания, методические материалы, определяющие процедуры оценивания знаний, умений и навыков и (или) опыта деятельности, а также критерии и показатели, необходимые для оценки знаний, умений, навыков и характеризующие этапы формирования компетенций в процессе освоения образовательной программы представлены в Приложении 2.

## **V. СПИСОК УЧЕБНОЙ ЛИТЕРАТУРЫ И**

## **ИНФОРМАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ**

### **ДИСЦИПЛИНЫ**

#### **Основная литература**

1. Викторова Н.Г. Налоговый менеджмент и налоговое планирование в России : монография / Е.Н. Евстигнеев, Н.Г. Викторова. — М. : ИНФРА-М, 2017. — 270 с. — (Научная мысль). — [www.dx.doi.org/10.12737/606](http://www.dx.doi.org/10.12737/606). - Режим доступа:

<http://znanium.com/catalog/product/858740>

2. Кирина, Л. С. Налоговый менеджмент в организациях : учебник и практикум для бакалавриата и магистратуры / Л. С. Кирина, Н. А. Назарова. — М. : Издательство Юрайт, 2019. — 279 с. — (Серия : Бакалавр и магистр. Академический курс). — ISBN 978-5-534-00900-2. Режим доступа: <https://www.biblio-online.ru/book/nalogovyy-menedzhment-v-organizatsiyah-432031>

3. Малис Н.И. Налоговое консультирование: теория и практика: учебник / под ред. Н. И. Малис. — М.

: Магистр : ИНФРА-М, 2017. — 416 с. - Режим доступа:

<http://znanium.com/catalog/product/769895>

4. Селезнева Н.Н. Налоговый менеджмент: администрирование, планирование, учет / Селезнева Н.Н. - М.:ЮНИТИ-ДАНА, 2015. - 224 с.: ISBN 978-5-238-01175-2 - Режим доступа:

<http://znanium.com/catalog/product/872156>

5. Суглобов А.Е. Основы налогового планирования: Учебное пособие для студентов вузов, обучающихся по направлению «Экономика»/А.Е.Суглобов - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015. - 247 с.: 60x90 1/16 (Переплёт) ISBN 978-5-238-02655-8 - Режим доступа: <http://znanium.com/catalog/product/520123>

#### **Дополнительная литература**

1. Александров, И. В. Расследование налоговых преступлений : учебное пособие для магистров / И. В. Александров. — М. : Издательство Юрайт, 2019. — 405 с. — (Серия : Магистр). — ISBN 978-5-9916-3481-6.

Режим доступа: <https://www.biblio-online.ru/book/rassledovanie-nalogovyh-prestupleniy-426317>

2. Болтинова О.В. Налоговый контроль. Налоговые проверки : учебное пособие для магистратуры / под ред. О. В. Болтиновой, Ю. К. Цареградской. - М. : Норма : ИНФРА-М, 2018. - 160 с. - Режим доступа: <http://znanium.com/catalog/product/934384>

3. Васянина Е.Л. Актуальные проблемы налогового права : учебник / Е.Л. Васянина ; под общ. ред. С.В. Запольского. — М. : ИНФРА-М, 2018. — 330 с. — (Высшее образование: Магистратура). — [www.dx.doi.org/10.12737/text-book\\_5ac1df99b9e133.69994610](http://www.dx.doi.org/10.12737/text-book_5ac1df99b9e133.69994610). - Режим доступа: <http://znanium.com/catalog/product/952377>

4. Вишневский В.В. Наднациональные модели налоговых систем: от Китая до Магриба (Китайско-Восточноазиатская, Индийско-Южноазиатская и Магрибско-Ближневосточная налоговые популяции) : монография / В. П. Вишневский, Л. И. Гончаренко, А. В.

Гурнак, Е. Н. Вишневская; под общ. ред. проф. В. П. Вишневского. — М. : Магистр : ИНФРА-М, 2017. — 272 с. - Режим доступа:

<http://znanium.com/catalog/product/769921>

5. Копина, А. А. Международное налоговое право : учебник и практикум для бакалавриата и магистратуры / А. А. Копина, А. В. Реут, А. О. Якушев ; отв. ред. А. А. Копина, А. В. Реут. — М. : Издательство Юрайт, 2019. — 243 с. — (Серия : Бакалавр и магистр. Академический курс). — ISBN 978-5-534-01376-4. Режим доступа: <https://www.biblio-online.ru/book/mezhdunarodnoe-nalogovoe-pravo-433242>

6. Майбуров И.А. Налоговая политика. Теория и практика / Майбуров И.А. - М.:ЮНИТИ-ДАНА, 2015. - 519 с.: ISBN 978-5-238-01828-7 - Режим доступа: <http://znanium.com/catalog/product/881205>

7. Малис Н.И. Специальные налоговые режимы и особые экономические зоны: Учебное пособие / Под ред. Малис Н.И. - М.:Магистр, НИЦ ИНФРА-М, 2017. - 120

с.: 60x90 1/16 (Обложка. КБС) ISBN 978-5-9776-0465-9 -  
Режим доступа: <http://znanium.com/catalog/product/907490>

8. Орлова Н.Ю. Правовое регулирование бухгалтерского и налогового учета : учебник для магистратуры / О. Ю. Бубнова, А. В. Карташов, Н. Ю. Орлова; отв. ред. Е. Ю. Грачева, Н. Ю. Орлова. — М. : Норма : ИНФРА-М, 2018. - 128 с. - Режим доступа: <http://znanium.com/catalog/product/960152>

9. Юзвак М.В. Комментарий к практике Верховного Суда РФ по налоговым спорам за 2014-2016 гг. (с учетом практики 2017 года) / Юзвак М.В. - М.:ИЦ РИОР, НИЦ ИНФРА-М, 2018. - 94 с. (Обложка) ISBN 978-5-369-01733-3 - Режим доступа: <http://znanium.com/catalog/product/917512>

### **Нормативно-правовые материалы**

1. Налоговый кодекс Российской Федерации 05.08.2000 № 117-ФЗ Режим доступа: Справочно-правовые системы

2. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая, вторая)" от 26.01.1996 № 14-ФЗ Режим доступа: Справочно-правовые системы

### **Перечень ресурсов информационно-телекоммуникационной сети «Интернет»**

1. Федеральная налоговая служба РФ [Электронный ресурс]: офиц.сайт. / ФНС РФ. – электрон. дан. – М 2005-2018. - Режим доступа: <http://www.nalog.ru>

2. Министерство финансов РФ [Электронный ресурс]: офиц.сайт. / Минфин РФ – электрон. дан. – М 2007-2018. - Режим доступа: <http://www.minfin.ru>

3. Министерство экономического развития РФ [Электронный ресурс]: офиц.сайт. / мин. эк. разв. РФ – электрон. дан. – М 2010-2018. - Режим доступа: <http://www.ecomony.gov.ru>

### **Перечень информационных технологий и программного обеспечения**

1. Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа:

<http://www.consultant.ru/>

2. Справочно-правовая система «Гарант». Режим доступа: [www.garant.ru](http://www.garant.ru)

3. Справочная система «Кодекс». Режим доступа: <http://www.kodeks.ru/>

4. Программное обеспечение: Microsoft Word, Microsoft Excel, Microsoft PowerPoint.

## **VI. МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ ПО ОСВОЕНИЮ ДИСЦИПЛИНЫ**

Реализация дисциплины «Корпоративный налоговый менеджмент» предусматривает следующие виды учебной работы: лекции, практические работы, самостоятельную работу студентов, текущий контроль и промежуточную аттестацию.

Освоение курса дисциплины «Корпоративный

налоговый менеджмент» предполагает рейтинговую систему оценки знаний студентов и предусматривает со стороны преподавателя текущий контроль за посещением студентами лекций, подготовкой и выполнением всех практических работ с обязательным предоставлением отчета о работе, выполнением всех видов самостоятельной работы.

Промежуточной аттестацией по дисциплине «Корпоративный налоговый менеджмент» является экзамен, который проводится в виде тестирования.

В течение учебного семестра обучающимся нужно:

- освоить теоретический материал (20 баллов);
- успешно выполнить аудиторные и контрольные задания (50 баллов);
- своевременно и успешно выполнить все виды самостоятельной работы (30 баллов).

Студент считается аттестованным по дисциплине «Корпоративный налоговый менеджмент» при условии выполнения всех видов текущего контроля и

самостоятельной работы, предусмотренных учебной программой.

Критерии оценки по дисциплине «Корпоративный налоговый менеджмент» для аттестации на экзамене следующие: 86-100 баллов – «отлично», 76-85 баллов – «хорошо», 61-75 баллов – «удовлетворительно», 60 и менее баллов – «неудовлетворительно».

Пересчет баллов по текущему контролю и самостоятельной работе производится по формуле:

$$P(n) = \sum_{i=1}^m \left[ \frac{O_i}{O_i^{max}} \times \frac{k_i}{W} \right],$$

где:  $W = \sum_{i=1}^n k_i^n$  для текущего рейтинга;

$W = \sum_{i=1}^m k_i^n$  для итогового рейтинга;

$P(n)$  – рейтинг студента;

$m$  – общее количество контрольных мероприятий;

$n$  – количество проведенных контрольных мероприятий;

$O_i$  – балл, полученный студентом на  $i$ -ом

контрольном мероприятии;

$O_i^{max}$  – максимально возможный балл студента по  $i$ -му контрольному мероприятию;

$k_i$  – весовой коэффициент  $i$ -го контрольного мероприятия;

$k_i^n$  – весовой коэффициент  $i$ -го контрольного мероприятия, если оно является основным, или 0, если оно является дополнительным.

### **Рекомендации по планированию и организации времени,**

#### **отведенного на изучение дисциплины**

Оптимальным вариантом планирования и организации студентом времени, необходимого для изучения дисциплины, является равномерное распределение учебной нагрузки, т.е. систематическое ознакомление с теоретическим материалом на лекционных занятиях и закрепление полученных знаний

при подготовке и выполнении практических заданий и кейсов, предусмотренных для самостоятельной работы студентов.

Подготовку к выполнению практических заданий необходимо проводить заранее, чтобы была возможность проконсультироваться с преподавателем по возникающим вопросам. В случае пропуска занятия, необходимо предоставить письменную разработку пропущенного практического занятия.

Самостоятельную работу следует выполнять согласно графику и требованиям, предложенным преподавателем.

### **Алгоритм изучения дисциплины**

Изучение курса должно вестись систематически и сопровождаться составлением подробного конспекта. В конспект рекомендуется включать все виды учебной работы: лекции, самостоятельную проработку рекомендуемой основной и дополнительной литературы,

решение ситуационных задач, ответы на вопросы для самоконтроля и другие задания, предусмотренные для самостоятельной работы студентов.

Основным промежуточным показателем успешности студента в процессе изучения дисциплины является его готовность к выполнению практических заданий.

Приступая к подготовке к практическим занятиям, прежде всего, необходимо ознакомиться с планом занятия, изучить соответствующую литературу, нормативную документацию. По каждому вопросу практического занятия студент должен определить и усвоить ключевые понятия и представления. В случае возникновения трудностей студент должен и может обратиться за консультацией к ведущему преподавателю.

Критерием готовности к практическим занятиям является умение студента ответить на все контрольные вопросы, рекомендованные преподавателем.

Знания, полученные студентами в процессе

изучения дисциплины, должны закрепляться не повторением, а применением материала. Этой цели при изучении дисциплины «Корпоративный налоговый менеджмент» служат активные формы и методы обучения, такие как метод ситуационного анализа, который дает возможность студенту освоить профессиональные компетенции и проявить их в условиях, имитирующих профессиональную деятельность.

Особое значение для освоения теоретического материала и для приобретения и формирования умений и навыков имеет самостоятельная работа студентов. Самостоятельная работа студентов по данной дисциплине предусматривает изучение рекомендуемой основной и дополнительной литературы, написание рефератов, подготовку к выполнению и защите практических заданий и промежуточной аттестации – экзамену.

Для самопроверки усвоения теоретического

материала, подготовки к выполнению и защите практических заданий и сдаче экзамена студентам предлагаются вопросы для самоконтроля.

### **Рекомендации по использованию методов активного обучения**

Для повышения эффективности образовательного процесса и формирования активной личности студента важную роль играет такой принцип обучения как познавательная активность студентов. Целью такого обучения является не только освоение знаний, умений, навыков, но и формирование основополагающих качеств личности, что обуславливает необходимость использования методов активного обучения, без которых невозможно формирование специалиста, способного решать профессиональные задачи в современных рыночных условиях.

Для развития профессиональных навыков и личности студента в качестве методов активного

обучения целесообразно использовать методы ситуационного обучения, представляющие собой описание деловой ситуации, которая реально возникала или возникает в процессе деятельности.

Реализация такого типа обучения по дисциплине «Корпоративный налоговый менеджмент» осуществляется через использование ситуационных заданий, в частности ситуационных задач, которые можно определить как методы имитации принятия решений в различных ситуациях путем проигрывания вариантов по заданным условиям.

Ситуационные задачи предназначены для использования студентами конкретных приемов и концепций при их выполнении для того, чтобы получить достаточный уровень знаний и умений для принятия решений в аналогичных ситуациях на предприятиях, тем самым уменьшая разрыв между теоретическими знаниями и практическими умениями.

Решение ситуационных задач студентам предлагается в конце практических работ в завершении

изучения определенной учебной темы, а знания, полученные на лекциях, должны стать основой для решения этих задач. Из этого следует, что студент должен владеть достаточным уровнем знания теоретического материала, уметь работать с действующей нормативной документацией. Это предполагает осознание студентом процесса принятия решений в процессе налогового менеджмента и вынесения решения по ситуационной задаче.

Студент должен уметь правильно интерпретировать ситуацию, т.е. правильно определять – какие факторы являются наиболее важными в данной ситуации и какое решение необходимо принять в соответствии с действующей нормативной документацией.

Таким образом, решение ситуационных задач призвано вырабатывать следующие умения и навыки у студентов:

– работать с увеличивающимся и постоянно обновляющимся потоком информации в области корпоративного налогового менеджмента, связанного с

изменяющейся рыночной ситуацией и применением законодательной базы;

- высказывать и отстаивать свою точку зрения четкой, уверенной и грамотной речью;

- вырабатывать собственное мнение на основе осмысления теоретических знаний и проведения практических расчетов;

- самостоятельно принимать решения.

Технология выполнения ситуационных задач включает в себя организацию самостоятельной работы обучающихся с консультационной поддержкой преподавателя. На этапе ознакомления с задачей студент самостоятельно оценивает ситуацию, изложенную в тексте, исследует теоретический материал, устанавливает ключевые факторы и проводит анализ проблем, изложенных в условии задачи. Затем составляет план действий и оценивает возможности его реализации. По окончании самостоятельного анализа студент должен ответить на вопросы, выполнить задания и составить

письменный отчет по данному заданию.

### **Рекомендации по работе с литературой**

При самостоятельной работе с рекомендуемой литературой студентам необходимо придерживаться определенной последовательности:

- при выборе литературного источника теоретического материала лучше всего исходить из основных понятий изучаемой темы курса, чтобы точно знать, что конкретно искать в том или ином издании;

- для более глубокого усвоения и понимания материала следует читать не только имеющиеся в тексте определения и понятия, но и конкретные примеры;

- чтобы получить более объемные и системные представления по рассматриваемой теме необходимо просмотреть несколько литературных источников (возможно альтернативных);

- не следует конспектировать весь текст по рассматриваемой теме, так как такой подход не дает

возможности осознать материал; необходимо выделить и конспектировать только основные положения, определения и понятия, позволяющие выстроить логику ответа на изучаемые вопросы.

### **Рекомендации по подготовке к экзамену**

Подготовка к экзамену и его результативность также требует у студентов умения оптимально организовывать свое время. Идеально, если студент ознакомился с основными положениями, определениями и понятиями курса в процессе аудиторного изучения дисциплины, тогда подготовка к экзамену позволит систематизировать изученный материал и глубже его усвоить.

Подготовку к экзамену лучше начинать с распределения предложенных контрольных вопросов по разделам и темам курса. Затем необходимо выяснить наличие теоретических источников (конспекта лекций, учебников, учебных пособий).

При изучении материала следует выделять основные

положения, определения и понятия, можно их конспектировать. Выделение опорных положений даст возможность систематизировать представления по дисциплине и, соответственно, результативнее подготовиться к экзамену.

## **VI. МАТЕРИАЛЬНО-ТЕХНИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ДИСЦИПЛИНЫ**

Для осуществления образовательного процесса по дисциплине «Корпоративный налоговый менеджмент» необходимы:

- учебная аудитория с мультимедийным проектором и экраном;
- табличный и текстовый редактор, доступ к сети Интернет (для выполнения практических заданий).

## КОНСПЕКТЫ ЛЕКЦИЙ

### Раздел 1. Теоретические Корпоративный налоговый менеджмент в РФ

Налоговое обязательство - это обязанность по уплате налогов и сборов, которая возникает с наличием (появлением) объекта налогообложения. Возникновение налогового обязательства регламентируется Налоговым кодексом РФ (далее - НК РФ), в соответствии с которым каждый плательщик должен осуществлять перечисления того или иного вида сумм в бюджет. Между тем на практике далеко не все экономические субъекты надлежащим образом исполняют свое налоговое обязательство. Происходит это по разным причинам. И прежде всего умышленно или в результате незнания действующего законодательства.

В качестве плательщиков налога выступают юридические и физические лица. Объектами налогообложения выступают имущество или действия,

наличием или совершением которых обуславливается возникновение налогового обязательства. При исчислении сумм, подлежащих уплате в бюджет, определяется база. В качестве ее выступает физическая, стоимостная или иная характеристика объекта обложения. В НК РФ для каждого налога установлена ставка. Она определяется в абсолютной сумме либо в процентах на единицу измерения базы или объекта обложения.

Налоговое обязательство погашается плательщиком самостоятельно, если иное не предусматривается НК РФ. Для исполнения обязательств экономический субъект регистрируется в ФНС, представляет сведения об объектах налогообложения, ведет учет налоговых обязательств, исчисляет суммы отчислений в бюджет. Расчет налогового обязательства осуществляется исходя из объектов, базы и ставок. Экономический субъект формирует и представляет в контрольные органы

документацию (отчетность) в установленные сроки и по закрепленным в НК РФ правилам.

По установленному правилу налоговое обязательство должно исполняться в порядке и в сроки, которые закреплены в НК РФ. Однако допускается изменение налогового обязательства при переходе с одной системы налогообложения на другую. К примеру, при наличии оснований экономический субъект может сменить ОСНО (общую систему налогообложения) на УСН (упрощенную систему налогообложения) или ЕНВД (единый налог на вмененный доход).

Течение периода исполнения обязательства перед бюджетом начинается со следующего дня после совершения юридического действия или фактического события, в связи с которым субъект должен произвести перечисление в бюджет. Окончание срока наступает в конце последних суток временного отрезка, установленного НК РФ. Если он приходится на выходной или праздник, истечение периода происходит в

конце ближайшего рабочего дня. При возникновении просроченной задолженности экономический субъект погашает ее в общепринятом порядке с учетом начисленных пеней, недоимок, штрафов [1].

Исковая давность по просроченным платежам представляет собой период, в течение которого: плательщик/агент может требовать возврата/зачета бюджетных сумм, пеней и прочего; контрольный орган может начислить либо пересмотреть ранее исчисленную сумму налога или иного обязательного бюджетного платежа; плательщик/агент, представляя отчетность, вправе вносить корректировки и дополнения в декларацию или отзываться ее; контрольный орган должен осуществить возврат/зачет бюджетных сумм и пеней; давностный срок по обязательству и требованию - 3 года. Действующее законодательство допускает изменение периода исполнения обязательства. Для этого плательщику/агенту необходимо направить в ФНС соответствующее заявление. Изменение сроков не

допускается для исполнения обязательств по налогам, удерживаемым у источника выплаты, акцизов, а также налога на добавленную стоимость (далее - НДС) на импортируемую продукцию. Перенос периода может осуществляться не больше чем на календарный год. В заявлении заинтересованное лицо должно указать обстоятельства, обуславливающие необходимость корректировки срока. Закон не допускает переуступку права на исполнение обязательств по измененным периодам. Перенос срока производится под залог материальных ценностей плательщика либо третьего лица или под банковскую гарантию по правилам, установленным НК РФ.

Условия отчисления сумм в бюджет устанавливаются НК РФ. Соответственно, плательщики/агенты не могут произвольно определять правила отчислений по своему усмотрению. В то же время НК РФ допускается изменение порядка погашения обязательства путем предоставления: отсрочки, рассрочки,

налогового/инвестиционного кредита. Отсрочка/рассрочка погашения обязательства допускается при наличии оснований, закрепленных ст. 64 НК РФ, в соответствии с которой отсрочка/рассрочка может предоставляться на срок, не превышающий одного года, соответственно с поэтапной либо единовременной уплатой задолженности.

В качестве основания отсрочки/рассрочки платежа могут выступать следующие факторы: возникновение вреда у плательщика вследствие техногенной катастрофы, стихийного бедствия, иных непреодолимых обстоятельств; задержка бюджетного финансирования или оплаты выполненного госзаказа; риск утраты платежеспособности при единовременном погашении задолженности; сезонный характер производства работ, предоставления услуг, выпуска продукции; невозможность осуществить единовременный платеж ввиду своего имущественного положения. На сумму просроченных платежей (задолженности по платежам)

осуществляется начисление процентов. В расчет при этом принимается 1/2 ставки рефинансирования, установленной Центробанком РФ на период рассрочки/отсрочки обязательств. По первым двум факторам, перечисленным выше, проценты не начисляются.

При расчете отчислений по налогу на прибыль и сумм, подлежащих уплате в региональные и местные бюджеты, следует обратить внимание на довольно важную особенность: налоговый инвестиционный кредит предоставляется исключительно коммерческим организациям. Как указывает п. 1 ст. 66 НК РФ, налоговый инвестиционный кредит предполагает такое изменение периода погашения обязательств, при котором экономический субъект при наличии соответствующих обстоятельств получает возможность на протяжении определенного временного отрезка и в установленных пределах уменьшать суммы с последующим поэтапным перечислением кредита и процентов по нему.

Своевременное исполнение обязательств позволяет избежать экономическим субъектам дополнительных расходов в качестве финансовых потерь, таких как пени и штрафные санкции за неуплату налогов.

НК РФ предусмотрены случаи освобождения от налогового бремени экономическим субъектам.

Налоговые обязательства организаций прекращаются:

- в связи с ликвидацией экономического субъекта;
- реорганизацией экономического субъекта путем разделения, слияния и присоединения. В последнем случае прекращение обложения предусмотрено для присоединившегося лица.

В практической сфере управление налогами можно подразделить на текущее исполнение налоговых обязательств и налоговое планирование. Налоговое планирование основано на признании за каждым налогоплательщиком права применять все допустимые законные средства, приемы и способы для максимального сокращения своих налоговых

обязательств. Важнейшая цель налогового планирования - минимизация налоговых платежей путем использования всех особенностей налогового законодательства.

Налоговое планирование в организации - один из самых действенных инструментов повышения эффективности деятельности экономического субъекта, позволяющий существенно сократить расходы по налогам и сборам при соблюдении требований законодательства.

Содержание налогового планирования раскрывается через определенную последовательность действий, методов и процедур [4]. Построение системы налогового планирования необходимо начинать с расчета объема налоговой нагрузки. Это позволяет понять, необходимо ли вносить какие-либо изменения в систему управления организацией (предприятием).

Если размер налоговых платежей составляет не более 15% от годовой чистой прибыли, то острой необходимости в налоговом планировании и

прогнозировании у экономического субъекта практически нет. Контролировать своевременность и полноту уплаты налогов и сборов в бюджет может главный бухгалтер либо финансовый директор (директор).

Для малого и среднего бизнеса, налоговая нагрузка которого составляет 20 - 35% чистого дохода, построение системы налогового планирования становится более актуальным. С этой целью имеет смысл нанять отдельного специалиста, а для крупных субъектов - создать целый отдел, который будет заниматься планированием, учетом и контролем всех налоговых платежей и составлением прогнозов по налоговой нагрузке в плановом периоде. Если экономический субъект собирается реализовать масштабные либо непрофильные для него проекты, целесообразно делегировать функции налогового планирования профессионалам, например на условиях аутсорсинга.

Для организаций с налоговой нагрузкой свыше 40% чистого дохода вопрос введения налогового планирования стоит очень остро, иначе они рискуют потерять позиции на рынке или вовсе стать банкротами. В этом случае руководству экономического субъекта следует всерьез задуматься над построением соответствующей системы прогнозирования и создать для этих целей специальный отдел. Основной целью налогового планирования здесь является снижение налоговой нагрузки за счет применения налоговых льгот, налоговых амнистий, предусмотренных НК и другими нормативными документами; контроль своевременности уплаты налогов и сборов в бюджет; корректировка учетной политики организации для целей налогообложения с возможностью применения пробелов в налоговом законодательстве в свою пользу .

Основными видами налогового планирования экономического субъекта являются:

- классическое налоговое планирование - это организация и контроль погашения налоговых обязательств компании в соответствии с установленными законодательством нормами и сроками. Данный вид планирования предполагает прогнозирование в соответствии с правовыми требованиями ;
- оптимизационное налоговое планирование (налоговая оптимизация), которое основывается на использовании пробелов в налоговом законодательстве в пользу организации, т.е. для максимального сокращения налоговой нагрузки;
- противозаконное налоговое планирование, которое строится на уклонении налогоплательщиков от погашения своих обязательств перед бюджетом за счет применения нелегальных инструментов уменьшения налогового бремени. Такой вид прогнозирования противоречит законодательству и влечет за собой соответствующие меры ответственности.

Рассмотренные виды налогового планирования неофициально называются "белым", "серым" и "черным", при этом чем темнее "цвет", тем оно нелегальнее.

По срокам выделяется два вида налогового планирования: долгосрочное и текущее.

Долгосрочное налоговое планирование нацелено на сокращение налоговой нагрузки экономического субъекта на несколько лет вперед и лежит в основе стратегии развития компании.

Оно включает в себя: определение оптимального места для регистрации экономического субъекта и его филиалов (с позиции минимизации налоговой нагрузки); определение подходящей организационно-правовой формы и организационно-производственной структуры построения.

Текущее налоговое планирование предполагает применение инструментов и методов для снижения налоговой нагрузки в краткосрочной перспективе либо при реализации определенного проекта или сделки. Оно

включает в себя: применение налоговых льгот по налогам и сборам, уплачиваемым организацией; пересмотр стандартных форм договоров компании и их оптимизацию с учетом налогового законодательства; корректировку учетной политики организации с целью минимизации налоговой нагрузки.

Рассмотрим главные принципы налогового планирования.

Принцип законности строится на соблюдении требований НК при ведении налогового учета и отчетности. Его соблюдение позволяет избежать подозрений в уклонении от уплаты налогов вашей компанией.

Принцип оперативности предполагает проведение налогового планирования деятельности организации в соответствии с последними изменениями в законодательстве. Для этого требуется своевременное внесение корректировок в основные документы экономического субъекта - учетную и налоговую

политику, в том числе при открытии новых подразделений либо реструктуризации фирмы. Оперативное реагирование на все поправки в НК РФ дает возможность организации оптимизировать свою налоговую нагрузку.

Принцип оптимальности строится на применении инструментов и методов, способствующих достижению баланса между размером налогового бремени и целями экономического субъекта и ее руководства. Важно понимать, что сокращение расходов на уплату налогов и сборов - это всего лишь способ повышения эффективности деятельности организации. Для собственников важно найти оптимальное соотношение между размером налоговых платежей и объемом чистой прибыли, которую можно использовать для развития компании. Финансистам необходимо оценивать эффект от применения инструментов налогового планирования - их рентабельность в текущем и плановом периоде. Также

стоит изучить, какое влияние окажет уменьшение выплат по одному налогу на другие платежи в бюджет.

Принцип обоснованности требует от экономического субъекта разработки обоснования для применения инструментов налоговой оптимизации с целью доказательства правомерности и целесообразности своих действий перед налоговыми и судебными органами.

Принцип комплексности подразумевает, что при организации налогового планирования экономическим субъектом берутся во внимание требования не только НК РФ, но и других нормативных документов, например Гражданского кодекса РФ.

Принцип профессионализма требует, чтобы налоговым планированием в организации занимались квалифицированные специалисты, разбирающиеся во всех тонкостях ведения налоговой и бухгалтерской отчетности.

Принцип конфиденциальности предполагает, что используемые экономическим субъектом методы и

инструменты налогового планирования не должны разглашаться посторонним пользователям.

Элементами системы налогового планирования экономического субъекта являются:

- системы бухгалтерского и налогового учета экономического субъекта, которые должны соответствовать требованиям действующего законодательства и не противоречить друг другу.

Бухгалтерская отчетность организации должна раскрывать все необходимые данные для проведения налогового планирования;

- учетная политика - внутренний документ, в котором в том числе прописаны правила ведения бухгалтерского и налогового учета экономического субъекта. В учетной политике указываются важные для определения и оптимизации налоговой нагрузки правила: метод расчета выручки организации (кассовый или начислений), метод начисления амортизации (линейный или нелинейный), способ учета выбытия активов и др.;

- налоговые льготы и организация сделок. Часто налогоплательщики применяют не все положенные им по законодательству налоговые льготы. Также нередко требуется проведение анализа потенциальных последствий при заключении сделок с точки зрения влияния на налоговую нагрузку экономического субъекта;

- налоговый контроль. Внедрение методов внутреннего контроля погашения налоговых обязательств позволяет минимизировать ошибки при составлении налогового бюджета - основного инструмента контроля, который используют генеральный и финансовый директора. Данный элемент дает возможность обеспечить контроль соблюдения сроков погашения налоговых обязательств, исключить возникновение просрочек и использовать предоставляемую отсрочку уплаты налогов и сборов, если это предусмотрено налоговым законодательством;

- налоговый календарь позволяет вовремя и в полном объеме оплачивать все налоговые обязательства и

представлять налоговую отчетность. Нужно иметь в виду, что несвоевременная уплата налогов и сборов влечет за собой санкции, предусмотренные налоговым, административным, уголовным и другими отраслями права;

- построение системы эффективного управления экономическим субъектом позволяет максимизировать прибыль организации, достигается за счет оптимизации структуры бизнеса и разработки соответствующих планов по налоговому планированию на кратко- и среднесрочную перспективу;

- применение льготных режимов налогообложения предусматривает минимизацию налогового бремени за счет регистрации бизнеса в офшорных зонах за границей либо организаций с низкой налоговой нагрузкой на территории нашей страны. Все применяемые оптимизационные схемы должны быть обоснованными и законными, иначе налоговые органы смогут их оспорить

и привлечь к ответственности за нарушение законодательства;

- имитационные финансовые модели дают возможность рассчитывать налоговую нагрузку в различных ситуациях, при изменении тех или иных параметров внешней и внутренней среды организации;

- отчетно-аналитическая деятельность налогового менеджмента направлена на создание информационной базы для проведения анализа эффективности применяемых методов и инструментов снижения налогового бремени в разные периоды времени. Это позволяет проводить факторный анализ работы экономического субъекта, выявлять слабые и сильные стороны налоговой политики и искать пути максимизации прибыли организации.

Результативность налогового планирования в организации обеспечивается за счет комплексности и согласованности действий всех участников системы.

Требуется выделить группу людей, которые будут

ответственны за налоговое прогнозирование, разработку и анализ способов снижения налогового бремени экономического субъекта.

В случае наличия сомнений в необходимости и актуальности организации налогового планирования экономическому субъекту стоит иметь в виду, что заниматься налоговой оптимизацией можно и в хорошие, и в плохие для организации периоды.

Во-первых, на настоящее налоговое планирование, направленное на оптимизацию налогового бремени, не влияет степень налоговой нагрузки экономического субъекта. Построение системы налогового прогнозирования возможно даже при самых незначительных размерах платежей. Для этих целей применяется весь арсенал легальных средств налоговой оптимизации.

Во-вторых, для организации налогового планирования экономическому субъекту требуется создание специализированного отдела, специалисты которого

будут заниматься всеми вопросами, связанными с налогами: планированием налоговых платежей, взаимодействием с аудиторами и представлением им необходимой отчетности и др. Работа такого подразделения будет зависеть не столько от объемов налоговых отчислений компании, сколько от ее возможности финансировать его деятельность.

Тем не менее высокий уровень налогового бремени не означает, что в организации можно построить эффективную систему налогового планирования, если руководство не готово выделять финансовые ресурсы для обеспечения работы соответствующего специального отдела. Поэтому подготовка к налоговому планированию в организации должна начинаться с определения бюджета на содержание подразделения по налоговому планированию и оценки сроков окупаемости и рентабельности этих затрат. Для построения системы прогнозирования и различных схем оптимизации налогового бремени потребуется привлечь и других

сотрудников компании - юристов, главного бухгалтера и др.

Функции всех участников налоговой оптимизации должны распределяться следующим образом:

- директор компании оценивает необходимость проведения тех или иных мероприятий по налоговому планированию, дает задание специалистам бухгалтерской и юридической служб по конкретным действиям для снижения налоговой нагрузки фирмы;
- юрист проводит анализ легальности планируемых мероприятий, в случае необходимости согласует с партнерами и поставщиками все тонкости реализации налоговой схемы;
- бухгалтер рассчитывает размер налоговых платежей в бюджет в соответствии с новой схемой оптимизации, рассматривает особенности их отражения в бухгалтерской и налоговой отчетности компании;
- специалист по налоговому планированию анализирует все данные, которые ему предоставили остальные

участники оптимизации, и делает вывод о том, насколько возможно и необходимо внедрить данную схему в деятельность компании.

Основными методами налогового планирования в организациях являются:

- метод ситуационного налогового планирования - один из самых популярных и легких в реализации методов, который предполагает организацию налогового планирования в организации в следующем порядке. Сначала на основе учредительных документов экономического субъекта и требований налогового законодательства составляется перечень налогов и сборов, подлежащих уплате, с указанием возможных налоговых ставок и налоговых льгот. На основе данной информации создается так называемое налоговое поле организации. Далее с учетом особенностей деятельности экономического субъекта составляется перечень типичных фактов хозяйственной жизни и форм договоров, применяемых экономическим субъектом,

производится их тщательный анализ и выбор самых подходящих для организации схем налоговой оптимизации. Сложность применения данного метода заключается в том, что чем больше организация, тем большее количество сценариев деятельности необходимо рассматривать. Это требует использования специализированного программного обеспечения;

- метод микробалансов - предполагает оценку работы экономического субъекта под воздействием различных факторов внешней и внутренней среды. Для этого деятельность организации группируют по блокам фактов хозяйственной жизни, по каждому блоку прописывают основные бухгалтерские проводки и составляют баланс. На основе сравнения таких микробалансов выбирают самый подходящий вариант. Данный метод строится на выделении из всей совокупности фактов хозяйственной жизни одного основного блока и рассмотрении его как самостоятельного журнала фактов хозяйственной жизни с оформлением нескольких вариантов проводок и

составлением нескольких вариантов микробалансов. Их анализ дает возможность выбрать наиболее эффективный с точки зрения соотношения затрат и финансового результата. Если в блок фактов хозяйственной жизни включаются все налоговые обязательства экономического субъекта, то микробалансы позволяют подобрать вариант с минимальной налоговой нагрузкой;

- метод графоаналитических зависимостей - строится на выделении одного либо нескольких основных элементов баланса, влияющих на размеры прибыли (убытков) экономического субъекта. Для этого сначала формируют укрупненный блок фактов хозяйственной жизни, в котором участвует выбранный элемент баланса. Далее на основе расчета разных вариантов микробалансов при различных значениях исследуемой переменной строят график, на котором отражается зависимость прибыли организации от значений этой переменной. В результате на основе анализа такого графика выбирают самый эффективный вариант;

- матрично-балансовый метод - представляет собой метод анализа, основанный на множестве переменных. Он используется для масштабных исследований и дает возможность делать прогнозы прибыли (убытков), а также находить узкие места в балансе экономического субъекта. Построение матриц позволяет определять сильные и слабые связи между различными бухгалтерскими счетами и фактами хозяйственной жизни. Далее они анализируются с помощью инструментов математического анализа с учетом влияния условий внешней среды, таким образом, определяются скрытые (опосредованные) связи;

- статистический балансовый метод - предполагает построение экономической модели на основе средних значений параметров, полученных из бухгалтерских балансов нескольких коммерческих организаций. Если показатели конкретной организации отличаются от средних значений, то это говорит о положительных либо отрицательных тенденциях в деятельности организации.

Такая экономическая модель, построенная на средних значениях статистических показателей, может использоваться для выработки тактики налогового планирования. Ограниченность статистического балансового метода заключается в том, что в нашей стране не все организации открыто публикуют свою бухгалтерскую отчетность, необходимую для создания определенной статистической базы;

- метод определения финансовых потоков в двухкоординатной системе налогообложения базируется на допущении, что организация выступает налогоплательщиком только по двум налогам: налогу на прибыль организаций и НДС (иногда еще добавляются акцизы). Все остальные налоговые платежи либо не учитываются по причине своих небольших размеров, либо с помощью некоторых допущений включаются в один из перечисленных налогов. Далее составляется математическое уравнение, отражающее долю налоговых отчислений от валовой выручки компании в

рассматриваемой двухкоординатной налоговой системе, которое позволяет определить прямую связь между ставками косвенного налога и налога на прибыль организаций с другими макроэкономическими показателями (величиной налога на имущество, размером амортизационных отчислений, объемом используемых предприятием собственных и заемных средств и величиной процентов, выплачиваемых за их использование). Меняя значения данных показателей с помощью инструментов налогового планирования, специалист может оценивать их влияние на размер налоговой нагрузки предприятия, формируемой двумя основными налогами (НДС и налогом на прибыль) [5].

Перечислим основные этапы налогового планирования в организации.

Этап 1. Появление идеи об организации бизнеса, постановка целей и задач деятельности организации, выбор режима налогообложения, изучение возможностей

применения налоговых льгот и снижения налогового бремени законными способами.

Этап 2. Выбор наиболее выгодного с налоговой точки зрения места расположения производств и офиса организации, в том числе структурных подразделений, филиалов и дочерних фирм.

Этап 3. Выбор организационно-правовой формы будущей организации (юридическое лицо или ИП), анализ налогового бремени в каждом случае. Например, публичные акционерные общества обязаны платить налог на прибыль, а полные товарищества - нет. Следующие этапы относятся к текущему налоговому планированию, которое должно органически вписываться в общую систему управления организацией.

Этап 4. Формирование так называемого налогового поля - специальной таблицы с описанием элементов и реквизитов каждого налога и сбора. На основании этой информации специалисты организации анализируют все

возможные налоговые льготы в разрезе каждого налога и составляют пошаговый план их применения.

Этап 5. Разработка с учетом уже сформированного налогового поля системы договорных отношений организации. С этой целью планируются основные типы сделок, которые будет заключать организация: купля-продажа, аренда, подряд, возмездное оказание услуг и др. Каждый вид сделки анализируется с позиции налоговых обязательств, которые могут возникнуть после ее заключения.

Этап 6. Выполнение цепочки действий:

- рассматриваются основные факты хозяйственной жизни, которые организация будет осуществлять;
- анализируются различные варианты с учетом налоговых последствий, из них выбираются самые оптимальные, составляются бухгалтерские и налоговые проводки;
- на основе выбранных вариантов формируется журнал типовых фактов хозяйственной жизни, являющийся

основой бухгалтерского и налогового учета в организации;

- проводится оценка возможности максимизации прибыли организации с учетом потенциальных налоговых рисков;
- разрабатываются дополнительные варианты учетной политики организации в плановом периоде.

Этап 7. Налоговый менеджмент. Данный этап предполагает построение системы налогового учета и контроля в организации. В основе налогового менеджмента лежит минимизация рисков возникновения ошибок при расчете налоговых обязательств за счет внедрения технологии внутреннего контроля налоговых расчетов, позволяющей максимально объективно принимать решения в налоговой сфере [5].

Налоговое планирование является неотъемлемой частью управленческого учета в организации. Основная информация, используемая при проведении налогового планирования, берется из бухгалтерской отчетности, но

некоторые данные поступают из документов управленческого учета.

Кроме того, сведения, необходимые для планирования платежей по налогу на прибыль, содержатся в налоговом учете (к ним относится информация о доходах и расходах, учитываемых при расчете налогооблагаемой прибыли).

Потребность в переходе от налогового учета к налоговому планированию возникает при создании системы управленческого учета в организации и внедрении бюджетирования.

Бюджетирование представляет собой практику по составлению бюджетов в разрезе основных видов деятельности организации и анализу и контролю их исполнения. В свою очередь, бюджет - это документ, в котором отражаются все доходы и расходы подразделения или организации в целом. Взаимосвязь налогового и управленческого учета наиболее полно

проявляется при составлении и анализе бюджета по налогам и сборам.

Необходимость применения налогового бюджета в деятельности организации определяется ограниченностью финансовых ресурсов и потребностью в их оптимальном использовании. Бюджет по налогам и сборам входит в состав общего бюджета организации, который включает также бюджет движения денежных средств.

При составлении налогового бюджета используются плановые и фактические данные об объемах продаж, объемах покупок, объемах капитальных вложений и других фактов хозяйственной жизни, которые берутся из данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. В дальнейшем показатели налогового бюджета (размеры налоговых платежей) отражаются в других отчетах организации: производственном бюджете и отчете о финансовых результатах.

При оценке сущности налогового планирования следует учитывать особенности налогового контроля в организации. Налоговый контроль - это один из основных инструментов налогового законодательства, он представляет собой деятельность уполномоченных органов по контролю соблюдения налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном НК РФ. Сотрудники налоговых органов в рамках своих должностных полномочий проводят налоговый контроль: проверяют данные учета и отчетности налогоплательщиков, получают объяснения по спорным моментам деятельности и фактам хозяйственной жизни налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора. При проведении налогового контроля налоговые органы следят за соблюдением всех требований действующего законодательства о налогах и сборах, а также ведут учет юридических и физических лиц.

При этом применяются различные процедуры контроля. Наблюдение требует общего ознакомления с состоянием выбранного объекта налогового контроля. Для иллюстрации применения данной процедуры на практике можно рассматривать налоговые посты в организациях, занимающихся производством алкогольной продукции или этилового спирта. Также к процедуре наблюдения будет относиться проверка наличия марок на подакцизных товарах и оценка соблюдения правил использования контрольно-кассовых машин в торговых организациях.

Проверка основных фактов хозяйственной жизни налогоплательщика производится с целью выявления признаков нарушения налогового законодательства, устранения их последствий и наказания виновных лиц. Проверка, которая проводится в налоговой инспекции, называется камеральной. В отношении юридических лиц и индивидуальных предпринимателей могут организовываться выездные налоговые проверки.

Камеральная проверка строится на анализе налоговой отчетности, представленной налогоплательщиком, и сведений о его деятельности. Камеральная проверка деятельности юридических лиц основывается на регулярно представляемых в налоговую инспекцию бухгалтерских балансах. Выездная проверка предполагает непосредственный выезд сотрудников налоговых органов в организацию с целью проверки первичной бухгалтерской отчетности и других учетных документов, отражающих обоснованность и необходимость осуществления расходов организации, правильность исчисления налоговой базы, полноту отражения доходов компании и т.д. Несмотря на то что выездная проверка, по сравнению с камеральной, требует большего количества времени и ресурсов для ее проведения, она считается более объективной и поэтому является главной процедурой налогового контроля.

Обследование проводится с целью фиксации сторон деятельности экономического субъекта с последующим

использованием материалов для уточнения (корректировки) показателей, связанных с его финансовым положением (доходностью), взаимоотношениями с субъектами налогового контроля по поводу уплаты налогов. Например, при обследовании места деятельности лица, занимающегося пошивом одежды, производится фиксация фактического наличия готовых изделий и полуфабрикатов, а при обследовании точки торговли товарами проверяется соответствие действующим условиям (наличие акцизных, специальных марок, лицензии и т.д.), соответствие товара накладным и т.д.

Анализ осуществляется на основе налоговой и бухгалтерской отчетности, составляемой с разной периодичностью (раз в квартал или раз в год), и предполагает применение различных аналитических инструментов. Например, для расчета налоговой базы при отсутствии необходимой документации у налогоплательщика рассчитываются средние и

относительные показатели исходя из аналогичных значений других организаций в отрасли.

Ревизия проводится непосредственно у налогоплательщика (юридического лица или индивидуального предпринимателя). Она включает проверку хозяйственной деятельности организации на основе первичных документов, учетных регистров, бухгалтерской и статистической отчетности, фактического наличия ресурсов организации.

Сотрудники налоговых органов, занимающиеся проведением налогового контроля, наделены достаточно большими правами. Законодательством им позволено проверять первичные документы налогоплательщиков, статистическую бухгалтерскую отчетность, фактическое наличие денежных средств в кассе или на расчетном счете. В крайних случаях они могут опечатывать складские помещения, подавать запросы в банки и другие организации по интересующим фактам

хозяйственной жизни налогоплательщика, изымать документы (на основе протокола).

Любые действия в рамках налогового планирования влекут за собой определенные риски для организации. Мероприятия по снижению налогового бремени, даже полностью соответствующие требованиям действующего законодательства, не приветствуются налоговыми органами. Это связано с тем, что налоговые инспекции заинтересованы в максимизации платежей, поступающих в соответствующий бюджет.

Сложность применения различных схем налоговой оптимизации заключается также в том, что не в каждой ситуации есть возможность доказать, что данный способ снижения налоговой нагрузки полностью правомерен. В действующем законодательстве нет четких критериев, позволяющих оценить легальность всех применяемых налоговых схем. Не вносить ясность в данный вопрос и противоречивость судебной практики, в рамках которой одни и те же способы снижения налоговой нагрузки

могут в одной ситуации рассматриваться как незаконные, а в другой - как полностью соответствующие законодательству.

Все перечисленные факторы приводят к следующим затруднениям в применении инструментов налогового планирования на практике:

- деловая активность организаций сдерживается неоднозначностью требований законодательства в вопросах минимизации налогового бремени;
- противоречивость налоговых норм и судебной практики в сфере налоговой оптимизации приводит к утрате доверия и снижению авторитета налоговых органов в глазах налогоплательщиков;
- снижается инвестиционная привлекательность отечественных организаций по причине неопределенности границ налоговой оптимизации.

Тем не менее профессиональное применение на практике всех требований налогового законодательства и использование допустимых налоговых льгот дают

возможность минимизировать риски при проведении налогового планирования в организации. В итоге положительные результаты такого планирования перекрывают потенциальные налоговые риски.

## **Раздел 2. Система налогов и сборов в Российской Федерации**

### **Понятие и общая характеристика системы налогов и сборов**

Действующая в Российской Федерации система налогов и сборов строится в соответствии с государственным устройством и сформировалась с принятием в 1998 г. первой части Налогового кодекса Российской Федерации. Она включает три уровня: федеральный, региональный и местный.

Законодатель отождествляет понятия система налогов и сборов и виды налогов и сборов, установленные в Российской Федерации (ст. ст. 13 - 15 НК РФ). Основным критерием становления системы

налогов и сборов является законодательный источник установления налога (сбора), а также территория, на которой он взимается.

Система налогов и сборов динамична. Время от времени она изменяется. Отдельные налоги отменяются, другие встраиваются в существующую систему. Состав системы напрямую зависит не только от текущей налоговой политики, направлений экономического развития государства, но и от геополитической, международной, торговой политики и ряда других показателей и причин. При этом законодательно установлен единый подход к установлению и введению налогов, сборов и иных обязательных платежей. Все фискальные платежи обладают единой структурой юридического состава, то есть единым набором элементов.

Наряду с понятием "система налогов и сборов" в научной литературе часто используется и понятие "налоговая система". Несмотря на кажущееся сходство

терминов "система налогов и сборов" и "налоговая система", смешивать их нельзя, предупреждает А.А. Ялбулганов. Налоговая система Российской Федерации - это система налогов и сборов, действующих на территории Российской Федерации, а также правила установления и функционирования системы налогов и сборов. Правовое значение понятия "налоговая система" заключается в том, что с его помощью можно очертить правовое поле налогового права, то есть определить всю совокупность отношений, на которые распространяется действие налогово-правовых норм <1>.

-----

<1> Налоговое право России в вопросах и ответах: Учеб. пособие / Под ред. А.А. Ялбулганова. М.: Юстицинформ, 2007. С. 3 - 7.

Налоговая система и система налогов соотносятся как целое (налоговая система) и его часть (система налогов и сборов).

Организационно правовое и федеральное устройство российского государства предопределяет единство финансовой политики государства, которое проявляется в централизованном порядке установления системы налогов и сборов.

В п. 1 ст. 12 НК РФ <1> определяется структура системы налогов и сборов, устанавливаемых в Российской Федерации.

Система налогов и сборов в Российской Федерации отражает федеративное устройство Российского государства и представлена тремя условиями. В настоящее время в систему налогов и сборов входит 8 федеральных налогов и сборов, 3 региональных налога и 3 местных налога и сбора. Правовое регулирование взимания каждого вида налога и сбора осуществляется в соответствии с правилами ч. II НК РФ.

К федеральным налогам и сборам относятся:

- 1) налог на добавленную стоимость (гл. 21);
- 2) акцизы (гл. 22);

3) налог на доходы физических лиц (гл. 23);

4) налог на прибыль организаций (гл. 25);

5) налог на добычу полезных ископаемых (гл. 26);

6) водный налог (гл. 25.2);

7) сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов (гл. 25.1);

8) государственная пошлина (гл. 25.3).

К региональным налогам относятся:

1) транспортный налог (гл. 28);

2) налог на игорный бизнес (гл. 29);

3) налог на имущество организаций (гл. 30).

К местным налогам и сборам относятся:

1) земельный налог (гл. 31);

2) налог на имущество физических лиц (гл. 32);

3) торговый сбор (гл. 33).

Выделение трех уровней системы налогов и сборов в Российской Федерации позволяет разграничить полномочия представительных (законодательных)

органов различных уровней в отношении конкретных видов налогов и сборов.

Перечень налогов и сборов, закрепленный в ст. 12 НК РФ, является закрытым. Не могут устанавливаться федеральные, региональные или местные налоги и сборы, не предусмотренные Кодексом.

Согласно п. 7 ст. 12 НК РФ специальными налоговыми режимами может быть предусмотрено освобождение от обязанности по уплате отдельных федеральных налогов и сборов, указанных в ст. 13 Кодекса. Специальные налоговые режимы также могут предусматривать федеральные налоги, не указанные в ст. 13 Кодекса.

Законодательное определение налога, сбора и страховых сборов дано в ст. 8 НК РФ.

Под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности,

хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Под сбором понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий).

Федеральным законом от 3 июля 2016 г. N 243-ФЗ <1> ст. 8 НК РФ была дополнена понятием "страховые взносы" (в связи с передачей налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование). А в Налоговом кодексе РФ дополнительно

введена гл. 2.1 "Страховые взносы в Российской Федерации".

Под страховыми взносами понимаются обязательные платежи на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, на обязательное медицинское страхование, взимаемые с организаций и физических лиц в целях финансового обеспечения реализации прав застрахованных лиц на получение страхового обеспечения по соответствующему виду обязательного социального страхования. Для целей законодательства о налогах и сборах страховыми взносами также признаются взносы, взимаемые с организаций в целях дополнительного социального обеспечения отдельных категорий физических лиц.

Страховые взносы являются федеральными и обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации.

В действующем законодательстве о налогах и сборах Российской Федерации понятие "сбор" имеет собирательное значение. Оно охватывает как собственно сборы, так и пошлины.

Основные отличия сборов и налогов состоят в следующем.

1. Налоги индивидуально безвозмездны, а сборы уплачиваются в связи с оказанием их плательщику отдельных публично-правовых услуг.

2. При уплате сбора значение имеет стремление плательщика обладать определенным правом (лицензией, разрешением, сертификатом и т.п.).

3. Целью установления сбора является компенсация дополнительных расходов государства, связанных с оказанием конкретному плательщику конкретных публично-правовых услуг.

4. Сборы носят разовый характер, в то время как налоги уплачиваются, как правило, периодически.

5. При установлении налога учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога. Размер сбора соответствует масштабам предоставляемых публично-правовых услуг.

К системе налогов и сборов также относят специальные налоговые режимы (разд. VIII НК РФ): систему налогообложения для сельскохозяйственных производителей (единый сельскохозяйственный налог) (гл. 26.1 НК РФ), упрощенную систему налогообложения (гл. 26.2 НК РФ), систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (гл. 26.3 НК РФ), систему налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции (гл. 26.4 НК РФ) и патентную систему налогообложения (гл. 26.5 НК РФ).

Общие условия установления налогов и сборов

Общие условия установления налогов и сборов законодательно закреплены в ст. 17 НК РФ. Налог считается установленным лишь в том случае, когда

определены налогоплательщики и элементы налогообложения, а именно:

- объект налогообложения;
- налоговая база;
- налоговый период;
- налоговая ставка;
- порядок исчисления налога;
- порядок и сроки уплаты налога.

Пунктом 3 ст. 11 НК РФ установлено: дефиниции "налогоплательщик", "объект налогообложения", "налоговая база", "налоговый период" и другие специфические понятия и термины законодательства о налогах и сборах используются в значениях, определяемых в соответствующих статьях НК РФ.

Согласно п. 1 ст. 38 НК РФ объектом налогообложения является реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющие стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого

законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога.

По основаниям п. 1 ст. 53 НК РФ налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения. Налоговая ставка представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы.

Налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением.

Индивидуальные предприниматели исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных учета доходов и расходов и хозяйственных операций в порядке, определяемом Министерством финансов РФ.

Остальные налогоплательщики - физические лица исчисляют налоговую базу на основе получаемых в установленных случаях от организаций данных об облагаемых доходах, а также данных собственного учета облагаемых доходов, осуществляемого по произвольным формам.

В соответствии с п. 1 ст. 55 НК РФ под налоговым периодом понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащего уплате. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов.

Часть 1 ст. 52 НК РФ определяет порядок исчисления налога. Налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот. В случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и

сборах, обязанность по исчислению суммы налога может быть возложена на налоговый орган или налогового агента. В случае если обязанность по исчислению суммы налога возлагается на налоговый орган, не позднее 30 дней до наступления срока платежа налоговый орган направляет налогоплательщику налоговое уведомление.

Общие положения о порядке и сроках уплаты налогов, сборов, страховых взносов закреплены в ст. ст. 57 и 58 НК РФ. Уплата налога производится разовой уплатой всей суммы налога либо в ином порядке, предусмотренном НК РФ и другими актами законодательства о налогах и сборах. Уплата налогов производится в наличной или безналичной форме. Подлежащая уплате сумма налога уплачивается (перечисляется) налогоплательщиком или налоговым агентом в установленные сроки. Сроки уплаты налогов, сборов, страховых взносов определяются календарной датой или истечением периода времени, исчисляемого годами, кварталами, месяцами, неделями и днями, а

также указанием на событие, которое должно наступить или произойти, либо действие, которое должно быть совершено.

В необходимых случаях при установлении налога в акте законодательства о налогах и сборах могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.

Налоговые льготы - это предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков, предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками, включая возможность не уплачивать налог либо уплачивать его в меньшем размере (ст. 56 НК РФ).

Налоговые льготы являются факультативными (необязательными) элементами налогообложения. Устанавливая налоговые льготы, законодатель должен определить основания для их использования налогоплательщиком. По общему правилу не

допускается установление льгот, имеющих индивидуальный характер.

Основаниями налоговых льгот служат различные обстоятельства, с которыми НК РФ и другие нормативные правовые акты по налогам связывают их предоставление. Налоговые льготы могут быть предоставлены при установлении не только федеральных налогов, но и региональных, местных налогов, что следует из ст. 12 НК РФ.

Важно знать, что отсутствие (неустановление) одного из основных элементов налогообложения дает основания признать налог неустановленным.

При установлении сбора законодатель определяет их плательщиков и элементы обложения применительно к конкретным сборам.

Общие условия установления страховых взносов регулируются ст. 18.2 НК РФ и гл. 34 НК РФ. При установлении страховых взносов определяются плательщики и следующие элементы обложения:

- 1) объект обложения страховыми взносами;
- 2) база для исчисления страховых взносов;
- 3) расчетный период;
- 4) тариф страховых взносов;
- 5) порядок исчисления страховых взносов;
- 6) порядок и сроки уплаты страховых взносов.

Указанные элементы обложения страховыми взносами могут определяться применительно к отдельным категориям плательщиков страховых взносов по правилам гл. 34 НК РФ.

#### Общая характеристика налогов, сборов и страховых взносов

Общая характеристика федеральных налогов и сборов. Федеральными налогами и сборами признаются налоги и сборы, которые установлены Налоговым кодексом РФ и обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации.

Перечень федеральных налогов и сборов закреплен в ст. 13 НК РФ.

Налог на добавленную стоимость (НДС). НДС - косвенный налог, суть которого - надбавка к цене товара, выполненных работ, оказанных услуг. Уплата налога носит ступенчатый характер. НДС взимается не только при осуществлении реализации товаров, работ и услуг на территории Российской Федерации, но и при импорте товаров в Российской Федерации.

Порядок исчисления, взимания и уплаты налога на добавленную стоимость регулируется гл. 21 НК РФ. Плательщиками налога на добавленную стоимость признаются:

- организации;
- индивидуальные предприниматели;
- лица, признаваемые плательщиками налога на добавленную стоимость в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, определяемые в соответствии с Таможенным кодексом РФ.

Специальная постановка российских организаций на учет в качестве плательщика налога на добавленную стоимость законодательством не предусмотрена. А вот иностранные организации обязаны встать на учет в качестве плательщиков НДС по месту нахождения своих постоянных представительств.

Не признаются плательщиками НДС организации и индивидуальные предприниматели, применяющие специальные налоговые режимы (см. разд. VIII.1 НК РФ).

Налоговый кодекс предусматривает круг лиц, не признаваемых налогоплательщиками (ст. ст. 346.1, 346.11, 346.26 НК РФ), а также возможность применения освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика (ст. 145 НК РФ).

Согласно ст. 146 НК РФ объектом налогообложения признаются следующие операции:

- реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация

предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав;

- передача на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций;

- выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;

- ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Не признаются объектом налогообложения (ст. 145 НК РФ):

- операции, не признаваемые реализацией (п. 3 ст. 39 НК РФ);

- операции, не признаваемые объектом налогообложения (п. 2 ст. 146 НК РФ);

- операции, местом реализации которых не признается территория Российской Федерации (ст. ст. 147, 148 НК РФ);

- освобождаемые от налогообложения: на основе взаимности с иностранным государством (п. 1 ст. 149 НК РФ), безусловно (п. 2 ст. 149 НК РФ), а также если налогоплательщик не откажется от права на освобождение (п. 3 ст. 149 НК РФ).

На уровне налоговой базы законодатель предоставляет преимущества, позволяя исключать из налоговой базы определенные затраты, при производстве которых НДС не мог быть принят к вычету (п. п. 3 и 4 ст. 154 НК РФ).

Применение освобождения от уплаты НДС сопряжено с особыми правовыми последствиями, связанными с особым учетом операций, подлежащих и не подлежащих налогообложению. Основной

особенностью взимания налога на добавленную стоимость, обусловленной необходимостью защиты интересов государства, является установление системы налоговых вычетов. Смысл этой системы состоит в том, что налогоплательщик исчисляет налог со всей цены реализованной продукции (работ, услуг), а не только с добавленной стоимости <1>. Исчисленную сумму налога он вправе уменьшить на суммы налога, предъявленные ему поставщиками и подрядчиками, и на некоторые другие суммы - налоговые вычеты (ст. 171 НК РФ). То есть, в отличие от прямых налогов, уменьшение налога происходит не на этапе определения налоговой базы, а уже после исчисления налога. С 1 января 2006 г. введено новое правило исчисления налога с сумм полученной предоплаты. Если налогоплательщик получает полную или частичную предоплату за подлежащие реализации товары, работы и услуги, то он определяет налоговую базу дважды: вначале при получении предоплаты - с суммы предоплаты, а затем при отгрузке - со всей

стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) (п. п. 1, 14 ст. 167 НК РФ). Определяя налоговую базу второй раз, он может принять сумму налога, исчисленную с предоплаты, к вычету (п. 8 ст. 171 НК РФ).

Чтобы обеспечить поступление налога в бюджет, законодатель в ряде случаев возлагает обязанность перечислить налог не на продавца, а на покупателя (п. п. 1, 2 ст. 161 НК РФ). Такое регулирование связано с тем, что иностранные лица могут быть незнакомы с российским налоговым законодательством, а российские налоговые органы обладают в их отношении ограниченными полномочиями при осуществлении налогового контроля и принудительного взыскания налога. Если налогоплательщик не ведет бухгалтерский учет, то исчислить налог вправе налоговые органы (п. 7 ст. 166 НК РФ).

Лица, ввозящие товары, признаются плательщиками НДС в любом случае, независимо от применения

специальных налоговых режимов. Они должны выполнять эту обязанность по уплате налога независимо от их постановки на учет в налоговом органе. Право на освобождение от уплаты налога в соответствии со ст. 145 НК РФ на указанных лиц не распространяется.

НДС при ввозе товаров является разновидностью таможенных платежей. Особенности налогообложения при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, и вывозе товаров с территории Российской Федерации регламентируются ст. 151 НК РФ, Таможенным кодексом Таможенного союза, а также Федеральным законом от 27 ноября 2010 г. N 311-ФЗ "О таможенном регулировании" <1>. Порядок уплаты НДС производится в зависимости от избранной таможенной процедуры. Виды таможенных процедур перечислены в ст. 202 ТК ТС.

Под налоговой базой (ст. 153) понимается стоимостная оценка объекта налогообложения. Для

целей исчисления НДС порядок определения налоговой базы различается в зависимости от вида объекта налогообложения, а в отношении реализации - в зависимости от особенностей реализации. При реализации товаров, работ и услуг налоговая база определяется по общему правилу исходя из цены договора (п. 2 ст. 153 НК РФ).

В налоговую базу включаются:

- суммы акцизов (п. 1 ст. 154 НК РФ);
- суммы, связанные с оплатой реализованных товаров, работ и услуг, в том числе финансовая помощь и взносы в специальные фонды;
- дисконт по векселям и процент по облигациям, переданным в счет оплаты товаров, работ и услуг, процент по товарному кредиту, в части, превышающей установленную Банком России ставку рефинансирования;
- страховые выплаты по договорам страхования риска неисполнения обязательств по оплате

реализованных товаров, работ и услуг (п. 1 ст. 162 НК РФ).

В налоговую базу не включается:

- сумма налога на добавленную стоимость (п. 1 ст. 154 НК РФ);

- бюджетные субсидии, получаемые налогоплательщиком в связи с реализацией товаров, работ и услуг по регулируемым ценам (п. 2 ст. 154 НК РФ);

- стоимость многооборотной тары, подлежащей возврату (п. 7 ст. 154 НК РФ);

- суммы санкций, полученных за неисполнение договорных обязательств.

Налоговый кодекс предусматривает три ставки НДС: 0, 10 и 18%, а также расчетные ставки.

Ставка 0% применяется при реализации товаров на экспорт, услуг по перевозке экспортируемых товаров и некоторых других товаров, работ и услуг. Документы, обосновывающие применение ставки 0%, должны

предоставляться в налоговый орган одновременно с подачей налоговой декларации по правилам ст. 165 НК РФ и п. 9 ст. 167 НК РФ.

Ставка 10% применяется при реализации определенных товаров, работ и услуг в соответствии с п. 2 ст. 164 НК РФ и конкретизирующими перечнями, утверждаемыми Правительством РФ.

В остальных случаях применяется ставка 18%.

Расчетные ставки налога 9,09% (10/110) и 15,25% (18/118) применяются в тех случаях, когда налоговая база определяется с учетом налога. Тогда налог следует выделить из налоговой базы расчетным путем. Так, если при реализации товара предусмотрена ставка 10%, а налоговая база определяется с учетом налога, то налоговая база принимается за 110%, в том числе НДС 10%.

Существуют особенности определения налоговой базы при реализации.

Если налогоплательщик не соберет необходимых документов в течение 180 дней с момента помещения товаров под соответствующий таможенный режим, то он обязан определить налоговую базу по общим правилам и исчислить налог по ставке соответственно 10 (18) (п. п. 2 и 3 ст. 164 НК РФ).

При ввозе товаров на территорию Российской Федерации налоговой базой считается таможенная стоимость ввезенных товаров с учетом подлежащих уплате при ввозе таможенных пошлин и акцизов, при этом сумма НДС в нее не включается (ст. 160 НК РФ). Таможенная стоимость определяется декларантом в порядке, установленном ст. 323 ТК РФ.

По итогам налогового периода налогоплательщик исчисляет общую сумму налога, подлежащую уплате в бюджет (возмещению из бюджета). При этом сумма налога, исчисленная при ввозе товаров, не учитывается.

Налоговая декларация представляется в налоговый орган не позднее 20 числа месяца, следующего за окончанием налогового периода.

Акцизы. Акцизом признается общеобязательный индивидуально-определенный абстрактный платеж, взимаемый в связи с осуществлением операций, входящих в состав подакцизных с подакцизными товарами, перечисленными в ст. 181 НК РФ. Как правило, облагаются акцизом монопольно производимые товары, алкоголь, табак, предметы роскоши и отдельные товары, пользующиеся повышенным спросом (подробнее см. гл. 22 НК РФ).

В соответствии с п. 1 ст. 179 НК РФ налогоплательщиками акциза признаются организации, индивидуальные предприниматели, а также лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу Евразийского экономического союза, в соответствии с

правом ЕАЭС и законодательством Российской Федерации о таможенном деле.

Важное значение при исчислении налога имеет налоговый период и дата реализации (передачи) подакцизных товаров, которая определяется как день отгрузки (передачи) соответствующих подакцизных товаров. Согласно ст. 192 налоговым периодом признается календарный месяц.

Налоговые ставки по акцизам установлены ст. 193 НК РФ и действуют на всей территории Российской Федерации. Сумма акциза по подакцизным товарам (в том числе при ввозе на территорию ЕАЭС), в отношении которых установлены твердые (специфические) налоговые ставки, исчисляется как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы, исчисленной в соответствии с правилами ст. ст. 187 - 191 НК РФ.

Сумма акциза по подакцизным товарам исчисляется по итогам каждого налогового периода применительно

ко всем операциям по реализации подакцизных товаров, дата реализации (передачи) которых относится к соответствующему налоговому периоду, а также с учетом всех изменений, увеличивающих или уменьшающих налоговую базу в соответствующем налоговом периоде.

В отношении подакцизных товаров, для которых установлены различные налоговые ставки, налоговая база определяется применительно к каждой налоговой ставке по правилам ст. 192 НК РФ.

Налоговым периодом признается календарный месяц.

Суммы акциза, исчисленные налогоплательщиком при реализации подакцизных товаров (за исключением реализации на безвозмездной основе) и предъявленные покупателю, относятся у налогоплательщика на стоимость реализованных подакцизных товаров с учетом положений гл. 25 НК РФ.

Налогоплательщик имеет право уменьшить сумму акциза по подакцизным товарам, определенную в соответствии с правилами ст. 194 НК РФ.

Налоговые вычеты производятся на основании расчетных документов и счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком подакцизных товаров, либо предъявленных налогоплательщиком собственнику давальческого сырья (материалов) при его производстве, либо на основании таможенных деклараций или иных документов, подтверждающих ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию Российской Федерации и уплату соответствующей суммы акциза, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом. Порядок предоставления вычетов регламентируется ст. 201 НК РФ.

Сумма акциза, подлежащая уплате налогоплательщиком в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации, определяется по итогам каждого

налогового периода как сумма акциза, подлежащего уплате, уменьшенная на налоговые вычеты.

При превышении суммы налоговых вычетов в каком-либо налоговом периоде суммы акциза акциз не уплачивается.

Статья 204 НК РФ определяет сроки и порядок уплаты акциза при совершении операций с подакцизными товарами. Уплата акциза при реализации (передаче) налогоплательщиками произведенных ими подакцизных товаров производится исходя из фактической реализации (передачи) указанных товаров за истекший налоговый период не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Акциз по подакцизным товарам уплачивается по месту производства таких товаров. Налогоплательщики обязаны представлять в налоговые органы по месту своего нахождения, а также по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения налоговую декларацию за налоговый период в части

осуществляемых ими операций, признаваемых объектом налогообложения в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налогоплательщики, в соответствии со ст. 83 НК отнесенные к категории крупнейших, представляют налоговые декларации в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков.

Сроки и порядок уплаты акциза при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию ЕАЭС определяются в соответствии с законодательством Российской Федерации о таможенном деле.

Налог на доходы физических лиц (гл. 23 НК РФ). Налог на доходы физических лиц един и обязателен к уплате на всей территории Российской Федерации. В отличие от НДС и акцизов налог на доходы физических лиц (далее - НДФЛ) является прямым налогом, затрагивающим непосредственно доходы физического лица - налогоплательщика.

Налогоплательщики НДФЛ (ст. 207 НК РФ):

- физические лица, являющиеся налоговыми резидентами РФ;

- физические лица, получающие доходы от источников в Российской Федерации, не являющиеся налоговыми резидентами РФ.

В соответствии с п. п. 2 и 3 ст. 207 НК РФ налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации, а также на территориях Республики Крым и (или) города федерального значения Севастополя не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Период нахождения физического лица в Российской Федерации не прерывается на периоды его выезда за пределы Российской Федерации для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения.

Независимо от фактического времени нахождения в Российской Федерации налоговыми резидентами Российской Федерации признаются российские

военнослужащие, проходящие службу за границей, а также сотрудники органов государственной власти и органов местного самоуправления, командированные на работу за пределы Российской Федерации.

В соответствии с договорами об избежании двойного налогообложения Минфин России является уполномоченным органом подтверждения статуса налогового резидентства. В то же время Минфин России уполномочил Федеральную налоговую службу подтверждать статус налогового резидентства <1>. Статус налогового резидента Российской Федерации оформляется в форме справки или путем заверения соответствующей формы, установленной законодательством иностранного государства.

Налоговым периодом признается календарный год.

В соответствии со ст. 209 НК РФ объектом налогообложения налога на доходы физических лиц - резидентов признается любой доход физического лица, полученный как от источников в Российской Федерации,

так и от источников за пределами Российской Федерации, а для физических лиц - нерезидентов только доход, полученный от источников в Российской Федерации.

Перечень (виды) доходов, подлежащих налогообложению от источников в Российской Федерации и источников за пределами Российской Федерации, перечислены в ст. 208 НК РФ. К ним относятся дивиденды и проценты, полученные от российской организации, а также (или) иностранной организации; страховые выплаты при наступлении страхового случая; доходы, полученные от использования в Российской Федерации авторских или иных смежных прав; доходы, полученные от сдачи в аренду или иного использования имущества, и др.

Не относятся к доходам, полученным от источников в Российской Федерации, доходы физического лица, полученные им в результате проведения внешнеэкономических операций (включая товарообменные), совершаемых

исключительно от имени и в интересах этого физического лица и связанных исключительно с закупкой (приобретением) товара (выполнением работ, оказанием услуг) в Российской Федерации, а также с ввозом товара на территорию Российской Федерации.

Это положение применяется в отношении операций, связанных с ввозом товара на территорию Российской Федерации в таможенной процедуре выпуска для внутреннего потребления.

Если положения НК РФ не позволяют однозначно отнести полученные налогоплательщиком доходы к доходам, полученным от источников в Российской Федерации, либо к доходам от источников за пределами Российской Федерации, отнесение дохода к тому или иному источнику осуществляется Министерством финансов РФ.

Согласно п. 5 ст. 208 не признаются доходами доходы от операций, связанных с имущественными и неимущественными отношениями физических лиц,

признаваемых членами семьи и (или) близкими родственниками в соответствии с Семейным кодексом Российской Федерации, за исключением доходов, полученных указанными физическими лицами в результате заключения между этими лицами договоров гражданско-правового характера или трудовых соглашений.

При определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со ст. 212 НК РФ.

Если из дохода налогоплательщика по его распоряжению, по решению суда или иных органов производятся какие-либо удержания, такие удержания не уменьшают налоговую базу.

Налоговая база определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки.

Статья 211 регулирует вопросы уплаты налога на НДФЛ и особенности определения налоговой базы при получении доходов в натуральной форме. При получении дохода в виде материальной выгоды налоговая база определяется по правилам ст. 212 НК РФ. Особенности налогообложения при получении отдельных видов доходов регулируются ст. 213 НК РФ. Особенности определения доходов отдельных категорий иностранных граждан - ст. 215 НК РФ.

По общему правилу для всех налогоплательщиков налоговым периодом признается календарный год.

Статья 224 НК РФ устанавливает налоговые ставки по налогу на доходы физических лиц. Согласно п. 1 ст. 224 НК РФ основная ставка устанавливается в размере 13%. Налоговая ставка в размере 35% устанавливается в отношении следующих доходов: 1) стоимости любых

выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг, в части превышения 4 000 руб.; 2) страховых выплат по договорам добровольного страхования в части превышения размеров, указанных в п. 2 ст. 213 НК РФ; 3) процентных доходов по вкладам в банках в части превышения суммы, рассчитанной исходя из действующей ставки рефинансирования Центрального банка РФ, в течение периода, за который начислены проценты, по рублевым вкладам (за исключением срочных пенсионных вкладов, внесенных на срок не менее шести месяцев) и 9% годовых по вкладам в иностранной валюте; 4) суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных (кредитных) средств в части превышения суммы процентов за пользование заемными средствами, выраженными в рублях, исчисленной исходя из 3/4 действующей ставки рефинансирования, установленной Центральным банком

РФ на дату получения таких средств, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора, а также превышения суммы процентов за пользование заемными средствами, выраженными в иностранной валюте, исчисленной исходя из 9% годовых, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора, за исключением доходов в виде материальной выгоды, полученной от экономии на процентах за пользование налогоплательщиками целевыми займами (кредитами), полученными от кредитных и иных организаций Российской Федерации и фактически израсходованными ими на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры или доли (долей) в них, на основании документов, подтверждающих целевое использование таких средств.

Российские организации, индивидуальные предприниматели, нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты,

а также обособленные подразделения иностранных организаций в Российской Федерации, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы, обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму налога, исчисленную в соответствии со ст. 224 НК РФ с учетом особенностей, предусмотренных ст. 226 НК РФ.

Исчисление сумм налога производится налоговыми агентами нарастающим итогом с начала налогового периода по итогам каждого месяца применительно ко всем доходам, в отношении которых применяется налоговая ставка 13%, начисленным налогоплательщику за данный период, с зачетом удержанной в предыдущие месяцы текущего налогового периода суммы налога. Сумма налога применительно к доходам, в отношении которых применяются иные налоговые ставки, исчисляется налоговым агентом отдельно по каждой сумме указанного дохода, начисленного налогоплательщику.

Статья 227 регламентирует порядок и особенности исчисления сумм налога отдельными категориями физических лиц, а также порядок и сроки уплаты налога, порядок и сроки уплаты авансовых платежей.

Индивидуальные предприниматели исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных учета доходов и расходов и хозяйственных операций в порядке, определяемом Министерством финансов РФ.

Налоговая декларация представляется не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, если иное не предусмотрено ст. 227.1 НК РФ.

Общая сумма налога, подлежащая уплате в соответствующий бюджет, исчисленная в соответствии с налоговой декларацией, уплачивается по месту учета налогоплательщика в срок не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

В налоговых декларациях физические лица указывают все полученные ими в налоговом периоде

доходы, источники их выплаты, налоговые вычеты, суммы налога, удержанные налоговыми агентами, суммы фактически уплаченных в течение налогового периода авансовых платежей, суммы налога, подлежащие уплате (доплате) или возврату по итогам налогового периода.

Перечень доходов физических лиц, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения), установлен ст. 217 НК РФ.

При определении размера налоговой базы в соответствии с п. 3 ст. 210 НК РФ налогоплательщик имеет право на получение стандартных налоговых вычетов. Размер и категории лиц, имеющих право на получение стандартных вычетов, определяются ст. 218 НК РФ, а социальных налоговых вычетов - ст. 219 НК РФ.

Стандартные налоговые вычеты предоставляются налогоплательщику одним из налоговых агентов, являющихся источником выплаты дохода, по выбору налогоплательщика на основании его письменного

заявления и документов, подтверждающих право на такие налоговые вычеты.

Социальные налоговые вычеты предоставляются при подаче налоговой декларации в налоговый орган налогоплательщиком по окончании налогового периода.

При определении размера налоговой базы налогоплательщик также имеет право на получение в соответствии со ст. 220 НК РФ право на имущественные налоговые вычеты. К имущественным налоговым вычетам относят суммы, полученные налогоплательщиком от продажи жилых помещений, садовых домиков, земельных участков, а также сумм, израсходованных налогоплательщиком на приобретение и (или) строительство нового жилья.

Имущественный налоговый вычет предоставляется налогоплательщику на основании письменного заявления налогоплательщика, а также платежных документов, оформленных в установленном порядке и подтверждающих факт уплаты денежных средств

налогоплательщиком по произведенным расходам (квитанции к приходным ордерам, банковские выписки о перечислении денежных средств со счета покупателя на счет продавца, товарные и кассовые чеки, акты о закупке материалов у физических лиц с указанием в них адресных и паспортных данных продавца и другие документы).

Если в налоговом периоде имущественный налоговый вычет не может быть использован полностью, его остаток может быть перенесен на последующие налоговые периоды до полного его использования.

Налогоплательщик имеет право на получение имущественного налогового вычета у одного налогового агента по своему выбору. Налоговый агент обязан предоставить имущественный налоговый вычет при получении от налогоплательщика подтверждения права на имущественный налоговый вычет, выданного налоговым органом.

Профессиональные налоговые вычеты представляют собой расходы, связанные с профессиональной деятельностью налогоплательщика. Налогоплательщик приобретает право на получение профессиональных вычетов посредством документального подтверждения понесенных расходов, связанных с профессиональной деятельностью. Состав указанных расходов, принимаемых к вычету, определяется налогоплательщиком самостоятельно в порядке, аналогичном порядку определения расходов для целей налогообложения. Если налогоплательщики не в состоянии документально подтвердить свои расходы, связанные с деятельностью в качестве индивидуальных предпринимателей, профессиональный налоговый вычет производится в размере 20% общей суммы доходов, полученной индивидуальным предпринимателем от предпринимательской деятельности. Настоящее положение не применяется в отношении физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность

без образования юридического лица, но не зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей.

Статья 233 НК РФ регулирует льготы по налогу на доходы физических лиц. Налоговые льготы, предоставленные законодательными (представительными) органами субъектов РФ в части сумм налога, зачисляемых в соответствии с законодательством Российской Федерации в их бюджеты, до дня вступления в силу Налогового кодекса, действуют в течение того срока, на который эти налоговые льготы были предоставлены. Если при установлении налоговых льгот не был определен период времени, в течение которого эти налоговые льготы могут использоваться, то указанные налоговые льготы прекращают свое действие решением законодательных (представительных) органов Российской Федерации.

Налог на прибыль организаций. Налог на прибыль организаций - прямой налог, взимаемый с коллективных

субъектов. Принципы определения доходов заложены в ст. 41 НК РФ. В соответствии со ст. 41 НК РФ доход - это экономическая выгода в денежной или натуральной форме. Согласно ст. 246 НК РФ налогоплательщиками налога на прибыль являются:

- российские организации;
- иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства;
- иностранные организации, получающие доходы от источников в Российской Федерации.

Объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком.

Прибылью для российских организаций признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с гл. 25 НК РФ.

Порядок определения и классификация доходов установлены ст. 248 НК РФ, определение расходов в целях налогообложения прибыли и их группировка приведены в ст. 252 НК РФ.

Прибылью для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, признаются полученные через эти постоянные представительства доходы, уменьшенные на величину произведенных этими постоянными представительствами расходов, которые определяются в соответствии с гл. 25 НК РФ.

Прибылью для иных иностранных организаций признаются доходы, полученные от источников в Российской Федерации. Положениями ст. ст. 306 - 309 НК РФ устанавливаются особенности исчисления налога иностранными организациями.

В соответствии с п. 1 ст. 248 НК РФ все доходы можно разделить на два вида:

1) доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав;

2) внереализационные доходы.

Порядок определения доходов и их классификация для целей налогообложения налогом на прибыль даны в ст. 248 НК РФ.

В ст. 251 НК РФ указывается перечень доходов, который не учитывается при определении налоговой базы.

В соответствии с п. 1 ст. 274 НК РФ налоговой базой по налогу на прибыль организаций признается денежное выражение прибыли, подлежащей налогообложению. Прибыль же определяется в соответствии со ст. 247 НК РФ в зависимости от того, каков объект налогообложения.

Налоговая ставка по налогу на прибыль устанавливается в размере 20% (п. 1 ст. 284 НК РФ), за исключением случаев, предусмотренных п. п. 2 - 5 ст. 284 НК РФ.

При этом:

сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 2%, зачисляется в федеральный бюджет;

сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 18%, зачисляется в бюджеты субъектов Российской Федерации.

Налоговым периодом по налогу на прибыль в соответствии со ст. 285 НК РФ признается календарный год.

Отчетными периодами по налогу признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Отчетными периодами для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, признаются месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года.

Важно отметить, что ст. ст. 286 - 288.1 НК РФ регламентируется порядок исчисления налога и оплаты

авансовых платежей как для резидентов, так и для нерезидентов РФ.

Глава 25 НК РФ не содержит каких-либо исключений из круга российских и иностранных организаций в отношении уплаты налога на прибыль. Однако другие главы предусматривают освобождение от уплаты налога на прибыль в следующих случаях:

1) налогоплательщик применяет систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей в соответствии с гл. 26.1 НК РФ;

2) налогоплательщик применяет упрощенную систему налогообложения в соответствии с гл. 26.2 НК РФ;

3) налогоплательщик уплачивает единый налог на вмененный доход в соответствии с гл. 26.3 НК РФ. Налогоплательщик освобождается от обязанности уплаты налога на прибыль только в отношении той предпринимательской деятельности, которая облагается ЕНВД.

Налоговые декларации (налоговые расчеты) по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками (налоговыми агентами) не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. Исходя из п. 1 ст. 289 НК РФ и ст. 246 НК РФ, декларацию обязаны представлять все российские организации, которые являются плательщиками налога на прибыль организаций, даже в том случае, если у них отсутствует обязанность по уплате налога и (или) авансовых платежей по налогу. Налогоплательщики, отнесенные к категории крупнейших, представляют налоговые декларации (расчеты) в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков.

В п. 2 ст. 289 предусмотрено представление декларации упрощенной формы:

- налогоплательщиками всех категорий - по итогам отчетного периода;

- некоммерческими организациями, у которых не возникает обязательств по уплате налога, - по истечении налогового периода.

Налог на добычу полезных ископаемых. Регулирует вопросы установления, взимания и уплаты налога НДСП гл. 26 НК РФ.

Налогоплательщиками НДСП признаются организации и индивидуальные предприниматели, признаваемые пользователями недр в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Налогоплательщики подлежат постановке на учет в качестве налогоплательщика налога на добычу полезных ископаемых по месту нахождения участка недр, предоставленного налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством Российской Федерации в течение 30 календарных дней с момента государственной регистрации лицензии (разрешения) на пользование участком недр. При этом местом нахождения участка недр, предоставленного

налогоплательщику в пользование, признается территория субъекта (субъектов) Российской Федерации, на которой (которых) расположен участок недр.

Налогоплательщики, осуществляющие добычу полезных ископаемых на континентальном шельфе Российской Федерации, в исключительной экономической зоне Российской Федерации, а также за пределами территории Российской Федерации, если эта добыча осуществляется на территориях, находящихся под юрисдикцией Российской Федерации (либо арендуемых у иностранных государств или используемых на основании международного договора) на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование, подлежат постановке на учет в качестве налогоплательщика налога по месту нахождения организации либо по месту жительства физического лица.

Особенности постановки на учет налогоплательщиков в качестве налогоплательщиков налога определяются Министерством финансов РФ.

Объектом налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых признаются:

- полезные ископаемые, добытые из недр на территории Российской Федерации на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством Российской Федерации;

- полезные ископаемые, извлеченные из отходов (потерь) добывающего производства, если такое извлечение подлежит отдельному лицензированию в соответствии с законодательством Российской Федерации о недрах;

- полезные ископаемые, добытые из недр за пределами территории Российской Федерации, если эта добыча осуществляется на территориях, находящихся под юрисдикцией Российской Федерации (а также

арендуемых у иностранных государств или используемых на основании международного договора) на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование.

Налоговая база определяется налогоплательщиком самостоятельно как стоимость добытых полезных ископаемых, за исключением нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной, попутного газа и газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья. Стоимость добытых полезных ископаемых определяется в соответствии со ст. 340 НК РФ. Налоговая база определяется отдельно по каждому добытому полезному ископаемому. В отношении добытых полезных ископаемых, для которых установлены различные налоговые ставки либо налоговая ставка рассчитывается с учетом коэффициента, налоговая база определяется применительно к каждой налоговой ставке.

Налоговым периодом признается календарный месяц.

Налоговая ставка исчисляется в процентном соотношении к стоимости добытых полезных ископаемых и зависит от ряда факторов: экономических, географических, качественных свойств полезных ископаемых, глубины залегания и др.

Сумма налога по добытым полезным ископаемым исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Сумма налога исчисляется по итогам каждого налогового периода по каждому добытому полезному ископаемому. Налог подлежит уплате по месту нахождения каждого участка недр, предоставленного налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством Российской Федерации. Сумма налога, исчисленная по полезным ископаемым, добытым за пределами территории Российской Федерации, подлежит уплате по

месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя.

Сумма налога, подлежащая уплате по итогу налогового периода, уплачивается не позднее 25 числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налоговая декларация представляется налогоплательщиком в налоговые органы по месту нахождения (месту жительства) налогоплательщика, не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Водный налог. Водный налог является обязательным платежом федерального уровня. В соответствии со ст. 333.8 НК РФ налогоплательщиками водного налога признаются организации и физические лица, осуществляющие специальное и (или) особое водопользование.

Объектами налогообложения водным налогом признаются следующие виды пользования водными объектами:

- 1) забор воды из водных объектов;
- 2) использование акватории водных объектов, за исключением лесосплава в плотках и кошелях;
- 3) использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики;
- 4) использование водных объектов для целей сплава древесины в плотках и кошелях.

Налоговая база по водному налогу определяется налогоплательщиком в соответствии со ст. 333.10 НК РФ отдельно в отношении каждого водного объекта, а в случае, когда в отношении водного объекта установлены различные налоговые ставки, - отдельно применительно к каждой налоговой ставке. Для каждого вида водопользования, признаваемого объектом налогообложения, установлен особый порядок исчисления налоговой базы:

- 1) при заборе воды из водных объектов налоговая база определяется как объем воды, забранной из водного объекта за налоговый период;

- при отсутствии водоизмерительных приборов - исходя из времени работы и производительности технических средств;

- при невозможности определения объема забранной воды исходя из времени работы и производительности технических средств - исходя из норм водопотребления;

- 2) при использовании акватории водных объектов, за исключением сплава древесины в плотках и кошелях налоговая база определяется как площадь предоставленного водного пространства.

Налоговым периодом признается квартал.

Налоговые ставки по водному налогу, установленные в ст. 333.12 НК РФ, определяются исходя из вида водопользования, которое является объектом налогообложения. Кроме того, налоговые ставки дифференцируются в зависимости от бассейнов рек, озер, морей, а также экономических районов, в пределах которых осуществляется тот или иной вид водопользования.

Порядок и сроки уплаты водного налога определены в ст. 333.14 НК РФ. Общая сумма налога уплачивается налогоплательщиком по местонахождению объекта налогообложения в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. В соответствии со ст. 333.15 НК РФ налогоплательщик должен представить налоговую декларацию в налоговый орган по месту нахождения объекта налогообложения.

Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов. Правовое регулирование взимания сборов за пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов обладает своей спецификой. Отношения по уплате указанных сборов регулируются не только законодательством о налогах и сборах, но и законодательством о природных ресурсах Российской Федерации, например: Федеральные законы от 24 апреля 1995 г. N 52-ФЗ "О животном мире"; от 20 декабря 2004 г. N 166-ФЗ "О рыболовстве и сохранении

водных биологических ресурсов"; от 30 ноября 1995 г. N 187-ФЗ "О континентальном шельфе Российской Федерации"; от 31 июля 1998 г. N 155-ФЗ "О внутренних морских водах, территориальном море и прилегающей зоне Российской Федерации" и др.

Плательщиками сбора являются (п. 1 ст. 333.1 НК РФ):

- организации;
- физические лица, зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей;
- физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями.

Плательщиками сборов могут быть как российское юридическое лицо или физическое лицо - налоговый резидент России, так и иностранное юридическое лицо и иностранный гражданин или лицо без гражданства. Плательщики сборов, организация или физическое лицо должны иметь лицензию (разрешение) на пользование объектами животного мира или объектами водных

биологических ресурсов. Приказом Минсельхоза России от 4 января 2001 г. N 3 утверждено Положение о порядке выдачи именных разовых лицензий на использование объектов животного мира, отнесенных к объектам охоты.

Объектами обложения являются объекты животного мира, объекты водных биологических ресурсов, изъятие которых осуществляется на основании лицензии (разрешения). Их перечень установлен в п. п. 1, 4, 5 ст. 333.3 НК РФ.

Ставки сбора за объекты животного мира установлены в п. 1 ст. 333.3 НК РФ за каждый объект животного мира. Такие ставки являются твердыми, то есть выражаются в абсолютной сумме на единицу измерения. Ставки сбора за объекты водных биоресурсов установлены в п. 4 ст. 333.3 НК РФ за каждый объект водных биоресурсов в рублях за тонну и в п. 6 ст. 333.3 НК РФ - за каждое морское млекопитающее. Ставки сборов за пользование водными биоресурсами являются также твердыми.

Порядок и сроки уплаты сборов, а также порядок зачисления сборов регламентируются ст. 333.5 НК РФ. В отношении пользования объектами животного мира плательщики уплачивают сбор при получении лицензии по месту нахождения органа, выдавшего лицензию.

В отношении пользования объектами водных биоресурсов установлено два вида сборов: разовый и регулярные взносы. Разовый взнос уплачивается при получении разрешения и равен 10% исчисленной общей суммы сбора. Регулярные взносы производятся в течение всего срока действия разрешения ежемесячно, не позднее 20-го числа.

Государственная пошлина. Правовой режим взимания государственной пошлины установлен гл. 25.3 НК РФ. Под государственной пошлиной понимается сбор, взимаемый с лиц, указанных в ст. 333.17 НК РФ, при их обращении в государственные органы, органы местного самоуправления, иные органы и (или) к должностным лицам, которые уполномочены в

соответствии с законодательными актами Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации и нормативными правовыми актами органов местного самоуправления, за совершением в отношении этих лиц юридически значимых действий, предусмотренных гл. 25.3 НК РФ, за исключением действий, совершаемых консульскими учреждениями Российской Федерации (п. 1 ст. 333.16 НК РФ).

Плательщиками государственной пошлины признаются:

- 1) организации;
- 2) физические лица.

Уместно отметить, что плательщиками государственной пошлины являются не все лица, а лишь те, которые:

1) обращаются за совершением юридически значимых действий, предусмотренных гл. 25.3 НК РФ;

2) выступают ответчиками в судах общей юрисдикции, арбитражных судах или по делам, рассматриваемым мировыми судьями, если при этом решение суда принято не в их пользу и истец освобожден от уплаты государственной пошлины

Порядок и сроки уплаты государственной пошлины закреплены в ст. 333.18. По общему правилу государственная пошлина уплачивается или до совершения действий, или до подачи заявлений и иных документов на совершение юридически значимых действий. Без уплаты сбора не может быть совершено юридически значимое действие. Однако законодатель устанавливает перечень исключений: см., например, подп. 2 п. 1 ст. 333.18; подп. 9 п. 1 ст. 333.20 НК РФ. Сроки уплаты государственной пошлины, установленные НК РФ, могут быть изменены органом, совершающим юридически значимое действие, по ходатайству заинтересованного лица об отсрочке или рассрочке уплаты государственной пошлины в порядке,

установленном ст. 333.41 НК РФ. Также законодатель установил круг лиц, которые могут воспользоваться льготой при уплате государственной пошлины. Основанием для предоставления льгот физическим лицам является удостоверение установленного образца.

В ст. 333.19 закреплены правила и размеры уплаты государственной пошлины по делам, рассматриваемым Верховным Судом РФ, судами общей юрисдикции, мировыми судьями. Другими статьями гл. 25.3 устанавливаются правила уплаты государственной пошлины при обращении в Конституционный Суд РФ, при обращении к нотариусу и при совершении иных юридически значимых действий.

Общая характеристика региональных налогов.

Транспортный налог. В соответствии с правилами гл. 28 НК РФ транспортный налог устанавливается НК РФ, законами субъектов РФ о транспортном налоге и обязателен к уплате на территории соответствующего субъекта РФ. К компетенции законодательных

(представительных) органов субъекта РФ относится установление ставки налога в пределах, установленных НК РФ, порядок и сроки его уплаты, а также налоговых льгот и основания для их использования налогоплательщиком.

Транспортный налог относится к категории прямых налогов и взимается с владельцев транспорта. Налогоплательщиками налога признаются лица, на которых в соответствии с законодательством Российской Федерации зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения в соответствии со ст. 358 НК РФ.

Объектом налогообложения признаются автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, парусные суда, катера, снегоходы, мотосани, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые суда) и другие водные и

воздушные транспортные средства, зарегистрированные в установленном порядке в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Налоговая база определяется отдельно по каждому транспортному средству по правилам ст. 359 НК РФ:

1) в отношении транспортных средств, имеющих двигатели, - как мощность двигателя транспортного средства в лошадиных силах;

1.1) в отношении воздушных транспортных средств, для которых определяется тяга реактивного двигателя, - как паспортная статическая тяга реактивного двигателя (суммарная паспортная статическая тяга всех реактивных двигателей) воздушного транспортного средства на взлетном режиме в земных условиях в килограммах силы;

2) в отношении водных несамоходных (буксируемых) транспортных средств, для которых определяется валовая вместимость, - как валовая вместимость в регистровых тоннах;

3) в отношении водных и воздушных транспортных средств, не указанных в подп. 1, 1.1 и 2, как единица транспортного средства.

Налоговым периодом признается календарный год.

Отчетными периодами для налогоплательщиков, являющихся организациями, признаются первый квартал, второй квартал, третий квартал.

Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов Российской Федерации в зависимости от мощности двигателя, тяги реактивного двигателя или валовой вместимости транспортных средств, категории транспортных средств, в расчете на одну лошадиную силу мощности двигателя транспортного средства, один килограмм силы тяги реактивного двигателя, одну регистровую тонну транспортного средства или единицу транспортного средства.

Налоговые ставки могут быть увеличены (уменьшены) законами субъектов Российской Федерации, но не более чем в десять раз. Допускается

установление дифференцированных налоговых ставок в отношении каждой категории транспортных средств, а также с учетом количества лет, прошедших с года выпуска транспортных средств, и (или) их экологического класса.

Налогоплательщики, являющиеся организациями, исчисляют сумму налога и сумму авансового платежа по налогу самостоятельно. Сумма налога, подлежащая уплате налогоплательщиками, являющимися физическими лицами, исчисляется налоговыми органами на основании сведений, которые представляются в налоговые органы органами, осуществляющими государственную регистрацию транспортных средств на территории Российской Федерации.

Законодательный (представительный) орган субъекта Российской Федерации при установлении налога вправе предусмотреть для отдельных категорий налогоплательщиков право не исчислять и не уплачивать

авансовые платежи по налогу в течение налогового периода.

Налогоплательщики, являющиеся физическими лицами, уплачивают транспортный налог на основании налогового уведомления, направляемого налоговым органом. Направление налогового уведомления допускается не более чем за три налоговых периода, предшествующих календарному году его направления.

Налогоплательщики, являющиеся организациями, по истечении налогового периода представляют в налоговый орган по месту нахождения транспортных средств налоговую декларацию по налогу. Налоговые декларации по налогу представляются налогоплательщиками не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом. Налогоплательщики, отнесенные к категории крупнейших, представляют налоговые декларации (расчеты) в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков.

Налог на игорный бизнес. Порядок исчисления и сроки уплаты налога на игорный бизнес осуществляется в соответствии с правилами гл. 29 НК РФ. Налог на игорный бизнес устанавливается и вводится законом субъекта РФ. При этом НК РФ устанавливает объект налогообложения, налоговую базу, налоговый период, порядок исчисления налога. Законом субъекта РФ устанавливаются налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налога.

Игорный бизнес - это предпринимательская деятельность, связанная с извлечением организациями или индивидуальными предпринимателями доходов в виде выигрыша и (или) платы за проведение азартных игр и (или) пари, не являющаяся реализацией товаров (имущественных прав), работ или услуг.

Налогоплательщиками налога на игорный бизнес признаются организации или индивидуальные предприниматели, осуществляющие

предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса.

1. Объектами налогообложения признаются:

- 1) игровой стол;
- 2) игровой автомат;
- 3) касса тотализатора;
- 4) касса букмекерской конторы.

Каждый объект налогообложения подлежит регистрации в налоговом органе по месту установки этого объекта налогообложения не позднее чем за два дня до даты установки каждого объекта налогообложения. Регистрация производится налоговым органом на основании заявления налогоплательщика о регистрации объекта (объектов) налогообложения с обязательной выдачей свидетельства о регистрации объекта (объектов) налогообложения.

По каждому из объектов налогообложения налоговая база определяется отдельно, как общее

количество соответствующих объектов налогообложения.

Налоговым периодом признается календарный месяц.

Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов Российской Федерации в следующих пределах:

- 1) за один игровой стол - от 25 000 до 125 000 руб.;
- 2) за один игровой автомат - от 1 500 до 7 500 руб.;
- 3) за одну кассу тотализатора или одну кассу букмекерской конторы - от 25 000 до 125 000 руб.

Порядок исчисления налога регламентируется ст. 370 и зависит от количества игровых столов, игрового поля и др.

Сумма налога исчисляется налогоплательщиком самостоятельно как произведение налоговой базы, установленной по каждому объекту налогообложения, и ставки налога, установленной для каждого объекта налогообложения.

Налоговая декларация за истекший налоговый период представляется налогоплательщиком в налоговый орган по месту регистрации объектов налогообложения по правилам ст. 370 НК РФ.

Налог на имущество организаций. Налог на имущество организаций установлен Налоговым кодексом РФ и детализируется в законах субъектов РФ. НК РФ устанавливает налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов. Законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов Российской Федерации законами о налогах в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, могут устанавливаться налоговые льготы, а также основания и порядок их применения.

Налогоплательщиками налога признаются российские и иностранные организации, имеющие имущество, признаваемое объектом налогообложения в соответствии со ст. 374 НК РФ.

Объектами налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (в том числе имущество, переданное во временное владение, в пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета.

Объектами налогообложения для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, признаются движимое и недвижимое имущество, относящееся к объектам основных средств, имущество, полученное по концессионному соглашению.

Объектами налогообложения для иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в Российской Федерации через постоянные представительства, признаются находящиеся на

территории Российской Федерации и принадлежащее указанным иностранным организациям на праве собственности недвижимое имущество и полученное по концессионному соглашению недвижимое имущество.

Налоговая база определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения.

При определении налоговой базы имущество, признаваемое объектом налогообложения, учитывается по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации.

Налоговой базой в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в Российской Федерации через постоянные представительства, а также в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не относящихся к

деятельности данных организаций в Российской Федерации, через постоянные представительства, признается инвентаризационная стоимость указанных объектов по данным органов технической инвентаризации.

Уполномоченные органы и специализированные организации, осуществляющие учет и техническую инвентаризацию объектов недвижимого имущества, обязаны сообщать в налоговый орган по местонахождению указанных объектов сведения об инвентаризационной стоимости каждого такого объекта, находящегося на территории соответствующего субъекта Российской Федерации, в течение 10 дней со дня оценки (переоценки) указанных объектов.

Налоговая база определяется в соответствии с положениями ст. 376 НК РФ отдельно в отношении имущества, подлежащего налогообложению по местонахождению организации (месту постановки на учет в налоговых органах постоянного

представительства иностранной организации), в отношении имущества каждого обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, в отношении каждого объекта недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения организации, обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, или постоянного представительства иностранной организации.

Налоговым периодом признается календарный год. Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Законодательный (представительный) орган субъекта Российской Федерации при установлении налога вправе не устанавливать отчетные периоды.

Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов Российской Федерации (ст. 380 НК РФ). В отношении объектов недвижимого имущества, налоговая база в отношении которых определяется как кадастровая

стоимость, налоговая ставка не может превышать следующих значений:

1) для города федерального значения Москвы: в 2014 г. - 1,5%, в 2015 году - 1,7%, в 2016 г. и последующие годы - 2%;

2) для иных субъектов Российской Федерации: в 2014 г. - 1,0%, в 2015 году - 1,5%, в 2016 г. и последующие годы - 2%.

Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий налогоплательщиков и (или) имущества, признаваемого объектом налогообложения.

Пунктом 3.1 ст. 380 НК РФ в отношении отдельных видов недвижимого имущества налоговая ставка устанавливается в размере 0%. Это, например, объекты, которые впервые введены в эксплуатацию в налоговые периоды.

Важное социальное значение имеют положения ст. 381 НК РФ, закрепляющие налоговые льготы и освобождение от налогообложения.

Налог и авансовые платежи по налогу подлежат уплате налогоплательщиками в порядке и сроки, которые установлены законами субъектов Российской Федерации.

Иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, в отношении имущества постоянных представительств уплачивают налог и авансовые платежи по налогу в бюджет по месту постановки указанных постоянных представительств на учет в налоговых органах.

Налогоплательщики обязаны по истечении каждого отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы по своему местонахождению, по местонахождению каждого своего обособленного подразделения налоговую декларацию по налогу.

Налогоплательщики, отнесенные к категории крупнейших, представляют налоговые декларации (расчеты) в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков.

Общая характеристика местных налогов.

Земельный налог. Глава 31 НК РФ определяет общие правила взимания земельного налога. Земельный налог устанавливается в качестве местного налога, формирующего доходную базу местных бюджетов, и вводится в действие нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований, а также законами городов Москвы и Санкт-Петербурга.

Устанавливая налог, представительные органы муниципальных образований (законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) определяют налоговые ставки в пределах, установленных гл. 31 НК РФ, а также порядок и сроки уплаты налога.

При установлении налога нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) могут также устанавливаться налоговые льготы, основания и порядок их применения, включая установление размера не облагаемой налогом суммы для отдельных категорий налогоплательщиков.

Налогоплательщиками налога признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками, признаваемые объектом налогообложения в соответствии со ст. 389 НК РФ на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

Объектом налогообложения признаются земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования (городов федерального значения Москвы и

Санкт-Петербурга), на территории которого введен налог.

Налоговая база определяется как кадастровая стоимость земельных участков, признаваемых объектом налогообложения в соответствии со ст. 389 НК РФ. Кадастровая стоимость земельного участка определяется в соответствии с земельным законодательством Российской Федерации.

Налоговая база определяется в отношении каждого земельного участка как его кадастровая стоимость по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом. Налоговая база в отношении земельного участка, находящегося на территориях нескольких муниципальных образований (на территориях муниципального образования и городов федерального значения Москвы или Санкт-Петербурга), определяется по каждому муниципальному образованию (городам федерального значения Москве и Санкт-Петербургу). При этом налоговая база в отношении доли земельного

участка, расположенного в границах соответствующего муниципального образования (городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга), определяется как доля кадастровой стоимости всего земельного участка, пропорциональная указанной доле земельного участка.

Налогоплательщики - индивидуальные предприниматели определяют налоговую базу самостоятельно на основании сведений государственного кадастра недвижимости о каждом земельном участке.

Налоговая база уменьшается на не облагаемую налогом сумму в размере 10 000 руб. на одного налогоплательщика на территории одного муниципального образования (городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) в отношении земельного участка, находящегося в собственности, постоянном (бессрочном) пользовании или пожизненном наследуемом владении следующих категорий налогоплательщиков:

1) Героев Советского Союза, Героев Российской Федерации, полных кавалеров ордена Славы;

2) инвалидов, имеющих III степень ограничения способности к трудовой деятельности, а также лиц, которые имеют I и II группу инвалидности, установленную до 1 января 2004 г. без вынесения заключения о степени ограничения способности к трудовой деятельности;

3) инвалидов с детства;

4) ветеранов и инвалидов Великой Отечественной войны, а также ветеранов и инвалидов боевых действий;

5) физических лиц, имеющих право на получение социальной поддержки в соответствии с Законом РФ "О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС" и других категорий, в соответствии с положениями ст. 391 НК РФ.

Налоговым периодом признается календарный год.

Отчетный период - первый квартал, второй квартал и третий квартал календарного года.

Налоговые ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) и не могут превышать:

1) 0,3% в отношении земельных участков:

- отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения;

- занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса или приобретенных (предоставленных) для жилищного строительства;

- приобретенных (предоставленных) для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства, а также дачного хозяйства;

2) 1,5% в отношении прочих земельных участков.

Статья 395 устанавливает налоговые льготы для отдельных категорий организаций, учреждений и физических лиц.

Налогоплательщики - организации и индивидуальные предприниматели исчисляют сумму налога (сумму авансовых платежей по налогу) самостоятельно. Сумма налога, подлежащая уплате в местный бюджет физическими лицами, исчисляется налоговыми органами.

Налогоплательщики - организации и индивидуальные предприниматели, по истечении налогового периода не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом, представляют в налоговый орган по месту нахождения земельного участка налоговую декларацию по налогу. Расчеты сумм по авансовым платежам по налогу представляются налогоплательщиками в течение налогового периода не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Налогоплательщики, отнесенные к категории крупнейших, представляют налоговые декларации (расчеты) в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков.

Налог на имущество физических лиц. Налог на имущество физических лиц устанавливается на федеральном уровне, действует в соответствии с НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований и обязателен к уплате на территориях этих муниципальных образований. В городах федерального значения Москве, Санкт-Петербурге и Севастополе налог устанавливается НК РФ и законами указанных субъектов Российской Федерации.

Устанавливая налог, представительные органы муниципальных образований определяют налоговые ставки в пределах, установленных НК РФ.

Налогоплательщиками налога признаются физические лица, обладающие правом собственности на имущество, признаваемое объектом налогообложения.

Объектом налогообложения признается расположенное в пределах муниципального образования (города федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга или Севастополя) следующее имущество:

- 1) жилой дом;
- 2) жилое помещение (квартира, комната);
- 3) гараж, машино-место;
- 4) единый недвижимый комплекс;
- 5) объект незавершенного строительства;
- 6) иное здание, строение, сооружение, помещение.

В целях налогообложения установлено правило, что дома и жилые строения, расположенные на земельных участках, предоставленных для ведения личного подсобного, дачного хозяйства, огородничества, садоводства, индивидуального жилищного строительства, относятся к жилым домам.

По общим правилам налоговая база определяется в отношении каждого объекта налогообложения как его кадастровая стоимость, указанная в Едином государственном реестре недвижимости по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом, с учетом особенностей, предусмотренных ст. 403 НК РФ. В отношении объекта налогообложения, образованного в течение налогового периода, налоговая база в данном налоговом периоде определяется как его кадастровая стоимость на день внесения в Единый государственный реестр недвижимости сведений, являющихся основанием для определения кадастровой стоимости такого объекта. Статьей 403 предусмотрены некоторые изъятия из налогооблагаемой базы. Так, налоговая база в отношении квартиры определяется как ее кадастровая стоимость, уменьшенная на величину кадастровой стоимости 20 квадратных метров общей площади этой квартиры. В отношении жилого дома - как его кадастровая стоимость,

уменьшенная на величину кадастровой стоимости 50 квадратных метров общей площади этого жилого дома.

Статьей 404 НК РФ предусмотрен и иной порядок определения налоговой базы исходя из инвентаризационной стоимости объекта налогообложения. В этом случае налоговая база исчисляется с учетом коэффициента-дефлятора на основании последних данных об инвентаризационной стоимости, представленных в установленном порядке в налоговые органы до 1 марта 2013 г.

Налоговым периодом признается календарный год.

Налоговые ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) в зависимости от применяемого порядка определения налоговой базы. Размер ставки при определении налоговой базы исходя из кадастровой стоимости объекта налогообложения и порядок

исчисления закреплены в ст. ст. 406 и 408 НК РФ. Налоговые ставки могут быть уменьшены до нуля или увеличены, но не более чем в три раза, нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя).

В случае определения налоговой базы исходя из инвентаризационной стоимости налоговые ставки устанавливаются на основе умноженной на коэффициент-дефлятор суммарной инвентаризационной стоимости объектов налогообложения, принадлежащих на праве собственности налогоплательщику (с учетом доли налогоплательщика в праве общей собственности на каждый из таких объектов), расположенных в пределах одного муниципального образования (городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга или Севастополя).

Статья 407 предусматривает право отдельных категорий налогоплательщиков на налоговые льготы. Так, например, право на налоговую льготу имеют пенсионеры, а также лица, достигшие возраста 60 и 55 лет (соответственно мужчины и женщины), которым в соответствии с законодательством Российской Федерации выплачивается ежемесячное пожизненное содержание.

Сумма налога исчисляется налоговыми органами по истечении налогового периода отдельно по каждому объекту налогообложения.

Налог подлежит уплате налогоплательщиками в срок не позднее 1 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом. Налог уплачивается по месту нахождения объекта налогообложения на основании налогового уведомления, направляемого налогоплательщику налоговым органом. Направление налогового уведомления допускается не более чем за три

налоговых периода, предшествующих календарному году его направления.

Торговый сбор. Торговый сбор - новый платеж, введенный Федеральным законом N 382-ФЗ в ноябре 2014 г. Он устанавливается Налоговым кодексом и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований, городами федерального значения Москва, Санкт-Петербург и Севастополь и обязателен к уплате на этих территориях. Устанавливая сбор, представительные (законодательные) органы муниципальных образований (городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) определяют ставку сбора в пределах, установленных гл. 33 НК РФ.

Плательщиками сбора признаются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие виды предпринимательской деятельности на территории муниципального образования (городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя).

Объектом обложения сбором признается использование объекта движимого или недвижимого имущества для осуществления плательщиком сбора вида предпринимательской деятельности, в отношении которого установлен сбор, хотя бы один раз в течение квартала.

Сбор устанавливается в отношении осуществления торговой деятельности на объектах осуществления торговли. Виды предпринимательской деятельности, в отношении которых устанавливается сбор, перечислены в ст. 413 НК РФ.

Периодом обложения сбором признается квартал.

Ставки сбора устанавливаются нормативными правовыми актами муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) в рублях за квартал в расчете на объект осуществления торговли или на его площадь. Особенности применения предельных ставок

или в связи с применением патентной системы налогообложения закреплены в ст. 415 НК РФ.

Сумма сбора определяется плательщиком самостоятельно для каждого объекта обложения сбором, начиная с периода обложения, в котором возник объект обложения сбором, как произведение ставки сбора в отношении соответствующего вида предпринимательской деятельности и фактического значения физической характеристики соответствующего объекта осуществления торговли. Уплата сбора производится не позднее 25-го числа месяца, следующего за периодом обложения.

Органы местного самоуправления (органы государственной власти городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) осуществляют полномочия по сбору, обработке и передаче налоговым органам сведений об объектах обложения сбором, а также в соответствии с законодательством контроль за полнотой и

достоверностью информации об объектах обложения сбором на территории своего муниципального образования.

### Страховые взносы в Российской Федерации

Глава 34 НК РФ, закрепляющая новый порядок уплаты страховых взносов, введена Федеральным законом N 243-ФЗ в июле 2016 г. Порядок вступил в силу с 1 января 2017 г.

Плательщиками страховых взносов признаются следующие лица, являющиеся страхователями в соответствии с федеральными законами о конкретных видах обязательного социального страхования:

1) лица, производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам:

организации;

индивидуальные предприниматели;

физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями;

2) индивидуальные предприниматели, адвокаты, медиаторы, нотариусы, занимающиеся частной практикой, арбитражные управляющие, оценщики, патентные поверенные и иные лица, занимающиеся в установленном законодательством Российской Федерации порядке частной практикой.

Если плательщик относится одновременно к нескольким категориям, он исчисляет и уплачивает страховые взносы отдельно по каждому основанию.

Объектом обложения страховыми взносами признаются выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц, подлежащих обязательному социальному страхованию в соответствии с федеральными законами о конкретных видах обязательного социального страхования (за исключением вознаграждений, выплачиваемых лицам, указанным в подп. 2 п. 1 ст. 419 НК РФ):

1) в рамках трудовых отношений и по гражданско-правовым договорам, предметом которых являются выполнение работ, оказание услуг;

2) по договорам авторского заказа в пользу авторов произведений;

3) по договорам об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства, издательским лицензионным договорам, лицензионным договорам о предоставлении права использования произведения науки, литературы, искусства, в том числе вознаграждения, начисляемые организациями по управлению правами на коллективной основе в пользу авторов произведений по договорам, заключенным с пользователями.

База для исчисления страховых взносов для плательщиков определяется по правилам ст. 421 НК РФ по истечении каждого календарного месяца как сумма выплат и иных вознаграждений, начисленных отдельно в отношении каждого физического лица с начала

расчетного периода нарастающим итогом, за исключением сумм, указанных в ст. 422 НК РФ.

Расчетным периодом признается календарный год.

Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие, девять месяцев календарного года.

Дата осуществления выплат и иных вознаграждений определяется как день начисления выплат и иных вознаграждений в пользу работника.

Для исчисления страховых взносов используется тариф. Тариф страхового взноса представляет собой величину страхового взноса на единицу измерения базы для исчисления страховых взносов. Тарифы страховых взносов устанавливаются в следующих размерах (ст. 425):

1) на обязательное пенсионное страхование - 26%;

2) на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством - 2,9%;

в пользу иностранных граждан и лиц без гражданства, временно пребывающих в Российской Федерации - 1,8%;

3) на обязательное медицинское страхование - 5,1%.

Законодателем предусмотрены пониженные тарифы для отдельных групп налогоплательщиков (ст. 427) и дополнительные тарифы (ст. 428).

Исчисление суммы страховых взносов, подлежащих уплате за расчетный период плательщиками, производится ими самостоятельно в соответствии со ст. 430 НК РФ. Суммы страховых взносов исчисляются плательщиками отдельно в отношении страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и страховых взносов на обязательное медицинское страхование.

Суммы страховых взносов за расчетный период уплачиваются плательщиками не позднее 31 декабря текущего календарного года.

Специальные налоговые режимы

В п. 7 ст. 12 ч. 1 НК РФ предусмотрено, что НК РФ могут устанавливаться специальные налоговые режимы, определяться порядок введения в действие и применения специальных налоговых режимов. Специальные налоговые режимы могут предусматривать освобождение от обязанности по уплате отдельных федеральных, региональных и местных налогов и сборов, указанных в ст. ст. 13 - 15 Кодекса.

В соответствии с п. 2 ст. 18 НК РФ к специальным налоговым режимам относятся:

1) система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (ЕСХН);

2) упрощенная система налогообложения (далее также - УСН);

3) система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (далее также - ЕНВД);

4) система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции (далее также - СРП);

5) патентная система налогообложения.

Согласно п. 1 ст. 18 НК РФ специальные налоговые режимы устанавливаются Налоговым кодексом и применяются в случаях и порядке, которые предусмотрены НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах.

1. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) (гл. 26.1 НК РФ).

Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог), в соответствии с п. 1 ст. 346.11 НК РФ, представляет собой специальный налоговый режим - упрощенную систему налогообложения, направленную на финансовую поддержку сельскохозяйственных товаропроизводителей и упрощение налогового администрирования. Она может применяться организациями и индивидуальными предпринимателями наряду с иными режимами

налогообложения, предусмотренными законодательством Российской Федерации о налогах и сборах. Правила, предусмотренные гл. 26.1 НК РФ, распространяются на крестьянские (фермерские) хозяйства.

Организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителями, вправе добровольно перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога (далее - ЕСХН) в порядке, предусмотренном указанной главой.

Организации, являющиеся налогоплательщиками ЕСХН, освобождаются от обязанности по уплате налога на прибыль организаций (за исключением налога, уплачиваемого с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным п. п. 3 и 4 ст. 284 НК РФ), налога на имущество организаций. Организации, являющиеся налогоплательщиками ЕСХН, не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость (за исключением налога на

добавленную стоимость, подлежащего уплате в соответствии с Кодексом при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, а также налога на добавленную стоимость, уплачиваемого в соответствии со ст. 174.1 НК РФ).

Иные налоги и сборы уплачиваются индивидуальными предпринимателями, перешедшими на уплату единого сельскохозяйственного налога, в соответствии с иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся налогоплательщиками ЕСХН, не освобождаются от исполнения предусмотренных Кодексом обязанностей налоговых агентов.

Налогоплательщиками ЕСХН признаются организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителями и перешедшие на уплату

единого ЕСХН. Законодатель вводит понятие сельскохозяйственного товаропроизводителя - это организации и индивидуальные предприниматели, производящие сельскохозяйственную продукцию, осуществляющие ее первичную и последующую (промышленную) переработку (в том числе на арендованных основных средствах) и реализующие эту продукцию, при условии, если в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) таких организаций и индивидуальных предпринимателей доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции, включая продукцию ее первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, составляет не менее 70%, а также сельскохозяйственные потребительские кооперативы (перерабатывающие, сбытовые (торговые), снабженческие, садоводческие, огороднические, животноводческие), признаваемые таковыми в

соответствии с Федеральным законом от 8 декабря 1995 г. N 193-ФЗ "О сельскохозяйственной кооперации", у которых доля доходов от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства членов данных кооперативов, включая продукцию первичной переработки, произведенную данными кооперативами из сельскохозяйственного сырья собственного производства членов этих кооперативов, а также от выполненных работ (услуг) для членов данных кооперативов составляет в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) не менее 70%.

Налогоплательщики подают в период с 20 октября по 20 декабря года в налоговый орган по своему местонахождению (месту жительства) заявление о переходе на уплату ЕСХН. В заявлении указываются данные о доле дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции.

Вновь созданная организация или вновь зарегистрированный индивидуальный предприниматель

вправе подать заявление о переходе на уплату ЕСХН в пятидневный срок с даты постановки на учет в налоговом органе.

Объектом налогообложения признаются доходы, уменьшенные на величину расходов.

Налоговой базой признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов. При определении налоговой базы доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода. Доходы и расходы, выраженные в иностранной валюте, учитываются в совокупности с доходами и расходами, выраженными в рублях.

Налоговым периодом признается календарный год.

Отчетным периодом признается полугодие.

Налоговая ставка устанавливается в размере 6%.

ЕСХН исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Налогоплательщики по итогам отчетного периода исчисляют сумму авансового платежа по ЕСХН, исходя

из налоговой ставки и фактически полученных доходов, уменьшенных на величину расходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания полугодия. Авансовые платежи по единому сельскохозяйственному налогу уплачиваются не позднее 25 календарных дней со дня окончания отчетного периода.

Уплаченные авансовые платежи по ЕСХН засчитываются в счет уплаты единого сельскохозяйственного налога по итогам налогового периода. Уплата ЕСХН и авансового платежа по ЕСХН производится налогоплательщиками по местонахождению организации (месту жительства индивидуального предпринимателя). По истечении налогового периода (не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом) налогоплательщики представляют в налоговые органы налоговые декларации.

## 2. Упрощенная система налогообложения.

Упрощенная система налогообложения (далее - УСН) является одним из специальных налоговых режимов.

Налогоплательщиками признаются организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на УСН и применяющие ее в порядке, установленном гл. 26.2 НК РФ.

Организация имеет право перейти на УСН, если по итогам девяти месяцев того года, в котором организация подает заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения, доходы, определяемые в соответствии со ст. 248 НК РФ, не превысили 45 млн руб.

Не вправе применять УСН организации, имеющие филиалы и (или) представительства; банки; страховщики; негосударственные пенсионные фонды; инвестиционные фонды; профессиональные участники рынка ценных бумаг; ломбарды; организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров, а также добычей и

реализацией полезных ископаемых, за исключением общераспространенных полезных ископаемых; организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся игорным бизнесом; нотариусы, занимающиеся частной практикой; адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, а также иные формы адвокатских образований; организации, являющиеся участниками соглашений о разделе продукции; организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) в соответствии с гл. 26.1 НК РФ и др. (см. подробнее п. 3 ст. 346.12 НК РФ).

Переход к УСН или возврат к иным режимам налогообложения осуществляется организациями и индивидуальными предпринимателями добровольно.

Применение УСН организациями предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на прибыль организаций (за исключением налога,

уплачиваемого с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным п. п. 3 и 4 ст. 284 НК РФ), налога на имущество организаций. Организации, применяющие УСН, не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в соответствии с НК РФ при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, а также налога на добавленную стоимость, уплачиваемого в соответствии со ст. 174.1 НК РФ.

Применение УСН индивидуальными предпринимателями предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, за исключением налога, уплачиваемого с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным п. п. 2, 4 и 5 ст. 224 НК РФ), налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для

предпринимательской деятельности). Индивидуальные предприниматели, применяющие УСН, не признаются плательщиками налога на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость.

Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие УСН, не освобождаются от исполнения обязанностей налоговых агентов.

Кроме этого, для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН, сохраняются порядок ведения кассовых операций и порядок представления статистической отчетности.

Организации и индивидуальные предприниматели, изъявившие желание перейти на УСН, подают в период с 1 октября по 30 ноября года, предшествующего году, начиная с которого налогоплательщики переходят на УСН, в налоговый орган по месту своего нахождения (месту жительства) заявление. При этом организации в заявлении о переходе на УСН сообщают о размере доходов за девять месяцев текущего года, а также о

средней численности работников за указанный период и остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов по состоянию на 1 октября текущего года.

Выбор объекта налогообложения осуществляется налогоплательщиком до начала налогового периода, в котором впервые применена УСН. В случае изменения избранного объекта налогообложения после подачи заявления о переходе на упрощенную систему налогообложения налогоплательщик обязан уведомить об этом налоговый орган до 20 декабря года, предшествующего году, в котором впервые применена упрощенная система налогообложения.

Вновь созданная организация и вновь зарегистрированный индивидуальный предприниматель вправе подать заявление о переходе на УСН в пятидневный срок с даты постановки на учет в налоговом органе, указанной в свидетельстве о постановке на учет в налоговом органе. В этом случае

организация и индивидуальный предприниматель вправе применять УСН с даты постановки их на учет в налоговом органе, указанной в свидетельстве о постановке на учет в налоговом органе.

Налогоплательщик, применяющий УСН, вправе перейти на иной режим налогообложения с начала календарного года, уведомив об этом налоговый орган не позднее 15 января года, в котором он предполагает перейти на иной режим налогообложения.

В соответствии со ст. 346.14 объектом налогообложения признаются:

- доходы;
- доходы, уменьшенные на величину расходов.

Выбор объекта налогообложения осуществляется самим налогоплательщиком. Объект налогообложения может изменяться налогоплательщиком ежегодно. Объект налогообложения может быть изменен с начала налогового периода, если налогоплательщик уведомит об этом налоговый орган до 20 декабря года,

предшествующего году, в котором налогоплательщик предлагает изменить объект налогообложения. В течение налогового периода налогоплательщик не может менять объект налогообложения.

Налогоплательщик, который применяет в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, уплачивает минимальный налог, сумма которого исчисляется за налоговый период в размере 1% налоговой базы, которой являются доходы, определяемые в соответствии со ст. 346.15 НК РФ.

Минимальный налог уплачивается в случае, если за налоговый период сумма исчисленного в общем порядке налога меньше суммы исчисленного минимального налога.

Налогоплательщик, использующий в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, вправе уменьшить исчисленную по итогам налогового периода налоговую базу на сумму убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых

периодов, в которых налогоплательщик применял упрощенную систему налогообложения. Перенос убытка на будущие налоговые периоды допускается в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток.

Налоговым периодом признается календарный год.

Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

В случае если объектом налогообложения являются доходы, налоговая ставка устанавливается в размере 6%. В случае если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, налоговая ставка устанавливается в размере 15%. Законами субъектов Российской Федерации могут быть установлены дифференцированные налоговые ставки в пределах от 5 до 15% в зависимости от категорий налогоплательщиков.

Налогоплательщики обязаны вести учет доходов и расходов для целей исчисления налоговой базы по

налогу в книге учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, форма и порядок заполнения которой утверждаются Министерством финансов РФ. Порядок исчисления и уплаты налога регулируется ст. 346.21 НК РФ.

Налогоплательщики-организации по истечении налогового периода представляют налоговую декларацию в налоговые органы по месту своего нахождения.

Налоговая декларация по итогам налогового периода представляется налогоплательщиками-организациями не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налогоплательщики - индивидуальные предприниматели по истечении налогового периода представляют налоговую декларацию в налоговые органы по месту своего жительства не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

3. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (единый налог).

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход (далее - ЕНВД) для отдельных видов деятельности устанавливается гл. 26.3 НК РФ.

Система налогообложения в виде ЕНВД вводится в действие нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга и применяется наряду с общей системой налогообложения и иными режимами налогообложения.

Вмененный доход - это потенциально возможный доход налогоплательщика единого налога, рассчитываемый с условием совокупности условий, непосредственно влияющих на получение указанного дохода и используемый для расчета величины единого налога по установленной ст. 346.27 НК РФ ставке. По

своей сущности ЕНВД представляет совокупность отдельных налогов от предпринимательской деятельности, которая заменяется единой системой налогообложения и зависит от вида предпринимательской деятельности налогоплательщика (п. 2 ст. 346.26 НК РФ).

Налогоплательщиками являются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие на территории муниципального района, городского округа, городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга, в которых введен ЕНВД, предпринимательскую деятельность, облагаемую единым налогом.

Постановка на учет организации или индивидуального предпринимателя осуществляется в пятидневный срок со дня начала осуществления предпринимательской деятельности в налоговом органе, по месту предпринимательской деятельности налогоплательщика. А налоговый орган выдает

уведомление о постановке на учет организации или индивидуального предпринимателя в качестве плательщика ЕНВД.

Объектом налогообложения ЕНВД признается вмененный доход налогоплательщика.

Налоговой базой для исчисления суммы ЕНВД признается величина вмененного дохода, рассчитываемая как произведение базовой доходности по определенному виду предпринимательской деятельности, исчисленной за налоговый период, и величины физического показателя, характеризующего данный вид деятельности.

Ставка единого налога устанавливается в размере 15% величины вмененного дохода. Уплата ЕНВД производится по итогам налогового периода не позднее 25-го числа месяца следующего налогового периода.

Налогоплательщик имеет право уменьшить ЕНВД на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на

случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев, на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности и др. При этом сумма единого налога не может быть уменьшена более чем на 50%.

Налоговые декларации по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками в налоговые органы не позднее 20-го числа первого месяца следующего налогового периода.

4. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.

Условия и порядок уплаты налога при выполнении соглашений определяются гл. 26.4 НК РФ и Федеральным законом от 30 декабря 1995 г. N 225-ФЗ "О соглашениях о разделе продукции.

Налогоплательщик, использующий право на применение специального налогового режима при

выполнении соглашений, представляет в налоговые органы следующие документы:

- соглашение о разделе продукции;

- решение об утверждении результатов аукциона на предоставление права пользования участком недр на иных условиях, чем раздел продукции, в соответствии с Законом РФ "О недрах" и о признании аукциона несостоявшимся в связи с отсутствием участников.

В ст. 346.34 НК РФ закреплены основные понятия, имеющие отношение к уплате налога при выполнении соглашений о разделе продукции.

Налогоплательщиками и плательщиками сборов, уплачиваемых при применении специального налогового режима, признаются организации, являющиеся инвесторами соглашения в соответствии с Федеральным законом "О соглашениях о разделе продукции".

По общим правилам, закрепленным в ст. 346.41 НК РФ, налогоплательщики подлежат постановке на учет в налоговом органе по местонахождению участка недр,

предоставленного инвестору в пользование на условиях соглашения.

Налогоплательщик ежегодно в срок не позднее 31 декабря года, предшествующего планируемому, представляет в налоговые органы, утвержденные в порядке, установленном соглашением, программу работ и смету расходов по соглашению на следующий год.

Главой предусматриваются особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога на добычу полезных ископаемых при выполнении соглашений; особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога на прибыль организаций при выполнении соглашений; особенности уплаты налога на добавленную стоимость при выполнении соглашений; а также особенности представления налоговых деклараций и особенности учета налогоплательщиков и проведения выездных налоговых проверок при выполнении соглашений.

Налоговая декларация представляется налогоплательщиком в налоговые органы по местонахождению участка недр, арендованного в пользование на условиях соглашения, по каждому налогу, по каждому соглашению отдельно от других видов деятельности.

Если участок недр, предоставляемый в пользование на условиях соглашения, расположен на континентальном шельфе Российской Федерации и (или) в пределах исключительной экономической зоны Российской Федерации, налогоплательщик представляет налоговые декларации по налогам в налоговые органы по его местонахождению.

Патентная система налогообложения. Патентная система налогообложения устанавливается НК РФ и вводится в действие в соответствии с законами субъектов Российской Федерации и применяется на соответствующей территории субъекта. Законами субъектов Российской Федерации устанавливаются

размеры потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по видам предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения.

Патентная система налогообложения применяется индивидуальными предпринимателями наряду с иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Правовое регулирование применения патентной системы закреплено в гл. 26.5 ГК РФ. Перечень видов деятельности приведен в п. 2 ст. 346.43 НК РФ. К ним относятся, например:

- 1) ремонт и пошив швейных изделий;
- 2) ремонт, чистка, окраска и пошив обуви;
- 3) парикмахерские и косметические услуги;
- 4) химическая чистка, крашение и услуги прачечных;

5) изготовление и ремонт металлической галантереи, ключей, номерных знаков, указателей улиц;

6) ремонт и техническое обслуживание бытовой радиоэлектронной аппаратуры, бытовых машин и бытовых приборов, часов, ремонт и изготовление металлоизделий;

7) ремонт мебели;

8) услуги фотоателье, фото- и кинолабораторий;

9) техническое обслуживание и ремонт автотранспортных и мототранспортных средств, машин и оборудования;

10) оказание автотранспортных услуг по перевозке грузов автомобильным транспортом; и др.

При применении патентной системы налогообложения индивидуальный предприниматель вправе привлекать наемных работников, в том числе по договорам гражданско-правового характера. При этом средняя численность наемных работников, определяемая в порядке, устанавливаемом федеральным органом

исполнительной власти, уполномоченным в области статистики, не должна превышать за налоговый период 15 человек по всем видам предпринимательской деятельности, осуществляемым индивидуальным предпринимателем.

Субъекты Российской Федерации устанавливают минимальный размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода, который не может быть меньше 100 тыс. руб., а его максимальный размер не может превышать 1 млн руб., если иное не установлено НК РФ.

Субъекты Российской Федерации вправе:

1) дифференцировать виды предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения;

2) устанавливать дополнительный перечень видов предпринимательской деятельности;

3) устанавливать размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем

годового дохода в зависимости от средней численности наемных работников, количества транспортных средств;

4) увеличивать максимальный размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода.

Применение патентной системы налогообложения индивидуальными предпринимателями предусматривает их освобождение от обязанности по уплате:

1) налога на доходы физических лиц (в части доходов, полученных при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения);

2) налога на имущество физических лиц (в части имущества, используемого при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения). Индивидуальные предприниматели, применяющие патентную систему налогообложения, не

признаются плательщиками налога на добавленную стоимость. Иные налоги индивидуальные предприниматели, применяющие патентную систему налогообложения, уплачивают в соответствии с законодательством о налогах и сборах, а также исполняют обязанности налоговых агентов, предусмотренные НК РФ.

Налогоплательщиками признаются индивидуальные предприниматели, перешедшие на патентную систему налогообложения. Порядок и условия начала и прекращения применения патентной системы налогообложения закреплены в ст. 346.45 НК РФ.

Документом, удостоверяющим право на применение патентной системы налогообложения, является патент на осуществление одного из видов предпринимательской деятельности, в отношении которого законом субъекта Российской Федерации введена патентная система налогообложения. Форма патента утверждается федеральным органом исполнительной власти,

уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Патент выдается индивидуальному предпринимателю налоговым органом по месту постановки индивидуального предпринимателя на учет в налоговом органе. Патент действует на территории того субъекта Российской Федерации, который указан в патенте. Предприниматель вправе получить патенты в нескольких субъектах. Патент выдается на период от одного до двенадцати месяцев включительно в пределах календарного года.

Заявление на получение патента подается индивидуальным предпринимателем лично или через представителя в налоговый орган по месту жительства не позднее чем за 10 дней до начала применения патентной системы налогообложения. Налоговый орган в течение пяти дней со дня получения заявления выдает патент или обязан уведомить об отказе в выдаче патента. Основания

для отказа в выдаче индивидуальному предпринимателю патента перечислены в ст. 346.45 НК РФ.

В случае если налогоплательщик применяет одновременно патентную систему налогообложения и упрощенную систему налогообложения, при определении величины доходов от реализации для целей соблюдения ограничения, установленного НК РФ, учитываются доходы по обоим указанным специальным налоговым режимам.

Объектом налогообложения признается потенциально возможный к получению годовой доход по соответствующему виду предпринимательской деятельности.

Налоговая база определяется как денежное выражение потенциально возможного к получению годового дохода по виду предпринимательской деятельности.

Налоговым периодом признается календарный год.

Налоговая ставка устанавливается по правилам ст. 346.50 НК РФ в размере 6%. Законами Республики Крым и города федерального значения Севастополя налоговая ставка может быть уменьшена для всех или отдельных категорий налогоплательщиков.

Налог исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. В случае получения индивидуальным предпринимателем патента на срок менее двенадцати месяцев налог рассчитывается путем деления размера потенциально возможного годового дохода на двенадцать месяцев и умножения полученного результата на количество месяцев срока, на который выдан патент.

Индивидуальный предприниматель, перешедший на патентную систему налогообложения, производит уплату налога по месту постановки на учет в налоговом органе, при этом налоговая декларация по налогу в налоговые органы не представляется.

Налогоплательщики обязаны вести учет доходов от реализации в книге учета доходов, форма и порядок заполнения которой утверждаются Министерством финансов РФ. Книга учета доходов ведется по каждому полученному патенту отдельно.

#### Контрольные вопросы

1. Сходство и различие терминов "система налогов и сборов" и "налоговая система".
2. Общие условия установления налогов и сборов.
3. Понятия налога и сбора, отличия сборов от налогов.
4. Основания классификации налогов, входящих в систему налогов и сборов.
5. Понятия налогового и отчетного периодов.
6. Правовая характеристика налога на добавленную стоимость.
7. Правовая характеристика акциза.

8. Понятие налоговых льгот, их виды.
9. Понятие и значение налоговых вычетов, их виды.
10. Правовая характеристика налога на прибыль организаций.
11. Правовая характеристика налога на добычу полезных ископаемых.
12. Правовая характеристика водного налога.
13. Правовая характеристика сбора за пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов.
14. Правовая характеристика государственной пошлины.
15. Порядок и сроки уплаты транспортного налога.

### **Раздел 3 Налоговый менеджмент в системе управления финансами организации**

Понятие необоснованной налоговой выгоды

Налоговые правоотношения можно определить как отрасль общественных отношений в сфере проверки налоговыми органами правильности исчисления и своевременности уплаты налогоплательщиками обязательных платежей в бюджет.

Учитывая, что предпринимательская деятельность осуществляется хозяйствующими субъектами самостоятельно и на свой риск (ст. 2 ГК РФ), налоговые органы придерживаются позиции, что налогоплательщики несут ответственность за выбор контрагентов и связанные с этим возможные неблагоприятные последствия.

Таким образом, преследуя цель извлечения прибыли, налогоплательщик сам формирует вектор собственного развития (хочет он заключать договор поставки металлопродукции либо заниматься оказанием услуг в сфере маркетинговых услуг), а также сам определяет контрагентов, с которыми будет заключен договор.

В то же время налоговым инспекциям предоставлено законодательное право по проведению проверок полноты исчисления налоговой базы и своевременности уплаты налога в бюджет. В связи с этим следует иметь в виду, что заключение сомнительных (с точки зрения контролирующих органов) сделок может повлечь за собой негативные финансовые последствия в виде доначисления неуплаченных налогов, сумм пени, а также привлечение налогоплательщика к налоговой и уголовной ответственности.

Ключевым понятием, которое подлежит рассмотрению с точки зрения баланса интересов налоговых органов и налогоплательщиков, являются критерии налоговых рисков и определение грани налоговой выгоды, когда она переходит в категорию необоснованной.

Основным актом, определившим на долгие годы вектор развития практики проведения налоговых проверок и оценки судами заявляемых в налоговых

спорах аргументов, является Постановление ВАС РФ об оценке налоговой выгоды.

В п. 1 указанного Постановления ВАС РФ под налоговой выгодой понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, получения налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, получения права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета.

В Постановлениях Президиума ВАС РФ от 30.06.2009 N 2635/09 и от 25.02.2010 N 12670/09 конкретизировано, что Постановление ВАС РФ об оценке налоговой выгоды принято в целях установления единообразной судебной практики в делах с признаками уклонения от налогообложения.

Безусловно, и ранее суды рассматривали принципиальные дела, когда формальное соответствие закону тем не менее приводило судебные инстанции к выводам о нарушении законодательства (прежде всего на

основании толкования правовых норм и духа закона) и правомерности доначисления налогов.

Например, Президиум ВАС РФ в Постановлении от 23.11.2005 N 7088/05 рассмотрел договорные отношения по реализации на экспорт 100 тыс. т дизельного топлива, что привело к возмещению НДС из государственного бюджета в сумме более 97 млн руб. Рассматривая сделки организации, поставившей товар экспортеру и ликвидированной после совершения расчетов, суд отметил, что доход от реализации топлива составил для нее 1 руб. за 1 т, что противоречит экономической цели гражданско-правовой сделки по получению прибыли (с учетом необходимости оплаты труда работников, уплаты страховых взносов и налогов, а также иных расходов, связанных с деятельностью организации).

Постановление Конституционного Суда РФ от 12.10.1998 N 24-П оперировало понятиями "добросовестный налогоплательщик" и "добросовестность участников сделки".

Конституционный Суд РФ в Определении от 25.07.2001 N 138-О указал, что в налоговых отношениях действует презумпция добросовестности налогоплательщиков и что обязанность доказывания недобросовестности налогоплательщика при перечислении средств в бюджет лежит на налоговом органе. Налоговые органы вправе систематически информировать налогоплательщиков о тех банках, к услугам которых для перечисления налоговых платежей прибегать не следует, а также - в целях побуждения добросовестных налогоплательщиков к исполнению своих налоговых обязательств и пресечения случаев злоупотреблений при выборе банка для перечисления налогов в бюджет - предъявлять к налогоплательщикам требования об отзыве своих расчетных документов на списание налогов.

Однако именно с принятием Постановления ВАС РФ об оценке налоговой выгоды концепция налоговой выгоды получила системность и органичность.

В п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 14.03.2014 N 16 "О свободе договора и ее пределах" дополнительно отмечено, что норма, определяющая права и обязанности сторон договора, толкуется судом исходя из ее существа и целей законодательного регулирования, т.е. суд принимает во внимание не только буквальное значение содержащихся в ней слов и выражений, но и те цели, которые преследовал законодатель, устанавливая соответствующее правило.

Определяющим фактором признания налоговой выгоды необоснованной является непроявление организацией должной осмотрительности и осторожности при выборе контрагентов.

Неблагоприятные последствия недостаточной осмотрительности в предпринимательской деятельности ложатся на лицо, заключившее такие сделки, и во всяком случае не могут быть перенесены на федеральный бюджет посредством уменьшения налоговых обязательств и осуществления необоснованных выплат

(Постановление Арбитражного суда Московского округа от 31.10.2016 N А40-2026/2016 (оставлено без изменения Определением Верховного Суда РФ от 14.02.2017 N 305-КГ16-20849)).

Организация обязана проявлять необходимую осмотрительность при совершении сделок. Перед совершением сделки налогоплательщик не лишен права затребовать у своих контрагентов доказательства, подтверждающие достоверность сведений, изложенных в представленных документах. В частности, следует проверить юридический статус организации, ее деловую репутацию на рынке, запросить от контрагента по договору доказательства и документы, подтверждающие его фактическую деятельность, сведения о штатной численности, копию договора аренды помещения или другие документы, подтверждающие факт нахождения контрагента по адресу, заявленному в договоре, счете-фактуре и прочих необходимых для оформления

документах, а также документы, подтверждающие полномочия его представителя и руководителя.

Особую актуальность в настоящее время приобретает проверка реальной возможности выполнения условий договора: наличие специализации у персонала контрагента, наличие собственного или арендованного транспорта для осуществления перевозки и т.д.

Организация, не воспользовавшаяся своим правом обеспечить документальное подтверждение достоверности сведений, изложенных в документах, несет риск неблагоприятных последствий своего бездействия не только по исполнению гражданско-правовых договоров, но и в рамках налоговых правоотношений, поскольку в силу требований налогового законодательства она лишается возможности произвести налоговые вычеты либо воспользоваться льготным порядком исчисления налогооблагаемой базы

ввиду отсутствия надлежаще оформленных первичных бухгалтерских документов.

Одним из основных критериев, подлежащих проверке при оценке судами получения необоснованной налоговой выгоды, является реальность осуществления хозяйственных операций.

В части споров о реальности осуществления операций суды перестали формально подходить к оценке действий налогоплательщика. Практика основывается на том, что при установленной налоговыми органами недобросовестности контрагентов реальность осуществления хозяйственных операций является определяющим условием получения налоговой выгоды при проявлении налогоплательщиком должной осмотрительности (Постановления Президиума ВАС РФ от 20.04.2010 N 18162/09, Арбитражного суда Центрального округа от 28.02.2017 N А54-6076/2015).

Данные о подозрительных сделках и их признаках налоговые органы получают как из собственных

источников информации (данные проверок; документы, полученные в результате проведения контрольных мероприятий; сведения из специализированных баз данных ФНС России, в том числе АСК НДС-2; сообщения физических и юридических лиц), так и от государственных органов и организаций в порядке взаимодействия (Почта России, Банк России, банки, ФТС России, МВД России, суды).

К внешним источникам можно отнести и имеющиеся в отношении компании (ее руководителей) сведения о вынесенных судебных актах.

Так, Президиум ВАС РФ в Постановлении от 20.05.2008 N 15555/07 сделал вывод, что приговор в отношении генерального директора общества освобождает инспекцию от обязанности доказывания фактов совершения им действий, с которыми связано привлечение общества к налоговой ответственности.

ФНС России в режиме реального времени проводит централизованный сбор указанной информации и ее

направление во все территориальные подразделения для использования в работе.

Таким образом, в целях нивелирования рисков контрагенты компании налогоплательщика не должны отвечать критериям недобросовестности.

Согласно ст. 252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ.

В силу п. 1 ст. 171 НК РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со ст. 166 НК РФ, на установленные вычеты.

Порядок предъявления НДС к вычету определен в ст. 172 НК РФ, согласно которой налоговые вычеты, установленные в ст. 171 НК РФ, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг).

Из приведенных норм следует, что условиями для применения налогового вычета по НДС являются: приобретение товаров (работ, услуг), принятие их на учет и наличие соответствующих первичных документов, в том числе счетов-фактур, оформленных в соответствии со ст. 169 НК РФ.

Наиболее существенные за последнее время изменения в свете оценки реальности сделки были установлены Федеральным законом от 18.07.2017 N 163-ФЗ "О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации". Этот Закон дополнил НК РФ ст. 54.1 "Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога,

сбора, страховых взносов", которая устанавливает требования к учету в целях налогообложения налоговой выгоды.

В частности, в п. 1 ст. 54.1 НК РФ установлен запрет на уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

Комментируя указанную норму, ФНС России в письме от 16.08.2017 N СА-4-7/16152@ разъяснила, что для ее применения необходимо доказывать не только сам факт наличия в цепочке потенциально "недобросовестного" контрагента, но и умысел проверяемого налогоплательщика, направленный на целенаправленное создание условий для получения необоснованной налоговой выгоды.

О наличии такого умысла могут свидетельствовать следующие обстоятельства.

Во-первых, установленные факты юридической, экономической и иной подконтрольности, в том числе на основании взаимозависимости спорных контрагентов проверяемому налогоплательщику. В данном случае будет рассматриваться как юридическая, так и фактическая взаимозависимость (например, через наличие в штате контрагентов бывших сотрудников, родственников и др.).

Использование подставных лиц (фирмы-"однодневки") происходит, как правило, умышленно, и задача налоговых и следственных органов это выявить и доказать.

Например, между поставщиком и покупателем есть несколько посредников, и один из них имеет яркие и однозначные признаки фирмы-"однодневки", в том числе не уплачивает налоги. (Эта схема приведена на официальном сайте ФНС России в качестве одного из

способов ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском и находится по адресу:  
[https://www.nalog.ru/rn77/taxation/reference\\_work/concepti  
on\\_vnp/.](https://www.nalog.ru/rn77/taxation/reference_work/concepti<br/>on_vnp/))

Во-вторых, установленные факты осуществления транзитных операций между взаимозависимыми или аффилированными участниками взаимосвязанных хозяйственных операций, в том числе через посредников, с использованием особых форм расчетов и сроков платежей. Для доказывания указанного признака будут анализироваться выписки по расчетному счету, основная цель - установить "закольцовку" в движении денежных средств (возврат на проверяемого налогоплательщика) либо их получение лицом, подконтрольным проверяемому налогоплательщику (см., например, Постановление Арбитражного суда Московского округа от 01.11.2018 N Ф05-17784/2018, Арбитражного суда

Восточно-Сибирского округа от 24.03.2017 N Ф02-150/2017).

В-третьих, установленные факты согласованности действий участников хозяйственной деятельности и т.п. Для доказывания в первую очередь будут использоваться свидетельские показания и родственные связи (см., например, Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 16.11.2017 N Ф07-10332/2017).

Таким образом, при квалификации взаимодействий с потенциально "недобросовестными" контрагентами как необоснованной налоговой выгоды налоговый орган будет доказывать наличие взаимозависимости и умысла.

Еще один любопытный комментарий ФНС России дает в вышеуказанном письме в отношении применения п. 2 ст. 54.1 НК РФ. Положениями этого пункта предусмотрены условия, при одновременном соблюдении которых в случае отсутствия обстоятельств, установленных п. 1 ст. 54.1 НК РФ, налогоплательщик вправе по имевшим место сделкам (операциям)

уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога в соответствии с правилами соответствующей главы НК РФ. К таким условиям относится, в частности, то обстоятельство, что обязательство по сделке (операции) исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону.

По нашему мнению, указанное не означает запрета на работу по агентской или комиссионной схеме, равно как и не означает запрета на привлечение контрагентов второго и последующих звеньев. Речь идет именно о доказывании нереальности сделки, в том числе через отсутствие фактической возможности исполнить обязательства по договору непосредственно силами контрагента проверяемого налогоплательщика, а в случае отсутствия у него необходимых ресурсов - контрагентами последующих звеньев.

Таким образом, законодательное закрепление получил правовой подход, применяемый налоговыми органами на практике уже достаточно давно. Суть его заключается в выявлении фактического "разрыва", т.е. ситуации, когда ни один из контрагентов в цепочке не имел ресурсов для производства товаров, оказания услуг или выполнения работ.

Иными словами, будет работать принцип: "Не важно, кто исполнил договорные обязательства в реальности. Главное, что это точно был не спорный контрагент или его контрагенты, а значит, основания для доначислений есть".

Изложенный подход подтверждает тенденции к ужесточению налогового контроля.

Вместе с тем имеется и другая сторона медали. ФНС России прямо указывает на необходимость при проведении налоговых проверок исключить формальный подход в выявлении обстоятельств злоупотребления налогоплательщиками правами. Формальные претензии к

контрагентам (нарушение законодательства о налогах и сборах, подписание документов неустановленным лицом и т.п.) при отсутствии фактов, опровергающих реальность совершения заявленным налогоплательщиком контрагентом сделок и операций, не являются самостоятельным основанием для отказа в учете расходов и в налоговых вычетах по сделкам (операциям).

Например, в Постановлении Арбитражного суда Поволжского округа от 27.09.2017 N Ф06-24976/2017 решение налоговой инспекции было признано незаконным, так как доводы о налоговых доначислениях основывались только на взаимозависимости между обществом и индивидуальным предпринимателем без исследования иных фактов и обстоятельств.

Наличие аффилированности при отсутствии доказательств ее влияния на полноту и достоверность отражения сведений о хозяйственных операциях не свидетельствует о недобросовестности

налогоплательщика и об отсутствии права на уменьшенные дохода на величину расходов. Совершение взаимозависимыми лицами каких-либо сделок не влечет автоматического признания полученной ими выгоды неосновательной. Она может быть признана таковой, если взаимозависимость привела к нерыночному ценообразованию в целях необоснованного освобождения от уплаты налога.

Таким образом, можно сделать вывод, что споры между налоговыми органами и компаниями в части получения необоснованной налоговой выгоды будут вестись преимущественно в сфере доказывания фактов наличия либо отсутствия умысла на создание цепочки контрагентов и взаимозависимости участвующих в данной цепочке компаний, а также реальности сделки (т.е. наличия фактической возможности выполнить взятые на себя обязательства по крайней мере у одного из участников цепочки).

ФНС России в письме от 27.11.2017 N СА-4-7/23972@ приводит ряд судебных актов, в которых указывается на невозможность применения положений ст. 54.1 НК РФ при рассмотрении дел об оспаривании решений налоговых органов по налоговым проверкам, решения о назначении которых вынесены налоговыми органами до 19 августа 2017 г.

Вместе с тем, как указывалось выше, нормы ст. 54.1 НК РФ фактически систематизируют сложившуюся судебную-арбитражную практику, поэтому могут применяться на практике без прямой отсылки к ее положениям. И даже если налогоплательщик ссылается на указанную статью, такая ссылка может приниматься судами в качестве законодательного закрепления правовой позиции налогоплательщика и той судебной практики, на которую ссылается компания в заявлении, поданном в суд (в частности, такие выводы сделаны в решении Арбитражного суда Кемеровской области от 03.10.2017 N А27-14543/2017).

Согласно последним разъяснениям ФНС России, изложенным в письме от 23.03.2017 N ЕД-5-9/547@ "О выявлении обстоятельств необоснованной налоговой выгоды" (данное письмо обязательно к исполнению для нижестоящих налоговых органов), и позиции судебной практики к обстоятельствам, свидетельствующим о реальном совершении и исполнении сделки, относятся следующие.

Отраслевая специфика контрагента. Данный признак характеризуется наличием у контрагента кодов ОКВЭД, соответствующих предполагаемому предмету договора (минимальное требование). Кроме этого, рекомендуется запросить отдельным документом сведения об отраслевой специфике контрагента (наличие опыта работы, сведения о реализованных проектах и проч.) или проверить указанную информацию на сайте контрагента.

Личное знакомство с генеральным директором при подписании договора, при необходимости явка генерального директора на допрос в налоговую

инспекцию, предоставление документов по встречной проверке. Факт личной встречи может подтверждаться данными входа (выхода) на территорию заказчика (при наличии контрольно-пропускного режима), наличием протокола личной встречи, наличием у заказчика ксерокопии паспортных данных руководителя контрагента, наличием у заказчика контактных данных контрагента, через которые происходило взаимодействие, и проч.

Директора не числятся в базах налоговых инспекций как массовые регистраторы и директора; нет массовых главных бухгалтеров; адреса офисов также не числятся в адресах массовой регистрации. Данная информация может быть проверена на сайте ФНС России ([www.nalog.ru](http://www.nalog.ru)), а также на платных ресурсах (СПАРК-Интерфакс, Контур-Фокус, Кейсбук и проч.).

Генеральному директору выплачивается среднерыночная заработная плата, осуществляются официальные отчисления в Пенсионный фонд РФ за

штатных сотрудников. Данная информация может быть запрошена у контрагента и предоставлена в виде копий штатного расписания, отчетности по форме 2-НДФЛ, 6-НДФЛ и проч.

У компании имеются склад и возможность организации транспортной логистики. Данная информация может быть запрошена у контрагента и получена в виде копий договоров аренды, договоров с транспортными компаниями или сведений о привлекаемых перевозчиках и проч.

Первичные документы (счет-фактуры), составленные поставщиком, должны содержать достоверную информацию, подтверждающую реальность поставки, - в случае импортного происхождения товара в счет-фактурах, выставленных поставщиком, обязательно должен указываться номер грузовой таможенной декларации, по которой поставляемая продукция была ввезена на территорию России. Также рекомендуется проверять наличие документов, подтверждающих

реальность поставки: транспортные документы (товарно-транспортные накладные, транспортные накладные, путевые листы, содержащие сведения о реальных водителях и транспортных средствах, осуществлявших перевозку), документы, подтверждающие оприходование поставленного товара и его последующую реализацию (выпуск в производство).

Наличие у контрагента необходимой лицензии, если сделка заключается в рамках лицензируемой деятельности, а также свидетельства о допуске к определенному виду или видам работ, выданного саморегулируемой организацией.

Наличие в компании разработанного регламента работы с контрагентами свидетельствует о том, что процесс отбора поставщиков (подрядчиков) носит системный характер.

Юридический и фактический адреса совпадают (либо фактический адрес достоверно известен

налоговому органу, и с компанией можно связаться по данному адресу).

Компания не является убыточной организацией, не возмещает НДС из бюджета.

Наличие реального и функционирующего офиса с телефоном и факсом, сайт, e-mail, организация деловой переписки.

Компании обладают всеми признаками добросовестного контрагента, включая коммуникацию с банками и внешним миром, - это уникальные IP- и MAC-адреса, свои веб-сайты и почтовые домены, телефонные номера. Связанность компаний по IP-адресам используется как основной инструмент доказательства аффилированности компаний. Руководство компании клиента просит в банке предоставить IP-адрес определенной компании и проверяет, какие еще компании работают с этого адреса.

Дополнительно к обстоятельствам, свидетельствующим об отсутствии "номинального"

характера участия контрагента в импортных сделках, можно отнести следующие.

Привлечение поставщика обусловлено наличием деловой цели, под которой подразумевается отсутствие прямых контрактов с иностранными производителями, либо необходимостью оперативного приобретения на внутреннем рынке недостающей партии товара для исполнения собственных договорных обязательств по поставке товара. Доказательствами являются:

- наличие у поставщика широкого номенклатурного ряда (отсутствие у покупателя необходимости приобретать различные номенклатурные позиции у множества разных поставщиков по отдельным договорам);

- отсутствие у покупателя собственной службы внешнеэкономической деятельности, непосредственно контактирующей с иностранными производителями (поставщиками) товаров в принципе, либо отсутствие прямых контрактов с производителями (поставщиками)

конкретного вида продукции, которую поставляет такой контрагент;

- наличие выгодных коммерческих условий сделки (предоставление отсрочек в оплате товара, меньшего размера аванса, возможности постоплаты, организация транспортной логистики и проч.);

- привлечение контрагентом транспортно-логистических компаний, осуществляющих перевозку товара с таможенных складов временного хранения либо непосредственно со складов поставщика в адрес покупателя.

Также не должно быть сведений, указывающих на прямой характер взаимодействия покупателя с импортером (производителем, иностранным поставщиком) и (или) наличия между ними признаков взаимозависимости. Данные сведения могут быть получены путем проведения опросов ответственных сотрудников покупателя, импортера и (или) направления

запроса иностранному производителю (поставщику) продукции.

Собрав все доказательства, налоговый орган выносит решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности и о доначислении недоимки по налогу на прибыль и НДС и соответствующих пеней.

Размер доначислений составляет более 50% от суммы сделки с контрагентом (налог на прибыль - 20%; НДС - 20% (с 1 января 2019 г.); пени - 1/300 ставки рефинансирования; штраф - 20 или 40%, если доказана схема по уходу от уплаты налогов). Если размер доначислений составляет более 2 млн руб., наступает возможность уголовного преследования по ст. 159 или 199 УК РФ.

Из анализа сложившейся судебной практики следует, что налогоплательщик проявит должную осмотрительность только в том случае, если он убедится в правоспособности контрагента (получит копию выписки из ЕГРЮЛ, копии свидетельства о

государственной регистрации и свидетельства о постановке на налоговый учет, копию ИНН), проверит полномочия лиц (получит копию приказа на генерального директора и главного бухгалтера или копию доверенности на любое другое лицо) и запросит копию лицензии у контрагента (если ее наличие предусмотрено законодательством). В качестве дополнительных мер, подтверждающих проявление должной степени осмотрительности, суды рассматривают также запрос налогоплательщиком бухгалтерского баланса, налоговых деклараций по НДС, справки о состоянии расчетов с бюджетом (см., например, Постановление Арбитражного суда Московского округа от 23.04.2015 N А40-66229/2013).

Кроме этого, рассматривая подобную категорию споров, суд исследует обстоятельства, связанные с заключением и исполнением договора, в том числе с основаниями, по которым налогоплательщиком был выбран соответствующий контрагент (Постановления

Арбитражного суда Центрального округа от 28.02.2017 N А54-6076/2015, Арбитражного суда Московского округа от 29.07.2015 N А40-108840/14).

Такими основаниями могут быть: сведения о наличии аналогичного опыта, выбор контрагента на основе тендера, проведение рабочих групп и т.п.

Все документы должны быть запрошены и получены до подписания договора с контрагентом, заверены подписью, датой и печатью. На момент заключения договоров проверяемые контрагенты должны быть внесены в ЕГРЮЛ (об этом, в частности, свидетельствует информация, размещенная на сайте: [www.nalog.ru](http://www.nalog.ru)).

Одним из оснований для признания налоговой выгоды необоснованной является ситуация, когда 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).

Между тем в судебно-арбитражной практике сформировался подход, согласно которому оценка условий сделки на предмет разумности, экономической целесообразности как таковой не входит в полномочия налогового органа. В частности, Одиннадцатый арбитражный апелляционный суд в Постановлении от 06.07.2015 N А65-471/2015 указал следующее.

Исходя из правовой позиции Конституционного Суда РФ, изложенной в Постановлении от 24.02.2004 N 3-П, а также в Определениях от 04.06.2007 N 320-О-П и N 366-О-П, налоговое законодательство не использует понятие экономической целесообразности и не регулирует порядок и условия ведения финансово-хозяйственной деятельности, а потому обоснованность расходов, уменьшающих в целях налогообложения полученные доходы, не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности,

эффективности или полученного результата, т.е. налоговый орган в любом случае не вправе делать какие-либо выводы о целесообразности или нецелесообразности заключения тех или иных сделок или договоров, заключенных налогоплательщиком.

По смыслу правовой позиции Конституционного Суда РФ, выраженной в Постановлении от 24.02.2004 N 3-П, судебный контроль также не призван проверять экономическую целесообразность решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности, которые в сфере бизнеса обладают самостоятельностью и широкой дискрецией, поскольку в силу рискованного характера такой деятельности существуют объективные пределы в возможностях судов выявлять наличие в ней деловых просчетов.

В силу принципа свободы экономической деятельности (ч. 1 ст. 8 Конституции РФ) налогоплательщик осуществляет ее самостоятельно, на

свой риск и вправе самостоятельно и единолично оценивать ее эффективность и целесообразность.

Согласно правовой позиции ВАС РФ, изложенной в Постановлении Президиума от 06.04.2010 N 17036/09, действия налогоплательщика предполагаются экономически оправданными и законными, если иное не доказано налоговым органом. Налоговый закон не содержит положений, позволяющих налоговому органу оценивать произведенные налогоплательщиком сделки с позиции оценки экономической целесообразности, рациональности и эффективности хозяйственных взаимоотношений. Налоговое законодательство не регулирует порядок и условия ведения финансово-хозяйственной деятельности. Налогоплательщик вправе единолично определять ее эффективность и целесообразность.

Таким образом, в деле защиты от возможных претензий проверяющих первостепенное значение приобретает наличие документов, подтверждающих

экономическую целесообразность сделки и объясняющих порядок определения ее цены.

Среди наиболее эффективных аргументов можно выделить наличие документов, подтверждающих выгодные условия для заключения сделки, заинтересованность в ее совершении с точки зрения экономики предприятия (например, в текущий момент приобретение товарно-материальных ценностей возможно исключительно на условиях отсрочки оплаты по экономическим показателям), либо отчета независимого оценщика о стоимости предмета сделки.

Документы, представленные налогоплательщиком, должны отвечать установленным законом требованиям и содержать достоверные сведения об обстоятельствах, с которыми законодательство связывает правовые и налоговые последствия. Это соответствует правовой позиции ВАС РФ, изложенной в Постановлении об оценке налоговой выгоды, и в Постановлении Президиума от 18.10.2005 N 4047/05.

Как указано в Постановлении Арбитражного суда Поволжского округа от 24.06.2016 N Ф06-9507/2016, налоговый орган вправе отказать в признании понесенных налогоплательщиком затрат расходами, уменьшающими налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, если сумма данных затрат не подтверждена надлежащими документами либо выявлены иные обстоятельства, свидетельствующие о необоснованном получении налогоплательщиком налоговой выгоды.

Наименование и перечень услуг, предусмотренных в договоре, должны соответствовать наименованию и перечню, зафиксированным в акте приемки-передачи оказанных услуг (см., например, Постановление Третьего арбитражного апелляционного суда от 08.07.2016 N А74-4459/2015).

Сведения об услуге в акте должны максимально полно отражать информацию о том, какая именно услуга была оказана, наименование услуги в акте должно соответствовать предмету договора. При этом, помимо

наименования услуги, в акте должны быть описаны конкретные действия, совершенные исполнителем.

Если акты не содержат указания на конкретные оказанные услуги и их характер, то, по мнению судей, нельзя установить, какие именно услуги были оказаны налогоплательщику (см., например, Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 20.09.2016 N А53-29269/2015).

Из представленного обзора видно, что судебная практика по одному и тому же вопросу имеется как в пользу налоговых органов, так и в пользу налогоплательщиков. Это говорит прежде всего о том, что успех любого судебного спора зависит от первоначальной подготовки имеющихся материалов и формирования правовой позиции на основании совокупности аргументов, их системности и единства.

#### НАЛОГОВАЯ НАГРУЗКА ПРЕДПРИЯТИЯ

Налоговая нагрузка представляет собой соотношение между общей суммой налогов, которые

уплачивает предприятие, и показателями деятельности предприятия. При этом могут использоваться как обобщающие, так и частные показатели налоговой нагрузки. Для того чтобы правильно рассчитать налоговую нагрузку, необходимо правильно рассчитать налоговые издержки, то есть сумму всех выплат предприятия в казну государства. Данная сумма будет содержать не только сумму налогов и сборов, но и уплаченные штрафные санкции, пени, неустойки, которые также направляются в бюджет государства. При этом показатели не всегда учитываются совместно. Так, например, если целью исследования является оценка степени жесткости и эффективности налоговой системы, то в расчет принимаются только непосредственно уплачиваемые налоги и сборы. Если же оценивается эффективность работы предприятия по исполнению налогового законодательства, то в расчет принимаются и прочие показатели (штрафы, пени, неустойки).

Обобщающие показатели налоговой нагрузки отражают уровень налогов и сборов всех видов независимо от структуры налоговой системы, характера и содержания самих налогов, используемых финансовых ресурсов и т.д.

В большинстве случаев налоговая нагрузка предприятия рассматривается как доля доходов, переданных государству. Налоговая нагрузка определяется не для того, чтобы уменьшить сумму налогов, хотя налоговые платежи снижают эффективность вложений в предпринимательскую деятельность, а для того, чтобы определить степень влияния налогового законодательства на деятельность хозяйствующего субъекта. Как бы ни хотелось того организациям, они не могут оказывать никакого влияния на систему налогообложения. Расчет налоговой нагрузки не может быть разовой процедурой, а является одной из составляющих процесса управления организацией и необходим на этапе анализа данных о хозяйственной

деятельности прошлых лет, на этапе планирования и принятия управленческих решений, то есть для оценки налоговых рисков, на этапе контроля текущей деятельности.

Расчет и оценка налоговой нагрузки начинаются не только с исчисления ее фактического уровня за анализируемый период, но и расчета и сравнения данных за несколько прошедших лет. Достоверность налоговой нагрузки напрямую зависит от качества информации, используемой при ее расчете. Такая информация должна быть отражена достоверно и в полном объеме как в бухгалтерском, так и налоговом учете. Поэтому, чтобы предотвратить формирование ошибочных данных, необходимо соблюдать ряд условий. Так, например, налоговую нагрузку лучше рассчитывать в пределах определенных временных периодов, а именно в пределах каждого финансового года, поскольку он совпадает с отчетным (налоговым) периодом. Возникшие обязательства в отчетном периоде будут совпадать с

данными финансовой отчетности. Помимо этого, как говорилось ранее, при формировании налоговой нагрузки используются данные бухгалтерского и налогового учета, поэтому также должен учитываться и метод их формирования. Для целей налогового учета рассчитываются налоговые базы и суммы налоговых обязательств, которые затем отражаются в бухгалтерском учете как налоги начисленные, то есть методом начислений на момент возникновения данных обязательств в соответствии с требованиями налогового законодательства. Налоги, начисленные в течение календарного года, могут сравниваться с доходами, расходами или прибылью этого года с целью определения налоговой нагрузки на финансовые результаты деятельности организации.

Чаще всего уплата налогов осуществляется только после исчисления и представления налоговой отчетности. Исключением являются платежи по налогу на прибыль. Но в любом случае сумма уплаченных

налогов может не совпадать с исчисленными налоговыми обязательствами. Например, при исчислении налога на прибыль несовпадение сумм будет связано с разницей в периоде расчета (период расчета налога осуществляется немного позднее, чем уплачиваются авансовые платежи), а расхождение сумм для НДС, акцизов, страховых взносов - с применением налоговых вычетов. При этом сумма фактически выплаченных налогов формируется в учете кассовым методом, и она может сравниваться с показателями расходов денежных средств организации за прошедший год при определении налоговой нагрузки на денежные потоки.

Предприятиям предоставляется возможность использования нескольких различных методов формирования налоговой нагрузки, что позволяет более эффективно оценить влияние налогообложения на организацию. При этом будут использоваться как минимум два показателя: влияние на финансовые результаты и денежные потоки организации.

Данные, представленные в налоговой отчетности, должны совпадать с данными бухгалтерского учета. Данные источники и будут служить для получения информации о налоговых обязательствах. Поэтому, чтобы более реально оценить ситуацию, для расчета налоговой нагрузки будет лучше использовать табличные формы. В них можно отразить отдельно по каждому налогу данные о начислении в течение года и фактические данные об уплате налогов. При этом если брать, к примеру, налог на имущество, то анализ будет содержать данные о сумме ежеквартальных начисленных платежей и данные о платежах в соответствии с установленными сроками. А если рассматривать анализ налога на прибыль, то содержание таблицы будет зависеть от способа уплаты авансовых платежей. Если организация осуществляет уплату авансовых платежей исходя из прибыли прошлого квартала, то таблица будет более сложной, поскольку вследствие необходимости уплаты авансовых платежей могут возникнуть переплаты

в бюджет по налогу на прибыль. Эти платежи могут быть зачтены в счет последующих расчетов с бюджетом или возвращены из бюджета. Исходя из этого в таблице необходимо отразить информацию о зачетах и возвратах, поскольку она необходима для анализа динамики платежей по налогу в течение года и соответствия между начисленными обязательствами по налогу и фактическими платежами.

При анализе налога на добавленную стоимость необходимо учесть тот факт, что налоговым периодом по налогу является квартал, а платежи уплачиваются в течение трех месяцев по окончании налогового периода. Для анализа важна также информация о возникших суммах НДС к возмещению и периоде их возврата или зачета, если они имели место в прошедшем году.

Исходя из вышеизложенного можно сделать вывод, что анализ лучше проводить отдельно по каждому налогу, уплачиваемому в бюджет РФ, поскольку каждый налог имеет свои особенности, связанные с порядком

исчисления и уплаты. Таблица по отдельным видам налогам будет давать представление о налоговом периоде или периодах в течение календарного года, динамике возникновения обязательств (начисления) и динамике их погашения. В некоторых случаях для расчета налоговой нагрузки необходим только показатель общей суммы налога, начисленного за анализируемый период. Но тем не менее другие показатели могут быть необходимы для обоснования фактических платежей в бюджет или помогут сделать определенные выводы, например, правильно ли выбран метод уплаты авансовых платежей по налогу на прибыль. В дальнейшем при планировании хозяйственной деятельности на будущие периоды и формировании бюджета денежных средств налоговые платежи могут быть спрогнозированы на основании имеющегося прогноза динамики налоговых обязательств. Причем при прогнозировании денежных потоков организация должна

обладать точным графиком и суммами налоговых платежей для формирования денежного бюджета.

После формирования и обобщения данных по каждому обязательному платежу организации необходимо сформировать обобщающие данные, то есть оценить влияние каждого платежа на показатели организации: финансовые результаты и денежные потоки, о которых говорилось ранее. В дальнейшем для анализа могут использоваться не все обязательства, а только те, которые наиболее значимы для организации. Уже в процессе оценки значимости обязательных платежей они должны быть подразделены на две группы: обязательные платежи в бюджетную систему, начисленные обязательства по которым участвуют в расчете налога на прибыль, и обязательные платежи, суммы выплат по которым в течение года влияют на денежные потоки организации. В качестве оценки существенности могут быть использованы для первой группы платежей отношение суммы начисленных на год

налоговых обязательств к величине выручки за тот же год, для второй группы - соотношение суммы, фактически выплаченной в бюджетную систему, с общей суммой денежного оттока за анализируемый год.

#### Управление налоговой нагрузкой с помощью изменения срока платежа

Изменение срока уплаты налогов или авансовых платежей, т.е. перенос обязанности по уплате налога на более поздние сроки, позволяет организации снизить налоговую нагрузку в текущем периоде. Налоговым законодательством предусмотрено несколько вариантов изменения сроков уплаты налогов и сборов.

##### 1. Отсрочка и рассрочка налоговых обязательств.

Согласно ст. ст. 64 и 64.1 Налогового кодекса Российской Федерации отсрочки и рассрочки могут предоставляться на срок, не превышающий одного года. Однако возможны и более продолжительные сроки

действия льготного периода. Причем подобные варианты "налогового кредитования" организаций являются платными и предполагают начисление процентов и пеней, которые устанавливаются уполномоченными органами (п. 8 ст. 64 НК РФ).

Согласно нормам ст. 63 НК РФ и Приказа ФНС России от 21 ноября 2006 г. N САЭ-3-19/798@ "Об утверждении Порядка организации работы по предоставлению отсрочки, рассрочки, инвестиционного налогового кредита по уплате налогов и сборов" решение об изменении сроков уплаты федеральных налогов принимается ФНС России. Аналогичное решение в отношении региональных и местных налогов принимается управлением ФНС России по субъекту Российской Федерации по месту нахождения (жительства) заинтересованного лица по согласованию с соответствующими финансовыми органами субъектов Российской Федерации, муниципальных образований. Если организация подает заявление с просьбой о

предоставлении отсрочки и других видов изменения сроков уплаты налогов, возникающих в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, уполномоченным органом, имеющим разрешительное право, является федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный в области таможенного дела, или уполномоченные им таможенные органы. Отсрочка может также предоставляться в отношении государственной пошлины соответствующими органами, совершающими юридически значимые действия. При получении права на отсрочку, рассрочку организация приобретает возможность уплаты налогов и начисленных процентов по истечении срока их уплаты или поэтапно. Законодательством не установлена минимальная сумма налога, на которую может распространяться отсрочка или рассрочка. Увеличение периода отсрочки или рассрочки по федеральным налогам в части, зачисляемой в федеральный бюджет, на срок не более трех лет

осуществляется по решению Правительства РФ (абз. 2 п. 1 ст. 64 НК РФ).

Иной порядок представления отчетности установлен для организаций, у которых сумма задолженности на 1-е число месяца подачи заявления превышает 10 млн руб. В этом случае налогоплательщик должен представить комплект документов, включающий в себя:

- справку налогового органа о состоянии расчетов по налогам, пеням и штрафам;
- предполагаемый график погашения задолженности;
- документы и сведения, свидетельствующие об угрозе возникновения неблагоприятных социально-экономических последствий в случае единовременного погашения задолженности;
- письменное согласие организации на разглашение сведений, составляющих налоговую тайну, связанных с рассмотрением заявления организации.

На основании данных документов согласно п. 2 ст. 64.1 НК РФ министр финансов России принимает решение о предоставлении права на изменение срока уплаты налогов, сборов, при этом положительное решение может быть принято при отсутствии финансового обеспечения уплаты налогов.

Согласно п. 2 ст. 64 НК РФ на получение отсрочки могут рассчитывать организации:

- получившие ущерб в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы;
- в случае возникновения задержки финансирования из бюджета или оплаты выполненного государственного заказа;
- в случае возникновения угрозы несостоятельности (банкротства) заинтересованного лица в случае единовременной уплаты им налога, утверждения арбитражным судом мирового соглашения либо графика

соглашения задолженности в ходе процедуры финансового оздоровления;

- в которых производство и (или) реализация товаров, работ или услуг лицом носят сезонный характер;

- имеющие основания для предоставления отсрочки или рассрочки по уплате налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, установленных таможенным законодательством.

Изменение сроков уплаты налогов и сборов невозможно, если в отношении налогоплательщика возбуждено уголовное дело, предметом которого является налоговое правонарушение, или имеет место административное правонарушение, связанное с налогообложением (ст. 62 НК РФ). Отсрочка и рассрочка не будут предоставлены при наличии оснований полагать, что ходатайствующее лицо использует льготы в целях сокрытия своих средств.

Пример. ОАО "Стройсервис" обратилось в налоговый орган с заявлением о предоставлении отсрочки по уплате налога на прибыль на один год в связи с кризисным финансовым состоянием, которое подтверждают результаты финансового анализа. Сумма налога на прибыль, подлежащая уплате в бюджет в течение года, составляет 600 000 руб.

Действия по направлению заявления и оформлению разрешения на отсрочку обязательного платежа в различных формах регулируются Порядком организации работы по предоставлению отсрочки, рассрочки, инвестиционного налогового кредита по уплате налогов и сборов, утвержденным Приказом ФНС России от 21 ноября 2006 г. N САЭ-3-19/798@.

В данной ситуации, помимо заявления, должны быть подготовлены следующие документы:

- справки налогового органа по месту учета налогоплательщика о состоянии расчетов с бюджетом,

состоянии расчетов по ранее предоставленным отсрочкам налоговых платежей;

- обязательство налогоплательщика, форма которого установлена вышеуказанным Приказом;

- копия устава организации;

- баланс, другие формы отчетности, раскрывающие особенности финансового состояния организации.

В п. 5 ст. 64 НК РФ определен порядок расчета процентов за пользование правом на отсрочку платежа по налогам. В рассматриваемом случае данная ставка рассчитывается исходя из 1/2 ставки рефинансирования Банка России. Предположим, в период отсрочки действует ставка рефинансирования Банка России, равная 8%. Уполномоченный орган назначает ставку процентов за пользование данной льготой в размере 4% (п. 5 ст. 64 НК РФ). Сумма единовременного платежа по истечении договора, включая сумму основного долга и начисленных процентов, составит 624 тыс. руб. (600 000 руб. + 600 000 руб. x 0,04). Ежеквартальное

высвобождение средств можно определить в данном случае как 156 000 руб. (624 000 руб. / 4).

В отличие от рассматриваемого примера, в случае если основанием обращения в уполномоченный орган являются угроза банкротства налогоплательщика, утверждение мирового соглашения или графика погашения задолженности, организация в целях аргументации своего права на изменение срока уплаты налогов, сборов должна представить пояснительную записку с разъяснением причин необходимости единовременной уплаты налогов; данные о состоянии счетов и наличии на них средств; документы, подтверждающие вероятность банкротства в случаях единовременной полной уплаты налогов и сборов и заверенные уполномоченным органом; копии решений арбитражного суда по вопросам мирового соглашения, введения процедуры финансового оздоровления.

Если потребность в изменении срока уплаты налогов возникла по причине ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы, налогоплательщик обязан предъявить документ, подтверждающий факт наступления соответствующих оснований; справку о сумме нанесенного ущерба, заверенную уполномоченным на это органом. При наличии прочих оснований для получения отсрочки, предусмотренных налоговым законодательством, организации следует направить в уполномоченный орган специальные документы, указанные отдельно для каждого случая в п. 2 Порядка по предоставлению отсрочки, рассрочки, инвестиционного налогового кредита по уплате налогов и сборов.

## 2. Предоставление инвестиционного кредита.

Предоставление инвестиционного кредита регулируется нормами ст. ст. 66, 67 НК РФ. Право на получение кредита закрепляется за организацией при

соблюдении одного из условий, указанных в п. 1 ст. 67 НК РФ: проведение научно-исследовательских или опытно-конструкторских работ (НИОКР), технического перевооружения собственного производства; осуществление внедренческой или инновационной деятельности; выполнение особо важного заказа по социально-экономическому развитию региона или предоставление особо важных услуг населению; выполнение государственного оборонного заказа и др.

Для получения кредита организациям следует подать заявление и необходимую документацию для рассмотрения уполномоченному органу. При положительном решении между заявителем и уполномоченным органом заключается договор о предоставлении инвестиционного налогового кредита, который по содержанию очень близок к кредитному банковскому договору. Данный договор предусматривает все условия кредитования: срок действия отсрочки по налогам и сборам, сумму кредита, процентную ставку за

пользование кредитом, порядок выплаты процентов и основной суммы долга, формы обеспечения кредитных обязательств (залог, поручительство), ответственность сторон.

Организация может быть участницей нескольких таких договоров одновременно. Если кредит получен в отношении исполнения обязанностей налогоплательщика по региональным и местным налогам, условия его предоставления и погашения могут дополнительно уточняться нормативными правовыми актами субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, что не противоречит п. 7 ст. 67 НК РФ. Организации имеют возможность досрочно исполнить все обязательства по договору, уплатив сумму налогов и процентов по кредиту. Если кредит получен при проведении организацией НИОКР, осуществлении инвестиций в создание объектов, имеющих повышенный класс энергетической эффективности, сумма кредита не должна превышать 30% стоимости приобретенного

оборудования, используемого для такой деятельности. Во всех остальных случаях сумма кредита определяется по согласованию между уполномоченным органом и налогоплательщиком (п. 2 ст. 67 НК РФ).

Инвестиционный налоговый кредит может быть получен с целью уменьшения платежей по налогу на прибыль, региональным и местным налогам. Ставка процентов по кредитному договору определяется по соглашению сторон, но она не может быть менее 1/2 или превышать 3/4 ставки рефинансирования Банка России (абз. 3 п. 4 ст. 67 НК РФ). Уплачиваемые проценты не следует относить на прибыль организации до налогообложения, так как подобный кредит заключен не на основе договора гражданско-правового характера.

Одним из способов снижения кредитных рисков является поручительство, которое предусмотрено ст. 74 НК РФ. Согласно гражданскому законодательству поручительство предполагает заключение договора между поручителем и кредитором. Кредитором в данном

случае выступает налоговый орган. На поручителя возлагаются в полном объеме обязательства налогоплательщика, а при их исполнении он получает право требовать от налогоплательщика компенсации всех произведенных расходов. Участниками одного договора поручительства могут одновременно выступать несколько поручителей. Принятию решения налогового органа предшествует оценка финансового состояния поручителя. Для осуществления своих функций поручитель должен быть платежеспособен и не иметь задолженности по уплате налогов, сборов в бюджет, внебюджетные фонды. Срок рассмотрения заявления о заключении договора поручительства составляет одну неделю. Период, предусмотренный для заключения договора, составляет пять дней.

Если сумма поручительства не превышает 20 млн руб., налоговый орган заключает соответствующий договор без обращения в ФНС России. В случае превышения вышеуказанной суммы составленный и

подписанный обеими сторонами договор поручительства направляется на согласование в ФНС России. Согласно п. 10 Порядка рассмотрения ФНС России заявлений о предоставлении отсрочки, рассрочки, инвестиционного налогового кредита по уплате налогов и сборов помимо договора в ФНС России необходимо представить:

- справку налогового органа по месту учета налогоплательщика о состоянии расчетов поручителя с бюджетами по налогам, сборам, взносам;
- информацию об уплате текущих платежей поручителем и налогоплательщиком с начала года;
- пояснительную записку налогового органа о целесообразности заключения данного договора поручительства.

Приказом ФНС России и Минфина России от 5 февраля 2009 г. N ММ-7-1/51@ предусмотрена также возможность заключения договора залога, представляющего собой один из методов обеспечения уплаты налогов и сборов, других платежей по договору.

## УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА, ЕЕ ВЗАИМОСВЯЗЬ С НАЛОГОВЫМ ПЛАНИРОВАНИЕМ, ИНСТРУМЕНТЫ ОПТИМИЗАЦИИ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ

Формирование учетной политики предприятия прежде всего следует рассматривать как один из важнейших элементов налоговой оптимизации, поскольку профессиональная проработка приказа об учетной политике позволит предприятию выбрать наиболее оптимальный вариант учета, эффективный и с точки зрения режима налогообложения. Значимость данного документа в очередной раз возросла в связи с принятием Федерального закона от 27 июля 2006 г. N 137-ФЗ, согласно которому в ст. 11 части первой Налогового кодекса РФ закреплено понятие учетной политики.

Учетная политика - это свод обязательных для организации, постоянно применяемых единых правил отражения имущества, доходов, расходов, операций в бухгалтерском и налоговом учете и отчетности.

Учетная политика для целей налогообложения - это совокупность допускаемых НК РФ способов (методов) определения, признания, оценки и распределения доходов и расходов, а также иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности.

Учетная политика для целей бухучета - принятая совокупность способов ведения бухучета, а именно способов:

- группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности;
- погашения стоимости активов;
- организации документооборота и инвентаризации;
- применения счетов бухучета, системы регистров бухучета;
- обработки информации.

Налоговая учетная политика нужна:

- по налогу на прибыль, НДС, налогу на имущество - организациям, применяющим общий режим

налогообложения, а также совмещающим ОСНО и уплату ЕНВД;

- по УСНО - "упрощенцам", а также совмещающим УСНО и уплату ЕНВД;

- по ЕСХН - организациям, уплачивающим ЕСХН, а также совмещающим уплату ЕСХН и ЕНВД.

Если организация уплачивает только ЕНВД, то налоговая учетная политика может ей не понадобиться.

Выбранная организацией учетная политика оказывает существенное влияние на величину показателей себестоимости продукции, прибыли, налогов на прибыль, добавленную стоимость и имущество, показателей финансового состояния организации. Следовательно, учетная политика организации является важным средством формирования величины основных показателей деятельности организации, налогового планирования, ценовой политики. Без ознакомления с учетной политикой нельзя осуществлять сравнительный анализ показателей деятельности организации за

различные периоды и тем более сравнительный анализ различных организаций. Предприятия часто подвергаются проверкам вышестоящих организаций, налоговых органов, аудиторских фирм. При этом можно сказать, что одним из основных документов, подвергающихся первоочередной проверке, является принятая учетная политика предприятия.

Учетная политика предприятия как совокупность правил реализации метода бухгалтерского учета должна обеспечивать максимальный эффект от ведения учета, т.е. благодаря ей должно достигаться своевременное формирование финансовой и управленческой информации, ее достоверность, объективность, доступность и полезность для управленческих решений и широкого круга пользователей.

Учетная политика организации формируется главным бухгалтером (бухгалтером) организации на основе положения ПБУ 1/2008 и утверждается руководителем организации. При этом утверждается:

рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности; формы первичных учетных документов, применяемых для оформления фактов хозяйственной деятельности, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности; порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации; методы оценки активов и обязательств; правила документооборота и технология обработки учетной информации; порядок контроля за хозяйственными операциями; другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета. При формировании учетной политики предполагается, что: активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других

организаций (допущение имущественной обособленности); организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке (допущение непрерывности деятельности); принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому (допущение последовательности применения учетной политики); факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами (допущение временной определенности факторов хозяйственной деятельности).

Учетная политика организации должна обеспечивать:

- полноту отражения в бухгалтерском учете всех факторов хозяйственной деятельности (требование полноты);

- своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности (требование своевременности);

- большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов (требование осмотрительности);

- отражение в бухгалтерском учете факторов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания фактов и условий хозяйствования (требование приоритета содержания перед формой);

- тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца (требование непротиворечивости);

- рациональное ведение бухгалтерского учета исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации (требование рациональности).

При формировании учетной политики организации по конкретному направлению ведения и организации бухгалтерского учета осуществляется выбор одного способа из нескольких, допускаемых законодательством и нормативными актами по бухгалтерскому учету. Если по конкретному вопросу в нормативных документах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа. Принятая организацией учетная политика подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказами, распоряжениями и т.п.) организации.

Способы ведения бухгалтерского учета, избранные организацией при формировании учетной политики, применяются с первого января года, следующего за

годом утверждения соответствующего организационно-распорядительного документа. При этом они применяются всеми филиалами, представительствами и иными подразделениями организации (включая выделенные на отдельный баланс) независимо от их места нахождения.

Вновь созданная организация оформляет избранную учетную политику в соответствии с настоящим пунктом до первой публикации бухгалтерской отчетности, но не позднее 90 дней со дня приобретения прав юридического лица (государственной регистрации). Принятая вновь созданной организацией учетная политика считается применяемой со дня приобретения прав юридического лица (государственной регистрации).

Изменение учетной политики организации может производиться в случаях:

- изменения законодательства Российской Федерации или нормативных актов по бухгалтерскому учету; разработки организацией новых способов ведения

бухгалтерского учета. Применение нового способа ведения бухгалтерского учета предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации;

- существенного изменения условий деятельности.

Существенное изменение условий деятельности организации может быть связано с реорганизацией, сменой собственников, изменением видов деятельности и т.п.

Приказ об учетной политике должен включать следующие разделы:

- организационно-технический,
- методологический,
- налоговую политику.

Организационно-технический раздел приказа об учетной политике может включать в себя решение следующих вопросов.

Организация учетной работы.

Вопросы функционирования филиалов (структурных подразделений).

Разработка рабочего плана счетов.

Применяемые формы первичных документов.

Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов.

Разработка порядка организации документооборота.

Выбор формы бухгалтерского учета и технологии обработки учетной информации.

Разработка номенклатуры учета материально-производственных запасов.

Порядок проведения инвентаризации имущества и обязательств.

Внутренняя отчетность организации.

Оформление других решений, необходимых для организации и ведения учета.

В рамках организационно-технического раздела анализируются следующие вопросы.

1. Кем осуществляется налоговый учет в организации (ст. 313 НК РФ):

- главным бухгалтером;
- бухгалтерской службой;
- структурным подразделением и др.

2. Как составлены формы первичной учетной документации:

- на основе первичных документов бухгалтерского учета;
- на основе самостоятельно разработанных документов для налогового учета.

3. Какова технология обработки информации для налогового учета:

- ручная;
- автоматизированная.

4. Как составлены формы аналитических регистров налогового учета (ст. 314 НК РФ):

- на основе первичных документов бухгалтерского учета;

- на основе самостоятельно разработанных документов для налогового учета.

5. Установлен ли перечень лиц, имеющих право подписи налоговых регистров.

6. Утвержден ли график документооборота.

Необходимость формирования учетной политики для целей налогового учета закреплена нормами гл. 25 НК РФ.

Налоговый учет - это система обобщения информации о хозяйственных операциях организации для определения налоговой базы по налогу на прибыль на основе данных первичных документов (ст. 313 НК РФ). Налоговый учет осуществляется в целях формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных в течение отчетного (налогового) периода, для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты в бюджет налогов, а также для

обеспечения информацией о принятых организацией методах учета внутренних и внешних пользователей.

Каждый налогоплательщик самостоятельно организует свою систему налогового учета. При этом порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя организации.

Бухгалтерскую и налоговую учетную политику должен утвердить руководитель организации своим приказом или распоряжением. Форма приказа - произвольная. Положения учетной политики могут быть либо в самом приказе, либо в приложении к нему.

Налоговое законодательство не содержит никаких специальных требований к порядку составления учетной политики для целей налогообложения. Поэтому можно выбрать то, что будет удобнее:

- составить единую учетную политику по организации в целом и сделать в ней отдельные разделы -

бухгалтерская политика, политика по налогу на прибыль, политика по НДС и т.д.;

- составить для бухучета и каждого налога отдельный документ.

Если организация только создана, то учетную политику ей надо утвердить в следующие сроки:

- бухгалтерскую - не позднее 90 дней со дня госрегистрации;

- по НДС - не позднее окончания I квартала, в котором зарегистрирована ваша организация.

Для учетной политики по налогу на прибыль нет сроков утверждения. Но ее лучше так же, как и политику по НДС, утвердить не позднее окончания первого отчетного периода, в котором зарегистрирована организация. Таким образом, учетную политику утверждают один раз при создании организации. А потом при необходимости ее либо дополняют (в любое время), либо изменяют.

Изменять указанные в учетной политике бухгалтерские и налоговые "правила поведения" можно только с начала очередного года. Поэтому приказ об изменении каких-либо положений бухгалтерской и налоговой учетной политики на новый год надо утвердить не позднее 31 декабря.

Каждая организация составляет учетную политику с учетом особенностей своей деятельности. За формирование учетной политики организации отвечает главный бухгалтер.

Существуют общие правила, которые касаются всех организаций:

1. Не предусмотренная законодательством возможность выбора того или иного варианта учета одной операции не предполагает записи о таком способе учета в учетной политике.

Например, организации, у которых выручка за предыдущие четыре квартала не превышала в среднем 3 млн руб., за каждый квартал уплачивают только

квартальные авансовые платежи по налогу на прибыль. Указывать на это в налоговой учетной политике не надо, так как этот порядок прямо закреплен в гл. 25 НК РФ.

2. При составлении учетной политики прописываются варианты (способы) учета только тех операций (имущества), которые уже совершались или будут совершаться в ближайшее время.

Не нужно вписывать в учетную политику способы учета всех операций, по которым бухгалтерское и налоговое законодательство предоставляет право выбора. Например, если организация не покупала ценных бумаг и не собирается этого делать, то не надо указывать, по какой стоимости их будут списывать при выбытии. Или, например, отсутствие товаров, облагаемых НДС по разным ставкам, не вызывает необходимости разрабатывать и утверждать правила отдельного учета НДС. В случае возникновения каких-либо изменений в учетную политику могут быть внесены дополнения.

3. Из нескольких вариантов, допускаемых законодательством о бухучете и НК РФ, выбирается один, наиболее подходящий вам, вариант (способ) учета имущества или хозяйственной операции. Причем, если в законодательстве методика учета выбранного способа детально расписана, повторять ее в учетной политике не нужно.

4. Не прописанная в налоговом законодательстве методика применения какого-либо способа может быть взята из бухгалтерского учета.

5. Если способ учета какой-то операции бухгалтерским или налоговым законодательством не урегулирован, этот способ надо разработать самостоятельно и отразить в учетной политике.

Например, в НК РФ установлено, что если организация совмещает ЕНВД с другим налоговым режимом (общим или упрощенным), то она обязана вести отдельный учет доходов, расходов, имущества, операций. Но порядок такого учета в Налоговом кодексе

не указан. Так что разрабатываться он должен самостоятельно.

6. Максимальное сближение бухгалтерской и налоговой учетной политики удобно, если, кроме налоговой инспекции и органов статистики, вы свою бухгалтерскую отчетность никому не представляете и ее содержание особо никого не интересует. Сближение двух видов учета поможет избежать трудоемкого отражения временных разниц по ПБУ 18/02, а также позволит при исчислении налога на прибыль пользоваться данными бухучета.

Для сближения бухгалтерского и налогового учета нужно установить одни и те же методы (способы) учета разных видов имущества, учета доходов, расходов и т.д. Например, установить одинаковые:

- методы списания сырья и материалов в производство и товаров при продаже;

- перечни затрат, включаемых в первоначальную стоимость основных средств, стоимость сырья, материалов, товаров;

- методы начисления амортизации по основным средствам;

- сроки полезного использования основных средств на основании Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы;

- способы признания коммерческих расходов. Например, отнесение их в бухгалтерском учете к расходам на продажу в полном размере, а в налоговом учете - к косвенным расходам;

- перечни затрат, включаемых в прямые расходы. В бухгалтерском учете перечень прямых расходов гораздо шире, поэтому его можно применять и в налоговом учете.

Полного совпадения сумм расходов в бухгалтерском и налоговом учете вы все равно вряд ли добьетесь, ведь

ряд расходов нормируются для целей налогообложения, а в бухучете все расходы отражаются в полной сумме.

Также можно предусмотреть создание в бухгалтерском учете резервов по правилам, установленным гл. 25 НК РФ. Ведь в бухгалтерских нормативно-правовых актах правила создания многих резервов вообще не прописаны.

7. Отражение в учетной политике организационно-технических вопросов. Например, можно привести в приложении к учетной политике формы первичных документов, по которым нет унифицированных форм. Можно указать, кто подписывает первичные документы или счета-фактуры. Пропишите порядок и сроки проведения инвентаризации, составьте график документооборота.

8. Дополнять учетную политику можно тогда, когда появляются новые виды деятельности, новые операции, приобретаются новые объекты. Применять дополнения можно сразу после ее утверждения.

Для наиболее эффективной организации налоговой оптимизации предприятиям при формировании учетной политики следует обратить внимание на следующие моменты.

## ДРОБЛЕНИЕ БИЗНЕСА: ФОРМЫ ДРОБЛЕНИЯ, НАЛОГОВЫЕ РИСКИ И СУДЕБНАЯ ПРАКТИКА

### § 1. Применение УСН

Упрощенная система налогообложения является самым известным и востребованным специальным налоговым режимом. Обусловлено это прежде всего возможностью обширного применения УСН в любом субъекте РФ, так как данный режим вводится НК РФ на всей территории России и распространяется на большинство хозяйственных операций.

Перейти на уплату данного режима могут организации и индивидуальные предприниматели, зарегистрированные в установленном законом порядке.

Упрощенная система налогообложения может применяться наряду с иными режимами налогообложения.

При этом гл. 26.2 НК РФ содержит ограничения по определенным видам деятельности и показателям активов и выручки, несоблюдение которых не позволит применять УСН.

По общему правилу плательщики УСН освобождаются от обязанности по уплате налога на прибыль организаций (для индивидуальных предпринимателей - НДФЛ), налога на имущество организаций (для индивидуальных предпринимателей - налога на имущество физических лиц) и НДС (п. 2, 3 ст. 346.11 НК РФ).

Применительно к НДС имеется оговорка.

Во-первых, обязанность по уплате НДС возникает при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией (включая суммы налога, подлежащие уплате при

завершении действия таможенной процедуры свободной таможенной зоны на территории Особой экономической зоны в Калининградской области).

Во-вторых, НДС уплачивается налоговыми агентами и в рамках договора простого товарищества в соответствии со ст. 161 и 174.1 НК РФ.

Иные налоги, сборы и страховые взносы уплачиваются организациями, применяющими УСН, в соответствии с законодательством о налогах и сборах.

С точки зрения объекта налогообложения (ст. 346.14, 346.20 НК РФ) налогоплательщикам предоставлено право выбора между двумя вариантами:

- 1) облагать налогом в 6% все полученные доходы либо
- 2) выбрать объектом обложения доходы минус расходы и облагать налоговую базу по ставке 15%.

Налогоплательщик, который применяет в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на

величину расходов, уплачивает минимальный налог в размере 1% налоговой базы.

Минимальный налог уплачивается в случае, если за налоговый период сумма исчисленного в общем порядке налога меньше суммы исчисленного минимального налога (п. 6 ст. 346.18 НК РФ).

В случае если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, налоговая ставка устанавливается в размере 15%. Законами субъектов РФ могут быть установлены дифференцированные налоговые ставки в пределах от 5 до 15% в зависимости от категорий налогоплательщиков.

Законами Республики Крым и города федерального значения Севастополя налоговая ставка может быть уменьшена на территориях соответствующих субъектов РФ для всех или отдельных категорий налогоплательщиков.

В отношении периодов 2017 - 2021 годов налоговая ставка может быть уменьшена до 3% в случае, если

объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов. При этом налоговые ставки могут устанавливаться в зависимости от категорий налогоплательщиков и видов предпринимательской деятельности.

Следует иметь в виду, что при применении 15%-ной ставки налога в состав расходов могут быть включены не все затраты, а только поименованные в п. 1 ст. 346.16 НК РФ (письмо Минфина России от 23.03.2017 N 03-11-11/16982).

В качестве дополнительной льготы субъекты РФ имеют право вводить налоговую ставку в размере 0% по УСН в отношении предпринимательской деятельности в сфере бытовых услуг населению.

Налоговый период по УСН составляет календарный год. При этом предусмотрены промежуточные отчетные периоды - квартал, полугодие и девять месяцев (ст. 346.19 НК РФ).

По итогам налогового периода налогоплательщики представляют налоговую декларацию в налоговый орган по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя в следующие сроки:

1) организации - не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом;

2) индивидуальные предприниматели - не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Классический вариант незаконного дробления бизнеса был установлен в Определении Верховного Суда РФ от 05.07.2016 N 306-КГ16-7326 и Постановлении Арбитражного суда Поволжского округа от 15.04.2016 N Ф06-1182/2015.

Позиция налогового органа заключалась в наличии доказательств ведения налогоплательщиком финансово-хозяйственной деятельности в условиях целенаправленного формального дробления бизнеса с целью занижения доходов путем распределения их на

взаимозависимых индивидуальных предпринимателей и ООО (родственники либо бывшие сотрудники) и получения необоснованной налоговой выгоды посредством применения данными лицами режимов налогообложения, при которых не уплачиваются НДС и налог на прибыль (ЕНВД и УСН). По мнению налогового органа, в результате взаимоотношений со взаимозависимыми лицами общество занизило свою выручку от реализации товаров и, как следствие, занизило налогооблагаемую базу для исчисления НДС и налога на прибыль.

В ходе выездной налоговой проверки вся выручка, которая была получена аффилированными индивидуальными предпринимателями и ООО, была оценена как доход самого налогоплательщика, в результате чего был начислен НДС и налог на прибыль. В отношении торговых точек, площадь которых не превышает 150 кв. м, общество было признано налоговым органом плательщиком ЕНВД с

доначислением налога и привлечением к ответственности за его неуплату. Налогоплательщик настаивал на самостоятельности каждого субъекта взаимоотношений и допустимости налоговым законодательством применять не запрещенные НК РФ специальные налоговые режимы.

При рассмотрении дела было установлено, что общество и взаимозависимые лица заключили договор о координации хозяйственной деятельности, положения которого предусматривали, что участники определили:

- специализацию каждого из них на выполнение обособленных функций на оптовом и розничном рынке приборов, инструментов, оборудования и других товаров, определяющих специфику предпринимательской деятельности всех участников договора;

- использование всеми участниками соглашения наименования общества во всех рекламных плакатах, ценниках, указателях и т.п., единого программного

продукта по учету товаров (в целях оперативного управленческого учета) для контроля за размером наценки, применяемой всеми участниками соглашения;

- разделение имущественной обособленности доходов каждого участника договора путем ведения самостоятельного бухгалтерского и налогового учета.

В целях координации хозяйственной деятельности и минимизации расходов на ведение учета участники могут привлекать одних и тех же бухгалтеров-специалистов к работе по совместительству у нескольких участников данного договора. В соответствии с соглашением всеми его участниками используется единая кодификация товара, предусмотренная в программном продукте (в целях оперативного управленческого учета).

Приобретая продукцию, общество реализовывало ее через группу индивидуальных предпринимателей и ООО с минимальной наценкой, а посредники, в свою очередь,

продавали готовую продукцию конечным покупателям с наценкой до 100%.

Заявителем в ходе выездной налоговой проверки были представлены копии договоров на использование товарного знака общества. Между тем, как установлено судами, в материалах дела отсутствуют доказательства перечислений денежных средств за использование указанного товарного знака. То есть использование товарного знака носило формальный характер.

Как выявлено в ходе проверки, оформление арендных отношений для взаимозависимых компаний осуществлялось через одного арендодателя. При этом размер арендуемой площади не превышал 150 кв. м, что позволяло части компаний применять ЕНВД. Фактически третьими лицами использовалась вся торговая площадь, торговые площади в одних и тех же магазинах не были обособлены друг от друга. При этом торговые залы оформлены в едином фирменном стиле, в торговом зале нет территориального разделения товара с ценниками,

оформленными от третьих лиц; имеется единая нумерация кодов товара. В магазинах функционирует единая база данных для учета наличия и остатка товаров.

Судебные инстанции, отказывая в удовлетворении требований о признании оспариваемого решения недействительным в части, пришли к выводу о соответствии решения требованиям действующего налогового законодательства, поскольку налогоплательщиком в проверяемый период совершены действия по умышенному созданию дополнительного звена в цепочке реализации товаров потребителям с целью снижения своих налоговых обязательств путем формального соблюдения действующего законодательства и создания искусственной ситуации, при которой видимость действий нескольких налогоплательщиков прикрывала фактическую деятельность одного налогоплательщика - общества.

Таким образом, довод заявителя о том, что несмотря на общую деловую цель - развитие бизнеса под брендом

налогоплательщика, третьи лица являлись самостоятельными субъектами предпринимательской деятельности, которые самостоятельно распоряжались своими трудовыми, административными и финансовыми ресурсами, является несостоятельным.

В рамках рассматриваемого примера единое пользование товарным знаком являлось одним из направлений ведения бизнеса. Однако определение оптимального формата использования нематериального актива нередко берется в качестве отдельного направления бизнеса.

Связано это во многом с желанием устранить возможные риски потери товарного знака и создать активодержателя (по аналогичному формату работает франшиза).

Возможны два варианта:

1) первоначальная регистрация товарного знака на компанию (индивидуального предпринимателя) УСН;

2) перевод уже зарегистрированного актива на вновь созданного субъекта.

При проведении налоговой проверки у налогоплательщика налоговые органы в первую очередь будут интересоваться как раз "история" появления актива и форма его использования. Несмотря на то что налоговые органы не вправе оценивать целесообразность и выбранный организацией формат использования товарного знака, они обязательно проанализируют источник финансирования и структуру владения активом до начала применения специального налогового режима.

При этом документальным подтверждением использования налогоплательщиком товарного знака могут быть рекламные буклеты с изображением продукции и товарного знака, рекламные видеоролики, размещение товарного знака на сайтах и на самой продукции.

Судебно-арбитражная практика подтверждает данный вывод.

Так, в Определении ВАС РФ от 24.04.2012 N ВАС-5257/12 суд указал, что общество ранее использовало товарный знак безвозмездно. Позднее правообладатель (физическое лицо) уступил товарный знак иностранной компании за 8 млн руб. Далее товарный знак был передан по лицензионному договору кипрской компании, которая, в свою очередь, по сублицензионному договору передала право на его использование обществу. Инспекция доначислила налог на прибыль в связи с необоснованным включением обществом во внереализационные расходы вознаграждения в сумме 121 млн руб. за использование товарного знака по сублицензионному договору, заключенному с кипрской компанией. По мнению инспекции, переуступка товарного знака была мнимой, ее целью было получение обществом необоснованной налоговой выгоды в виде занижения базы налога на прибыль на суммы сублицензионных платежей.

Суд, руководствуясь нормами ст. 252, пп. 37 п. 1 ст. 264 НК РФ, указал, что у инспекции не было оснований для доначисления налога на прибыль, поскольку общество документально подтвердило несение затрат на сублицензионные платежи, а инспекция не доказала совершение обществом операций, не обусловленных разумными экономическими причинами и целями делового характера.

На основании представленных в дело документов суды пришли к выводу, что, заключая сублицензионный договор, общество действовало в соответствии со своей уставной деятельностью, направленной на извлечение прибыли и увеличение ее показателей, развитие сети магазинов розничной торговли. Приобретение налогоплательщиком прав на использование товарного знака необходимо для поддержания и увеличения объема продаж, привлечения большего количества покупателей, продвижения услуг и товаров общества под единым узнаваемым товарным знаком. Наличие узнаваемого

товарного знака ассоциируется у покупателей с низкими ценами и может индивидуализировать торговую сеть, ориентированную на малообеспеченные слои населения. Кроме этого, хозяйствующие субъекты вправе самостоятельно по своему усмотрению выбирать способы достижения результата от предпринимательской деятельности.

Из материалов дела следует, что товарный знак широко используется при оформлении фасадов зданий, внутренних помещений магазинов, при оформлении витрин магазинов, в предложениях о продаже товаров, что подтверждается договорами на разработку дизайн-макетов рекламной и информационной продукции и распространение рекламной информации в СМИ, а также макетами размещаемых в магазинах сети плакатов. В результате использования товарного знака обществом увеличен розничный товарооборот и количество магазинов.

С учетом установленных обстоятельств суды указали, что инспекцией не представлены доказательства того, что понесенные обществом расходы на уплату сублицензионных платежей за право использования товарного знака не направлены на получение налогоплательщиком прибыли.

Вместе с тем при платном использовании товарного знака следует учитывать следующие риски.

Платное использование товарного знака возможно при предоставлении правообладателем товарного знака по лицензионному договору (лицензиар - индивидуальный предприниматель на УСН 6%) другой стороне (лицензиату) права использования товарного знака (ст. 1489 ГК РФ).

В случае признания взаимозависимости лицензиара и лицензиата цена за пользование товарным знаком должна соответствовать уровню рыночных цен и обосновывать предпринимательскую деятельность всех участников договорных отношений. В обратном случае

при проведении проверки налоговые органы могут проверить правильность применения цен на основании ст. 105.3 НК РФ и предъявить претензии правообладателю о необоснованном завышении цены за использование товарного знака и, как следствие, получение необоснованной налоговой выгоды лицензиатом (Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 14.02.2014 N 18АП-44/2014).

Понесенные лицензиатом расходы по использованию товарного знака должны быть направлены на получение им прибыли и связаны с текущей деятельностью (Постановление ФАС Уральского округа от 12.05.2009 N Ф09-2876/09-С3).

На практике размер роялти определяется в виде процента от выручки от продажи товара (письмо Минфина России от 28.12.2012 N 03-01-18/10-200) с использованием предоставленного товарного знака.

Вместе с тем каких-либо специальных ограничений в отношении размера вознаграждения, уплачиваемого по лицензионному договору в связи с приобретением прав на товарный знак, гражданское законодательство не предусматривает.

Таким образом, в рассматриваемом случае применяются общие правила. Согласно п. 1 ст. 424 ГК РФ исполнение договора оплачивается по цене, установленной соглашением сторон. Поэтому стороны определяют сумму лицензионного платежа по взаимному согласию.

Для иллюстрации налоговых рисков интерес представляет Постановление Арбитражного суда Московского округа от 09.11.2017 N Ф05-16498/2017.

Признавая позицию налогоплательщика неправомерной, суд указал, что в соответствии с составленным экспертным заключением рыночная стоимость комбинированного товарного знака, отчужденного налогоплательщику по цене 10 тыс. руб.,

составила 193 756 000 руб.; в результате полученного заключения эксперта было установлено отклонение (занижение) стоимости реализованного права на товарный знак на 193 746 000 руб., что составило 193 746%.

Установив указанные обстоятельства и сделав вывод о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды ввиду занижения налоговой базы по налогу на прибыль организаций, включения в состав расходов, уменьшающих сумму доходов от реализации, роялти в пользу индивидуального предпринимателя, инспекция определила реальные налоговые обязательства, исходя из прямых потерь бюджета РФ в размере 7 620 419 руб.

Таким образом, следует учитывать стоимость товарного знака (лучше получить заключение независимого оценщика).

Обратите внимание: по мнению налоговых органов, размер роялти не должен быть более 5% объема выручки

по товару (услугам), в отношении которого используется данный товарный знак. Превышение этого размера может повлечь за собой вопросы со стороны налоговых органов об обоснованности и экономической целесообразности размера роялти.

Желательно последовательно проводить одну и ту же политику в отношении лицензионных платежей по всем лицензионным договорам. В частности, применять те же ставки роялти (отклонение не должно превышать 20%) по договорам с иностранными компаниями, что и в договорах с компаниями - резидентами РФ.

Рекомендуем также разработать экономическое обоснование размеров лицензионных платежей, в том числе посредством подготовки пакета документов, обосновывающих установленные ставки роялти, на основании международных принципов трансфертного ценообразования, и (или) проведение независимой оценки стоимости использования товарного знака.

Судебная практика с различными размерами роялти:

- "Как следует из представленного Обществом заключения эксперта N 2626/01-0715 от 10.08.2015, фактические ставки роялти по лицензионным соглашениям находятся в пределах рыночного диапазона ставок роялти (0,09 - 9%)" (Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 01.04.2016 N 09АП-8670/2016-АК);

- "Между ИП... и обществом с ограниченной ответственностью... заключен лицензионный договор на неисключительное использование товарного знака... согласно пункту 1.1 которого предметом договора является предоставление права неисключительного пользования товарным знаком... В соответствии с пунктом 3.4 лицензионного договора за использование товарного знака лицензиат обязался ежегодно оплачивать лицензиару вознаграждение в размере 316 000 рублей в год" (Постановление Суда по интеллектуальным правам от 02.09.2014 N С01-15/2014);

- "Согласно условиям договора от 01.12.2013 данное соглашение заключено в отношении 11 товарных знаков с ежегодным платежом в размере 120 000 долларов США (пункт 2 договора)" (Постановление Суда по интеллектуальным правам от 03.12.2013 N С01-197/2013).

Кроме этого, при использовании товарного знака следует учитывать, что результаты интеллектуальной деятельности регистрируют в Роспатенте. Он выдает патент или свидетельство. Если результаты интеллектуальной деятельности продают или передают в пользование, договор тоже должен пройти государственную регистрацию (ст. 1232 ГК РФ). Роялти учитывают в составе прочих расходов (пп. 37 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Но, по мнению Минфина России, включить в базу по налогу на прибыль можно только те лицензионные платежи, договоры по которым прошли регистрацию (письмо от 14.11.2016 N 03-03-06/1/66442).

Сделки, касающиеся использования товарных знаков и торговых марок, несут в себе множество деталей, которые требуют проработки в каждом конкретном случае.

Претензии налоговых инспекторов не обоснованы, если:

- дробление имеет деловую цель (Определение Верховного Суда РФ от 27.11.2015 N 309-КГ15-14849);

- между дружественными лицами нет формального документооборота, реальность сделок подтверждена (Постановление ФАС Уральского округа от 18.03.2013 N Ф09-510/13);

- все организации действуют самостоятельно (Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 28.05.2015 N Ф09-2951/15).

В Постановлении Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 06.04.2017 N Ф04-17/2017 суд, признавая позицию налогового органа неправомерной, указал, что каждое созданное общество осуществляло

реальную самостоятельную предпринимательскую деятельность, имело руководителя, хозяйственные договоры заключало от своего имени, формировало свою клиентскую базу, несло расходы по обслуживанию недвижимого имущества, выплате заработной платы, приобретению материалов. Общества не имели общего имущества, одних и тех же клиентов, результаты их предпринимательской деятельности не зависели друг от друга. Налоговым органом не доказано, что общества финансировали друг друга либо объединяли и совместно использовали полученные денежные средства.

## § 2. Применение ЕСХН

Управление группой компаний с использованием такого специального налогового режима, как ЕСХН, осуществляется по формату, аналогичному описанному выше для УСН.

Государство с целью поддержки сельскохозяйственных товаропроизводителей предоставило налогоплательщикам право выбора и возможность использования персонального льготного режима.

Для применения ЕСХН налогоплательщики (организации и индивидуальные предприниматели) в обязательном порядке должны являться сельскохозяйственными товаропроизводителями, которыми согласно п. 2.1 ст. 346.2 НК РФ признаются:

1) организации и индивидуальные предприниматели, производящие сельскохозяйственную продукцию, осуществляющие ее первичную и последующую (промышленную) переработку и реализующие эту продукцию;

2) организации и индивидуальные предприниматели, оказывающие услуги сельскохозяйственным товаропроизводителям (в том числе услуги в области растениеводства (в части подготовки полей, посева

сельскохозяйственных культур, возделывания и выращивания сельскохозяйственных культур, опрыскивания сельскохозяйственных культур, обрезки фруктовых деревьев и виноградной лозы, пересаживания риса, рассаживания свеклы, уборки урожая, обработки семян до посева (посадки)) и животноводства (в части обследования состояния стада, перегонки скота, выпаса скота, выбраковки сельскохозяйственной птицы, содержания сельскохозяйственных животных и ухода за ними));

3) сельскохозяйственные потребительские кооперативы (перерабатывающие, сбытовые (торговые), снабженческие, садоводческие, огороднические, животноводческие);

4) ряд рыбохозяйственных организаций, кооперативов и индивидуальных предпринимателей.

Обязательным условием для признания налогоплательщиком является соблюдение правила, что в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг)

доля дохода от указанной деятельности должна составлять не менее 70%.

Преимуществом данного режима по сравнению с общей системой налогообложения является применение к налоговой базе ставки в 6% (п. 1 ст. 346.8 НК РФ).

Согласно п. 3 ст. 346.1 НК РФ по общему правилу организации, являющиеся налогоплательщиками ЕСХН, освобождаются от обязанности по уплате налога на прибыль организаций (для индивидуальных предпринимателей - НДФЛ), налога на имущество организаций (для индивидуальных предпринимателей - налога на имущество физических лиц).

Иные налоги, сборы и страховые взносы уплачиваются организациями, перешедшими на уплату ЕСХН, в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах.

Обратите внимание: с 1 января 2019 г. организации и индивидуальные предприниматели на ЕСХН признаются плательщиками НДС. Однако они могут получить

освобождение от уплаты налога на основании ст. 145 НК РФ.

В абз. 2 п. 1 указанной статьи предусматривается следующее:

"Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог), имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, при условии, что указанные лица переходят на уплату единого сельскохозяйственного налога и реализуют право, предусмотренное настоящим абзацем, в одном и том же календарном году либо при условии, что за предшествующий налоговый период по единому сельскохозяйственному налогу сумма дохода, полученного от реализации товаров (работ, услуг) при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется

указанная система налогообложения, без учета налога не превысила в совокупности: 100 миллионов рублей за 2018 год, 90 миллионов рублей за 2019 год, 80 миллионов рублей за 2020 год, 70 миллионов рублей за 2021 год, 60 миллионов рублей за 2022 год и последующие годы".

Налогоплательщик ЕСХН по итогам налогового периода определяет всю сумму полученных доходов и уменьшает их на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии со ст. 346.5 НК РФ.

Согласно ст. 346.7 НК РФ налоговым периодом признается календарный год. При этом есть и отчетный период (полугодие).

Согласно ст. 346.9 НК РФ не позднее 25 календарных дней со дня окончания отчетного периода платятся авансовые платежи.

Согласно п. 2 ст. 346.8 НК РФ с 1 января 2019 г. законом любого субъекта РФ могут быть установлены

дифференцированные налоговые ставки по ЕСХН в пределах от 0 до 6% для всех или отдельных категорий налогоплательщиков.

Итоговая декларация подается налогоплательщиками по месту регистрации (по месту жительства для индивидуального предпринимателя) не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Отличительной чертой ЕСХН по сравнению с иными льготными режимами налогообложения является не только возможность применения льготной ставки, но и возможность применения общего режима (т.е. уплаты всех налогов на общих основаниях), за исключением налога на прибыль.

Так, в силу п. 1.3 ст. 284 НК РФ для сельскохозяйственных товаропроизводителей налоговая ставка по деятельности, связанной с реализацией произведенной ими сельскохозяйственной продукции, а также с реализацией произведенной и переработанной

данными налогоплательщиками собственной сельскохозяйственной продукции, устанавливается в размере 0%.

Сравнение общего режима и режима ЕСХН см. в Приложении N 5.

Обратите внимание: с 1 января 2019 г. Федеральным законом от 03.08.2018 N 303-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах" налоговая ставка по НДС была повышена с 18 до 20%.

Важно: при рассмотрении конкретных ситуаций необходимо учитывать конкретную продукцию, к которой в соответствии с п. 2 ст. 164 НК РФ применяется ставка НДС 10%.

Так, в Постановлении Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 16.02.2017 N Ф04-6775/2016 суд первой инстанции посчитал неправомерным применение налоговым органом при доначислении НДС единой ставки 18% в том числе к реализованной

сельскохозяйственной продукции, в связи с чем предложил сторонам провести совместную сверку операций налогоплательщика, подлежащих налогообложению НДС по ставке 10%.

С точки зрения дробления бизнеса очевидно, что сам по себе факт осуществления деятельности в области сельского хозяйства не является нарушением, так как льготный режим напрямую предусмотрен в НК РФ и направлен на экономическую поддержку малых предприятий в данной отрасли.

Претензии контролирующих органов предъявляются в тех случаях, когда налогоплательщик совершает неправомерные действия и лишь формально соответствует указанным критериям для применения льгот.

При этом налоговому органу не достаточно просто указать на создание группы взаимозависимых компаний, необходимо доказать умысел и направленность действий на совершение налогового правонарушения.

Как указано в Определении Верховного Суда РФ от 11.04.2016 N 308-КГ15-16651, взаимозависимость участников сделок сама по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, а может иметь юридическое значение в целях налогового контроля, только если установлено, что такая взаимозависимость используется участниками сделки как возможность для осуществления согласованных действий, не обусловленных разумными экономическими или иными причинами.

В Постановлении Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 16.02.2017 N Ф04-6775/2016 судом кассационной инстанции отменены вынесенные в пользу налогового органа судебные акты, так как допущена неправильная трактовка фактических обстоятельств по делу.

Суды первой и апелляционной инстанций, делая вывод о получении заявителем необоснованной

налоговой выгоды в результате разделения хозяйственной деятельности (бизнеса) со взаимозависимым лицом с целью формального соблюдения 70%-ного лимита в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг), исходили из наличия обстоятельств, свидетельствующих о взаимозависимости указанных организаций, о том, что особенности отношений между указанными организациями оказывают влияние на результаты и условия сделок, совершаемых этими лицами, и экономические результаты деятельности этих лиц.

Аргументация налоговой инспекции и судов первой и апелляционной инстанций в части доказанности дробления бизнеса заключалась в следующем.

Общество собственными силами построило и поставило себе на учет производственно-технологический комплекс, который впоследствии был передан в безвозмездное пользование взаимозависимому лицу.

Аффилированная компания была создана практически сразу после окончания строительства производственно-технологического комплекса и осуществляла свою деятельность исключительно на данной территории.

Иная деятельность новой компанией не осуществлялась (собственная материально-техническая база отсутствовала, сторонние договоры не заключались, для работы использовались логотипы самого налогоплательщика).

При сложении доходов и расходов обеих компаний доля дохода от реализации продукции составляла менее 70%.

Суд кассационной инстанции счел обоснованными доводы кассационной жалобы общества о том, что, признавая состоятельными выводы налогового органа относительно наличия противозаконной схемы дробления бизнеса, суды не установили, какими достаточными обстоятельствами и (или)

последовательными действиями обществ на протяжении проверенного периода подтверждается наличие этой схемы (например, осуществление обществами видов деятельности, которые в целом представляют собой единый производственный (технологический) процесс или неразрывно взаимосвязаны с учетом фактической организации деятельности).

Президиум ВАС РФ в Постановлении от 09.04.2013 N 15570/12 отметил, что само по себе учреждение налогоплательщиком нового хозяйствующего субъекта не говорит о формальном разделении бизнеса, целью которого является получение необоснованной налоговой выгоды. Так, если налогоплательщик и вновь учрежденное лицо осуществляют самостоятельные виды деятельности, которые не являются частью единого производственного процесса, направленного на достижение общего экономического результата, основания для признания налоговой выгоды

необоснованной отсутствуют. Также были учтены аргументы организации о том, что каждое из обществ:

- являлось самостоятельным субъектом хозяйственных и налоговых правоотношений, вело различные, независимые друг от друга виды деятельности;

- имело обособленный штат сотрудников, обособленное имущество, самостоятельно исполняло обязательства по договорам с контрагентами;

- самостоятельно вело учет своих доходов и расходов, исчисляло налоги и представляло в налоговый орган по месту учета налоговую отчетность;

- самостоятельно оплачивало текущие расходы.

Однако, если налоговой инспекцией будет доказано нарушение критериев применения ЕСХН либо их формальное соблюдение, судебный акт будет вынесен в пользу бюджета.

Одной из используемых форм совместной деятельности является сельскохозяйственный кооператив.

Согласно ст. 1 Федерального закона от 08.12.1995 N 193-ФЗ "О сельскохозяйственной кооперации" сельскохозяйственным кооперативом является организация, созданная сельскохозяйственными товаропроизводителями и (или) ведущими личные подсобные хозяйства гражданами на основе добровольного членства для совместной производственной или иной хозяйственной деятельности, основанной на объединении их имущественных паевых взносов в целях удовлетворения материальных и иных потребностей членов кооператива.

Сельскохозяйственный кооператив может быть создан в форме сельскохозяйственного производственного кооператива или сельскохозяйственного потребительского кооператива.

С точки зрения налогообложения суды критически относятся к возможности распространения льгот по режиму ЕСХН на всех членов кооперации.

Например, в Постановлении Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 26.03.2018 N Ф01-6599/2017 налогоплательщику было отказано в удовлетворении требования о признании незаконными доначислений, поскольку члены кооператива не являлись сельскохозяйственными товаропроизводителями, вследствие чего не соответствовали критериям, установленным уставом кооператива и законом. Кроме этого, отсутствовали доказательства, что кооператив закупал продукты (молоко) именно у физических лиц - ассоциированных членов кооператива и именно в объемах, указанных им в представленных документах.

Налоговому органу удалось отстоять правомерность своей позиции и в другом деле, доказав факт нереальной финансово-хозяйственной деятельности и формальное привлечение сторонних посредников.

Так, в рамках дела, рассмотренного Шестнадцатым арбитражным апелляционным судом (Постановление от 10.10.2017 N А63-11401/2016), было установлено, что общество приобретало сельскохозяйственную продукцию без НДС напрямую у сельскохозяйственных товаропроизводителей, применяющих специальные налоговые режимы в виде УСН и ЕСХН, но в целях получения необоснованной налоговой выгоды в виде незаконного возмещения НДС из бюджета участвовало в формальном документообороте по приобретению сельхозпродукции у промежуточных поставщиков на общем режиме при отсутствии реальных хозяйственных операций с этими юридическими лицами.

Суды признали обоснованными и документально подтвержденными доводы инспекции о номинальном характере сделок между обществом и его контрагентами.

Так, согласно показаниям генеральных директоров спорных поставщиков у компании отсутствовали основные (транспортные) средства и трудовые ресурсы.

Почерковедческое заключение свидетельствует о постановке подписей от имени поставщиков неустановленным лицом, нанесении подписей посредством факсимильной печатной формы. По расчетному счету ООО установлено транзитное движение денежных средств и их обналичивание. Контрагенты зарегистрированы незадолго до совершения сделки с обществом, имеют "массовых директоров" и "массовые адреса регистрации". Общество имеет минимальную численность сотрудников в штате.

В итоге суды отметили, что для подтверждения права на вычет по НДС необходимо не только наличие надлежаще оформленных счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), но и наличие соответствующих первичных документов, на основании которых приобретенные товары (работы, услуги) приняты на учет.

Налоговый орган вправе не принять суммы налоговых вычетов по НДС, если заявленная к вычетам сумма не подтверждена надлежащими документами, содержащими достоверные сведения, сформировавшие вычеты хозяйственные операции нереальны либо совершены с контрагентами, не исполняющими свои налоговые обязанности.

### § 3. Применение ЕНВД

Система ЕНВД также предусмотрена НК РФ в качестве самостоятельного специального налогового режима.

Эту систему вправе применять организации и индивидуальные предприниматели (ст. 346.28 НК РФ), которые согласно п. 4 ст. 346.26 НК РФ по общему правилу получают освобождение от обязанности по уплате налога на прибыль организаций (для индивидуальных предпринимателей - НДФЛ), налога на

имущество организаций (для индивидуальных предпринимателей - налога на имущество физических лиц) и НДС.

Применительно к НДС имеется оговорка.

Во-первых, обязанность по уплате НДС возникает при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией (включая суммы налога, подлежащие уплате при завершении действия таможенной процедуры свободной таможенной зоны на территории Особой экономической зоны в Калининградской области).

Во-вторых, НДС уплачивается налоговыми агентами и в рамках договора простого товарищества в соответствии со ст. 161 и 174.1 НК РФ.

Иные налоги, сборы и страховые взносы уплачиваются налогоплательщиками, применяющими ЕНВД, в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах.

Отличительной чертой ЕНВД является необходимость принятия на местном уровне отдельного нормативного документа для возможности применения налогоплательщиками данной системы налогообложения (п. 1 ст. 346.26 НК РФ).

В качестве допустимых видов деятельности муниципальные органы могут предусмотреть следующие (п. 2 ст. 346.26 НК РФ):

- 1) оказание бытовых услуг;
- 2) оказание ветеринарных услуг;
- 3) оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств;
- 4) оказание услуг по предоставлению во временное владение (в пользование) мест для стоянки автотранспортных средств, а также по хранению автотранспортных средств на платных стоянках (за исключением штрафных автостоянок);
- 5) оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов, осуществляемых организациями и

индивидуальными предпринимателями, имеющими на праве собственности или ином праве (пользования, владения и (или) распоряжения) не более 20 транспортных средств, предназначенных для оказания таких услуг;

б) розничная торговля, осуществляемая через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 кв. м по каждому объекту организации торговли. Для целей применения ЕНВД розничная торговля, осуществляемая через магазины и павильоны с площадью торгового зала более 150 кв. м по каждому объекту организации торговли, признается видом предпринимательской деятельности, в отношении которого ЕНВД не применяется;

7) розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, а также объекты нестационарной торговой сети;

8) оказание услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей не более 150 кв. м по каждому объекту организации общественного питания. Для целей применения ЕНВД оказание услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей более 150 кв. м по каждому объекту организации общественного питания, признается видом предпринимательской деятельности, в отношении которого ЕНВД не применяется;

9) оказание услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания, не имеющие зала обслуживания посетителей;

10) распространение наружной рекламы с использованием рекламных конструкций;

11) размещение рекламы с использованием внешних и внутренних поверхностей транспортных средств;

12) оказание услуг по временному размещению и проживанию организациями и предпринимателями, использующими в каждом объекте предоставления данных услуг общую площадь помещений для временного размещения и проживания не более 500 кв. м;

13) оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, объектов нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания, не имеющих зала обслуживания посетителей;

14) оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование земельных участков для размещения объектов стационарной и нестационарной

торговой сети, а также объектов организации общественного питания.

Налоговой базой для исчисления суммы ЕНВД признается величина вмененного дохода. Рассчитывают ее исходя из установленных в п. 3 ст. 346.29 НК РФ значений базовой доходности по определенному виду предпринимательской деятельности, исчисленной за налоговый период, и физического показателя, характеризующего данный вид деятельности, а также значений корректирующих коэффициентов К1 и К2.

Ставка налога составляет 15% от размера вмененного дохода за налоговый период, которым признается квартал (ст. 346.30, 346.31 НК РФ).

Действующее законодательство предусматривает возможность одновременного совмещения ЕНВД и УСН (при условии соблюдения требований к каждому режиму). При этом налогоплательщик не должен учитывать доходы от деятельности, облагаемой ЕНВД,

при определении лимита доходов, что позволяет не утратить право на применение УСН.

Расчет вмененного дохода производится по следующей формуле:

$$\text{ВД} = \text{БД} \times \text{К1} \times \text{К2} \times \text{ФП, где}$$

ВД - величина вмененного дохода;

БД - базовая доходность по определенному виду деятельности;

К1 - коэффициент-дефлятор (отражает влияние инфляции, т.е. изменение потребительских цен на товары (работы, услуги), за несколько лет. Ежегодно утверждается приказом Минэкономразвития России);

К2 - корректирующий коэффициент базовой доходности, учитывающий совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности, в том числе ассортимент товаров (работ, услуг), сезонность, режим работы, величину доходов, особенности места ведения

предпринимательской деятельности, площадь информационного поля электронных табло, площадь информационного поля наружной рекламы с любым способом нанесения изображения, площадь информационного поля наружной рекламы с автоматической сменой изображения, количество автобусов любых типов, трамваев, троллейбусов, легковых и грузовых автомобилей, прицепов, полуприцепов и прицепов-ропусков, речных судов, используемых для распространения и (или) размещения рекламы, и иные особенности;

ФП - величина физического показателя по определенному виду деятельности.

Итоговая сумма ЕНВД в общем случае будет рассчитываться по следующей формуле:

$$\text{Единый налог} = \text{ВД} \times 15\%$$

Уплата налога производится не позднее 25-го числа месяца, следующего за налоговым периодом. Срок подачи налоговой декларации по ЕНВД - не позднее 20-го числа первого месяца следующего налогового периода (ст. 346.32 НК РФ).

Сравнение общего режима налогообложения и ЕНВД см. в Приложении N 6.

С точки зрения доказательств дробления бизнеса налоговыми органами применяются классические инструменты доказывания, т.е. в рамках проводимых контрольных мероприятий налоговый инспектор хочет понять, действительно ли собственник ведет заявленный в рамках ЕНВД вид бизнеса и не является ли данная компания лишь одним из структурных подразделений большого холдинга, за счет чего уменьшается общая налоговая нагрузка.

В п. 13.2 Методических рекомендаций "Об исследовании и доказывании фактов умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора)"

отмечается, что об умышленных действиях налогоплательщика свидетельствует следующее:

- реализация товара предпринимателем осуществляется в пределах торговых площадей, используемых налогоплательщиком, при этом арендованные предпринимателем у налогоплательщика торговые площади фактически не представляют собой самостоятельную торговую точку с автономной системой торговли, имеют общие входы, общие торговые залы, оформленные в едином фирменном стиле сети магазинов общества, в которых находятся и товары, принадлежащие обществу, и товары предпринимателя;

- единые складские помещения не обособлены от торговых площадей, занимаемых товарами налогоплательщика;

- получение денежных средств от покупателей товаров общества и предпринимателя осуществляется через единые кассовые линии (кассовые терминалы), расчеты с покупателями производятся работниками

налогоплательщика на всех кассах, в том числе принадлежащих предпринимателю. Выручка, полученная от продажи товаров, учитывается через единое программное обеспечение кассовой техники, производится совместное инкассирование выручки налогоплательщика и предпринимателя;

- товары приобретаются налогоплательщиком и предпринимателем по заявке предпринимателя у одних и тех же поставщиков, при этом товары для общества и товары для предпринимателя поступают на склад и в магазины общества, доставка, разгрузка товара и его хранение осуществляются силами общества ввиду отсутствия соответствующих работников у предпринимателя;

- трудовую деятельность фактически осуществляют одни и те же сотрудники, которые воспринимают общество и предпринимателя как единый субъект предпринимательской деятельности.

Примером вынесения судебного акта в пользу налогового органа может служить Определение Верховного Суда РФ от 24.11.2017 N 308-КГ17-17310.

Основанием для доначисления организациям налогов по общей системе налогообложения, начисления пеней и штрафов послужил вывод налогового органа о создании учредителем и руководителем общества в целях сохранения права на применение системы налогообложения в виде ЕНВД схемы дробления бизнеса, выразившейся в учреждении по мере увеличения количества транспортных средств новых юридических лиц.

Оценив в совокупности и взаимосвязи представленные в материалы дела доказательства, в том числе показания свидетелей (работников организаций), суды установили, что спорные организации располагаются по одному адресу, используют общие офис, склад, гараж и стоянку транспортных средств. Руководителем и учредителем всех организаций является

одно и то же лицо (доля участия составляет 100%). Все организации имеют единый штат сотрудников, должностные обязанности - руководителя, главного бухгалтера, бухгалтера, кассира, главного механика, секретаря, медицинского работника и логиста во всех организациях исполняют одни и те же лица. Заправка всех транспортных средств, независимо от их фактических правообладателей, производилась с использованием топливных карт, которые централизованно приобретало одно и то же лицо, иные организации закупку нефтепродуктов не производили.

При этом поставку сервисных товаров, техническое обслуживание и ремонт всех транспортных средств осуществлял один и тот же исполнитель на основании заключенного с обществом договора. В рамках данного договора техническое обслуживание и ремонт проходили в том числе транспортные средства аффилированных компаний.

По результатам рассмотрения дела суды пришли к выводу, что фактически группа компаний, применяющих ЕНВД, представляет собой единый бизнес одного собственника, показатели деятельности которого не позволяют применять специальный налоговый режим.

Кроме этого, суды рассмотрели довод о неправомерности расчета налоговых обязательств и признали его несостоятельным, указав, что налоговым органом расчеты произведены методологически и арифметически верно. Инспекция доказала неисполнение обществом своих обязанностей по правильному исчислению, удержанию, полному и своевременному перечислению в бюджет законно установленных налогов и сборов, по соблюдению необходимых условий для применения специального налогового режима в виде уплаты ЕНВД. Несмотря на соответствующие требования о представлении в инспекцию первичных документов, необходимых для проверки правильности исчисления и уплаты налогов, общество такие

документы не представило, в связи с чем инспекция произвела начисление налогов по общей системе налогообложения, правильность которого общество не опровергло и документально не обосновало довод о двойном налогообложении.

При схожих обстоятельствах по общей системе налогообложения были доначислены налоги в другом арбитражном деле (см. Определение Верховного Суда РФ от 06.08.2018 N 303-КГ18-11073).

В рамках судебного процесса индивидуальный предприниматель указывал, что взаимозависимость участников сделок сама по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. Участники хозяйственных правоотношений обладают полной самостоятельностью в своей хозяйственной деятельности, имеют свой штат сотрудников, использование общей торговой площади родственниками законом не запрещено.

Однако суды встали на сторону налогового органа, приняв во внимание следующие аргументы.

В результате мероприятий налогового контроля инспекцией установлено, что предпринимателем при формальном разделении площади магазина посредством заключения договоров аренды между взаимозависимыми лицами осуществлялась деятельность в указанном магазине на всей площади торгового зала, превышающей 150 кв. м, в связи с чем предприниматель был переведен на общую систему налогообложения.

При этом судами установлено, что арендованные площади торгового зала магазина конструктивно друг от друга не обособлены, действовали как единый объект торговли с общей организационной структурой (единые трудовые ресурсы, единый товароборот, общие денежные расчеты, общая кассовая зона); генеральным директором и учредителем общества является одно и то же лицо (с долей участия 100%), которое состоит с заявителем в родственных связях.

Учитывая, что предпринимателем не восстановлены и не представлены документы, необходимые для проверки правильности исчисления и уплаты налогов и сборов, определения полученного дохода и понесенных расходов, суммы НДФЛ и НДС налоговым органом определены расчетным путем на основании имеющейся информации о налогоплательщике.

Судебные инстанции признали доказанным факт ведения предпринимателем финансово-хозяйственной деятельности, направленной на получение необоснованной налоговой выгоды, в условиях целенаправленного, формального дробления бизнеса с целью занижения размера площади торговых залов путем распределения площадей между тремя взаимозависимыми лицами.

В результате анализа совокупности представленных инспекцией доказательств суды согласились с позицией налоговых органов о том, что взаимозависимость лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность в

магазине, позволила при формальном разделении торговой площади осуществлять розничную торговлю на всей площади магазина. Тем самым индивидуальный предприниматель в составе взаимозависимых лиц применял схему минимизации налоговых обязательств и получения необоснованной налоговой выгоды в виде разницы налоговых обязательств при применении общеустановленного режима налогообложения и специального налогового режима.

Аналогичные выводы содержат Определения Верховного Суда РФ от 05.07.2016 N 306-КГ16-7326, от 13.04.2018 N 303-КГ18-2683, Постановления Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 21.05.2018 N Ф04-1497/2018, Арбитражного суда Дальневосточного округа от 08.08.2018 N Ф03-3132/2018 и др.

Налоговые органы уделяют особое внимание розничной торговле через торговые залы, так как данный

вид предпринимательства является одним из самых распространенных для плательщиков ЕНВД.

В Обзоре практики рассмотрения жалоб налогоплательщиков и налоговых споров арбитражными судами по вопросам необоснованной налоговой выгоды, содержащемся в письме ФНС России от 31.10.2013 N СА-4-9/19592, отмечается, что характерным признаком получения необоснованной налоговой выгоды является осуществление деятельности, лишь формально подпадающей под ЕНВД (как правило, это розничная торговля с площадью торговых залов не более 150 кв. м).

Наиболее распространены ситуации, когда разграниченная, например, стеллажами и витринами площадь торгового зала представляет собой единое торговое пространство, без каких-либо перегородок, с единым кассовым аппаратом, общим персоналом.

При этом есть и положительная для налогоплательщиков практика.

Так, Постановлением Арбитражного суда Поволжского округа от 06.07.2018 N Ф06-34436/2018 требование налогоплательщика было удовлетворено, поскольку аргументы налоговой инспекции не убедили суд в формальности и фиктивности предпринимательской деятельности.

Как и в примере, приведенном выше, основанием для доначисления налогов послужили выводы инспекции о получении предпринимателем необоснованной налоговой выгоды в виде сохранения права на применение ЕНВД в результате дробления бизнеса и искусственного разделения площадей торговых залов на части, не превышающие 150 кв. м.

В ходе проверки налоговым органом установлено, что помещения магазинов имеют торговый зал, складские и подсобные помещения. Согласно экспликациям в помещениях имеется один вход в торговый зал, который представляет собой единое

помещение, не разделенное какими-либо перегородками (капитальными стенами), с одним входом в торговый зал.

Однако суды согласились с мнением налогоплательщика, что каждая компания представляла собой самостоятельный бизнес. Так, в материалы дела были представлены схемы размещения торгового оборудования и проходов для покупателей на арендованных индивидуальным предпринимателем торговых площадях, где указана общая арендуемая предпринимателем торговая площадь, площадь, где расположено торговое оборудование, и площадь, занимаемая проходами.

Налоговым органом не представлено доказательств, что предприниматель фактически использовал большую по размеру площадь по сравнению с арендуемой по договору с собственником торгового центра.

Отдельным аргументом в пользу отмены решения налоговой инспекции послужили доводы

предпринимателя об отсутствии признаков аффилированности арендаторов.

Также в пользу налогоплательщиков приняты следующие судебные акты.

В Постановлении Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 15.08.2017 N Ф08-5416/2017 суд указал, что дробление бизнеса в виде регистрации новой организации характеризуется тем, что новой организации передается какой-либо вид деятельности. В таком случае деловая цель очевидна - разделение финансовых потоков и разграничение видов деятельности позволит новой компании более эффективно управлять полученным активом.

Производственная деятельность общества имеет многоступенчатый характер - переработка молока, производство полуфабрикатов и готовой продукции - творога, масла, творожной массы, глазированных сырков, сметаны и проч. Для осуществления производственной деятельности требуется перемещение

сырья, полуфабрикатов, готовой продукции. Перемещение осуществляется автомобильным транспортом, находящимся на балансе общества.

Снижение уровня рентабельности, прибыли и, соответственно, начислений налога на прибыль при отсутствии изменений структуры затрат (себестоимости продукции) обусловлены конъюнктурой рынка, а именно увеличением стоимости приобретаемого сырья, опережающим темпы роста продажной цены готовой продукции. Таким образом, вышеприведенный анализ показателей отчетности свидетельствует об отсутствии признаков дробления бизнеса, сопровождающегося передачей части выручки вновь созданной организации и в связи с этим снижением налоговой нагрузки.

Президиум ВАС РФ в Постановлении от 09.04.2013 N 15570/12 отметил, что само по себе учреждение налогоплательщиком нового хозяйствующего субъекта не говорит о формальном разделении бизнеса, целью которого является получение необоснованной налоговой

выгоды. Так, если налогоплательщик и вновь учрежденное лицо осуществляют самостоятельные виды деятельности, которые не являются частью единого производственного процесса, направленного на достижение общего экономического результата, основания для признания налоговой выгоды необоснованной отсутствуют.

#### § 4. Применение ПСН

Патентная система налогообложения появилась в российском налоговом законодательстве не так давно, но уже получила широкое распространение среди малого бизнеса как простой и доступный способ отчитываться перед налоговыми органами по своим обязательствам.

Налогоплательщиками могут являться только физические лица, зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей и осуществляющие один из видов деятельности, поименованных в ст. 346.43

НК РФ (ремонт компьютеров, проведение занятий по физической культуре и спорту, изготовление ключей и т.д.).

Согласно п. 5 ст. 346.43 НК РФ при применении ПСН индивидуальный предприниматель вправе привлекать наемных работников, в том числе по договорам гражданско-правового характера. При этом средняя численность наемных работников не должна превышать за налоговый период 15 человек по всем видам предпринимательской деятельности, осуществляемым индивидуальным предпринимателем.

Порядок определения среднесписочной численности установлен указаниями по заполнению форм федерального статистического наблюдения N П-1 "Сведения о производстве и отгрузке товаров и услуг", N П-2 "Сведения об инвестициях в нефинансовые активы", N П-3 "Сведения о финансовом состоянии организации", N П-4 "Сведения о численности и заработной плате работников", N П-5(м) "Основные сведения о

деятельности организации", утвержденными Приказом Росстата от 22.11.2017 N 772, в п. 75 и 76 которого указано, что в расчет должны попадать данные:

- по среднесписочной численности работников;
- средней численности внешних совместителей;
- средней численности работников, выполнявших работы по договорам гражданско-правового характера.

Среднесписочная численность работников за месяц исчисляется путем суммирования списочной численности работников за каждый календарный день месяца, т.е. с 1-го по 30-е или 31-е число (для февраля - по 28-е или 29-е число), включая праздничные (нерабочие) и выходные дни, и деления полученной суммы на число календарных дней месяца.

Дополнительное ограничение установлено в пп. 1 п. 6 ст. 346.45 НК РФ. Так, действие патента прекратится, если с начала календарного года доходы налогоплательщика от реализации по всем видам

предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется ПСН, превысили 60 млн руб.

Применение ПСН индивидуальными предпринимателями предусматривает их освобождение от обязанности по уплате НДФЛ, налога на имущество физических лиц и НДС. (Очевидно, что речь идет именно о тех объектах обложения, которые связаны с применением патента.)

Применительно к НДС имеется оговорка. Так, обязанность по уплате НДС возникает:

- при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых не применяется ПСН;

- ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, включая суммы налога, подлежащие уплате при завершении действия таможенной процедуры свободной таможенной зоны на территории Особой экономической зоны в Калининградской области;

- осуществлении операций, облагаемых в соответствии со ст. 161 ("Особенности определения налоговой базы налоговыми агентами") и ст. 174.1 ("Особенности исчисления и уплаты в бюджет налога при осуществлении операций в соответствии с договором простого товарищества (договором о совместной деятельности), договором инвестиционного товарищества, договором доверительного управления имуществом или концессионным соглашением на территории Российской Федерации") НК РФ.

Объектом налогообложения признается потенциально возможный к получению годовой доход индивидуального предпринимателя по соответствующему виду предпринимательской деятельности, установленный законом субъекта РФ (ст. 346.47 НК РФ).

Налоговая база определяется как денежное выражение потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по

виду предпринимательской деятельности, в отношении которого применяется ПСН, устанавливаемого на календарный год законом субъекта РФ (ст. 346.48 НК РФ).

В соответствии со ст. 346.49 НК РФ по общему правилу налоговым периодом признается календарный год. Однако патент может быть выдан на срок от 1 до 12 месяцев. В этом случае данный период и будет фактически являться для налогоплательщика налоговым.

Согласно ст. 346.50 НК РФ налоговая ставка устанавливается в размере 6%.

Законами Республики Крым и города федерального значения Севастополя налоговая ставка может быть уменьшена на территориях соответствующих субъектов РФ для всех или отдельных категорий налогоплательщиков в отношении периодов 2017 - 2021 годов до 4%.

При этом налоговые ставки, установленные законами Республики Крым и города федерального

значения Севастополя, не могут быть повышены в течение указанных периодов начиная с календарного года, с которого применяется пониженная налоговая ставка.

Уплата налога рассчитывается по следующей формуле:

$$\text{Размер налога} = (\text{Налоговая база} / 12 \text{ месяцев} \times \text{Количество месяцев срока, на который выдан патент}) \times 6\%$$

Налоговая декларация по налогу, уплачиваемому в связи с применением ПСН, в налоговые органы не представляется.

Применение ПСН одним из субъектов бизнеса не является в полной мере дроблением бизнеса в его классическом понимании. Объясняется это во многом упрощенным порядком взимания платежей и четкой сегментацией малого бизнеса, которому государство

дало возможность легально заниматься предпринимательской деятельностью, а не уходить в тень.

Судебная практика по уплате патента немногочисленна.

Например, в рамках одного дела (Постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 16.10.2017 N А75-6220/2017) рассматривались результаты налоговой проверки индивидуального предпринимателя, по итогам которой установлено, что предприниматель неправоммерно заявил и применял ПСН в связи с реализацией незаконной схемы минимизации налоговых обязательств путем дробления торговых площадей по адресам осуществления своей предпринимательской деятельности, в то время как в действительности торговые площади, используемые предпринимателем, превышали 50 кв. м. Материалами дела доказано, что фактически занимаемая площадь составляла более 400 кв. м, формальное деление

объектов недвижимости не может являться основанием для уменьшения фактического объема занимаемых помещений.

Как отмечалось судом апелляционной инстанции, соответствующие перегородки не являются капитальными, в связи с чем их указание в техническом паспорте само по себе не свидетельствует о фактическом выделении в составе рассматриваемого торгового помещения самостоятельных изолированных помещений.

Налоговым органом был проведен осмотр, в результате которого установлено, что в едином помещении стоят кассовые аппараты двух предпринимателей, у покупателей имелась возможность свободного перемещения по общей площади торгового зала с отбором товара в одну корзину, что в магазине располагается один уголок для покупателя, над рабочими столами также висят две таблички без какого-либо разграничения, ценники на товарах отсутствовали. Кроме

этого, суд апелляционной инстанции обращает внимание на пояснения предпринимателей относительно того, что они имеют доверенности на осуществление действий в интересах друг друга и что разделение товара при его реализации происходит путем уведомления продавцов о том, кому именно из двух предпринимателей принадлежит конкретный товар, и путем осуществления расчетов при покупке по терминалу соответствующего владельца товара. Аффилированность и взаимозависимость подтверждается также тем, что предприниматели имеют единую систему логистики поставки товара, не используют контрольно-кассовую технику и применяют специальные режимы налогообложения, не предполагающие полный учет доходов и расходов, но используют одно помещение для ведения розничной торговли и общую вывеску магазина, а сам магазин представляет собой единую торговую точку.

По итогам рассмотрения дела сделан вывод, что в данном случае предпринимателем применена неправомерная схема минимизации налоговых обязательств путем дробления торговых площадей с целью обеспечения соответствия осуществляемой предпринимателем деятельности такому виду деятельности, в отношении которого допускается применение ПСН.

Вместе с тем в ряде случаев налогоплательщикам удается отстоять свою позицию даже при установлении аффилированности предпринимателей.

В рамках дела, рассмотренного Девятнадцатым арбитражным апелляционным судом (Постановление от 25.05.2017 N А48-7417/2016), налоговый орган настаивал на создании формального документооборота на имя взаимозависимого лица (главы КФХ) при фактическом осуществлении сельскохозяйственной деятельности супругом налогоплательщика, зарегистрированным в

качестве предпринимателя и имеющим патент, с целью незаконного возмещения налога из бюджета.

Формальность взаимоотношений подтверждается также отсутствием у КФХ работников (отсутствует перечисление заработной платы, данные по 2-НДФЛ не представлялись). Фактически у взаимозависимого предпринимателя имелись все возможности по ведению предпринимательской деятельности (закупать и принимать продукцию, работать с различными поставщиками).

Договоры от имени главы КФХ подписывал предприниматель. Он же был официальным представителем главы КФХ во всех органах, основную массу приобретаемых товаров (работ, услуг) от имени главы также принимал индивидуальный предприниматель либо его работники, земельные участки, на которых осуществлялась сельскохозяйственная деятельность главой КФХ, ранее принадлежали ее супругу.

Деятельность КФХ финансируется индивидуальным предпринимателем через подконтрольную компанию.

Однако суд не убедили доводы налоговой инспекции. Как указано в судебных актах, вывод налогового органа о необоснованности налоговой выгоды должен основываться на объективной информации, с бесспорностью подтверждающей, что действия налогоплательщика не имели разумной деловой цели, а были направлены исключительно на создание благоприятных налоговых последствий.

В рассматриваемом случае инспекцией соответствующих доказательств не представлено.

Права на используемые в деятельности налогоплательщика земельные участки приобретались не только у индивидуального предпринимателя, но и у третьих лиц. КФХ самостоятельно приобретает права и обязанности в рамках гражданских и публичных правоотношений, что следует из данных таможенных деклараций, договоров, заключенных предпринимателем

с иными субъектами гражданских правоотношений, писем органов местного самоуправления и др. Само по себе то обстоятельство, что каждый из супругов осуществляет реальную предпринимательскую деятельность различного вида и направления и, соответственно, облагаемую налогами в соответствии с установленными законом режимами налогообложения для такой деятельности, не может расцениваться как действия, направленные на получение необоснованной налоговой выгоды. Хозяйствующие субъекты самостоятельно по своему усмотрению выбирают способы достижения результата от предпринимательской деятельности. В полномочия же налоговых органов входит лишь контроль за соблюдением налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах, а не вменение им доходов исходя из собственного видения способов достижения налогоплательщиками экономического эффекта с меньшими затратами, на что неоднократно указывал

Президиум ВАС РФ (Постановления от 26.02.2008 N 11542/07, от 18.03.2008 N 14616/07, от 28.10.2010 N 8867/10). Изложенная правовая позиция подлежит применению и в рассматриваемом случае, так как по сути налоговый орган полагает, что у предпринимателя отсутствует право на осуществление деятельности и применение общей системы налогообложения, поскольку эту же деятельность мог осуществлять ее супруг, не возмещая при этом НДС, ввиду того, что применяет УСН и ПСН.

То обстоятельство, что с учетом особенностей сельскохозяйственного производства (его сезонности, необходимости значительных капитальных вложений на первоначальных этапах производства и т.д.) у предпринимателя в результате совершенных хозяйственных операций и их налогообложения в соответствии с требованиями налогового законодательства возникает право на возмещение НДС, само по себе не свидетельствует о недобросовестности

налогоплательщика либо о направленности действий на получение необоснованной налоговой выгоды.

## § 5. Применение налоговых льгот

Налоговые льготы представляют собой отдельную категорию налоговых правоотношений. При этом претензии со стороны контролирующих органов могут быть предъявлены в двух направлениях:

- 1) необоснованное применение самой льготы (т.е. когда не соблюдены условия для ее применения);
- 2) формальное соответствие хозяйствующего субъекта критериям льготированных операций с целью уменьшения налоговой нагрузки.

Согласно п. 1 ст. 56 НК РФ льготами по налогам и сборам признаются преимущества, предоставляемые налоговым законодательством отдельным категориям налогоплательщиков по сравнению с другими налогоплательщиками.

В теории к налоговым льготам может относиться довольно широкий круг правоотношений. Среди форм налоговых льгот можно выделить следующие.

Во-первых, специфика исчисления налога.

Например, порядок исчисления НДС предусматривает возможность уменьшения налога на налоговые вычеты.

Во-вторых, наличие персональных налоговых вычетов для физических лиц (например, имущественные вычеты при приобретении квартиры, социальные налоговые вычеты на обучение, стандартные налоговые вычеты на детей и т.д.).

В-третьих, возможность применения пониженной ставки на постоянной или временной основе.

Например, для ряда товаров предусмотрена пониженная ставка НДС 10% вместо стандартной 20% (п. 2 ст. 164 НК РФ).

В соответствии с п. 4 ст. 346.20 и п. 3 ст. 346.50 НК РФ законами субъектов РФ может быть установлена

налоговая ставка в размере 0% для индивидуальных предпринимателей, впервые зарегистрированных после вступления в силу указанных законов субъектов РФ, применяющих УСН или ПСН и осуществляющих предпринимательскую деятельность в производственной, социальной и (или) научной сферах, а также в сфере бытовых услуг населению.

В-четвертых, освобождение от уплаты налога.

Например, в ст. 149 НК РФ предусмотрен перечень не облагаемых (освобожденных от обложения) НДС операций.

В-пятых, уменьшение суммы налога к уплате.

Например, владельцы грузовых автомобилей - плательщики транспортного налога могут уменьшить сумму транспортного налога на сумму платежей, уплаченных в систему "Платон".

В-шестых, предоставление права уплатить налог в более поздние сроки.

Например, в ст. 66 НК РФ предусмотрен институт инвестиционного налогового кредита, который представляет собой такое изменение срока уплаты налога, при котором предоставляется возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов.

В-седьмых, налоговая амнистия.

Например, невозможность привлечения к ответственности при соблюдении положений Федерального закона от 08.06.2015 N 140-ФЗ "О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации".

Помимо этого существуют и иные формы.

Конституционный Суд РФ в Постановлениях от 13.03.2008 N 5-П, от 22.06.2009 N 10-П и Определении от

19.05.2009 N 815-О-П отметил, что в налогообложении равенство понимается прежде всего как равномерность, нейтральность и справедливость налогообложения. Это означает, что одинаковые экономические результаты деятельности налогоплательщиков должны влечь одинаковое налоговое бремя и что принцип равенства налогового бремени нарушается в тех случаях, когда определенная категория налогоплательщиков попадает в иные по сравнению с другими налогоплательщиками условия, хотя между ними нет существенных различий, которые оправдывали бы неравное правовое регулирование.

Как указал Конституционный Суд РФ в Определении от 24.02.2011 N 171-О-О, освобождение от уплаты налогов по своей природе - льгота, которая является исключением из вытекающих из Конституции РФ принципов всеобщности и равенства налогообложения, в силу которых каждый обязан платить законно установленный налог с

соответствующего объекта налогообложения. Льготы всегда носят адресный характер, и их установление относится к исключительной прерогативе законодателя. Именно законодатель вправе определять (сужать или расширять) круг лиц, на которых распространяются налоговые льготы.

Рассмотрим различные варианты получения необоснованной налоговой выгоды на примере льготы по НДС при включении в штат организации инвалидов.

Так, одним из способов экономии на НДС является выделение отдельного юридического лица с введением в штат компании инвалидов.

Согласно пп. 2 п. 3 ст. 149 НК РФ не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) НДС операции по реализации товаров (работ, услуг), производимых и реализуемых общественными организациями инвалидов (в том числе созданными как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители

составляют не менее 80%, а также организациями, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 25%.

Очевидно, что установление данной льготы носит социальный характер. Однако, если налоговый орган заподозрит компанию в искусственном создании условий для льготного налогообложения, налогоплательщика ждут доначисления недоимки, пеней и штрафов по налогам.

Значимость данной категории дел дополнительно подтверждается вынесением вопроса о правомерности применения льготы на уровень Президиума ВАС РФ. Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 14.09.2010 N 1814/10 отмечается следующее.

Налогоплательщик был зарегистрирован как общественная организация инвалидов, среди ее членов

численность инвалидов составляла не менее 80%. Целью деятельности организации являлась защита прав и интересов инвалидов, обеспечение им равных с другими гражданами возможностей участия во всех сферах общественной жизни, а также интеграция инвалидов в общество.

Суды нижестоящих инстанций, установив формальное соответствие нормам закона, пришли к выводу о необоснованности налоговых доначислений. Однако Президиум ВАС РФ отменил судебные акты, указав следующее.

Согласно ст. 117 ГК РФ (в редакции, действовавшей на момент возникновения спорных правоотношений) общественные организации являются некоммерческими организациями.

В силу п. 1 ст. 2 Федерального закона от 12.01.1996 N 7-ФЗ "О некоммерческих организациях" некоммерческой является организация, не имеющая извлечение прибыли в качестве основной цели своей

деятельности и не распределяющая полученную прибыль между участниками.

Исходя из ст. 37 Федерального закона от 19.05.1995 N 82-ФЗ "Об общественных объединениях" общественные объединения могут осуществлять предпринимательскую деятельность лишь постольку, поскольку это служит достижению уставных целей, ради которых они созданы.

Другими словами, предпринимательская деятельность общественного объединения, в том числе созданного в форме общественной организации, должна быть дополнительной, выражающейся в том, чтобы способствовать созданию материальной базы, которая позволила бы более эффективно реализовать свои уставные цели. Между тем приказом руководителя организации образованы производственный и строительный отделы для осуществления предпринимательской деятельности (услуги по перевозке

пассажиров и грузов, платные услуги населению, общестроительные работы).

Какой-либо другой деятельности, связанной с выполнением определенных внутренними документами организации целей и задач, указанные структурные подразделения не осуществляли. Для ведения предпринимательской деятельности организация привлекала не являющихся членами организации физических лиц, с которыми заключала трудовые договоры.

Среднесписочная численность работающих в организации составляла 708 человек, из которых 702 человека, не являющихся членами организации, были заняты в сфере предпринимательской деятельности. Фонд оплаты труда работников, принятых по трудовым договорам и занятых в предпринимательской деятельности, составил 98,8% от общих выплат. При этом заработная плата работников, занятых

некоммерческой деятельностью, составила 1,2% в общем фонде заработной платы.

Данные обстоятельства свидетельствуют о том, что защита прав и интересов инвалидов, обеспечение им равных с другими гражданами возможностей участия во всех сферах общественной жизни, а также интеграция их в общество, которые являются целью деятельности организации, явно не были в ее деятельности приоритетными.

В то же время сумма заявленных льгот по НДС составила 13,5% от суммы налоговой льготы, т.е. налоговая выгода явно несоразмерна последней сумме.

Между тем указанные обстоятельства свидетельствуют о том, что основной целью деятельности организации фактически являлось получение доходов, а не обеспечение инвалидам равных с другими гражданами возможностей участия во всех сферах общественной жизни и их общественной интеграции.

Таким образом, общественная организация, для которой деятельность, связанная с получением дохода, является приоритетной по отношению к уставной деятельности, не вправе применять льготу, предусмотренную пп. 2 п. 3 ст. 149 НК РФ.

Аналогичные выводы были сделаны Президиумом ВАС РФ в Постановлениях от 14.09.2010 N 1812/10 и N 1809/10.

В Постановлении Арбитражного суда Северо-Западного округа от 03.03.2015 N А21-2312/2014 налогоплательщик ссылался на то, что, поскольку правовой статус организации как общественной организации инвалидов не оспорен в установленном законом порядке, инспекция, не обладающая соответствующими государственными полномочиями, не вправе была делать вывод о том, что деятельность заявителя не соответствует уставным целям, и на этом основании доначислять НДС и ЕСН.

Однако, как указал суд, соглашаясь с позицией налогового органа, установлено, что:

- деятельность организации в проверяемый период носила коммерческий характер;

- для ведения предпринимательской деятельности заявитель привлек только трех работников-инвалидов, что несопоставимо с общей численностью работников;

- практически все расходы организации связаны с осуществлением ею предпринимательской деятельности;

- расходы на материальную поддержку инвалидов несопоставимы с показателями выручки.

Суд также отметил, что наличие у организации статуса общественной организации инвалидов и формальное соответствие заявителя условиям, предусмотренным пп. 2 п. 3 ст. 149 и пп. 2 п. 1 ст. 239 НК РФ (в редакции, действовавшей на момент возникновения спорных правоотношений), для применения налоговой льготы не могут использоваться преимущественно для получения необоснованной

налоговой выгоды, что имело место в рассматриваемом случае.

Анализ практики показывает, что именно при выявлении формального привлечения работников-инвалидов для получения общей выгоды судебные инстанции высказываются однозначно в пользу налоговых инспекций.

Дополнительным подтверждением этому является Постановление ФАС Московского округа от 16.03.2012 N А40-21241/11-75-89.

Судами установлено, что в цепочку договоров по сдаче имущества в субаренду формально была введена организация, применяющая льготу по освобождению от уплаты НДС, что привело к получению налогоплательщиками необоснованной налоговой льготы. Инспекция указывала, что целью привлечения инвалидов является не их социальная защита и обеспечение занятости с созданием соответствующих условий с учетом здоровья, на что направлено

государственное налоговое стимулирование, а получение необоснованной налоговой выгоды в виде неправомерного освобождения выручки от налогообложения.

Дополнительными аргументами, доказывающими неуплату налогов, послужили следующие доводы:

- отсутствие у налогоплательщика иной деятельности, кроме передачи имущества в субаренду;
- несопоставимый уровень стоимости имущества при получении его в аренду по сравнению с последующей передачей в субаренду;
- фактическое осуществление всех хозяйственных операций, необходимых для субаренды, третьими лицами;
- транзитный характер расчетов;
- дублирование основных функций инвалидов, числящихся сотрудниками общества, арендатором и агентом;

- наличие четырех сотрудников общества, из них трое - инвалиды. При таком количестве работников невозможно осуществление реальной хозяйственной деятельности при передаче имущества в субаренду более чем трем сотням субарендаторов;

- наличие посредника, осуществляющего все обязанности по взаимоотношениям с субарендаторами;
- предельно низкий уровень оплаты труда в обществе;
- осуществление агентом той же деятельности, связанной с тем же объектом недвижимости в предыдущих периодах в отношениях с другими арендаторами;
- неподтверждение свидетелями факта какого-либо участия во взаимоотношениях, связанных с заключением договора субаренды, сотрудников общества;
- наличие открытых расчетных счетов всех участников сделок (в том числе ранее действовавших по аналогичной схеме) в одном и том же банке;

- прием инвалидов в штат в день заключения договоров субаренды и агентского соглашения;

- вывод основной части дохода от сдачи объекта в субаренду под видом погашения собственных векселей в организацию, сдающую нулевую отчетность (при этом общество не смогло пояснить основания для возникновения задолженности по векселям).

Судами установлено, что общество состояло из четырех человек, из них трое - инвалиды. Совместная зарплата инвалидов составила 15 500 руб. (4 500 + 4 500 + 6 500) и руководителя - не инвалида - 14 тыс. руб., т.е. формальные условия для применения льгот заявителем были соблюдены.

Вместе с тем сумма заявленных льгот составила 207 411 377 руб., а средства, направленные на оплату труда всех инвалидов, - 15 500 руб.

То есть налоговая выгода явно несоразмерна средствам, направленным на социальную поддержку наименее защищенных категорий граждан.

Таким образом, при выплате заработной платы инвалидам в размере, приближенном к минимальному пределу МРОТ, организация имеет фонд оплаты труда инвалидов больше 25% от общего фонда оплаты труда, заработная плата руководителя сопоставима с общей заработной платой всех остальных сотрудников, вместе взятых. Следовательно, все показатели, позволяющие организации льготировать НДС, стремятся к минимальному значению, что свидетельствует о создании формального основания для получения льготы.

Отказывая в удовлетворении требований заявителя в части использования льготы, суды пришли к выводу о доказанности налоговым органом неправомерности использования обществом данной льготы и о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды в виде экономии на уплате НДС с арендных платежей, получаемых от субарендаторов.

Особая экономическая зона - часть территории Российской Федерации, которая определяется Правительством РФ и на которой действует особый режим осуществления предпринимательской деятельности, а также может применяться таможенная процедура свободной таможенной зоны (ст. 2 Федерального закона от 22.07.2005 N 116-ФЗ "Об особых экономических зонах в Российской Федерации").

Все особые экономические зоны обладают юридическим статусом, который дает резидентам этих зон возможность воспользоваться налоговыми льготами и таможенными преференциями (см.: <http://economy.gov.ru/minec/activity/sections/sez/>). На 2019 год в России действует 25 особых экономических зон.

Но фактически особые экономические зоны создаются Правительством РФ для масштабного привлечения прямых инвестиций в приоритетные виды экономической деятельности.

Особые экономические зоны, функционирующие на территории России, можно разделить на четыре вида:

- 1) промышленно-производственные особые экономические зоны;
- 2) технико-внедренческие особые экономические зоны;
- 3) туристско-рекреационные особые экономические зоны;
- 4) портовые особые экономические зоны.

Кроме этого, особые экономические зоны могут действовать на основании специальных федеральных законов.

Например, Особая экономическая зона в Магаданской области, функционирующая до 31 декабря 2025 г., создана Федеральным законом от 31.05.1999 N 104-ФЗ "Об Особой экономической зоне в Магаданской области".

Особая экономическая зона в Калининградской области, функционирующая до 31 декабря 2045 г.,

создана Федеральным законом от 10.01.2006 N 16-ФЗ "Об Особой экономической зоне в Калининградской области и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации".

Свободная экономическая зона на территориях Республики Крым и города федерального значения Севастополя, функционирующая до 31 декабря 2039 г., создана Федеральным законом от 29.11.2014 N 377-ФЗ "О развитии Республики Крым и города федерального значения Севастополя и свободной экономической зоне на территориях Республики Крым и города федерального значения Севастополя".

В Налоговом кодексе РФ предусматривается льготное налогообложение для резидентов особых экономических зон по налогу на прибыль организаций, налогу на имущество организаций, транспортному, земельному налогу и страховым взносам.

Кроме этого, для резидентов портовых зон предусмотрены преференции по НДС. В соответствии с

пп. 27 п. 3 ст. 149 НК РФ не подлежат налогообложению НДС на территории Российской Федерации проведение работ и оказание услуг резидентами портовой особой экономической зоны.

В п. 13.3 Методических рекомендаций "Об исследовании и доказывании фактов умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора)" ФНС России рассматривает ситуации, связанные с необоснованным применением налоговых льгот, льготных налоговых ставок (в том числе резидентами особых экономических зон), и указывает, что и как следует устанавливать налоговым органам в подобных ситуациях.

Налогоплательщик и иные организации, входящие в группу компаний "А", создали схему взаимоотношений по аренде производственных мощностей таким образом, чтобы здания, сооружения, земельные участки, машины и оборудование, необходимые для производства автомобилей, находились в собственности резидента

особой экономической зоны, уплачивающего налог на прибыль по ставке 0%. ООО "Б" было создано как единый подконтрольный имущественный центр с целью аккумулирования на счетах этой организации значительных денежных средств в виде арендной платы для последующего их вывода за границу в виде дивидендов. Такая организация финансово-хозяйственной деятельности обеспечивала арендаторам возможность отражать в составе расходов по налогу на прибыль затраты в виде арендных платежей в завышенных размерах и минимизировать налоговые поступления в бюджет.

Как и в схемах с экономически необоснованными сделками, в данном случае налоговому органу необходимо установить, что арендатор и арендодатели являются взаимозависимыми организациями и их отношения влияют на результаты заключенных ими сделок и свидетельствуют о существовании между ними

согласованных действий, направленных на уклонение от уплаты налогов.

Часто встречающимся способом необоснованного получения налоговых льгот является фиктивное привлечение в качестве подрядчика общественной организации инвалидов с целью уклонения от начисления НДС по строительным работам для собственных нужд.

Хозяйствующий субъект, фактически выполняя строительно-монтажные и проектные работы для собственных нужд самостоятельно, привлекает в качестве подрядчика общественную организацию инвалидов. Она привлекает следующих субподрядчиков: хозяйствующих субъектов, являющихся фирмами-"однодневками", и временные трудовые коллективы, члены которых фактически являются работниками заказчика. Налогоплательщиком - общественной организацией инвалидов неправомерно заявляется льгота по НДС, предусмотренная ст. 149 НК РФ, со стоимости

строительно-монтажных и проектных работ, производимых и реализуемых организациями, члены которых являются инвалидами и их законными представителями.

Обстоятельство, которое необходимо установить в ходе налоговой проверки, это фиктивность сделки (договора подряда) - отсутствие выполнения работ на объектах налогоплательщика сотрудниками общественной организации.

Практика показывает, что большая часть строительных компаний имеет разветвленную структуру организации управления, что может вовлечь в процесс привлечения фиктивного контрагента (подбор, заключение договоров, приемка работ, расчеты за выполненные работы) значительного числа работников соответствующих подразделений и служб проверяемой организации-налогоплательщика, доказать осведомленность высших должностных лиц организации о фиктивности отношений бывает затруднительным.

Делегирование функций предполагает размывание ответственности. В результате допросу должны подвергаться представители всех служб (подразделений), принявших участие в оформлении отношений со спорным контрагентом и якобы принявших его работы (услуги).

Имеются судебные акты, также поддерживающие позицию налоговых органов.

В Постановлении Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 12.05.2015 N Ф08-2263/2015 установлены обстоятельства, свидетельствующие о согласованности действий предпринимателя и его контрагентов, направленных на создание видимости соблюдения требований НК РФ, с целью предъявления к вычету НДС и отнесения затрат в состав профессиональных налоговых вычетов:

- отсутствие реальной возможности поставки товара, отсутствие подтверждения доставки товара;

- отсутствие участия контрагентов в движении товара;
- транзитный характер расчетов;
- обналичивание денежных средств.

Участником контрагентов является сам предприниматель. Занижая налоговую базу по спорным налогам, предприниматель осознавал противоправный характер своих действий и желал наступления вредных последствий таких действий в виде неуплаты НДС, НДФЛ и ЕСН. При таких обстоятельствах инспекция правомерно привлекла предпринимателя к налоговой ответственности по п. 3 ст. 122 НК РФ.

В Постановлении Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 08.09.2015 N А56-55290/2014 указано, что в результате завышения расходов на аренду налогоплательщиком необоснованно занижена налоговая база по налогу на прибыль организаций. Основанием для указанного вывода послужило установление налоговым органом обстоятельств, свидетельствующих о

совершении заявителем совместно с иными лицами, входящими в единую группу компаний, согласованных действий, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды при необоснованном использовании льготного налогообложения Особой экономической зоны в Калининградской области, предусмотренного в п. 6 ст. 288.1 НК РФ в отношении дохода, получаемого производственными предприятиями группы.

Вышеуказанная схема ведения финансово-хозяйственной деятельности и использования льготного налогообложения для резидентов особых экономических зон, по мнению контролирующего органа, позволила группе компаний, в том числе заявителю, минимизировать налоговую базу по налогу на прибыль организаций путем отражения расходов в виде арендной платы у производителей автомобилей (арендаторов) и смещения центра прибыли на арендодателя, который, в свою очередь, имеет льготное налогообложение по

налогу на прибыль организаций в соответствии со ст. 288.1 НК РФ.

### § 7. Использование иностранных юрисдикций

Показательно, что дробление бизнеса выходит далеко за пределы России. Существуют примеры, когда в рамках структуры бизнеса формально образуются правовые субъекты на территории иностранного государства исключительно с целью прикрыть другую (реальную) сделку и минимизировать налоговые платежи.

В частности, своего рода дроблением можно признать искусственное использование иностранных юрисдикций с целью сокрытия дохода и минимизации налогообложения в России.

Так, в рамках одного из дел, рассмотренных Арбитражным судом Поволжского округа (Постановление от 31.05.2017 N Ф06-20339/2017),

исследовался вопрос о формальном использовании иностранной юрисдикции с целью сокрытия дохода налогоплательщика.

В ходе проведения налоговой проверки было установлено, что российская организация внесла в счет пополнения своей дочерней компании на Кипре акции других своих дочерних компаний в Российской Федерации. По мнению налогового органа, вклад в уставный капитал иностранной организации носит не инвестиционный, а целевой характер. Увеличение уставного капитала кипрской компании произведено не с намерением получения дивидендов от деятельности организации, а для продажи акций дочерних организаций с целью ухода от уплаты налога на прибыль.

Также было установлено, что доходы от реализации акций конечному покупателю в дальнейшем были получены налогоплательщиком путем:

- получения от кипрской компании безвозвратной финансовой помощи;

- поступления денежных средств от взаимозависимых компаний;

- получения процентных займов от киприота.

Суды согласились с позицией налоговой инспекции по делу и дополнительно указали, что кипрская компания создана как искусственная организация, формально участвующая в сделках вследствие отсутствия штатного персонала и ответственности за результаты совершаемых сделок; деятельность организации была убыточной; все операции за все время своей деятельности компания осуществляла только с лицами, являющимися взаимозависимыми по отношению к заявителю; все сделки, осуществленные этой организацией, являются скрытыми сделками самого заявителя в целях ухода от налогообложения налогом на прибыль. В результате данных действий под налогообложение в России не попал доход в размере более 2 млрд руб., который в России бы облагался по ставке 20% (п. 1 ст. 284 НК РФ).

Кипрское законодательство довольно часто используется российскими налогоплательщиками в своей деятельности, прежде всего по причине больших возможностей по применению льготных положений.

В настоящее время основным документом является Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр от 05.12.1998 "Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал".

В качестве одного из таких льготных положений рассматривается ст. 10 данного Соглашения, посвященная дивидендам. В частности, в ней установлено, что дивиденды могут облагаться налогом в том государстве, резидентом которого является компания, выплачивающая дивиденды, и в соответствии с законодательством этого государства, но если лицо, имеющее фактическое право на дивиденды, является резидентом другого государства, то взимаемый таким образом налог не должен превышать:

- 5% от общей суммы дивидендов, если лицо, имеющее фактическое право на дивиденды, прямо вложило в капитал компании, выплачивающей дивиденды, сумму, эквивалентную не менее 100 тыс. евро;

- 10% от общей суммы дивидендов во всех остальных случаях.

Контролирующие органы с особым вниманием относятся ко всем сделкам с нерезидентами, особенно с кипрскими компаниями.

Так, в рамках одного из дел (Определение Верховного Суда РФ от 27.06.2018 N 308-КГ18-8068) налоговая инспекция усомнилась в реальной экономической цели сделок. Инспекция сочла, что совокупность сделок, заключенных между налогоплательщиком, российскими обществами, а также зарегистрированными в Республике Кипр компаниями, представляет собой часть единой схемы, реализованной с

целью искусственного создания условий для применения вышеназванной льготы.

В рамках рассмотрения дела было установлено, что зарегистрированные в Республике Кипр компании получили статус акционеров и учредителей российского ООО на основании заключения договоров покупки долей. В дальнейшем российский налогоплательщик произвел выплату дивидендов своему учредителю и обложил данную сделку ставкой налога 5%.

По результатам рассмотрения дела суды согласились с доводами о незаконности применения пониженной ставки налога на выплачиваемые дивиденды, приняв во внимание, что на дату фактической выплаты доходов расчеты за приобретение акций российского предприятия произведены не были (в счет оплаты были переданы векселя, не являющиеся собственностью кипрских компаний, а являющиеся задатком в части еще не заключенных договоров купли-продажи акций, что

следовало из предварительных договоров купли-продажи акций).

С учетом установленных по данному делу обстоятельств суд апелляционной инстанции, выводы которого поддержал суд кассационной инстанции, исходил из того, что сделка по отчуждению векселей является формальным промежуточным звеном в цепочке сделок, созданной в целях передачи акций общества от одних иностранных компаний другим (что не противоречит законодательству РФ), однако неисполнение обязательств по сделке (неуплата стоимости векселей в полном объеме) по состоянию на дату выплаты обществом дивидендов иностранным компаниям исключает вывод о прямом вложении этими компаниями в капитал общества суммы, дающей право на льготную налоговую ставку.

Суды первой и кассационной инстанций пришли к выводу, что в спорной правовой ситуации льготы (пониженные ставки), предусмотренные п. 1 и 2 ст. 10

Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр "Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал", при выплате дохода в виде процентов от источников в Российской Федерации могут применяться исключительно в случае, если будет доказано, что компания является фактическим получателем (бенефициарным собственником) дохода.

Суд апелляционной инстанции предлагал обществу указать конечного бенефициара по хозяйственным операциям, с которым налоговый орган связывает возникновение у заявителя необоснованной налоговой выгоды, однако такие сведения общество не представило. Кроме этого, суды указали, что в рассматриваемой ситуации был нарушен принцип "вытянутой руки", под которым понимается сделка по приобретению акций компании при использовании рыночных цен между независимыми участниками при аналогичных сделках и на аналогичных условиях.

В деле было установлено, что участники сделок по купле-продаже акций являются взаимозависимыми лицами и в нарушение указанного принципа произвели неравнозначный обмен акций на векселя (акции были реализованы по цене, превышающей от 3,7 до 5 раз рыночную стоимость).

При таких обстоятельствах суды пришли к выводу о неправомерном применении обществом ставки 5% по налогу на доходы иностранных организаций в виде дивидендов.

(Данное дело было дополнительно доведено до сведения налоговых органов для использования в работе письмом ФНС России от 09.07.2018 N СА-4-7/13130, содержащим Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых во втором квартале 2018 года по вопросам налогообложения.)

Аналогичные выводы содержит Определение Верховного Суда РФ от 25.12.2017 N 304-КГ17-19528 и др.

Налогоплательщику также будет отказано в удовлетворении требований в случае, если будет установлено, что кипрская компания является промежуточным звеном, а не самостоятельным участником сделок с самостоятельной деловой целью.

В Определении Верховного Суда РФ от 25.12.2017 N 304-КГ17-17349 доначисления признаны законными, так как фактически спорные дивиденды были получены иностранными компаниями, зарегистрированными на Британских Виргинских островах через подконтрольную заявителю иностранную компанию на Кипре. Поскольку с Британскими Виргинскими островами Российская Федерация не заключала международных договоров, содержащих положения, касающиеся налогообложения, то налогообложение организации - резидента Британских

Виргинских островов осуществляется в соответствии с положениями НК РФ, т.е. по ставке 15%.

Как указали суды, все международные соглашения об избежании двойного налогообложения основываются на положениях, изложенных в Модельной конвенции ОЭСР об избежании двойного налогообложения доходов и капитала, и в большей степени дублируют ее.

В комментариях к ст. 1 Модельной конвенции ОЭСР рассматриваются случаи ненадлежащего использования данной Конвенции и подходы по устранению и противодействию злоупотреблениям налоговым законодательством.

Как верно отмечено судами, комментарии к Модельной конвенции ОЭСР не носят признаков норм международных договоров, а представляют собой разъяснения типовых положений международного права, являясь актом толкования норм международного права, в связи с чем в рассматриваемом случае комментарии к Модельной конвенции ОЭСР должны быть приняты во

внимание как общепринятое в международной практике толкование норм международных соглашений об избежании двойного налогообложения, к которому присоединился ряд стран, не являющихся членами ОЭСР, в том числе Россия.

Из приведенного общепринятого в мировой практике толкования норм международных договоров следует, что в случаях получения дохода резидентом договаривающегося государства, который действует в качестве агента или номинального держателя, предоставление государством источника дохода, льготы или освобождения от налогообложения исключительно на основании статуса непосредственного получателя дохода как резидента другого договаривающегося государства будет противоречить целям и задачам рассматриваемой Конвенции. Промежуточная компания не может рассматриваться как фактический собственник, если, несмотря на свой формальный статус собственника, на практике она обладает очень узкими полномочиями в

отношении такого дохода, что заставляет рассматривать ее в качестве простого доверенного лица или управляющего, действующего от имени заинтересованных лиц (п. 12.1 комментариев к ст. 10 Модельной конвенции ОЭСР).

Таким образом, наличие только лишь формальных условий (например, резидентства контрагента) для возможности использования Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр "Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал" с основной целью получить выгоду по налогообложению свидетельствует о неправомерном использовании данного Соглашения и влечет обоснованный отказ в предоставлении налоговых преимуществ.

Справедливости ради отметим, что существует и положительная для налогоплательщиков судебная практика. Так, если будет доказано, что привлеченные

денежные средства носили реальный инвестиционный характер, суд встанет на сторону организации.

В решении Арбитражного суда Кемеровской области от 09.06.2018 N А27-25564/2015 удовлетворены требования налогоплательщика о признании недействительным решения налогового органа. Судом отмечено, что доказательств того, что стоящие за предоставлением финансирования и выплатой дохода отношения не связаны с привлечением иностранного капитала в российскую экономику, а действия участников этих отношений направлены лишь на создание удобного (льготного) налогового режима, в решении налогового органа не имеется.

Обратите внимание: для приобретения права на льготную ставку в качестве обязательного элемента необходимо представить подтверждение о том, что иностранная организация имеет постоянное местонахождение в государстве, с которым Российская Федерация имеет международный договор по вопросам

налогообложения, а также подтверждение фактического права на получение соответствующего дохода (письмо Минфина России от 12.07.2018 N 03-08-05/48421).

Очевидно, что проведение налоговой проверки при наличии иностранного элемента более трудоемко для налогового органа. При этом комплекс мероприятий будет состоять из проверки:

- сведений о физических лицах, представляющих интересы данных компаний на территории России;
- факта пересечения физическими лицами границы РФ;
- формы проведения расчетов.

В последнем случае повышенное внимание уделяется, когда при взаимоотношениях с иностранными партнерами расчеты осуществляются в рублях, так как расчеты в российской валюте в иностранных банках возможны, но для этого они должны иметь корреспондентские счета в российских кредитных организациях, по которым и проходят все операции.

Соответственно, информацией обо всей цепочке расчетов владеет Банк России, а вслед за ним и Росфинмониторинг.

Налоговым органом РФ также может быть направлен запрос в иностранные налоговые органы в порядке обмена информацией для получения счетов иностранных организаций. В случае если бенефициаром иностранной компании является офшорная организация, оцениваться будет, каким образом бенефициар использует накопленные в компании денежные средства (оформление корпоративных банковских карт, приобретение автомобилей, квартир и иного имущества, выдача займов, инвестирование и т.д.).

## § 8. Дробление бизнеса при применении общего режима налогообложения

Как это ни странно, но дробление бизнеса может иметь место и при применении группой компаний только общих режимов налогообложения.

Данный формат бизнеса основан на уменьшении налоговых обязательств путем взаимодействия с недобросовестными контрагентами и документальном подтверждении хозяйственных операций, не существовавших в реальности.

Дробление бизнеса в этом случае может выражаться в наличии "центральной" компании (например, производителя продукции или активодержателя имущества), которая полностью является прозрачной для налоговых органов, и перенесении основной части прибыли на операционный, юридически не связанный с компаниями собственника бизнес.

Например, имеется компания по производству химических удобрений. Собственник устанавливает минимальную плату за аренду помещения и оборудования, а непосредственное производство и

реализацию готовой продукции осуществляет юридически неаффилированная компания (аналог работы по давальческому сырью). В случае налоговой проверки компания-активодержатель показывает выручку от аренды, а вся прибыль от реализации продукции отражается в доходах продавца - операционной компании, которая минимизирует ее путем формирования неправомерных (экономически необоснованных, документально не подтвержденных и нереальных) расходов.

Как правило, в руководстве подобных компаний стоят номинальные руководители и учредители, и проведение налоговой проверки в отношении данного лица приведет только к доначислениям, которые с маленькой долей вероятности возможно будет взыскать в бюджет.

Фактический же нарушитель смоделирует аналогичный бизнес с новым лицом. Задачей налоговых и правоохранительных органов в данном случае является

доказывание, что именно активодержатель является реальным бенефициаром дохода всего бизнеса и именно его регистрационные, управленческие действия позволили построить схему ухода от налогов.

Классической схемой уклонения от уплаты налогов является применение фиктивных сделок с целью увеличения стоимости приобретенного товара (услуг) - завышения расходной части либо с целью занижения доходной части, а именно продажа товара по заниженной стоимости (экономически необоснованные сделки). Фиктивные сделки могут быть заключены недобросовестными налогоплательщиками как с фирмой-"однодневкой", так и с аффилированной организацией.

Налоговые органы будут пытаться доказать, что организацией-налогоплательщиком и ее контрагентами создан фиктивный документооборот, направленный на необоснованное получение налоговой выгоды. Для этого необходимо доказать, что контрагент налогоплательщика

является фирмой-"однодневкой" или аффилированной организацией, что данный факт был известен должностному лицу организации-налогоплательщика, а также опровергнуть сведения, указанные в оправдательных документах к фиктивному договору, тем самым подтвердить отсутствие финансово-хозяйственной операции, показав, что представленные налогоплательщиками в налоговый орган сведения являются ложными.

Налогоплательщикам следует иметь в виду, что на данной стадии на налоговых инспекторов возлагаются следующие задачи.

Во-первых, установить и опросить руководителей, лиц, ответственных за исполнение и принимающих товары (работы, услуги), а также бухгалтеров организации-налогоплательщика и его контрагентов об обстоятельствах заключения и исполнения сомнительного договора, истребовать документы, подтверждающие сомнительные финансово-

хозяйственные операции, в том числе не обязательные для ведения (переписка, заявки, протоколы совещаний, складские книги, журналы въезда и выезда, журналы выдачи пропусков и др.), провести их анализ. Сопоставив между собой оправдательные документы налогоплательщика, налоговые органы могут установить несоответствия.

Например, в договоре (либо приложениях к нему) количество товара может быть указано в штуках, тогда как в счетах-фактурах и товарных накладных - в тоннах.

При таких обстоятельствах будет проведена сверка идентичности первичных бухгалтерских документов экземпляров поставщика и покупателя (могут быть выявлены расхождения в нумерации, в единицах измерения, в суммах и иных основных условиях), при необходимости налоговые инспекторы могут назначить и провести почерковедческую экспертизу.

Постановлением Арбитражного суда Уральского округа от 13.12.2018 N Ф09-7586/18 налогоплательщику

отказано в признании налоговых доначислений неправомерными. Суд учел, что в документах общества, выставленных в адрес налогоплательщика, имеются противоречия, а именно: даты, количество, масса груза комплектов воздухоборников с управляющей аппаратурой, указанные в счете-фактуре, товарной накладной, не соответствуют отраженным в транспортной накладной, товарно-транспортной накладной. Так, транспортная накладная составлена 21 мая 2013 г., транспортное средство под погрузку подано 22 мая 2013 г., а фактическая дата приобретения товара 19 марта 2013 г. - до момента заключения договора от 17.04.2013 между контрагентом и обществом.

Кроме этого, было установлено, что количество перевозимых комплектов не соответствует количеству, указанному в счете-фактуре и товарной накладной контрагента.

Во-вторых, в случае установления в числе контрагентов налогоплательщика организаций,

относящихся к группе риска (фирмы-"однодневки", аффилированной организации), для сбора доказательственной базы налоговые органы должны провести комплекс мероприятий, направленных на выявление связи указанных организаций (лиц, причастных к их деятельности) с должностными лицами организации-налогоплательщика.

Для выполнения этой задачи дополнительно анализируются сведения, имеющиеся в информационных ресурсах (ЕГРЮЛ, ЕГРН, налоговой отчетности, банковских счетах и др.), а также в ГИБДД, органах гостехнадзора, Роспатенте и иных регистрирующих органах для установления единых лиц, адресов, интернет-сайтов, сотрудников, имущества, наличие обременения имущества (движимого и недвижимого) теми или иными физическими и юридическими лицами, при возможности устанавливаются пользователи выявленного имущества, представители интересующих юридических лиц по доверенности и иная информация.

При сборе доказательств аффилированности и осведомленности об этом должностных лиц организации-налогоплательщика акцентируется внимание на установлении реальной схемы организации бизнеса. Налоговики стараются понять, какие функции выполняет каждая из аффилированных организаций на бумаге. Построив указанную структуру, они выясняют, кем фактически оказываются услуги (выполняются работы) (как правило, это лица из числа работников организации-налогоплательщика, которые формально трудоустроены в аффилированной организации). С высокой долей вероятности налоговики допросят лиц из числа сотрудников аффилированной организации.

Как показывает практика, в ряде случаев налоговики выясняют, что указанные лица вообще не осведомлены о том, что являются работниками аффилированной организации, а если и осведомлены, то заявляют, что непосредственным их руководителем является руководитель организации-налогоплательщика.

Такой же анализ проводится относительно использованных основных средств (например, лесопилка, транспортные средства, производственные помещения). Запрашиваются сведения органов учета таких объектов, история перехода права собственности. В практике расследования уголовных дел имели место случаи, когда имущество, находящееся в собственности учредителя (руководителя) проверяемого налогоплательщика, реализовывалось по мнимой сделке аффилированной организации, у которой не имелось собственных средств для его приобретения. Получив заем (как это отражено в учете) от собственника, аффилированная организация приобретала формально указанное имущество. В действительности движение денежных средств фактически места не имело, сделка являлась мнимой без целей получения какого-либо экономического эффекта, его перемещения в пространстве не было, оставался неизменным персонал, его обслуживающий. Доказав факт фиктивности сделки

по реализации активов, с учетом анализа сведений о его использовании при оказании услуг для организации-налогоплательщика аффилированной организацией, легко констатировать факт осведомленности должностных лиц организации о фиктивности отношений с аффилированной организацией и нереальности затрат, отраженных в учете.

В-третьих, установить и допросить лиц, причастных к деятельности фирмы-"однодневки" (как правило, руководитель организации является лицом номинальным), включая лиц, фактически оказывающих бухгалтерские услуги, в том числе путем проведения анализа движения денежных средств, перечисленных на расчетные счета контрагентов (обычно это те же лица, которые оказывают услуги для проверяемого налогоплательщика), направить запросы и истребовать сведения об IP-адресах по месту выхода в сеть для направления налоговой отчетности и распоряжения расчетным счетом по системе удаленного электронного

доступа. Кроме этого, налоговики должны установить и допросить лиц, фактически распоряжавшихся расчетным счетом организации, отношения с которой носили фиктивный характер. Характер расчетов между налогоплательщиком и его контрагентами может свидетельствовать о том, что расчетные счета поставщиков фактически использованы как транзитные (см., например, Постановление Арбитражного суда Московского округа от 04.05.2017 N Ф05-5408/2017).

В-четвертых, об умысле может свидетельствовать наличие в помещении организации-налогоплательщика печатей фирмы-"однодневки", бланков аффилированных организаций и другие следы создания фиктивного документооборота, в связи с чем налоговики должны провести осмотр помещения с привлечением специалистов в области IT-технологий (для исключения самоуничтожения либо блокировки цифровой информации).

Обратите внимание: если в помещении организации-налогоплательщика либо его контрагентов будут обнаружены пластиковые банковские карты физических лиц, то это позволит контролирующим органам установить факт возврата обналиченных денежных средств должностным лицам проверяемого налогоплательщика.

Например, Постановлением Арбитражного суда Московского округа от 13.08.2015 N Ф05-10138/2015 в удовлетворении требования о признании незаконным решения налогового органа было отказано. В частности, в Постановлении указано, что в ходе осмотра помещений, занимаемых обществом, у главного бухгалтера изъяты флеш-карта и печать с оттиском на имя генерального директора фирмы-"однодневки".

Постановлением Арбитражного суда Московского округа от 24.11.2014 N Ф05-13106/2014 в заявленных налогоплательщиком требованиях также было отказано. Суд в том числе принял во внимание, что по результатам

проведенного правоохранительными органами обследования помещений, зданий, сооружений, участков местности и транспортных средств, арендуемых заявителем, установлено наличие в сейфе транспортного отдела заявителя печатей контрагентов и других документов.

И в Постановлении Арбитражного суда Северо-Западного округа от 19.02.2015 N Ф07-105/2015 суды, приняв во внимание отсутствие у компании необходимых для выполнения работ (оказания услуг) ресурсов (основных средств, персонала), а также результаты проведенной технико-криминалистической экспертизы, согласно которой оттиски печати в представленных на экспертизу документах нанесены печатью, изъятой в офисном помещении общества, не поддержали налогоплательщика.

В-пятых, анализ сопутствующих договоров (аренды складского помещения, перевозки грузов и др.). В результате этого может быть установлена невозможность

перевозки товара в указанном объеме и в сроки согласно договору поставки. При этом проводится допрос водителей, перевозчиков товара, арендодателя, делается расчет объемов и массы товара с целью установления действительных его объемов и сопоставление данных объемов с объемами грузовых автомобилей, а также объемами склада, где хранился данный товар. Также для выполнения этой задачи налоговиками может быть проведена оценка соответствия условий содержания товара с условиями его хранения на складах, обеспечивающими сохранность товара и его потребительских свойств (см., например, Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 06.06.2018 N 13АП-8866/2018).

В-шестых, установить реального производителя товара или поставщика товара. Это возможно, например, путем анализа сертификатов на товар, где в обязательном порядке указывается производитель товара, посредством запроса сертифицирующего органа с целью выяснения

вопроса, кому из производителей товара выдавался сертификат (в случае если речь идет о такой категории товара, который подлежит обязательной сертификации, путем проведения мониторинга рынка аналогичных товаров, через отслеживание движения товара, а также движения денежных средств по всей цепочке контрагентов). Производители товара могут подтвердить (либо опровергнуть) реальность сертификатов, взаимоотношения либо отсутствие таковых с налогоплательщиком, а также возможный (либо невозможный) объем выпуска продукции у производителя.

Постановлением Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 25.09.2017 N Ф02-4563/2017 в удовлетворении требования налогоплательщика было отказано, поскольку общество претендовало на получение необоснованной налоговой выгоды, а представленные налоговым органом доказательства в своей совокупности и взаимосвязи свидетельствовали о

формальности документооборота со спорным контрагентом и фиктивности финансово-хозяйственных взаимоотношений с ним.

В частности, судами было установлено, что:

- представленные в ходе проверки документы со стороны компании подписаны его единственным учредителем и руководителем, умершим на момент их составления;

- контрагент общества по месту регистрации не находится, адрес используется только для получения почтовой корреспонденции;

- среднесписочная численность работников составляла два человека;

- транспортные средства у компании отсутствуют;

- денежные средства на расчетный счет контрагента поступают от различных организаций за реализацию широкого ассортимента товаров и оказанных услуг, их списание производится транзитом.

Кроме этого, по результатам мероприятий налогового контроля инспекцией был выявлен факт участия общества в схеме необоснованного возмещения НДС из бюджета, при этом контрагенты являются ложными звеньями в цепочке поставки товара, реальными производителями которого является группа лиц, применяющая УСН.

В-седьмых, установить лиц, фактически выполнявших работы (оказывавших услуги), либо факт того, что работы (услуги) вообще не выполнялись (не оказывались). С этой целью налоговый орган может провести анализ объектов, на которых якобы выполнялись работы, опросить лиц из числа заказчиков, а также работников организации-налогоплательщика. В ходе допросов могут быть заданы вопросы, кто конкретно выполнял работы (оказывал услуги), кто контролировал процесс выполнения работ, что лицу известно об осведомленности руководителя организации о лицах, которые фактически выполняли работы, чем это

подтверждается (например, проведение планерок, на которых обсуждались вопросы выполнения работ, постановка конкретных задач, обсуждение проблем исполнения, шла ли речь о выполнении работ субподрядными организациями, включая спорного контрагента; непосредственное осуществление контроля выполнения работ руководителем организации на объекте). Также под вниманием налоговиков окажутся условия допуска рабочих на объект, наличие списков сотрудников, допускаемых на объект в тот или иной период, журналы инструктажа на рабочем месте, общие журналы работ, допуски к осуществлению работ отдельных категорий (бетонные, электромонтажные и т.д.).

В случае поставки материалов налоговому органу предписано выяснить, кем принимался товар из числа работников проверяемого налогоплательщика (как правило, подпись указанного лица имеется на товарно-транспортных накладных), установив указанное лицо,

опросить его (его ли подпись имеется в документах первичного учета, куда помещался товар, кем привозился, роль руководителя организации в контроле за поставками). Если товар реально был (об этом свидетельствует, например, факт расходования материала при строительстве), налоговики стараются выяснить, у кого он приобретался. Это можно сделать путем проведения оперативно-розыскных мероприятий, установления и допроса лиц, которым в указанном периоде выдавались в отчет большие суммы денежных средств (обычно денежные средства идут на оплату товара за наличный расчет у лиц, которые не являются плательщиками НДС). Опросив указанных лиц, налоговики могут выяснить, кто контролировал их работу, исполнение поручения о закупке товаров, процесс поставки и осведомленность руководителя о надлежащем исполнении поручения о приобретении и поставке товара на объект.

Определением Верховного Суда РФ от 08.10.2018 N 306-КГ18-15524 отказано в удовлетворении требований налогоплательщика. Суды исходили из того, что обществом необоснованно применены налоговые вычеты по НДС, уплаченному при приобретении работ у субподрядчиков - спорных контрагентов, поскольку первичные учетные документы не подтверждают реальность хозяйственных операций между ними, направлены на создание фиктивного документооборота в целях получения необоснованной налоговой выгоды, фактически работы выполнены иными лицами, а в бюджете отсутствует источник для возмещения заявленных сумм. Кроме этого, налогоплательщиком при выборе спорных контрагентов не проявлено должной степени осмотрительности.

В-восьмых, установить нереальность затрат, понесенных организацией якобы по факту оказания услуг фирмой-"однодневкой" (относительно специфических услуг - маркетинговых, консалтинговых

и т.п.). Отражение в учете предприятия затрат данной категории может свидетельствовать об их фиктивности. Акцент будет сделан на доказательстве отсутствия услуг, о чем могут свидетельствовать отсутствие:

- отчетов оценки (в части маркетинговых услуг - конъюнктуры рынка, в части консалтинговых - предложений оптимизации бизнеса);

- достаточного уровня квалификации у специалистов, которые якобы проводили такой анализ, либо вообще отсутствие таких специалистов;

- сведений об оказанных услугах в учете фирмы- "однодневки".

Кроме этого, налоговики могут провести анализ отражения в учете предприятия налогоплательщика движения материалов по счетам бухгалтерского учета. В случае отражения в учете фиктивного движения товаров (поступление, списание в производство) налоговики будут спрашивать бухгалтера о том, на основании чего (каких документов, кем представленных)

осуществлялось отражение товаров в учете, выяснять контрольные функции руководителя по факту отражения таких товаров в учете и устанавливать, кто давал отдельные поручения об их учете.

Обобщив вышесказанное, можно сделать вывод, что о необоснованной налоговой выгоде могут свидетельствовать следующие обстоятельства.

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 (например, продажа товаров или покупка, перепроизводство, даже если оно не планировалось, заключение договоров до момента государственной регистрации - договор был заключен в 2013 году, а государственная регистрация контрагента произошла в 2016 году).

Отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств, а также денежных ресурсов.

Учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны 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.

Современная практика рассмотрения налоговых споров складывается таким образом, что несмотря на возложение законом обязанности по доказыванию факта налогового правонарушения на налоговые органы,

фактически налогоплательщик также собирает доказательства и дает пояснения налоговой инспекции с целью уже на стадии проверки подтвердить свою невиновность и добросовестность.

### Заключение

В Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2019 год и на плановый период 2020 и 2021 годов отмечено, что в 2019 - 2020 годах планируется продолжить реализацию комплекса мер по улучшению администрирования доходов бюджетной системы, в том числе за счет дальнейшей цифровизации налогового администрирования и интеграции всех источников информации и потоков данных в единое информационное пространство с последующей автоматизацией ее анализа на основе внедрения современных технологий обработки больших массивов.

Особенностью системы прослеживаемости товаров (работ, услуг) будет являться полностью электронный документооборот, в том числе налогоплательщиками, применяющими специальные режимы налогообложения. Дальнейшая цифровизация администрирования, с одной стороны, станет одним из наиболее эффективных инструментов пресечения неформальных практик, а с другой - позволит существенно упростить и облегчить взаимодействие между государством и добросовестными налогоплательщиками.

Кроме этого, будет продолжена реализация плана по противодействию размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (План BEPS) и обеспечению перехода к автоматическому обмену налоговой информацией. Реализация Плана BEPS направлена на повышение прозрачности деятельности налогоплательщиков, обеспечение открытости и конкурентоспособности российской налоговой системы с тем, чтобы в максимальной степени

отвечать на новые вызовы, связанные с размыванием налогооблагаемой базы или уклонением от уплаты налогов.

В свете оценки дробления бизнеса нововведения будут означать, что все сложнее будет завуалировать отсутствие связей между группой компаний именно с точки зрения интересов конкретного бенефициара и объяснить это партнерскими бизнес-отношениями. В связи с этим на первый план выходит правовое обоснование ведения бизнеса в формате нескольких хозяйствующих субъектов, целесообразность разделения бизнеса на несколько направлений, повышение таким образом экономической эффективности всего холдинга и отсутствие уклонения от уплаты налогов как главной цели юридической реструктуризации.

Налогоплательщик должен четко знать свои права, предоставленные законодателем для возможности применения более льготного налогообложения, в допустимых Налоговым кодексом РФ рамках.

Возможные последствия правовой безграмотности наиболее точно выражены в словах налогового инспектора в известной книге французских авторов Луи Вернея и Жоржа Берра "Школа налогоплательщиков": "Хитрецы обкрадывают нас... Приходится отыгрываться на дураках... Те, кто не знает законов, расплачиваются за тех, кто знает законы слишком хорошо".

Действующий бизнес, помимо текущего юридического и адвокатского сопровождения, нуждается в периодической (раз в два-три года) диагностике всей его структуры. Это позволит своевременно обнаружить и исправить текущие риски и риски прошлых периодов (в рамках выездной налоговой проверки может быть проверен трехлетний период деятельности), а также выработать стратегию развития на будущее.

В то же время деятельность государственных органов должна быть направлена на поиск действительно нарушающих законодательство предпринимателей. Уход с рынка недобросовестных теневых игроков будет

способствовать повышению здоровой конкуренции и поставит налогоплательщиков в равные условия.

При этом построение холдинговой структуры априори не является налоговым правонарушением и является абсолютно легальным механизмом ведения предпринимательской деятельности. Подтверждает это и Конституционный Суд РФ, отметивший в Постановлении от 27.05.2003 N 9-П, что под налоговой оптимизацией понимается использование не противоречащих закону механизмов уменьшения налоговых платежей, связанных с освобождением на законном основании от уплаты налога или с выбором наиболее выгодных форм предпринимательской деятельности.

Важно, чтобы данный процесс сопровождался анализом судебной практики, учитывал не только выводы в рамках конкретных судебных дел, но и следовал основополагающим разъяснениям высших судебных инстанций, исключал систематизированные

налоговыми органами рисковые варианты уклонения от уплаты налогов и одновременно преследовал цели собственников бизнеса по повышению прибыльности и эффективности предпринимательской деятельности.

### 1.1. План-график самостоятельной работы по дисциплине

№ п/п	Дата/сроки выполнения	Вид самостоятельной работы	Примерные нормы времени на выполнение	Форма контроля
1	В течение реализации модуля	Налоговые риски организации	4	Устный опрос, работы в малых группах
2	В течение реализации модуля	Мероприятия налоговой безопасности на макро-, мезо- и микро- уровне	4	Решение задач, разбор практических ситуаций
3	В течение реализации модуля	Факторы и способы оптимизации налогового менеджмента	4	Решение задач, разбор практических ситуаций

4	В течение реализации модуля	Договорная и ценовая политика организации при документационном обеспечении налогового менеджмента	4	Решение задач, разбор практических ситуаций
5	В течение реализации модуля	Подготовка к экзамену	7	Тестирование
Итого по дисциплине			27	

#### Рекомендации по самостоятельной работе студентов

Особое значение для освоения теоретического материала и для приобретения и формирования умений и навыков имеет самостоятельная работа студентов.

Самостоятельная работа студентов по дисциплине «Корпоративный налоговый менеджмент» предусматривает изучение рекомендуемой основной и дополнительной литературы, написание эссе/ рефератов, подготовку к выполнению и защите практических работ и промежуточной аттестации – экзамену.

Для самопроверки усвоения теоретического

материала, подготовки к выполнению и защите практических работ и сдаче экзамена студентам предлагаются вопросы для самоконтроля.

### **Рекомендации по работе с литературой**

При самостоятельной работе с рекомендуемой литературой студентам необходимо придерживаться определенной последовательности:

- при выборе литературного источника теоретического материала лучше всего исходить из основных понятий изучаемой темы курса, чтобы точно знать, что конкретно искать в том или ином издании;

- для более глубокого усвоения и понимания материала следует читать не только имеющиеся в тексте определения и понятия, но и конкретные примеры;

- чтобы получить более объемные и системные представления по рассматриваемой теме необходимо просмотреть несколько литературных источников (возможно альтернативных);

- не следует конспектировать весь текст по рассматриваемой теме, так как такой подход не дает возможности осознать материал; необходимо выделить и законспектировать только основные положения, определения и понятия, позволяющие выстроить логику ответа на изучаемые вопросы.

### **Методические указания к выполнению реферата/эссе**

#### **Цели и задачи реферата/эссе**

Реферат (от лат. *refero* – докладываю, сообщаю) представляет собой краткое изложение проблемы практического или теоретического характера с формулировкой определенных выводов по рассматриваемой теме.

Целями написания реферата являются:

- развитие у студентов навыков поиска актуальных проблем налогообложения финансового сектора экономики;

- развитие навыков краткого изложения материала

с выделением лишь самых существенных моментов, необходимых для раскрытия сути проблемы;

– развитие навыков анализа изученного материала и формулирования собственных выводов по выбранному вопросу в письменной форме, научным, грамотным языком.

Задачами написания реферата являются:

– научить студента максимально верно передать мнения авторов, на основе работ которых студент пишет свой реферат;

– подготовить студента к дальнейшему участию в научно-практических конференциях, семинарах и конкурсах;

– помочь студенту определиться с интересующей его темой, дальнейшее раскрытие которой возможно осуществить при написании курсовой работы или выпускной квалификационной работы.

### **Основные требования к содержанию реферата**

Реферат должен быть написан каждым студентом

самостоятельно. Студент должен использовать только те литературные источники (научные статьи, монографии, пособия и т.д.), которые имеют прямое отношение к избранной им теме. Не допускаются отстраненные рассуждения, не связанные с анализируемой проблемой. Оглавление должно четко отражать основное содержание работы и обеспечивать последовательность изложения. Студенту необходимо строго придерживаться логики изложения – начинать с определения и анализа понятий, перейти к постановке проблемы, проанализировать пути ее решения и сделать соответствующие выводы. Работа должна быть достаточно краткой, но раскрывающей все вопросы содержания и тему.

По своей структуре реферат должен иметь титульный лист, оглавление, введение (где студент формулирует проблему, подлежащую анализу и исследованию), основной текст (где последовательно раскрывается избранная тема), заключение (где студент формулирует выводы, сделанные на основе основного

текста работы), список использованных источников (10-15 наименований). В список использованных источников вносятся не только источники, на которые студент ссылается при подготовке реферата, но и иные, которые были изучены им при подготовке реферата.

Оформление реферата осуществляется в соответствии с Требованиями к оформлению письменных работ, выполняемых студентами и слушателями ДВФУ (2011 г.) или Методическими указаниями ШЭМ ДВФУ по выполнению и оформлению выпускных квалификационных и курсовых работ (сост. В.В. Лихачева, А.Б. Косолапов, Г.М. Сысоева, Е.П. Володарская, Е.С. Фищенко. – Владивосток: Издательский дом Дальневост. федерал. ун-та, 2014. – 43 с.).

### **Порядок сдачи реферата и его оценка**

Реферат пишется студентами в сроки, устанавливаемые преподавателем по реализуемой дисциплине, и сдается преподавателю, ведущему

дисциплину.

При оценке реферата учитываются соответствие содержания выбранной теме, четкость структуры работы, умение работать с научной литературой и нормативными и техническими документами, логически мыслить, владеть профессиональной терминологией, грамотность оформления.

По результатам проверки реферата и его защиты студенту выставляется определенное количество баллов, которое учитывается при общей оценке промежуточной аттестации.

### **Критерии оценки реферата/устного доклада, сообщения, в том числе выполненных в форме презентаций:**

– 100-86 баллов - выставляется студенту, если студент выразил своё мнение по сформулированной проблеме, аргументировал его, точно определив ее содержание и составляющие. Приведены данные отечественной и зарубежной литературы, статистические

сведения, информация нормативно-правового характера. Студент знает и владеет навыком самостоятельной исследовательской работы по теме исследования; методами и приемами анализа теоретических и/или практических аспектов изучаемой области. Фактических ошибок, связанных с пониманием проблемы, нет; графически работа оформлена правильно.

– 85-76 - баллов - работа характеризуется смысловой цельностью, связностью и последовательностью изложения; допущено не более 1 ошибки при объяснении смысла или содержания проблемы. Для аргументации приводятся данные отечественных и зарубежных авторов. Продемонстрированы исследовательские умения и навыки. Фактических ошибок, связанных с пониманием проблемы, нет. Допущены одна-две ошибки в оформлении работы

– 75-61 балл - студент проводит достаточно самостоятельный анализ основных этапов и смысловых

составляющих проблемы; понимает базовые основы и теоретическое обоснование выбранной темы. Привлечены основные источники по рассматриваемой теме. Допущено не более 2 ошибок в смысле или содержании проблемы, оформлении работы 60-50 баллов - если работа представляет собой пересказанный или полностью переписанный исходный текст без каких бы то ни было комментариев, анализа. Не раскрыта структура и теоретическая составляющая темы. Допущено три или более трех ошибок в смысловом содержании раскрываемой проблемы, в оформлении работы.

### **Тематика рефератов**

1. Современная налоговая политика в регулировании деятельности организаций.
2. Проблемы исчисления и уплаты налога на прибыль.
3. Спорные вопросы исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость.

4. Классификация налоговых платежей.
5. Налоговое бремя: содержание и способы расчета
6. Содержание налогового менеджмента.
7. Основы организации налогового менеджмента.
8. Элементы налогового менеджмента как системы управления.
9. Содержание и элементы государственного налогового менеджмента.
10. Налоговый процесс: его содержание и элементы.
11. Виды государственной налоговой политики и их характеристика.
12. Налоговые риски и управление ими.
13. Содержание государственного налогового планирования.
14. Содержание государственного налогового прогнозирования.
15. Методы государственного налогового планирования и прогнозирования.
16. Государственное налоговое бюджетирование, ориентированное на результат.
17. Содержание государственного налогового регулирования.
18. Методы (инструменты) государственного налогового регулирования.
19. Содержание государственного налогового контроля и его правовое обеспечение. Права и обязанности участников мероприятий налогового контроля.
20. Процедура проведения камеральной проверки.
21. Особенности проведения выездной налоговой проверки.
22. Ценообразование в рыночных условиях.
23. Порядок определения рыночной цены для целей налогообложения.
24. Трансфертное ценообразование и налоговый контроль.
25. Содержание и элементы корпоративного

налогового менеджмента.

26. Понятие минимизации налоговых платежей, оптимизации налогов и налогового планирования: общее и особенное.

27. Понятие уклонения и обхода налогов.

28. Классификация и виды уклонений и обхода налогов (криминальные и некриминальные деяния).

29. Способы оптимизации налогов (замены отношений, разделения отношений и др.).

30. Налоговое бюджетирование и налоговый бюджет организации.

31. Способы оптимизации налогов с использованием методов налогового учета в налоговой политике организации:

32. Содержание корпоративного налогового планирования и прогнозирования.

33. Классификация и виды корпоративного налогового планирования.

34. Принципы корпоративного налогового

планирования.

35. Этапы корпоративного налогового планирования.

36. Показатели эффективности корпоративного налогового планирования.

37. Методы корпоративного налогового планирования.

38. Способы оптимизации налога на прибыль организаций.

39. Проблемы оптимизации НДС.

40. Возможности оптимизации налога на имущество организаций.

41. Оптимизация налога на добычу полезных ископаемых.

42. Оптимизация налогов при переходе на УСН

43. Оптимизация налогов сельскохозяйственными производителями.

**Вопросы для самоконтроля**

Вопросы для самоконтроля предназначены для самопроверки студентом усвоения теоретического материала, подготовки к выполнению и защите практических заданий работ и сдаче экзамена.

1. Налоговый менеджмент как система управления

2. Основы организации налогового менеджмента.

Стратегический и тактический налоговый менеджмент.

3. Корпоративный налоговый менеджмент и его роль в системе управления организацией.

4. Элементы корпоративного налогового менеджмента.

5. Методы корпоративного налогового менеджмента.

6. Инструменты налогового менеджмента.  
Дифференциация налоговых инструментов.

7. Принципы использования инструментария налогового менеджмента в зависимости от жизненного цикла организации.

8. Актуальность налогового менеджмента в

общегосударственном секторе и в корпоративном секторе.

9. Особенности функционирования корпоративного налогового менеджмента.

10. Роль информации в повышении эффективности корпоративного налогового менеджмента.

11. Характеристика информации, используемой в налоговом менеджменте организаций

12. Учетная политика организации для целей налогообложения.

13. Факторы, влияющие на выбор учетной политики.

14. Отличия учетной политики для целей налогообложения от учетной политики для целей бухгалтерского учета.

15. Налоговые последствия выбора учетной политики

16. Договорная политика организации.

17. Ценовая политика организации для целей налогообложения.

18. Этапы формирования ценовой политики предприятия.

19. Задачи налогового администрирования

20. Причины, обусловившие необходимость создания структурных подразделений по налоговому менеджменту.

21. Характеристика организационных структур корпоративного налогового менеджмента.

22. Варианты распределения обязанностей при выполнении функций налогового менеджмента.

23. Взаимодействие подразделений налогового менеджмента с другими структурами хозяйствующего субъекта.

24. Содержание корпоративного налогового планирования и прогнозирования.

25. Классификация и виды корпоративного налогового планирования

26. Принципы корпоративного налогового планирования.

27. Этапы корпоративного налогового планирования.

28. Показатели эффективности корпоративного налогового планирования.

29. Методы корпоративного налогового планирования и прогнозирования.

30. Значение корпоративного налогового планирования в современных условиях.

31. Характеристика показателей эффективности налогового менеджмента.

32. Алгоритм оценки эффективности налогового менеджмента.

33. Налоговые риски в корпоративном менеджменте: характеристика, способы оценки и управления.

34. Методы расчета налогового бремени организации.

35. Способы оптимизации налоговой нагрузки налогоплательщиков.

36. Налоговое бюджетирование и налоговый бюджет организации.

37. Способы оптимизации налоговой нагрузки с использованием методов налогового учета в налоговой политике организации.

38. Возможности использования элементов налоговой политики и налогового учета организации для целей оптимизации налоговых потоков.

39. Организация корпоративного налогового менеджмента в экономически развитых странах.

40. Возможности применения зарубежного опыта в Российской Федерации.

41. Интернет-ресурсы как современные инструменты налогового менеджмента.

42. Онлайн-сервисы государственных органов по налогообложению.

43. Программные продукты, применяемые организациями в рамках корпоративного налогового менеджмента.

44. Имитационные модели как перспективные инструменты налогового менеджмента.

## Оценочные средства

### для проверки сформированности компетенций по дисциплине «Корпоративный налоговый менеджмент»

заявление на проведение налогового мониторинга?

### Зачетно-экзаменационные материалы

#### Оценочные средства для промежуточной аттестации

Задание	Тестовые задания
<p>1. Налогоплательщик имеет право подать письменные возражения на акт выездной налоговой проверки после вынесения решения налоговым органом в течение:</p> <p>а) двух месяцев со дня получения акта; б) трех месяцев после окончания проверки; в) одного месяца со дня получения акта.</p> <p>2. В течение какого срока после представления налогоплательщиком декларации 3-НДФЛ в налоговый орган должна быть проведена камеральная налоговая проверка:</p> <p>а) не более трех месяцев с даты представления декларации в налоговый орган; б) не более одного месяца с даты представления декларации в налоговый орган; в) не более двух месяцев с даты представления декларации в налоговый орган</p> <p>3. Приостановление операций по расчетному счету налогоплательщика — это:</p> <p>а) приостановление всех доходных операций по расчетному счету налогоплательщика; б) приостановление всех доходных и расходных операций по расчетному счету налогоплательщика; в) приостановление всех расходных операций по расчетному счету налогоплательщика.</p>	<p>по дисциплине «Корпоративный налоговый менеджмент»</p> <p>Обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком:</p> <p>а) с момента предъявления в банк поручения на уплату соответствующего налога; б) с момента предъявления в банк поручения на уплату соответствующего налога при наличии</p>
<p>Определите налоговую нагрузку по налогу на прибыль организаций за 2017 г. ООО «А».</p> <p>Сумма исчисленного налога на прибыль ООО «А» за 2017 г. (строка 180 декларации по налогу на прибыль) составила 1 200 000 руб. Сумма доходов от реализации (строка 010 листа 02 декларации по налогу на прибыль) составила 26 000 000 руб. Сумма внереализационных доходов (строка 020 листа 02 декларации по налогу на прибыль) - 18 000 000 руб.</p> <p>Сделайте необходимые комментарии</p>	<p>достаточного денежного остатка на счете налогоплательщика;</p> <p>с момента предъявления в банк поручения на уплату соответствующего налога при наличии</p> <p>достаточного денежного остатка на счете</p>
<p>Перечислите условия, при соблюдении которых организация имеет право подать</p>	

налогоплательщика (при наличии неисполненных требований, предъявленных к счету, которые в соответствии с ГК РФ исполняются в первоочередном порядке, и недостатке денежных средств на счете для удовлетворения всех требований).

2. Выездная налоговая проверка — это:

а) проверка своевременности уплаты налогов;

б) проверка исчисления налогов, уплачиваемых налогоплательщиком, на основе первичной бухгалтерской документации;

в) проверка всех уплачиваемых налогов по декларациям, представляемым налогоплательщиком в налоговый орган.

3. В каких случаях запрещается проведение повторной выездной налоговой проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период:

а) ликвидация организации;

б) проведение налоговой проверки вышестоящим налоговым органом;

в) по решению налогового органа?

4. Каков максимальный срок проведения выездной налоговой проверки при отсутствии у организации обособленных подразделений и филиалов:

а) пять месяцев;

б) два месяца;

в) три месяца?

5. Какой из элементов не является обязательным при составлении акта выездной налоговой проверки:

а) адрес налогового органа, осуществляющего проверку;

б) фамилии, имена, отчества должностных лиц, осуществляющих налоговую проверку;

в) выявленные налоговые нарушения со ссылкой на НК РФ?

6. Налогоплательщик имеет право обжаловать результаты выездной налоговой проверки в вышестоящий налоговый орган после вынесения решения налоговым органом в течение:

а) двух месяцев;

б) трех месяцев;

в) одного месяца.

7. Без решения руководителя налогового органа может проводиться:

а) тематическая выездная налоговая проверка;

б) камеральная налоговая проверка;

в) комплексная выездная налоговая проверка.

8. Налогоплательщик может подать протест по акту проверки в случае несогласия с выводами, изложенными в этом акте, в течение:

а) десяти дней;

б) пятнадцати дней;

в) двух недель.

9. Камеральная налоговая проверка — это:

а) проверка правильности применения налогоплательщиком налоговых льгот;

б) проверка правильности расчета налогоплательщиком налогов, применения льгот и налоговых ставок;

в) проверка правильности применения налогоплательщиком налоговых ставок.

10. В течение какого срока после представления налогоплательщиком документов в налоговый орган должна быть проведена камеральная налоговая проверка:

а) одного месяца;

б) двух месяцев;

в) трех месяцев?

11. Как часто проводятся камеральные налоговые проверки:

а) один раз в год;

б) два раза в год;

в) четыре раза в год?

12. Камеральная налоговая проверка проводится:

а) по местонахождению налогоплательщика;

б) по местонахождению налогового органа;

в) по выбору налогоплательщика.

13. Налогоплательщик не освобождается от ответственности занесение изменений в налоговую декларацию:

а) при внесении изменений до наступления срока уплаты налога;

б) при внесении изменений до начала документальной проверки;

в) при внесении изменений в ходе документальной проверки.

14. Сколько способов представления налоговой декларации визнаете:

а) четыре;

б) три;

в) два?

15. Сколько стадий налогового контроля предусмотрено действующим налоговым законодательством РФ:

а) две;

б) пять;

в) три?

16. Субъектом налогового контроля являются:

а) налогоплательщики;

б) действия (бездействие) налогоплательщиков;

в) налоговые органы.

17. Объектом налогового контроля являются:

а) действия (бездействие) налогоплательщиков;

б) налоговые органы;

в) налогоплательщики.

18. Постановка на налоговый учет юридического лица осуществляется:

а) по месту жительства;

б) по местонахождению организации;

в) по местонахождению организации, ее обособленных подразделений и находящегося в ее собственности имущества.

19. Налоговый орган обязан поставить налогоплательщика на налоговый учет в течение:

- а) четырнадцати дней;
- б) десяти дней;
- в) пяти дней.

20. Налоговый орган обязан снять с учета налогоплательщика при его ликвидации (реорганизации) в течение:

- а) пяти дней;
- б) одного месяца;
- в) десяти дней.

21. Излишне взысканная сумма налога возникает в результате:

- а) арифметической ошибки налогоплательщика;
- б) перечисления налога на другой расчетный счет;
- в) неправомερных действий налоговых органов.

22. В течение какого срока налоговый орган обязан уведомить налогоплательщика об обнаружении излишне уплаченной суммы налога:

- а) одной недели;
- б) десяти дней;

в) двух недель?

23. В течение какого срока с момента подачи налогоплательщиком заявления налоговый орган обязан вернуть излишне уплаченную сумму налога:

- а) одного месяца;
- б) двух месяцев;
- в) трех месяцев?

24 В какой срок налоговый орган обязан уведомить налогоплательщика о зачете излишне уплаченной суммы налога:

- а) одной недели;
- б) пяти дней;
- в) одного месяца?

25. Налоговый орган в первоочередном порядке погашает задолженность налогоплательщика по уплате налога:

- а) при зачете излишне уплаченного налога;
- б) при возврате излишне уплаченного налога;
- в) при зачете излишне взысканного налога.

26. Налогоплательщику возвращается сумма налога с учетом процентов:

- а) при возврате излишне взысканного налога;
- б) при зачете излишне взысканного налога;
- в) при зачете излишне уплаченного налога.

27. Договор залога заключается между:

- а) налоговым органом и залогодателем;
- б) налоговым органом и налогоплательщиком;
- в) налогоплательщиком и залогодателем.

28. Договор поручительства заключается между:

- а) налогоплательщиком и налоговым органом;
- б) налогоплательщиком и поручителем;
- в) налоговым органом и поручителем.

29. Пеня это:

а) сумма, взимаемая за каждый день просрочки налогового платежа и определенная в процентах к его величине;

б) сумма штрафа, взимаемая за неуплату налога (сбора), равная величине самого налога;

в) письменное уведомление налогоплательщика о необходимости уплатить налог (сбор).

30. Размер пени равен:

- а) 1/200% ставки рефинансирования Банка России;
- б) 1/300% ставки рефинансирования Банка России;
- в) 1/400% ставки рефинансирования Банка России.

31. Принудительное взыскание пени с юридических лиц осуществляется:

- а) в судебном порядке;
- б) в бесспорном порядке.

32. Принудительное взыскание пени с физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, проводится:

- а) в судебном порядке;
- б) в бесспорном порядке.

33. На какой срок предоставляется инвестиционный налоговый кредит:

- а) от одного месяца до шести месяцев;
- б) от одного года до пяти лет;

в) от двух лет до десяти лет?

34. Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен:

а) только по местным и региональным налогам;

б) только по федеральным и региональным налогам;

в) по налогу на прибыль, а также по региональным и местным налогам.

35. Размер ограничения инвестиционного налогового кредита при осуществлении технического перевооружения собственного производства составляет:

а) до 45% стоимости приобретенного целевого оборудования;

б) до 30% стоимости приобретенного целевого оборудования;

в) до 55% стоимости приобретенного целевого оборудования.

36. Отсрочка по уплате налога предоставляется на срок:

а) до одного года;

б) от трех месяцев до шести месяцев;

в) от одного года до пяти лет.

37. Процентная ставка за пользование инвестиционным налоговым кредитом устанавливается:

а) от 1/3 до 3/4 ставки рефинансирования Банка России;

б) равна ставке рефинансирования Банка России;

в) от 1/2 до 3/4 ставки рефинансирования Банка России;

38. Решение об изменении сроков уплаты федеральных налогов выносят:

а) таможенные органы РФ;

б) финансовые органы субъекта Федерации;

в) Минфин России.

39. Срок уплаты налога не может быть изменен, если:

а) против налогоплательщика возбуждено уголовное дело по вопросу нарушения налогового законодательства;

б) налогоплательщик занимается несколькими видами деятельности;

в) налогоплательщик осуществляет предпринимательскую деятельность на территории нескольких субъектов Федерации.

39. Ограничение уменьшений налогового платежа при инвестиционном налоговом кредите составляет:

а) не более 70%;

б) не более 30%;

в) не более 50%.

40. Требование об уплате налога — это:

а) письменное извещение налогоплательщику о неуплаченной сумме налога, а также об обязанности уплатить ее в срок;

б) письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах, произведенных расходах и рассчитанной сумме налога;

в) устное извещение налогоплательщику о неуплаченной сумме налога, а также об обязанности уплатить ее в срок.

41. Недоимка по налогам с индивидуальных предпринимателей взимается в следующем порядке:

а) бесспорном;

б) судебном;

в) судебном или бесспорном — по усмотрению налогового органа.

42. Недоимка с физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, взимается в следующем порядке:

а) бесспорном;

б) судебном;

в) судебном или бесспорном — по усмотрению налогового органа.

43. Арест имущества возможен в отношении имущества:

- а) только физического лица;
- б) только юридического лица;
- в) как физического, так и юридического лица.

44. Приостановление операций по расчетному счету налогоплательщика — это:

- а) приостановление всех доходных операций по расчетному счету налогоплательщика;
- б) приостановление всех доходных и расходных операций по расчетному счету налогоплательщика;
- в) приостановление всех расходных операций по расчетному счету налогоплательщика.

45. Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика направлено в первую очередь:

- а) на наличные денежные средства налогоплательщика;
- б) на имущество, не участвующее непосредственно в производственном процессе;

в) на имущество, участвующее непосредственно в процессе производства.

46 Полный арест имущества налогоплательщика — это ситуация, когда:

- а) налогоплательщик может владеть, пользоваться и распоряжаться имуществом, но с разрешения налогового органа;
- б) налогоплательщик не в праве распоряжаться имуществом, а владеть и пользоваться может, но с разрешением налогового органа;
- в) не имеет права пользоваться и распоряжаться имуществом.

47. К правам налоговых органов относится:

- а) проведение разъяснительной работы среди налогоплательщиков по вопросам налогового законодательства;
- б) возврат и зачет излишне взысканных и излишне уплаченных налогов;

в) требование от налогоплательщиков представления документов по установленной форме, являющихся основанием для расчета и уплаты налогов.

48. К обязанностям налоговых органов относится:

а) приостановление операций по расчетному счету налогоплательщиков;

б) соблюдение налоговой тайны;

в) подача исков в арбитражные суды.

49. Приостановление операций по расчетному счету налогоплательщика — это:

а) право налогового органа;

б) обязанность налогового органа;

в) не право налогового органа.

50. Налоговая политика относится:

а) к прямым методам государственного регулирования экономики;

б) к косвенным методам государственного регулирования экономики.

**Критерии выставления оценки студенту на экзамене по дисциплине «Корпоративный налоговый менеджмент»:**

Баллы (рейтинговой оценки)	Оценка зачета (стандартная)	Требования к сформированным компетенциям
86-100	«зачтено»/ «отлично»	Оценка «отлично» выставляется студенту, если он глубоко и прочно усвоил теоретические и практические вопросы применения специальных налоговых режимов, исчерпывающе, последовательно, четко и логически стройно его излагает, умеет тесно увязывать теорию с практикой, свободно справляется с задачами, вопросами и другими видами применения знаний, причем не затрудняется с ответом при видоизменении заданий, использует в ответе материалы нормативно-правовых актов, правильно обосновывает принятое решение задач, владеет разносторонними навыками и приемами выполнения практических задач.
85-76	«зачтено»/ «хорошо»	Оценка «хорошо» выставляется студенту, если он твердо знает материал, грамотно и по существу

		излагает его, не допуская существенных неточностей в ответе на вопрос, правильно применяет теоретические положения при решении практических вопросов и задач, владеет необходимыми навыками и приемами их выполнения.
61-75	«зачтено»/ «удовлетворительно»	Оценка «удовлетворительно» выставляется студенту, если он имеет знания только основного материала, но не усвоил его деталей, допускает неточности, недостаточно правильные формулировки, нарушения логической последовательности в изложении программного материала, испытывает затруднения при выполнении практических работ.
60-0	«неудовлетворительно»	Оценка «неудовлетворительно» выставляется студенту, который не знает значительной части программного материала, допускает существенные ошибки, неуверенно, с большими затруднениями выполняет практические работы. Как правило, оценка «неудовлетворительно» ставится студентам, которые не могут продолжить обучение без дополнительных занятий по соответствующей дисциплине.

## Оценочные средства для текущей аттестации

### Вопросы для собеседования по дисциплине «Корпоративный налоговый менеджмент»

1. Налоговый менеджмент как система управления
2. Основы организации налогового менеджмента.  
Стратегический и тактический налоговый менеджмент.
3. Корпоративный налоговый менеджмент и его роль в системе управления организацией.
4. Элементы корпоративного налогового менеджмента.
5. Методы корпоративного налогового менеджмента.
6. Инструменты налогового менеджмента.  
Дифференциация налоговых инструментов.
7. Принципы использования инструментария налогового менеджмента в зависимости от жизненного цикла организации.

8. Актуальность налогового менеджмента в общегосударственном секторе и в корпоративном секторе.

9. Особенности функционирования корпоративного налогового менеджмента.

10. Роль информации в повышении эффективности корпоративного налогового менеджмента.

11. Характеристика информации, используемой в налоговом менеджменте организаций

12. Учетная политика организации для целей налогообложения.

13. Факторы, влияющие на выбор учетной политики.

14. Отличия учетной политики для целей налогообложения от учетной политики для целей бухгалтерского учета.

15. Налоговые последствия выбора учетной политики

16. Договорная политика организации.

17. Ценовая политика организации для целей налогообложения.

18. Этапы формирования ценовой политики предприятия.

19. Задачи налогового администрирования

20. Причины, обусловившие необходимость создания структурных подразделений по налоговому менеджменту.

21. Характеристика организационных структур корпоративного налогового менеджмента.

22. Варианты распределения обязанностей при выполнении функций налогового менеджмента.

23. Взаимодействие подразделений налогового менеджмента с другими структурами хозяйствующего субъекта.

24. Содержание корпоративного налогового планирования и прогнозирования.

25. Классификация и виды корпоративного налогового планирования

26. Принципы корпоративного налогового планирования.

27. Этапы корпоративного налогового планирования.

28. Показатели эффективности корпоративного налогового планирования.

29. Методы корпоративного налогового планирования и прогнозирования.

30. Значение корпоративного налогового планирования в современных условиях.

31. Характеристика показателей эффективности налогового менеджмента.

32. Алгоритм оценки эффективности налогового менеджмента.

33. Налоговые риски в корпоративном менеджменте: характеристика, способы оценки и управления.

34. Методы расчета налогового бремени организации.

35. Способы оптимизации налоговой нагрузки налогоплательщиков.

36. Налоговое бюджетирование и налоговый бюджет организации.

37. Способы оптимизации налоговой нагрузки с использованием методов налогового учета в налоговой политике организации.

38. Возможности использования элементов налоговой политики и налогового учета организации для целей оптимизации налоговых потоков.

39. Организация корпоративного налогового менеджмента в экономически развитых странах.

40. Возможности применения зарубежного опыта в Российской Федерации.

41. Интернет-ресурсы как современные инструменты налогового менеджмента.

42. Онлайн-сервисы государственных органов по налогообложению.

43. Программные продукты, применяемые организациями в рамках корпоративного налогового менеджмента.

44. Имитационные модели как перспективные инструменты налогового менеджмента.

**Критерии оценки:**

– 100-85 баллов – если ответ показывает прочные знания основных процессов изучаемой предметной области, отличается глубиной и полнотой раскрытия темы; владение терминологическим аппаратом; умение объяснять сущность, явлений, процессов, событий, делать выводы и обобщения, давать аргументированные ответы, приводить примеры; свободное владение монологической речью, логичность и последовательность ответа; умение приводить примеры современных проблем изучаемой области;

– 85-76 баллов – ответ, обнаруживающий прочные знания основных процессов изучаемой предметной области, отличается глубиной и полнотой раскрытия

темы; владение терминологическим аппаратом; умение объяснять сущность, явлений, процессов, событий, делать выводы и обобщения, давать аргументированные ответы, приводить примеры; свободное владение монологической речью, логичность и последовательность ответа. Однако допускается одна – две неточности в ответе;

– 75-61 балл – оценивается ответ, свидетельствующий в основном о знании процессов изучаемой предметной области, отличающийся недостаточной глубиной и полнотой раскрытия темы; знанием основных вопросов теории; слабо сформированными навыками анализа явлений, процессов, недостаточным умением давать аргументированные ответы и приводить примеры; недостаточно свободным владением монологической речью, логичностью и последовательностью ответа. Допускается несколько ошибок в содержании ответа; неумение привести пример развития ситуации, провести

связь с другими аспектами изучаемой области;

– 60-50 баллов – ответ, обнаруживающий незнание процессов изучаемой предметной области, отличающийся неглубоким раскрытием темы; незнанием основных вопросов теории, несформированными навыками анализа явлений, процессов; неумением давать аргументированные ответы, слабым владением монологической речью, отсутствием логичности и последовательности. Допускаются серьезные ошибки в содержании ответа; незнание современной проблематики изучаемой области.

**Перечень дискуссионных тем для круглого стола  
(дискуссии, полемики, диспута, дебатов)  
по дисциплине «Корпоративный налоговый  
менеджмент»**

1. На основе материала научных публикаций и периодической печати самостоятельно изучите дискуссионные вопросы оптимизации разных видов налоговых платежей, уплачиваемых организациями.

2. На основе материала научных публикаций и периодической печати проведите сравнительную характеристику основных элементов налогового менеджмента в Российской Федерации и в зарубежных государствах. Выделите и обоснуйте преимущества и недостатки.

3. Влияние современной налоговой политики на деятельность организаций.

4. Особенности регионального налогообложения (на примере субъекта Федерации в Дальневосточном Федеральном Округе).

5. Схемы взаимодействия корпоративного налогового менеджмента (в т.ч. налогового планирования) с другими направлениями деятельности организации.

**Критерии оценки:**

100-85 баллов выставляется студенту, если ответ показывает прочные знания основных процессов

изучаемой предметной области, отличается глубиной и полнотой раскрытия темы; владение терминологическим аппаратом; умение объяснять сущность, явлений, процессов, событий, делать выводы и обобщения, давать аргументированные ответы, приводить примеры; свободное владение монологической речью, логичность и последовательность ответа; умение приводить примеры современных проблем изучаемой области.

85-76 - баллов – выставляется студенту, если ответ, показывает прочные знания основных процессов изучаемой предметной области, отличается глубиной и полнотой раскрытия темы; владение терминологическим аппаратом; умение объяснять сущность, явлений, процессов, событий, делать выводы и обобщения, давать аргументированные ответы, приводить примеры; свободное владение монологической речью, логичность и последовательность ответа. Однако допускается одна - две неточности в ответе.

75-61 - балл - оценивается ответ, свидетельствующий в основном о знании процессов изучаемой предметной области, отличающийся недостаточной глубиной и полнотой раскрытия темы; знанием основных вопросов теории; слабо сформированными навыками анализа явлений, процессов, недостаточным умением давать аргументированные ответы и приводить примеры; недостаточно свободным владением монологической речью, логичностью и последовательностью ответа. Допускается несколько ошибок в содержании ответа; неумение привести пример развития ситуации, провести связь с другими аспектами изучаемой области.

60-50 баллов - ответ, обнаруживающий незнание процессов изучаемой предметной области, отличающийся неглубоким раскрытием темы; незнанием основных вопросов теории, несформированными навыками анализа явлений, процессов; неумением давать аргументированные ответы, слабым владением

монологической речью, отсутствием логичности и последовательности. Допускаются серьезные ошибки в содержании ответа; незнание современной проблематики изучаемой области.

**Тематика практических занятий  
по дисциплине «Корпоративный налоговый  
менеджмент»**

**(27 час., в том числе 18 час. с использованием методов  
активного /интерактивного обучения)**

**Занятие 1. Налоговый менеджмент как сложная  
система (9 час.)**

1. Участники налоговых правоотношений.
2. Функциональный аспект налогового менеджмента.
3. Организационный аспект налогового менеджмента.
4. Решение ситуационных задач

**Занятие 2. Документационное обеспечение  
налогового менеджмента (9 час.)**

1. Современные инструменты налогового менеджмента

2. Применение материалов судебной практики в налоговом менеджменте.

3. Учетная политики для целей налогообложения.

4. Решение ситуационных задач

**Занятие 3. Особенности планирования налоговых  
платежей в системе управления финансами (9 час.)**

1. Этапы, способы и методы налогового планирования

2. Налоговый бюджет организации.

3. Оценка эффективности принимаемых управленческих решений в области корпоративного налогового менеджмента.

4. Решение ситуационных задач

**Критерии оценки:**

– 100-86 баллов выставляется студенту, если студент выразил свое мнение по сформулированной

проблеме, аргументировал его, точно определив ее содержание и составляющие. Приведены данные нормативных документов. Студент знает и владеет навыком самостоятельной исследовательской работы по теме исследования; методами и приемами анализа теоретических и/или практических аспектов изучаемой области. Фактических ошибок, связанных с пониманием проблемы, нет; графически работа оформлена правильно;

– 85-76 баллов – работа характеризуется смысловой цельностью, связностью и последовательностью изложения; допущено не более 1 ошибки при объяснении смысла или содержания проблемы. Для аргументации приводятся данные нормативных и технических документов. Продемонстрированы исследовательские умения и навыки. Фактических ошибок, связанных с пониманием проблемы, нет. Допущены одна-две ошибки в оформлении работы;

– 75-61 балл – студент проводит достаточно

самостоятельный анализ основных этапов и смысловых составляющих проблемы; понимает базовые основы и теоретическое обоснование выбранной темы. Привлечены нормативные документы. Допущено не более 2 ошибок в смысле или содержании проблемы, оформлении работы;

– 60-50 баллов – если работа представляет собой полностью переписанный исходный текст, без каких бы то ни было комментариев, анализа. Не раскрыта структура и теоретическая составляющая темы. Допущено три или более трех ошибок в смысловом содержании раскрываемой проблемы, в оформлении работы.

### **Кейс-задача**

по дисциплине «Корпоративный налоговый менеджмент»

**Задание:** Разработать Учетную политику организации для целей налогообложения с учетом

специфики деятельности выбранной вами компании. Утвержденной или рекомендованной формы учетной политики нет. В учетную политику включите (п. 2 ст. 11 НК РФ):

- способы и методы учета, которые вы выбрали исходя из предложенных Налоговым кодексом РФ.

Например, это метод начисления амортизации по основным средствам (п. 1 ст. 259 НК РФ), перечень прямых расходов (п. 1 ст. 318 НК РФ), способ и порядок создания резерва на оплату отпусков, если вы решили его создать (п. 1 ст. 324.1 НК РФ);

- самостоятельно разработанные способы и методы учета, если Налоговым кодексом РФ они не установлены. Например, порядок ведения раздельного учета НДС по облагаемым и необлагаемым операциям (п. 4 ст. 149, п. 4 ст. 170 НК РФ);

- иные положения, не противоречащие законодательству.

Описывать те способы учета, которые вы не применяете или планируете применять только в будущих налоговых периодах, не нужно.

Состоит учетная политика, как правило, из двух разделов: общего и специального.

В общем разделе отражаются организационно-технические вопросы, в частности:

- виды деятельности организации, какое подразделение ведет учет, ответственные лица и т.п.;
- порядок документооборота;
- правила ведения учета в структурных подразделениях и передачи данных в головной офис и др.

В специальном разделе указывается порядок формирования налоговой базы. В частности, в нем могут быть определены:

- метод признания доходов и расходов (ст. ст. 271 - 273 НК РФ);

- метод начисления амортизации (п. 1 ст. 259 НК РФ);
- порядок уплаты налога по обособленным подразделениям (ст. 288 НК РФ);
- порядок ведения раздельного учета «входного» НДС, если у вас существует такая обязанность (п. 4 ст. 170 НК РФ).

В качестве приложений к бухгалтерской учетной политике надо привести (пп. 4 п. 3 ст. 21 Закона № 402-ФЗ, п. 4 ПБУ 1/2008):

- формы первичных учетных документов, разработанные самой организацией. Если вы применяете формы документов, утвержденные Росстатом (Госкомстатом), то делать их приложением к учетной политике не надо. В этом случае в ней достаточно указать, что первичные учетные документы вы составляете по этим формам;
- рабочий план счетов;

- порядок документооборота в организации (например положение о документообороте) и график документооборота;
- детализированные формы бухгалтерской отчетности, если организация их применяет (п. 3 Приказа Минфина от 02.07.2010 № 66н).

Чтобы составить график документооборота, действуйте так.

1. Обобщите информацию о том, какие документы создает и получает организация, а именно:

- кто составляет документы, на основе каких данных, в каком количестве экземпляров, в какой срок;
- кто получает поступающие к вам документы, кто их проверяет, как они в дальнейшем используются.

2. Составьте график документооборота так, как вам удобно, в том числе в виде таблицы или схемы. При этом можно отталкиваться от форм документов, которые вы используете.

В графике нужно указать:

- сроки для составления, передачи, обработки и хранения документов;
- должностных лиц, ответственных за оформление, обработку и хранение документов.

### **Критерии оценки:**

100-86 баллов выставляется студенту, если студент выразил своё мнение по сформулированной проблеме, аргументировал его, точно определив ее содержание и составляющие. Приведены сведения и информация нормативно-правового характера. Студент знает и владеет навыком самостоятельной исследовательской работы по теме исследования; методами и приемами анализа теоретических и/или практических аспектов исчисления и уплаты налогов. Фактических ошибок, связанных с пониманием проблемы, нет; графически работа оформлена правильно

85-76 - баллов - работа характеризуется смысловой цельностью, связностью и последовательностью

изложения; допущено не более 1 ошибки при объяснении смысла или содержания проблемы. Продемонстрированы исследовательские умения и навыки. Фактических ошибок, связанных с пониманием проблемы, а также неточностей в расчетах нет. Допущены одна-две ошибки в оформлении работы.

75-61 балл - студент проводит достаточно самостоятельный анализ основных этапов и смысловых составляющих проблемы; понимает базовые основы и теоретическое обоснование выбранной темы. Допущено не более 2 ошибок в смысле или содержании проблемы, оформлении работы

60-50 баллов - если работа представляет собой пересказанный или полностью переписанный исходный текст без каких бы то ни было комментариев, анализа. Не раскрыта структура и теоретическая составляющая темы. Допущено три или более трех ошибок в смысловом содержании раскрываемой проблемы, в оформлении работы.

## **Комплект разноуровневых ситуационных задач и заданий**

по дисциплине «Корпоративный налоговый менеджмент»

### **Задания:**

1. Налоговая нагрузка по налогу на прибыль. Сумма исчисленного налога на прибыль общества с ограниченной ответственностью "Альфа" за 2017 г. (строка 180 листа 02 декларации по налогу на прибыль) составила 1 200 000 руб. Сумма доходов от реализации (строка 010 листа 02 декларации по налогу на прибыль) составила 26 000 000 руб. Сумма внереализационных доходов (строка 020 листа 02 декларации по налогу на прибыль) - 18 000 000 руб. Таким образом, по итогам 2017 г. налоговая нагрузка по налогу на прибыль организации составила 2,7% (1 200 000 руб. / (26 000 000 руб. + 18 000 000 руб.) x 100%). Сделайте необходимые комментарии.

2. Пример расчета «налога на Google» с электронных услуг иностранной компании.

Немецкая компания Betta GmbH предоставляет российской компании ООО «Альфа» доменные имена, а также оказывает услуги хостинга.

Стоимость услуг - 5 900 евро с НДС. Betta GmbH не состоит на налоговом учете в России, поэтому ООО «Альфа» выполняет обязанности налогового агента. Услуги были оказаны, приняты к учету и оплачены 30 июня. Курс евро на 30 июня условно составил 70,70 руб. Стоимость услуг в рублях на 30 июня - 417 130 руб. (5 900 евро x 70,70 руб.) Сумма НДС, которую ООО «Альфа» должно удержать из выручки Betta GmbH и перечислить в бюджет, - 69 522 руб. (417 130 руб. x 20/120). Сделайте необходимые комментарии.

3. Расчет налоговой нагрузки по НДС. Согласно представленным организацией декларациям по НДС за II, III и IV кварталы прошлого года, а также за I квартал текущего года общая сумма НДС составила 46 718 600

руб., а сумма вычетов, заявленных в этих декларациях, - 41 657 200 руб.

Доля вычетов, заявленных в декларациях за четыре квартала, составила 89,17% (41 657 200 руб. / 46 718 600 руб. x 100%).

4. Пример распределения прямых расходов в случае, если прямые расходы относятся к нескольким видам продукции. ООО «Кирпич людям» производит два вида кирпичей: глиняный и силикатный. В учетной политике для целей налогообложения установлено, что амортизация по производственному оборудованию, используемому при изготовлении нескольких видов продукции, распределяется пропорционально количеству часов работы оборудования за месяц по изготовлению каждого из видов продукции. За февраль сумма амортизации по оборудованию, используемому для производства глиняного и силикатного кирпича, составила 1 200 000 руб.

В феврале оборудование производило:

- глиняный кирпич - 144 часа (40%);
- силикатный кирпич - 216 часов (60%).

Амортизация оборудования за февраль по видам продукции составила:

- по глиняному кирпичу - 480 000 руб. (1 200 000 x 40%);
- по силикатному кирпичу - 720 000 руб. (1 200 000 x 60%).

5. Пример расчета остатков НЗП при производстве продукции. В учетной политике ООО «Легпром» для целей налогообложения установлено:

Прямыми расходами являются:

- стоимость сырья и основных материалов, используемых при производстве продукции;
- оплата труда основных производственных рабочих;
- страховые взносы с оплаты труда основных производственных рабочих;
- амортизация производственного оборудования.

Остальные расходы относятся к косвенным.

Для распределения прямых расходов на остаток НЗП определяется сумма прямых расходов, приходящаяся на один килограмм сырья в налоговом регистре «Ведомость распределения прямых расходов на выпуск продукции и на остаток НЗП». Расчет прямых расходов, приходящихся на остаток НЗП, на конец месяца в указанном налоговом регистре выглядит следующим образом: Ведомость распределения прямых расходов на выпуск продукции и на остаток НЗП за март

1. Количество сырья в НЗП на начало месяца, кг	90	2. Прямые расходы, приходящиеся на остаток НЗП на начало месяца, руб.	90 000
3. Количество сырья, отпущенного в производство за месяц, кг	2 500	4. Прямые расходы за текущий месяц, руб.	2 500 000
5. Сумма прямых расходов, приходящаяся на килограмм сырья, руб./кг ((показатель 2 + показатель 4) / (показатель 1 + показатель 3))			1 000
6. Количество сырья в НЗП на конец месяца, кг	290	7. Прямые расходы, приходящиеся на остаток НЗП на конец месяца, руб.	290 000

		(показатель 6 x показатель 5)	
8. Количество сырья в выпущенной за месяц продукции, кг	2 300	9. Прямые расходы на выпуск продукции, руб. (показатель 2 + показатель 4 - показатель 7)	2 300 000

На конец марта сумма прямых расходов, приходящаяся на остаток НЗП, составила 290 000 руб., а на выпуск продукции - 2 300 000 руб.

6. Пример расчета пени по налогу на прибыль,

который уплачен позже установленного срока. По итогам года организация рассчитала налог на прибыль в размере: 45 000 руб. к уплате в федеральный бюджет; 255 000 руб. к уплате в региональный бюджет. Исчисленные суммы налога уплачены 30 апреля. Сумму налога за год организация должна была перечислить в бюджеты не позднее 28 марта (п. 1 ст. 287, п. 4 ст. 289 НК РФ). Следовательно, период просрочки

составляет 33 календарных дня. Ставка рефинансирования Банка России в этом периоде составила 9% (условно).

Расчет пени:

- в федеральный бюджет 486 руб. 00 коп.  $((45\ 000\ \text{руб.} \times 9\% / 300) \times 30 + (45\ 000\ \text{руб.} \times 9\% / 150) \times 3)$ ;
- в региональный бюджет 2 754 руб. 00 коп.  $((255\ 000\ \text{руб.} \times 9\% / 300) \times 30 + (255\ 000\ \text{руб.} \times 9\% / 150) \times 3)$ .

7. Пример распределения транспортных расходов между разными наименованиями материалов. Организация приобрела 200 кг грунтовок по цене 6 руб/кг и 120 л краски по цене 520 руб/л. Стоимость доставки материалов, согласно товарно-транспортной накладной, составила 2 000 руб. (без НДС).

Транспортные расходы организация включила в стоимость:

- грунтовок - в сумме 37,74 руб.  $(2\ 000\ \text{руб.} \times (200\ \text{кг} \times 6\ \text{руб/кг}) / (200\ \text{кг} \times 6\ \text{руб/кг} + 120\ \text{л} \times 520\ \text{руб/л}))$ ;
- краски - в сумме 1 962,26 руб.  $(2\ 000\ \text{руб.} - 37,74\ \text{руб.})$ .

8. Пример расчета величины прибыли, которая приходится на каждого участника. Организации «Альфа», «Бета», «Гамма» являются консолидированной группой налогоплательщиков. Обособленных подразделений у организаций нет. Организация «Альфа» - ответственный участник этой КГН. Остаточная стоимость амортизируемого имущества участников - 4 000 000 руб.:

- организации «Альфа» - 1 200 000 руб.;
- организации «Бета» - 1 900 000 руб.;
- организации «Гамма» - 900 000 руб.

Согласно договору КГН для расчета доли прибыли каждого участника используется трудовой показатель - расходы на оплату труда.

Такие расходы составили 2 400 000 руб.:

- организации «Альфа» - 600 000 руб.;
- организации «Бета» - 1 100 000 руб.;
- организации «Гамма» - 700 000 руб.

Консолидированная налоговая база составляет 4 800 000 руб.

Величина прибыли, которая приходится на каждого участника, будет рассчитываться следующим образом.

Для организации «Альфа» доля прибыли составит 27,5%  $((600\ 000\ \text{руб.} / 2\ 400\ 000\ \text{руб.} \times 100\%) + (1\ 200\ 000\ \text{руб.} / 4\ 000\ 000\ \text{руб.} \times 100\%)) / 2$ , а прибыль, приходящаяся на участника, - 1 320 000 руб.  $(4\ 800\ 000\ \text{руб.} \times 27,5\%)$ .

Для организации «Бета» доля прибыли составит 46,7%  $((1\ 100\ 000\ \text{руб.} / 2\ 400\ 000\ \text{руб.} \times 100\%) + (1\ 900\ 000\ \text{руб.} / 4\ 000\ 000\ \text{руб.} \times 100\%)) / 2$ , а прибыль, приходящаяся на участника, - 2 241 600 руб.  $(4\ 800\ 000\ \text{руб.} \times 46,7\%)$ .

Для организации «Гамма» доля прибыли составит 25,8%  $((700\ 000\ \text{руб.} / 2\ 400\ 000\ \text{руб.} \times 100\%) + (900\ 000\ \text{руб.} / 4\ 000\ 000\ \text{руб.} \times 100\%)) / 2$ , а прибыль, приходящаяся на участника, - 1 238 400 руб.  $(4\ 800\ 000\ \text{руб.} \times 25,8\%)$ .

9. Пример расчета ежемесячных авансовых платежей по налогу на прибыль из фактической прибыли. По итогам января - февраля организация «Альфа» получила прибыль в размере 500 000 руб. Налог на прибыль зачисляется следующим образом: в бюджет субъекта РФ зачисляется сумма налога, рассчитанная по ставке 17%, а в федеральный бюджет - по ставке 3%.

Авансовый платеж за январь организация уплатила в следующем размере: в федеральный бюджет - 9 000 руб., в региональный - 51 000 руб.

Общая сумма авансового платежа за два месяца (январь - февраль) в федеральный бюджет составляет 15 000 руб.  $(500\ 000\ \text{руб.} \times 3\%)$ . Итоговая сумма авансового

платежа к уплате в федеральный бюджет по итогам февраля составляет 6 000 руб. (15 000 руб. - 9 000 руб.).

Авансовый платеж к уплате по итогам февраля в региональный бюджет составляет 34 000 руб. (500 000 руб. x 17% - 51 000 руб.).

10. Пример расчета средней величины доходов от реализации. ООО «Альфа» осуществляет торговую деятельность. Отчетными периодами у организации признаются квартал, полугодие, 9 месяцев. Доходы и расходы в целях налогового учета организация определяет методом начисления.

Выручка от реализации ООО «Альфа» составила:

- во II квартале текущего года - 28 млн руб.;
- в I квартале текущего года - 2 млн руб.;
- в IV квартале предыдущего года - 11 млн руб.;
- в III квартале предыдущего года - 20 млн руб.

Чтобы определить, нужно ли уплачивать в III квартале текущего года ежемесячные авансовые

платежи, бухгалтер ООО «Альфа» произвел расчет средней величины доходов от реализации, полученных за I - II кварталы текущего налогового периода и за III - IV кварталы предыдущего года: (28 млн руб. + 2 млн руб. + 11 млн руб. + 20 млн руб.) / 4 = 15,25 млн руб.

Полученная величина - 15,25 млн руб. - превышает 15 млн руб., поэтому ООО «Альфа» в III квартале текущего года обязано уплачивать ежемесячные авансовые платежи.

### **Тематика рефератов**

1. Современная налоговая политика в регулировании деятельности организаций.
2. Проблемы исчисления и уплаты налога на прибыль.
3. Спорные вопросы исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость.
4. Классификация налоговых платежей.
5. Налоговое бремя: содержание и способы

расчета

6. Содержание налогового менеджмента.
7. Основы организации налогового менеджмента.
8. Элементы налогового менеджмента как системы управления.
9. Содержание и элементы государственного налогового менеджмента.
10. Налоговый процесс: его содержание и элементы.
11. Виды государственной налоговой политики и их характеристика.
12. Налоговые риски и управление ими.
13. Содержание государственного налогового планирования.
14. Содержание государственного налогового прогнозирования.
15. Методы государственного налогового планирования и прогнозирования.
16. Государственное налоговое бюджетирование,

ориентированное на результат.

17. Содержание государственного налогового регулирования.
18. Методы (инструменты) государственного налогового регулирования.
19. Содержание государственного налогового контроля и его правовое обеспечение. Права и обязанности участников мероприятий налогового контроля.
20. Процедура проведения камеральной проверки.
21. Особенности проведения выездной налоговой проверки.
22. Ценообразование в рыночных условиях.
23. Порядок определения рыночной цены для целей налогообложения.
24. Трансфертное ценообразование и налоговый контроль.
25. Содержание и элементы корпоративного налогового менеджмента.

26. Понятие минимизации налоговых платежей, оптимизации налогов и налогового планирования: общее и особенное.

27. Понятие уклонения и обхода налогов.

28. Классификация и виды уклонений и обхода налогов (криминальные и некриминальные деяния).

29. Способы оптимизации налогов (замены отношений, разделения отношений и др.).

30. Налоговое бюджетирование и налоговый бюджет организации.

31. Способы оптимизации налогов с использованием методов налогового учета в налоговой политике организации:

32. Содержание корпоративного налогового планирования и прогнозирования.

33. Классификация и виды корпоративного налогового планирования.

34. Принципы корпоративного налогового планирования.

35. Этапы корпоративного налогового планирования.

36. Показатели эффективности корпоративного налогового планирования.

37. Методы корпоративного налогового планирования.

38. Способы оптимизации налога на прибыль организаций.

39. Проблемы оптимизации НДС.

40. Возможности оптимизации налога на имущество организаций.

41. Оптимизация налога на добычу полезных ископаемых.

42. Оптимизация налогов при переходе на УСН

43. Оптимизация налогов сельскохозяйственными производителями.

### **Критерии оценки:**

– 100-86 баллов выставляется студенту, если

студент выразил свое мнение по сформулированной проблеме, аргументировал его, точно определив ее содержание и составляющие. Приведены данные отечественной и зарубежной литературы, статистические сведения, информация нормативно-правового характера. Студент знает и владеет навыком самостоятельной исследовательской работы по теме исследования; методами и приемами анализа теоретических и/или практических аспектов изучаемой области. Фактических ошибок, связанных с пониманием проблемы, нет; графически работа оформлена правильно;

– 85-76 баллов – работа характеризуется смысловой цельностью, связностью и последовательностью изложения; допущено не более 1 ошибки при объяснении смысла или содержания проблемы. Для аргументации приводятся данные отечественных и зарубежных авторов. Продемонстрированы исследовательские умения и навыки. Фактических ошибок, связанных с пониманием проблемы, нет. Допущены одна-две ошибки в оформлении

работы;

– 75-61 балл – студент проводит достаточно самостоятельный анализ основных этапов и смысловых составляющих проблемы; понимает базовые основы и теоретическое обоснование выбранной темы. Привлечены основные источники по рассматриваемой теме. Допущено не более 2 ошибок в смысле или содержании проблемы, оформлении работы;

– 60-50 баллов – если работа представляет собой пересказанный или полностью переписанный исходный текст, без каких бы то ни было комментариев, анализа. Не раскрыта структура и теоретическая составляющая темы. Допущено три или более трех ошибок в смысловом содержании раскрываемой проблемы, в оформлении работы.

**Методические рекомендации, определяющие  
процедуры оценивания результатов освоения  
дисциплины**

**Текущая аттестация студентов.** Текущая аттестация студентов по дисциплине «Корпоративный налоговый менеджмент» проводится в соответствии с локальными нормативными актами ДВФУ и является обязательной.

Текущая аттестация по дисциплине «Корпоративный налоговый менеджмент» проводится в форме контрольных мероприятий (собеседование, выполнение практических заданий, решение ситуационных задач, написание рефератов) по оцениванию фактических результатов обучения студентов и осуществляется ведущим преподавателем.

Объектами оценивания выступают:

- учебная дисциплина (активность на занятиях, своевременность выполнения различных видов заданий, посещаемость всех видов занятий по аттестуемой дисциплине);

- степень усвоения теоретических знаний

(собеседование);

- уровень овладения практическими умениями и навыками по всем видам учебной работы (выполнение практических заданий работ, решение ситуационных задач);

- результаты самостоятельной работы (написание рефератов/эссе, решение практических заданий).

**Промежуточная аттестация студентов.** Промежуточная аттестация студентов по дисциплине «Корпоративный налоговый менеджмент» проводится в соответствии с локальными нормативными актами ДВФУ и является обязательной.

По дисциплине «Корпоративный налоговый менеджмент» предусмотрен экзамен в виде тестирования.

**Краткая характеристика процедуры применения используемого оценочного средства.** В результате посещения лекций, практических занятий, семинаров и круглых столов студент последовательно осваивает

материалы дисциплины и изучает ответы на вопросы к зачету, представленные в структурном элементе ФОС IV.1. В ходе промежуточной аттестации студент готовит индивидуальное творческое зачетное задание (индивидуальное творческое зачетное задание размещено в структурном элементе ФОС IV.2). Критерии оценки студента на зачете представлены в структурном элементе ФОС IV.3. Критерии оценки текущей аттестации – контрольная проверка знаний представлены в структурном элементе ФОС V.

**Критерии выставления оценки студенту на экзамене  
по дисциплине «Корпоративный налоговый  
менеджмент»**

Баллы (рейтинговой оценки )	Оценка экзамена (стандартная)	Требования к сформированным компетенциям
--------------------------------------	-------------------------------------	---

86-100	«отлично»	Оценка «отлично» выставляется студенту, если он глубоко и прочно усвоил программный материал, исчерпывающе, последовательно, четко и логически стройно его излагает, умеет тесно увязывать теорию с практикой, свободно справляется с задачами, вопросами и другими видами применения знаний, причем не затрудняется с ответом при видоизменении заданий, использует в ответе материал монографической литературы, правильно обосновывает принятое решение, владеет разносторонними навыками и приемами выполнения практических задач.
85-76	«хорошо»	Оценка «хорошо» выставляется студенту, если он твердо знает материал, грамотно и по существу излагает его, не допуская существенных неточностей в ответе на вопрос, правильно применяет теоретические положения при решении практических вопросов и задач, владеет необходимыми навыками и приемами их выполнения.
75-61	«удовлетворительно»	Оценка «удовлетворительно» выставляется студенту, если он имеет знания только основного материала, но не усвоил его деталей, допускает неточности, недостаточно правильные формулировки, нарушения логической последовательности в изложении

		программного материала, испытывает затруднения при выполнении практических работ.
60-0	«неудовлетворительно»	Оценка «неудовлетворительно» выставляется студенту, который не знает значительной части программного материала, допускает существенные ошибки, неуверенно, с большими затруднениями выполняет практические работы. Как правило, оценка «неудовлетворительно» ставится студентам, которые не могут продолжить обучение без дополнительных занятий по соответствующей дисциплине.