ГОСУДАРСТВЕННОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ

ВЫСШЕГО ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ ТЮМЕНСКОЙ ОБЛАСТИ

ТЮМЕНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ИНСТИТУТ

МИРОВОЙ ЭКОНОМИКИ, УПРАВЛЕНИЯ И ПРАВА

Кафедра учета и налогообложения

КУРСОВАЯ РАБОТА

по дисциплине: организация и методика налоговых проверок

**на тему: критерии отбора организаций**

**для проведения выездных налоговых проверок**

Выполнила студентка ЗО

Колий Е.Е.

5 курс НН

з/к № 0447 з

Проверил:

Малецкий А.А.

Тюмень 2008

**Содержание**

Введение

Глава I. Виды налоговых проверок

1.1 Камеральная проверка

1.2 Выездная проверка

1.3 Встречная проверка

1.4 Неналоговые проверки

Глава II. Критерии отбора организаций для проведения выездных налоговых проверок

2.1 Источники информации для отбора налогоплательщиков

2.2 Критерии отбора налогоплательщиков

2.3Обстоятельства, которые порождают у налоговых органов сомнения в добросовестности налогоплательщика

Заключение

Список используемой литературы

**Введение**

Оценивая итоги контрольной работы за 2008 г., следует отметить, что налоговым органам удалось добиться существенных позитивных результатов в деле повышения эффективности форм и методов налогового контроля, следствием чего стало заметное увеличение сумм, дополнительно мобилизованных в бюджет по результатам контрольных мероприятий.

В чем же суть этих методов и их отличие от тех, которые еще совсем недавно казались традиционными и незыблемыми? Так, еще каких-то пять лет назад большая часть дополнительных доначислений обеспечивалась посредством элементарной проверки первичной учетной документации налогоплательщика: налоговый инспектор приходил на предприятие, брал главную книгу, отыскивал неправильные бухгалтерские проводки, "вытаскивал" затраты, неправильно отнесенные на себестоимость, и, собственно говоря, этого оказывалось достаточно, чтобы обеспечить значительные доначисления по результатам контрольной работы, хотя следует отметить, что такого рода нарушения - это прежде всего результат ошибок главных бухгалтеров, а не целенаправленного стремления уклонения от уплаты налогов. В настоящее время ситуация иная: налогоплательщик стал грамотнее, а недобросовестный налогоплательщик - изворотливей. И на сегодняшний день основные схемы уклонения от налогообложения основаны на использовании "черного нала", двойной бухгалтерии, а также сложных механизмов сокрытия объектов налогообложения, связанных с использованием посреднических фирм, дочерних компаний, кредиторов, поставщиков и потребителей их продукции. Выявить такие схемы на основе использования одного метода проверки учетной документации просто невозможно.

Поэтому в настоящее время главной задачей контрольной работы налоговых органов, на решение которой направлены усилия ИФНС России, - это задача усиления аналитической составляющей работы наших органов, внедрение в практику налогового контроля комплексного системного экономико-правового анализа финансово-хозяйственной деятельности проверяемых объектов.

И основной акцент в решении данной проблемы МНС России делает на усилении роли и значимости камеральных проверок налоговой отчетности.

В основу идеологии проведения камеральной проверки заложено двоякое назначение данной проверки: во-первых, как средства контроля правильности и достоверности данных налоговых деклараций, и, во-вторых, как основного средства отбора налогоплательщиков для проведения выездных проверок.

Предметом данной курсовой работы является изучение критериев отбора организаций для проведения выездных налоговых проверок.

Объектом курсовой работы является методика планирования отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок. Цель курсовой работы – изучение теоретических аспектов налогового контроля, порядка проведения отбора организаций для проведения налоговых проверок, изучить обстоятельства, которые порождают у налоговых органов сомнения в добросовестности налогоплательщика. Для достижения вышеуказанной цели были поставлены и решены следующие задачи:

- изучены виды налоговых проверок;

- рассмотрены источники информации для отбора налогоплательщиков;

- раскрыты критерии отбора налогоплательщиков;

- рассмотрены обстоятельства, которые порождают у налоговых органов сомнения в добросовестности налогоплательщика на практических примеров из Арбитражной практики.

Курсовая работа состоит из оглавления, введения, двух глав, заключения, списка используемых источников. Во введении обоснована актуальность выбранной темы, определены предмет и объект изучения, оставлена цель и обозначены задачи. В первой главе раскрыты теоретические аспекты налогового контроля: рассмотрена сущность налогового контроля, охарактеризованы основные его характеристики и виды налоговых проверок. Во второй главе рассмотрены критерии отбора организаций проведения выездных налоговых проверок. В заключении подведен итог, путем краткого обозначения основных аспектов по проделанной работе. При написании работы использовано 13 источников литературы. Всего работа занимает 32 страниц.

При написании курсовой работы использовались законодательные нормативные акты, Постановления ВАС РФ, учебники, учебные издания, монографии и периодические печатные издания.

**Глава 1. Виды налоговых проверок**

Налоговая проверка - это процессуальное действие налогового органа по контролю за правильностью исчисления, своевременностью и полнотой уплаты (перечисления) налогов (сборов). Оно осуществляется путем сопоставления фактических данных, полученных в результате налогового контроля, с данными налоговых деклараций, представленных в налоговые органы.

Кроме того, в соответствии со ст.7 Федерального закона от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ "О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт" налоговые органы имеют право проводить проверки по применению ККТ; в соответствии с Федеральным Законом от 22 ноября 1995 г. № 171-ФЗ "О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции" - проверки производства и оборота алкогольной продукции и т.д. Такие проверки не относятся к налоговым проверкам и НК РФ не регулируются.

Федеральный закон от 27 июля 2006 года № 137-ФЗ внес серьезные изменения в порядок проведения налоговых проверок. C 01.01.2007 изменился:

* Порядок истребования документов;
* Оформление результатов проверок;
* Срок проведения выездных проверок;
* Порядок обжалования решений, принятых по итогам проверок.

Объем правомочий налоговых органов и существующих ограничений на проведение тех или иных процессуальных действий (доступ на территорию или в помещение, осмотр, истребование документов, выемка (изъятие) документов и предметов, инвентаризация, экспертиза и др.) напрямую зависит от вида проводимой проверки.

Проверки, проводимые налоговыми органами, делятся на:

1. НАЛОГОВЫЕ проверки - камеральные, выездные (плановые или внезапные), встречные;
2. НЕНАЛОГОВЫЕ проверки - проводимые согласно НК РФ; проводимые в ином порядке.

**1.1 Камеральная проверка**

issp://@CAB:E:|Database|Ias|Storage|Data.dir@/src/10.prover/10.prover.nal/B.13.17.4.2..htmКамеральная налоговая проверка - это проверка представленных налогоплательщиком налоговых деклараций и иных документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налогов, а также проверка других имеющихся у налогового органа документов о деятельности налогоплательщика, проводимая по месту нахождения налогового органа.

Камеральная проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа без специального решения руководителя налогового органа в течение 3-х месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации и документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, если законодательством о налогах и сборах не предусмотрены иные сроки ст.88 НК РФ.

Целями камеральной проверки являются:

* контроль за соблюдением налогоплательщиками законодательных и иных нормативных правовых актов о налогах и сборах;
* выявление и предотвращение налоговых правонарушений;
* взыскание сумм неуплаченных (не полностью уплаченных) налогов и соответствующих пени;
* возбуждение при наличии оснований процедуры взыскания в установленном порядке налоговых санкций;
* подготовка необходимой информации для обеспечения рационального отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок.

**1.2 Выездная проверка**

Под выездной налоговой проверкой понимается комплекс действий по:

* проверке первичных учетных и иных бухгалтерских документов налогоплательщика, регистров бухгалтерского учета, бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций, хозяйственных и иных договоров, актов о выполнении договорных обязательств, внутренних приказов, распоряжений, протоколов, любых других документов;
* по осмотру (обследованию) различных предметов, любых используемых налогоплательщиком для извлечения доходов либо связанных с содержанием объектов налогообложения производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий;
* по проведению инвентаризации принадлежащего налогоплательщику имущества;
* а также других действий налоговых органов (их должностных лиц), осуществляемых по месту нахождения налогоплательщика (месту его деятельности, месту расположения объекта налогообложения) и в иных местах вне места нахождения налогового органа ст.89 НК РФ.

Основными участниками, выездной налоговой проверки являются проверяемая организация или индивидуальные предприниматели и налоговый орган (его должностные лица). Однако с выездными проверками могут быть сопряжены действия и других лиц, например, экспертов, переводчиков, но такие действия, как правило, бывают обусловлены инициативой налогового органа.

Цели выездных налоговых проверок практически такие же, как и камеральных:

* контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджет налогов и сборов,
* контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, взыскание недоимок по налогам и пени,
* привлечение виновных лиц к ответственности за совершение налоговых правонарушений, предупреждение таких правонарушений.

Однако они достигаются другими, специфическими именно для выездных проверок средствами. Например, выемка документов и предметов в рамках налогового контроля может быть осуществлена только при проведении выездной проверки.

Выездной налоговой проверкой могут быть охвачены только 3 календарных года деятельности налогоплательщика непосредственно предшествовавшие году проведения проверки (абз.2 п.4 ст.89 НК РФ). Данная норма имеет своей целью установить давностные ограничения при определении налоговым органом периода прошлой деятельности налогоплательщика, который может быть охвачен проверкой, и не содержит запрета на проведение проверок налоговых периодов текущего календарного года (п.27 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 28.02.2001 № 5).

Налоговый орган не вправе проводить в течение одного календарного года две выездные проверки и более по одним и тем же налогам за один и тот же период. Но в силу части второй п.10 ст.89 НК РФ данное правило не применяется в двух случаях:

1) при назначении повторной выездной налоговой проверки, проводимой:

* вышестоящим налоговым органом - в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку Если при проведении повторной выездной налоговой проверки выявлен факт совершения налогоплательщиком налогового правонарушения, которое не было выявлено при проведении первоначальной выездной налоговой проверки, к налогоплательщику не применяются налоговые санкции, за исключением случаев, когда невыявление факта налогового правонарушения при проведении первоначальной налоговой проверки явилось результатом сговора между налогоплательщиком и должностным лицом налогового органа;
* налоговым органом, ранее проводившим проверку, - в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации, в которой указана сумма налога в размере меньшем ранее заявленного. Причем во втором случае может проверяться только тот период, за который представлена уточненная налоговая декларация;

2) при назначении выездной налоговой проверки, осуществляемой в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика п.11 ст.89 НК РФ.

Таким образом, если перечисленные основания отсутствуют, то налоговый орган не вправе осуществлять повторную выездную налоговую проверку по одним и тем же налогам в течение одного периода.

Срок проведения - не более 2-х месяцев; в исключительных случаях вышестоящий налоговый орган может увеличить продолжительность налоговой проверки до 4-х или 6-ти месяцев.

В ходе выездной проверки может возникнуть необходимость проведения осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, в проведении инвентаризации имущества, производстве выемки документов и предметов и др.

По способу организации выездные налоговые проверки делятся на плановые и внезапные.

При плановой проверке подразделение налогового органа, отвечающее за проведение проверки, направляет налогоплательщику письменное уведомление о ее проведении.

Внезапная проверка - это разновидность выездной налоговой проверки, проводимой без предварительного уведомления налогоплательщика.

Цель внезапной проверки - установить факт совершения правонарушения, который может быть сокрыт при проведении обычных проверок. Внезапные проверки проводятся не часто. В то же время многие неналоговые проверки, допустим, проверки применения ККТ, в большинстве случаев проводятся как внезапные.

**1.3 Встречная проверка**

Встречная проверка - это сопоставление разных экземпляров одного и того же документа. В новой редакции НК РФ каких-либо упоминаний о встречных проверках нет. В соответствии со ст.87 НК РФ налоговые проверки делятся на два вида: камеральные и выездные. Тем не менее, в соответствии с новой ст.93.1 НК РФ должностное лицо налогового органа вправе истребовать у контрагента или иных лиц, располагающих информацией о проверяемом налогоплательщике, соответствующие документы. Причем документы могут быть истребованы как в рамках проведения налоговой проверки - выездной или камеральной (п.1 ст.93.1 НК РФ), так и вне ее (п.2 ст.93.1 НК РФ), т.е. по сути - в любом случае.

Сама процедура закреплена в п.3 ст.93.1 НК РФ: проверяющий налоговый орган направляет письменное поручение об истребовании документов в налоговый орган по месту учета контрагентов и иных лиц, у которых должны быть получены документы. В свою очередь налоговый орган по месту учета контрагента или иного лица должен направить тому соответствующее требование о представлении документов (информации).

Требование направляется в течение пяти дней со дня получения от проверяющего налогового органа порученияп.4 ст.93.1 НК РФ.

Если проводится встречная налоговая проверка, налогоплательщикам следует обратить внимание на следующие моменты:

* встречная налоговая проверка проводится путем истребования документов у одного налогоплательщика о деятельности другого налогоплательщика;
* предметом встречной проверки являются информация, документы о финансово-хозяйственных взаимоотношениях контрагента с проверяемым налогоплательщиком;
* истребование документов оформляется путем письменного запроса налогового органа.

Конкретного перечня информации, которую могут запросить налоговые органы, законодательство не содержит. Так что фактически это могут быть любые документы, касающиеся деятельности проверяемого налогоплательщика, а также информация относительно конкретной сделки (письмо Минфина от 11 октября 2007 г. № 03-02-07/1-438).

**1.4 Неналоговые проверки**

Неналоговые проверки:

* проводимые согласно НК РФ (например, проверка правильности исчисления и уплаты государственной пошлины в государственных нотариальных конторах, органах записи актов гражданского состояния и других органах, организациях, осуществляющих в отношении плательщиков действия, за осуществление которых в соответствии с НК РФ взимается государственная пошлина);

проводимые в ином порядке:

* проверки применения контрольно-кассовой техники (в порядке, установленном Федеральным законом от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ "О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт");
* проверки производства и оборота алкогольной продукции (в порядке, установленном Федеральным законом от 22 ноября 1995 г. № 171-ФЗ "О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции");
* проверки валютных операций резидентами и нерезидентами, не являющимися кредитными организациями (в порядке, установленном Федеральным законом от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ "О валютном регулировании и валютном контроле");
* проверки технического состояния игрового оборудования и соблюдения организаторами азартных игр требований, предъявляемых к игорным заведениям (в порядке, установленном Приказом Минфина РФ от 8 ноября 2007 г. № 100н "Об утверждении Инструкции о порядке проведения Федеральной налоговой службой проверки технического состояния игрового оборудования и соблюдения организаторами азартных игр требований, предъявляемых к игорным заведениям");
* проверки деятельности по изготовлению защищенной от подделок полиграфической продукции, в том числе бланков ценных бумаг, а также торговле указанной продукцией ( в порядке, утвержденном Федеральным законом от 8 августа 2001 г. № 128-ФЗ "О лицензировании отдельных видов деятельности", а также Постановлением Правительства РФ от 16 января 2007 г. № 15 "О лицензировании деятельности по изготовлению защищенной от подделок полиграфической продукции, в том числе бланков ценных бумаг, а также торговли указанной продукцией");
* прочие.

Федеральная налоговая служба России приказом утвердила:

* форму Решения о проведении выездной налоговой проверки;
* основания и порядок продления срока проведения выездной налоговой проверки;
* порядок взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов;
* форму Акта выездной (повторной выездной) налоговой проверки;
* форму Акта камеральной налоговой проверки;
* требования к составлению Акта налоговой проверки.

Настоящий Приказ применяется при проведении и оформлении результатов налоговых проверок и иных мероприятий налогового контроля, начатых после 31.12.2006 (приказ ФНС России от 25.12.2006 № САЭ-3-06/892@).

**Глава 2. Критерии отбора организаций для проведения выездных налоговых проверок**

**2.1 Источники информации для отбора налогоплательщиков**

Налоговые органы на практике используют ряд критериев для отбора организаций для включения в план выездных налоговых проверок, предназначенных для служебного пользования. Например, при планировании выездных налоговых проверок приоритет отдается организациям, в которых часто меняется руководство (см. Признаки неблагонадежности на этапе регистрации и в ходе деятельности организации) или в отношении которых у налоговых органов имеются подозрения об их участии в схемах ухода от налогообложения или схемах минимизации налоговых обязательств.

При планировании объектов для выездных налоговых проверок налоговые органы не связаны только общедоступными критериями оценки рисков и могут руководствоваться другими признаками, которые, по их мнению, пусть и косвенно свидетельствуют о нарушении налогоплательщиками налогового законодательства.

Предварительная работа по проведению выездных налоговых проверок состоит из двух этапов:

1. Планирование - отбор налогоплательщиков для их включения в план проверок и составление списка кандидатов для проверки;
2. Подготовка - углубленное изучение информации об уже включенных в план налогоплательщиках с целью создания условий для более эффективного проведения контрольных мероприятий.

Для отбора налогоплательщиков при планировании выездных налоговых проверок налоговые органы используют:

* + Информацию, полученную в рамках проведения камеральных налоговых проверок;
	+ Информацию, полученную в рамках анализа финансово-хозяйственной деятельности;
	+ Сведения из досье налогоплательщика.

При этом применяются внутренние информационные ресурсы ФНС России, а также информация, получаемая из внешних источников.

Результатом работы по сбору и обработке информации является формирование досье налогоплательщика, представляющее собой сведения, используемые при изучении налоговой добропорядочности налогоплательщика и содержащиеся:

* в электронном виде - в различных централизованных информационных ресурсах (Едином государственном реестре юридических лиц ЕГРЮЛ, Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей ЕГРИП, Едином государственном реестре налогоплательщиков ЕГРН и др.) и в программных ресурсах, функционирующих в налоговых органах;
* на бумажных носителях, хранящихся в делах налогоплательщика (неформализованная информация об осуществлении финансово-хозяйственных операций, получении дохода, причастности к совершению налоговых правонарушений, проведенных проверках и т.д.).

Внешними источниками информации, используемыми для отбора и предпроверочного анализа налогоплательщиков, являются, в частности, Почта России, ЦБ РФ, Федеральная регистрационная служба РФ (Росрегистрация), Федеральное агентство по управлению федеральным имуществом РФ (Росимущество), Федеральная таможенная служба РФ, Федеральная миграционная служба РФ, региональные управления ФНС России, Пенсионный фонд РФ, МВД России и т.д.

Статья 93.1 НК РФ позволяет налоговым органам при проверках истребовать документы и информацию не только у контрагентов налогоплательщика, государственных органов, но и у иных лиц, т.е. практически у любой организации.

В п.2 ст.86 НК РФ установлена обязанность банков выдавать налоговым органам справки о наличии счетов в банке и (или) об остатках денежных средств на счетах, выписки по операциям на счетах организаций (индивидуальных предпринимателей) в соответствии с законодательством РФ в течение 5 дней со дня получения мотивированного запроса налогового органа. Справки о наличии счетов и (или) об остатках денежных средств на счетах, выписки по операциям на счетах организаций (индивидуальных предпринимателей) в банке могут быть запрошены налоговыми органами в случаях проведения мероприятий налогового контроля у этих организаций (индивидуальных предпринимателей).

Форма и порядок направления соответствующих запросов в банк утверждены Приказом ФНС России от 05.12.06 г. № САЭ-3-06/829@.

Налоговые органы получают информацию и из других источников, например, из СМИ или из сети Интернет. Указанные сведения могут использоваться не только в ходе проведения мероприятий налогового контроля, но и в судебных разбирательствах. Неоднократно Интернет использовался для анализа рыночных цен (в том числе в качестве доказательств в суде) на аналогичные товары, работы, услуги.

ПРИМЕРЫ ИЗ СУДЕБНОЙ ПРАКТИКИ

Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 31 марта 2006 г. № КА-А40/2434-06

Как следует из материалов дела, в ходе камеральной проверки налоговой инспекцией установлен факт занижения налогоплательщиком цены реализации продукции (куриные окорочка). Налоговые органы в подтверждение своего вывода указали, что цена реализации данной продукции в рассматриваемом налоговом периоде на 50% меньше цен на реализуемые иными участниками рынка идентичные товары (куриные окорочка производства США), опубликованных в свободной печати и в Интернете.

Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 28 сентября 2007 г. № А05-3224/2007

Согласно материалам дела налоговый орган отказал предпринимателю в возмещении НДС по реализации товара на экспорт иностранной компании, зарегистрированной в Словакии. При этом налоговый орган в обоснование своего решения привел, наряду с другими, довод о том, что согласно информации ресурсов сети Интернет сведения о государственной регистрации иностранной компании в базе данных Министерства Юстиции Словакии отсутствуют.

Кроме того, ФНС России рекомендует налоговым инспекциям получать сведения об организациях с сайта Первого независимого рейтингового агентства - www.fira.ru. C помощью этого ресурса инспекторы могут подобрать сопоставимые компании одного региона, рассчитать множество финансовых показателей, необходимых во время проверки (различные коэффициенты по самой компании, а также средние данные по группам компаний, отраслям и регионам). Собственный сайт ФНС России (www.nalog.ru) такими функциями не обладает.

**2.2 Критерии отбора налогоплательщиков**

Критерии отбора налогоплательщиков для налогового контроля, используемые налоговыми органами, условно можно разделить на 2 группы:

1. Критерии, основанные на цикличности во времени
2. Критерии, основанные на знаниях и опыте работников налоговых органов.

КРИТЕРИИ, ОСНОВАННЫЕ НА ЦИКЛИЧНОСТИ ВО ВРЕМЕНИ

Данные критерии подразумевают проверку каждой организации один раз в течение определенного периода времени, например, каждый пятый год. Однако, такие критерии не являются эффективными в применении ввиду ограниченности ресурсов налоговых органов. Если налоговые органы и попытаются осуществить эту программу, время, которое они смогут выделить на каждую проверку, окажется таким ограниченным, что не позволит выявить нарушения. Поэтому профилактика налоговых правонарушений принципом неотвратимости наказания не является реальной.

Однако периодическая проверка может быть эффективной, например, для организаций, известных как «проблемные». Применяется она и для крупных организаций, где всегда есть риск потерь крупных поступлений.

КРИТЕРИИ, ОСНОВАННЫЕ НА ЗНАНИЯХ И ОПЫТЕ РАБОТНИКОВ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ.

В ходе активной борьбы с уклонением от уплаты налогов налоговые органы накопили достаточное количество информации о схемах уклонения от налогообложения и схемах минимизации налоговых обязательств. Эти сведения рассылаются в территориальные налоговые органы в обзорах «для служебного пользования» с квартальной периодичностью. Также налоговые органы пользуются своей внутренней информационной базой по известным им схемам уклонения, которая постоянно пополняется.

В этой связи необходимо обратить внимание на постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.06 № 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды". В п. 5 постановления указано, что о необоснованности налоговой выгоды могут свидетельствовать только подтвержденные доказательствами доводы налогового органа о наличии следующих обстоятельств:

1. 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.

Документы организации, которые могут служить доказательствами:

* + Договоры
	+ Акт инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами
	+ Материалы налоговых проверок
	+ Сведения о финансовом состоянии организации
1. Отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств.

Документы организации , которые могут служить доказательствами:

* + Локальные акты организации (штатное расписание)
	+ Сведения о финансовом состоянии организации
1. 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
	* Документы организации, которые могут служить доказательствами:
	* ведения о финансовом состоянии организации
	* Акт инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами
	* Первичные документы (платежные поручения, товарные накладные, акты)
	* Регистры бухгалтерского учета (карточка счета, анализ счета, главная книга, оборотно-сальдовая ведомость, отчет о прибылях и убытках, отчет о финансовых результатах деятельности
2. Совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета.
	* Документы организации, которые могут служить доказательствами:
	* Договоры
	* Акт инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами

Кроме того, в п. 6 перечисляются обстоятельства, которые сами по себе не могут служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной, но в совокупности и взаимосвязи с другими обстоятельствами, могут быть признаны обстоятельствами, свидетельствующими о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

|  |  |
| --- | --- |
| **№** | Обстоятельства, сами по себе не являющиеся нарушениями, но в совокупности и взаимосвязи с другими обстоятельствами свидетельствующие против налогоплательщика(по мнению Пленума ВАС РФ) |
| 1 | Создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции |
| 2 | Взаимозависимость участников сделок |
| 3 | Неритмичный характер хозяйственных операций |
| 4 | Нарушение налогового законодательства в прошлом |
| 5 | Разовый характер операции |
| 6 | Осуществление операции не по месту нахождения налогоплательщика |
| 7 | Осуществление расчетов с контрагентом с использованием одного банка |
| 8 | Осуществление транзитных платежей между участниками взаимосвязанных хозяйственных операций |
| 9 | Использование посредников при осуществлении хозяйственных операций |

Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.06 № 53 важно, прежде всего, для судов, так как затрагивает методологию рассмотрения споров о недобросовестности налогоплательщика и получении необоснованной налоговой выгоды, оценку представленных доказательств. Но не меньшее значение постановление имеет для налоговых органов и налогоплательщиков, так как ориентирует потенциальных участников арбитражного процесса на определенные доказательства, которые должны быть представлены для установления обоснованности налоговой выгоды.

Налогоплательщик должен понимать, что граница, за которой налоговую выгоду могут признать необоснованной, а действия налогоплательщика - схемой уклонения от налогообложения, очень тонкая, и нужно быть готовым защищать свои права. Если налогоплательщик обоснованно докажет свою правоту и сможет подтвердить, что он действительно приобрел товары или являлся потребителем услуг, то решение будет принято в его пользу.

**2.3 Обстоятельств, которые порождают у налоговых органов сомнения в добросовестности налогоплательщика**

Обстоятельств, которые порождают у налоговых органов сомнения в добросовестности налогоплательщика, а именно:

* сделки с участием фирм-"однодневок";
* низкий уровень заработной платы в организации;
* заключение гражданско-правовых договоров с работниками;
* аутстаффинг и дробление бизнеса.

Сделки с участием фирм-«однодневок».

Как следует из внутренних документов ФНС, фирма-«однодневка» - юридическое лицо, создаваемое под конкретную операцию или на конкретный срок, как правило, на квартал. Такие юридические лица не имеют целью вести какую-либо реальную деятельность, не представляют налоговым органам отчетность (или представляют «нулевую»). Как правило, «однодневки» регистрируются по «массовым» адресам, «массовыми» заявителями с «массовым» директором и учредителем.

Организация признается учрежденной по адресу «массовой» регистрации, если по адресу ее регистрации уже зарегистрировано более 10 организаций.

*Проверить, является ли адрес адресом «массовой» регистрации можно на сайте ФНС России www.nalog.ru, где размещен справочник таких адресов - баннер «Проверьте, не рискуете ли Вы и Ваш бизнес?».*

Контроль за учреждением организации по адресу «массовой» регистрации и проверка личности директора проводится сотрудником юридического отдела налогового органа, как правило, уже на этапе регистрации организации.

Решение об отказе в государственной регистрации может быть вынесено, в том числе, в случае выявления совпадений по адресу «массовой» регистрации и наличии у регистрирующего органа письма собственника такого адреса о недопущении регистрации юридических лиц без его письменного согласия.

В случае, если при вводе сведений о директоре с заявления о государственной регистрации в ЕГРЮЛ обнаруживается, что генеральный директор вновь регистрируемой организации является таковым в ряде уже созданных юридических лиц, документы на регистрацию юридического лица передаются для проведения контрольных мероприятий и возможной дисквалификации директора. Кроме того, информация поступает также в Управление внутренних дел.

До 2005 года дисквалификация должностных лиц - лишение права занимать руководящие должности или выполнять организационно-распорядительные или административно-хозяйственные функции в органе юридического лица - практически не применялась. Однако в Письме от 13 сентября 2005 г. № ЧД-6-09/761 ФНС России напомнила инспекциям о такой санкции. Причем применить дисквалификацию могут как к руководителю, так и к главному бухгалтеру.

Такая мера наказания предусмотрена пунктом 4 статьи 14.25 Кодекса РФ об административных правонарушениях, согласно которой представление в орган, осуществляющий государственную регистрацию юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, документов, содержащих заведомо ложные сведения, влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере 5 000 рублей или дисквалификацию на срок до 3-х лет.

Под представлением в орган, осуществляющий государственную регистрацию юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, документов, содержащих заведомо ложные сведения, в соответствии с пунктом 3 Постановления Пленума Верховного суда Российской Федерации от 18.11.2004 № 23 "О судебной практике по делам о незаконной предпринимательской деятельности и легализации (отмывании) денежных средств или иного имущества, приобретенных преступным путем" следует понимать представление документов, содержащих такую заведомо ложную либо искаженную информацию, которая повлекла за собой необоснованную регистрацию субъекта предпринимательской деятельности.

Термин "заведомо ложные" означает однозначную осведомленность физического лица о ложности, недостоверности представляемых им в регистрирующий орган сведений. Такое возможно, например, при представлении сведений об учредителях юридического лица, уставном капитале общества (выявление фактов неоплаты уставного капитала), о паспортных данных физического лица, а также адресе места нахождения юридического лица (фактическое отсутствие улицы, дома либо юридического лица по месту нахождения, указанному в заявлении).

Итак, если, несмотря на предыдущие этапы контроля, организацию, имеющую признаки «однодневки», все же регистрируют, сведения о ней попадают в специальную базу данных налоговых органов «Однодневка». За организациями, включенными в такую базу, устанавливается специальный контроль.

Мерой специального контроля может являться осмотр (обследование) помещения по адресу (местонахождению) юридического лица, указанного в учредительных документах, отделом государственной регистрации и учета налогоплательщиков налогового органа, чтобы установить, действительно ли организация находится по указанному адресу. Если организация отсутствует, налоговые органы вправе составить соответствующий акт, на основании которого принимаются меры по привлечению должностного лица компании к административной ответственности (ч. 3 ст. 14.25 КоАП РФ) за предоставление недостоверной информации о местонахождении юридического лица.

Проводить налоговую проверку самой «однодневки», по мнению налоговых органов, смысла нет. Налоговым органам необходимо выявить организации (получателей необоснованной налоговой выгоды), связанных с «однодневкой», и включить их в план проверок.

Процедура обнаружения таких организаций налоговыми органами включает несколько этапов:

Этап 1 - налоговый орган запрашивает банк об операциях по расчетному счету организации, не сдающей отчетность или сдающей нулевую отчетность. По мнению налоговых органов это потенциальные фирмы-«однодневки». Далее налоговые органы проанализируют признаки финансово-хозяйственной деятельности организации, в частности проверят, оплачиваются ли коммунальные и арендные платежи, выплачивается ли заработная плата и т.д. Кроме того, в большинстве случаев с фирмами-«однодневками» денежные средства поступают на счет и в короткий период времени (1-3 дня) списываются со счета в той же сумме.

Этап 2 - налоговыми органами отбираются организации, перечислившие или получившие от «однодневки» за период существования ее расчетного счета значительные суммы денежных средств (в каждом конкретном случае «значительность» определяется в индивидуальном порядке). Внимание налоговых органов часто привлекают контрагенты, счета которых открыты в том же банке, что и у фирмы-«однодневки».

Этап 3 - налоговый орган запрашивает справку (выписку) банка по счетам организаций, отобранных на предыдущем этапе, - крупных контрагентов «однодневки». Здесь применяется аналогичный критерий - обороты по расчетному счету должны быть крупными. То же самое проводится и в части взаимоотношений каждой последующей организации, выявляемой налоговым органом по цепочке контрагентов, пока не будет выявлена конечная организация - владелец средств, прошедших через расчетный счет «однодневки».

Чтобы выявить именно такие организации, отделить их от звеньев цепочки, не ведущих реальную деятельность, налоговые органы анализируют следующие показатели:

1. Вид деятельности, осуществляемый налогоплательщиком: деятельность должна носить реальный характер.
2. Руководитель, учредители компании: среди них не должно быть «массовых» руководителей и учредителей из соответствующей базы данных налоговых органов.
3. Сведения по имуществу, находящемуся в собственности компании - недвижимое (направляются запросы в Учреждение по регистрации прав собственности на недвижимое имущество), транспортные средства (сведения берутся из базы данных, представляемой ГИБДД): организация-организатор схемы должна иметь собственное имущество.
4. Сведения о размере уставного капитала (доля государства), увеличение уставного капитала, дата регистрации увеличения уставного капитала: уставный капитал не должен быть минимальным, а факты увеличения уставного капитала говорят о реальности деятельности.
5. Количество зарегистрированных ККТ, адреса регистрации ККТ: «однодневки» чаще всего не имеют зарегистрированных ККТ.
6. Сведения о начисленных и выплаченных дивидендах: обычно дивиденды выплачивают лишь организации, ведущие реальную деятельность.

Также проанализируют налоги, которые исчисляет организация, при этом особое внимание будет уделено НДС (какие суммы начислены в бюджет, какие - возмещены). Уделят внимание выручке, показанной в форме № 2 Бухгалтерского баланса, финансовому результату деятельности (прибыль, незначительная прибыль, убыток), заявленным льготам, убыткам предыдущего налогового периода, уменьшающим базу текущего периода. Еще налоговые органы воспользуются результатами камеральной проверки отчетности организации, поднимут справки о наличии недоимки (переплаты) и сведения о проведенных (проводимых) выездных проверках.

В отношении контрагентов фирмы-«однодневки», состоящих на налоговом учете в другом субъекте РФ, недостающие сведения (по вышеуказанным вопросам) запрашиваются у региональных налоговых органов. Результаты исследования, на основании которого налоговые органы сделают вывод о наличии «схемы» и выявят ее организатора, аналитический отдел налогового органа должен оформить в виде блок-схемы, подготовленной по каждой цепочке отдельно. Она передается инспекторам, которые будут проводить выездную налоговую проверку.

Организация, которую на основании совокупности признаков налоговые органы сочтут «организатором схемы», будет включена в план выездных налоговых проверок и проверена с особой тщательностью

Итак, как показывает практика налоговых органов, для организации самым распространенным способом снизить налоги является внедрение в ее финансовую деятельность фирм-«однодневок» - схемы изначально выстраиваются так, что основное налоговое бремя ложится именно на них. При этом деньги в безналичной форме проходят через такие организации, а затем в безналичной или наличной формах возвращаются к своим истинным владельцам (в чем и заключается смысл операций по обналичиванию).

Само по себе снятие наличных денежных средств с расчетного счета - полностью законная операция, которая заключается в том, что безналичные деньги проходят по счетам нескольких юридических лиц, а затем снимаются с расчетного счета по чековой книжке руководителем последней фирмы в цепочке (или индивидуальным предпринимателем). Но, рассматривая все эти операции в совокупности, налоговые и правоохранительные органы делают вывод о том, что они производились не для целей хозяйственной деятельности организации, а с целью уклонения от уплаты налогов.

Вот примеры того, какие доказательства могут приводиться налоговыми органами в суде.

1. Контрагенты (по мнению налоговых органов, фирмы-«однодневки») реально не ведут никакой деятельности. Например, в соответствии с заключенным договором контрагент обязуется обеспечить организацию необходимым транспортом. Однако, в результате анализа банковских выписок и запроса данных в ГУВД налоговыми органами выясняется, что контрагент фактически не мог оказать данные услуги - у него нет собственных или арендованных транспортных средств (аренда не уплачивается, сведения о регистрации транспортных средств в ГУВД отсутствуют).
2. Организация имеет отношение к созданию контрагентов-«однодневок». Например, если налоговые органы обнаружат, что у организации есть печати контрагентов, то последует обвинение в уклонении от уплаты налогов.
3. У контрагента слишком много признаков фирмы-«однодневки». Если поставщик организации явно не похож на добросовестного налогоплательщика (находится по адресу «массовой» регистрации, не сдает отчетность, не уплачивает налоги, получает большие суммы за разнообразные услуги, имеет расчетные счета в сомнительных банках), то налоговые инспекторы постараются доказать в суде, что покупатель умышленно уклонялся от уплаты налогов.

Конечно, сама по себе работа с «однодневкой» не должна свидетельствовать против организации. Ведь налогоплательщик мог и не знать о сомнительности поставщика. Как отметил Пленум ВАС РФ в постановлении от 12.10.06 № 53, факт нарушения контрагентом плательщика своих налоговых обязанностей сам по себе не является доказательством получения плательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Однако Пленум ВАС РФ также указал, что налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности. Либо налоговый орган должен доказать, что деятельность плательщика, его взаимозависимых или аффилированных лиц направлена на совершение операций, связанных с налоговой выгодой, преимущественно с контрагентами, не исполняющими своих налоговых обязанностей.

Доказательствами проявления организацией должной осмотрительности и осторожности может быть:

1. Проверка факта регистрации контрагента, т.е.:
	* получение от контрагента копий свидетельства о государственной регистрации и постановке на учет в налоговом органе;
	* получение в налоговой инспекции Выписки из Единого государственного реестра юридических лиц. Так как процедура получения этого документа является платной, лучше всего запрашивать Выписку в налоговых органах, когда есть большая вероятность того, что контрагент на самом деле может оказаться «однодневкой». Например, сначала проверив контрагента по его ИНН или ОГРН на официальном сайте ФНС России www.nalog.ru, и, в случае неудовлетворительного результата, запросить официальную Выписку.
2. Проверка налоговой добросовестности контрагента, т.е.:
* получение от контрагента копий налоговых деклараций с отметками ИФНС о приеме документа, либо в случае отказа контрагента предоставить такие документы,
* оформление письменного запроса в ИФНС в произвольной форме о налоговой добросовестности контрагента. Даже в случае отсутствия письменного ответа ИФНС, доказательством проявления осмотрительности будет служить копия запроса организации с входящей отметкой ИФНС или почтовая квитанция об отправке запроса заказным письмом с описью вложения.

ПРИМЕРЫ ИЗ СУДЕБНОЙ ПРАКТИКИ

В пользу налогоплательщика

Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 9 марта 2007 г. № КА-А40/129-07

ЗАО "Химмашэкспорт" оспорило решения налоговой инспекции об отказе в возмещении сумм НДС. В качестве одного из оснований для вынесения оспариваемого решения налоговый орган привел следующее обстоятельство. У налогоплательщика отсутствует право на применение налоговых вычетов по товарам, реализованным на экспорт и приобретенным у поставщиков ООО "Техноком-Сервис", ЗАО ТД "Столичный, ООО "Свесские насосы" по той причине, что эти товары были в свою очередь приобретены у других организаций, которые являются вторыми и третьими поставщиками в цепочке продавцов товара, не сдают отчетность в налоговые органы, зарегистрированы с нарушением законодательства и обладают признаками фирм-однодневок. Поскольку НДС по товарам не поступил в бюджет, делает вывод налоговая инспекция, то и налогоплательщик не имеет права на налоговый вычет.

Однако, ФАС Московского округа налогоплательщика поддержал, указав, что данные выводы налогового органа не правомерны по той причине, что законодательство о налогах и сборах не возлагает на покупателя обязанности нести ответственность в виде отказа в праве на вычет НДС, если кто-либо из поставщиков товара в общей цепочке поставщиков не выполняет свои обязательства по уплате налогов и сборов. А доказательств недобросовестности ЗАО "Химмашэкспорт", необоснованного получения налоговой выгоды, налоговым органом не представлено.

В пользу налогоплательщика.

Постановление ВАС от 24 октября 2006 г. № 5801/06

Налогоплательщик оспорил решение налоговой инспекции об отказе в применении ставки 0% и возмещении НДС по экспортной операции. По договору с иностранной фирмой налогоплательщик экспортировал пиломатериалы. Оплата за экспортированный товар в полном объеме поступила на счет налогоплательщика в российском банке.

Свое решение налоговая инспекция мотивировала тем, что:

* хозяйственные операции, совершенные налогоплательщиком с участием взаимозависимых лиц, не являются экономически оправданными;
* образование и деятельность общества направлены исключительно на создание искусственных условий для необоснованного возмещения налога из бюджета.

Вывод подтвержден следующими доводами налоговых органов.

* 1. Налогоплательщик зарегистрирован на территории РФ в качестве юридического лица 23.01.04 (незадолго до совершения внешнеторговой сделки).
	2. На должность директора назначен иностранный гражданин, который одновременно являлся генеральным директором и членом правления иностранной фирмы, а также распорядительным директором филиала иностранной фирмы на территории РФ.
	3. В связи с отсутствием собственных денежных средств налогоплательщик использовал заёмные денежные средства, полученные на условиях договоров беспроцентного займа от контрагента по экспортному договору и лично от генерального директора.
	4. Возврат заемных средств иностранной фирме и оплата за экспортированный товар производились через счета налогоплательщика и иностранной фирмы, открытые в одном банке. Следовательно, расчеты производились таким образом, что иностранная фирма фактических затрат при приобретении экспортного товара не понесла.

Таким образом, инспекция ссылалась на обстоятельства, перечисленные в п. 6 Постановления Пленума ВАС от 12.10.06 г. № 53. Однако, как указано в Постановлении, эти обстоятельства могут свидетельствовать о получении необоснованной налоговой выгоды только в совокупности и взаимосвязи с иными обстоятельствами. Иным обстоятельством, по мнению инспекции, послужило использование заемных средств. Однако из п. 9 Постановления прямо следует, что этот факт не может использоваться при оценке обоснованности налоговой выгоды.

Высший Арбитражный Суд РФ поддержал налогоплательщика, сославшись на положения п. 1 Постановления № 53. Выводы суда мотивированы следующим.

1. Инспекция не оспаривает фактов оплаты обществом стоимости приобретенного у поставщика товара, включая налог, реализации этого товара в таможенном режиме экспорта, перечисления денежных средств в качестве оплаты иностранной фирмой товара на расчетный счет общества в российском банке.
2. Сами по себе такие обстоятельства, как создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции, взаимозависимость участников сделок, использование заемных средств в целях экономической деятельности, осуществление расчетов с использованием одного банка, не могут служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной.

Налоговая инспекция должна была представить доказательства того, что указанные обстоятельства повлекли за собой неисполнение обществом каких-либо налоговых обязанностей, неосновательное получение налоговой выгоды, однако, таких доказательств представлено не было.

В пользу налогового органа.

Постановление ВАС РФ от 23 января 2007 г. № 8300/06.

Материалы дела, по мнению ВАС, свидетельствуют об отсутствии реальных хозяйственных операций. Налогоплательщик оспаривал право на применение ставки 0% по экспортным операциям и налоговые вычеты. Суд первой инстанции в удовлетворении требований отказал, апелляционная и кассационная инстанции требования налогоплательщика удовлетворили. Президиум ВАС РФ отменил судебные акты судов апелляционной и кассационной инстанций, оставив в силе решение суда первой инстанции.

Существенными для дела ВАС РФ посчитал следующие обстоятельства.

1. На основании внешнеэкономических контрактов, заключенных с фирмой, расположенной на Британских Виргинских Островах, общество обязалось поставлять на экспорт сурьму металлическую и ферромолибден. Ферромолибден был предметом пяти сделок обществ с ограниченной ответственностью, расположенных в разных городах: Москва, Калининград. Тексты договоров по всем указанным сделкам идентичны, договоры заключены в течение нескольких дней, несмотря на территориальную отдаленность участников, после осуществления экспорта товара.
2. В договорах поставки при высокой цене контрактов не указано точное место хранения товара, в то время как согласно их условиям приемка товара по количеству и качеству производится в месте его хранения с составлением акта приема-передачи на складе продавца.
3. Расчеты между участниками сделок проведены в течение непродолжительного времени. Отсутствуют доказательства уплаты в бюджет НДС поставщиками общества и документы, подтверждающие факты реальной передачи товара между контрагентами-поставщиками ферромолибдена.

Указанные обстоятельства в совокупности свидетельствуют о невозможности реального осуществления налогоплательщиком хозяйственных операций с учетом времени и места нахождения имущества (п. 5 Постановления № 53). Налицо мошенническая схема, направленная на незаконное получение НДС из бюджета.

При защите своих интересов в суде налогоплательщик также может применить решения Конституционного Суда РФ (КС РФ). Напомним, что решения КС РФ обязательны на всей территории РФ для всех представительных, исполнительных и судебных органов, органов местного самоуправления, предприятий, учреждений, организаций, должностных лиц, граждан и их объединений (ст. 6 Федерального конституционного закона от 21.07.94 №1-ФКЗ «О Конституционном Суде Российской Федерации»).

Согласно Определению КС РФ от 16.10.03 № 329-О плательщик не несет ответственности за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет. В сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности. Правоприменительные органы не могут истолковывать понятие «добросовестные налогоплательщики» как возлагающее на плательщиков дополнительные обязанности, не предусмотренные законодательством (также см. Определение КС РФ от 04.12.00 № 243-О).

Низкий уровень заработной платы в организации.

Среди выявляемых схем минимизации ЕСН самой распространенной в практике налоговых органов является «конвертная» схема. Суть ее в выдаче зарплаты («зарплаты в конвертах»), которая не отражается в отчетности, из неучтенных наличных денег напрямую (из фонда директора, неучтенных средств учредителя, «черной» выручки организации) или, например, через выдачу наличных под отчет работникам для закупки несуществующих товарно-материальных ценностей.

В первую очередь налоговые органы заинтересуют организации, в которых официальная зарплата сотрудников в несколько раз ниже, чем у аналогичных предприятий той же отрасли.

Основным способом выявления подобных схем налоговыми органами является опрос свидетелей. Чтобы определить круг лиц, которых можно привлечь в качестве свидетелей, используется информация, поступающая в налоговый орган в виде жалоб и заявлений физических лиц на работодателей о получении заработной платы «в конвертах». Зачастую сигналом для начала проверки компании служат обращения граждан на телефоны доверия.

С участием сотрудников правоохранительных органов налоговые органы осматривают помещения и изымают документы, в частности бухгалтерские, причем как на бумажных, так и на магнитных носителях. И тщательно проверяют бухгалтерскую и налоговую отчетность, расходные кассовые ордера, ведомости по начислению заработной платы, расписки в получении «сокрытой» заработной платы (если находят их), выписки из банков о движении средств по счетам. В качестве дополнительного источника информации налоговые органы могут запросить сведения из Пенсионного фонда о суммах начисленных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование.

В некоторых случаях инспекторы находят дополнительную информацию не из столь стандартных источников. Так, проверив индивидуального предпринимателя, занимающегося строительной деятельностью, у которого числилось 14 работников, налоговые органы предположили, что фактически работников больше. В качестве подтверждения инспекторы использовали статью в СМИ с фотографией его строительной бригады. Инспекторы подсчитали, что на фотографии работников было 18, а не 14. А в качестве доказательства заниженной зарплаты инспекторы оперировали свидетельскими показаниями работников и объявлениями о найме на работу, в которых предприниматель указывал зарплату выше, чем проходила у него по отчетности.

Существуют случаи, когда налоговые органы доказывают выплату «зарплаты в конвертах» на основании информации, полученной из кредитных учреждений. Например, инспекторы получили сведения из банка о суммах, указанных в справках, которые работники предоставили в банк для получения кредитов. Эти суммы были выше, чем доход работников по отчетности компании. В итоге организации-работодателю доначислили ЕСН и взносы ПФР, исходя из цифр, предоставленных банком.

Борьба с выплатой «зарплаты в конвертах» ведется по нескольким направлениям:

1. повышение минимального размера оплаты труда (МРОТ), ниже которого платить зарплату запрещено трудовым законодательством, и его приближение к прожиточному минимуму;
2. убеждение руководства организаций повысить зарплату через так называемые «разъяснительные беседы»;
3. пропагандистская кампания в отношении работающих граждан, призванная, во-первых, пробудить их сознательность, во-вторых, объяснить им преимущества «белой» зарплаты, в-третьих, заставить работников жаловаться на работодателей, не выплачивающих им официальную зарплату (полностью или частично);
4. выявление и ликвидация схем путем проведения налоговой проверки организации.

Обнаружив довольно небольшие зарплаты сотрудников, налоговые органы тщательно изучают документы и ищут источники наличных денежных средств. Нахождение такого источника становится одним из аргументов недобросовестности налогоплательщиков.

Доказательствами могут служить:

* как уже отмечалось, показания работников, согласно которым названный ими размер зарплаты превышал тот, что был указан в официальных ведомостях;
* фотографии объявлений о вакансиях на доске объявлений, в которых зарплата по вакантным должностям была в несколько раз выше той, что официально начислялась по занятой должности;
* средняя зарплата в несколько раз ниже среднестатистической, а также ниже прожиточного минимума;
* значительное превышение уровня зарплаты отдельных работников по предыдущему месту работы по сравнению с уровнем зарплаты в организации и пр.

Подозрения вызывают различные факторы, судебных разбирательств по подозрению налогоплательщиков в выплате зарплат «в конвертах» становится все больше и больше. И далеко не всегда налоговым органам удается доказать наличие схем уклонения от налогов.

Заключение гражданско-правовых договоров с работниками.

Часто возникающий спор между организацией и налоговым органом - это спор о природе заключенного с работником договора - гражданско-правовой или трудовой - с целью выявить недоплаты ЕСН в части взносов, поступающих в Фонд социального страхования (ФСС).

Законодательство позволяет выбрать между трудовым договором и гражданско-правовым, но для того, чтобы сделать правильный выбор и избежать споров с налоговыми органами, необходимо знать, чем они отличаются.

Специалисты Управления ФНС по г. Москве выявили пять различий между трудовым и гражданско-правовым договорами. В письме от 25 декабря 2007 г. № 21-11/123985@ они назвали следующие отличительные признаки трудового договора:

* присвоение работнику должности согласно штатному расписанию;
* оплата процесса труда (а не результата);
* обеспечение работнику соответствующих условий труда;
* обеспечение работнику видов и условий социального страхования;
* соблюдение работником правил внутреннего трудового распорядка организации.

Если налоговые органы докажут, что гражданско-правовой договор является по сути трудовым, то велика вероятность доначисления ЕСН в части, уплачиваемой в ФСС. В противном случае, суд, как правило, становится на сторону налогоплательщика.

ПРИМЕРЫ ИЗ СУДЕБНОЙ ПРАКТИКИ.

В пользу налогоплательщика.

Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 3 июля 2007 г. № Ф04-4368/2007(35866-А27-25)

Организация не согласилась с решением налоговой инспекции о доначислении ЕСН в части, уплачиваемой в ФСС России, по гражданско-правовым договорам, посчитав их трудовыми. По мнению налогового органа, заключенные договоры являются трудовыми, поскольку связаны с производственной деятельностью организации, носят регулярный характер и не отвечают требованиям, предъявляемым к договорам подряда и договорам возмездного оказания услуг. Выплаты по указанным договорам производились из фонда заработной платы.

Суды первой и кассационной инстанций пришли к выводу, что спорные договоры являются гражданско-правовыми договорами об оказании услуг. В связи с этим налогоплательщик обоснованно не включил в базу для исчисления ЕСН (в части суммы налога, подлежащей уплате в Фонд социального страхования) суммы, выплаченные физическим лицам по таким договорам в соответствии с п. 3 ст. 238 НК РФ.

Кассационная инстанция указала, что представленные договоры подряда и оказания услуг свидетельствуют о том, что физическими лицами выполнялась конкретная работа. При этом договоры не содержали каких-либо условий относительно трудового распорядка, социальных гарантий, а физические лица при выполнении работы ограничиваются исключительно качеством выполняемых работ и сроком их исполнения, в связи с чем для предприятия по данным договорам важен был не сам процесс работы, а его результат.

В свою очередь выполненные по договорам работы принимались по актам приемки выполненных работ и оплачивались в размерах, согласованных сторонами в договорах.

Довод налогового органа о том, что выплаты по спорным договорам отражены на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», признан судом как не являющийся безусловным доказательством того, что данные договоры являются трудовыми.

В пользу налогоплательщика.

Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 9 января 2008 г. № А56-45362/2006

Как следует из материалов дела, по результатам выездной налоговой проверки налоговые органы вынесли решение о доначислении ЕСН, зачисляемого в ФСС, по суммам, выплаченным организацией в пользу физических лиц по договорам гражданско-правового характера, которые, по мнению налоговых органов, являются трудовыми договорами.

Этот вывод проверяющих обоснован следующим:

* в договорах подряда, заключенных с физическими лицами, не указан конечный результат труда, объем работы, расчет оплаты по договорам определяется по отработанному времени либо по стоимости одного часа труда;
* в ходе проверки установлено ведение Обществом учета отработанного времени тех физических лиц, с которыми заключены договора подряда, то есть граждане, по мнению инспекции, находились в трудовых отношениях с Обществом;
* выполнение работ по договорам подряда поручается Обществом физическим лицам при наличии в штатном расписании организации должностей служащих и профессий рабочих, в обязанности которых входит выполнение аналогичных работ;
* выполнение работ по договорам подряда носит массовый и постоянный характер, а оплата услуг (работ) имеет характер ежемесячных платежей.

Однако суды пришли к выводу, что заключенные Обществом и оспариваемые налоговым органом договоры не относятся к трудовым договорам.

Как правильно указали суды, содержание договоров, в частности, о характере и специфике выполняемых работ (оказываемых услуг), не подтверждает наличие трудовых взаимоотношений между Обществом и физическими лицами. Перечисленные налоговым органом обстоятельства не изменяют гражданско-правовую природу договоров. В спорных договорах:

* нет условия о соблюдении определенного режима работы и отдыха;
* не предусмотрена выплата сумм по временной нетрудоспособности и травматизму, предоставление физическим лицам иных гарантий социальной защищенности.
* работы не предполагают подчинение физических лиц правилам внутреннего распорядка в организации (по данным договорам для организации важен не сам процесс работы, а результат).

Ведение Обществом табеля учета отработанного времени тех физических лиц, с которыми заключены договора подряда, само по себе не свидетельствует о том, что спорные договоры являются трудовыми договорами.

Судами установлено, что налоговый орган не проверял и не отразил в принятом по результатам выездной проверки решении, осуществлялся ли прием на работу по личным заявлениям физических лиц, издавался ли приказ работодателя, зачислялись ли физические лица по определенной должности, профессии в соответствии со штатным расписанием, вносились ли записи в трудовую книжку и т.д.

Следовательно, суды правомерно признали недоказанным налоговым органом в нарушение положений статей 65 и 215 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации факта наличия трудовых отношений организации со спорными физическими лицами и правомерность доначисления Обществу единого социального налога, зачисляемого в Фонд социального страхования

Аутстаффинг и дробление бизнеса.

Аутстаффинг заключается в том, что организация привлекает персонал по договору оказания услуг у сторонней организации, пользующейся льготами по ЕСН (например, организация, пользующаяся упрощенной системой налогообложения, освобожденная от ЕСН, или общественная организация инвалидов, которая платит ЕСН частично).

На практике перед тем, как заключить договор со сторонней организацией, фирма, желающая сэкономить, увольняет своих работников, а они нанимаются в штат сторонней организации. После чего и заключается договор. Как правило, большинство таких перемещений проводится лишь на бумаге (работники даже не меняют рабочее место и руководителей, должностные обязанности остаются теми же), новые организации регистрируются по тому же адресу и занимают те же площади, что и организация-«арендатор», что легко выявляется налоговыми органами.

Спровоцировать налоговые органы на тщательную проверку могут, например, значительные суммы компенсаций работникам за неиспользованные отпуска в связи с их переходом во вновь созданные организации. Как и в случае с «конвертной» схемой, принимаются во внимание информация от работников, свидетельские показания, подтверждающие, в частности, что сотрудники фактически выполняют одну и ту же работу без фактических изменений

При выездной налоговой проверке важное значение имеют документы: приказы об увольнении (переводе), трудовые книжки, документы, подтверждающие регистрацию вновь созданных организаций по тому же адресу, что и первая организация

Аутстаффинг является операцией, позволяющей организации существенно снизить расходы на постоянный персонал (сократить затраты на поиск персонала, кадровое делопроизводство, гарантии, льготы для сотрудников), а также снизить нагрузку бухгалтерии, отдела кадров. Компания-арендодатель сама несет ответственность за обеспечение работникам безопасных условий труда, разрешает трудовые споры, предоставляет все социальные гарантии. А в случае, если сотрудник заболевает или уходит в отпуск - может сразу подыскать замену.

Для организации-арендатора нужно иметь доказательства, что привлечение персонала по аренде необходимо ей для решения кадровых, экономических и управленческих задач. Если организация сможет доказать, что конкретным результатом арендной сделки является оптимизация производственного процесса, повышение доходности, то проблем с налоговыми органами обычно не возникает.

При отсутствии вышеуказанных доказательств в исключительных случаях применяемый организациями аутстаффинг и дробление бизнеса могут привести не только к налоговой, но и к уголовной ответственности руководителей организации. Как это было в случае с нашумевшим делом ЗАО «Завод Совиталпродмаш», руководителей которого в августе 2007 года Волжский районный суд Республики Марий Эл наказал тюремным заключением по ч.2 ст. 199 Уголовного кодекса РФ.

Схема, которую использовал завод, была внедрена в 2003 году, когда по адресу завода были зарегистрированы шесть новых организаций, которые сразу перешли на упрощенную систему налогообложения (УСН) с объектом налогообложения «доходы минус расходы».

Завод заключил с организациями на УСН договоры об оказании услуг по производству холодильного оборудования «из материалов и комплектующих, предоставленных (безвозмездно) ЗАО "Завод Совиталпродмаш"» и на его оборудовании. Договоры отличались только перечнем услуг, оказываемых каждой из организаций: по сути услуги были частями технологического процесса производства холодильников (производство комплектующих, сборка, гальванопокрытие, покраска и т.д.). В самих новых организациях оборудования не было, только числился персонал.

Доводы, приведенные в суде в доказательство применения схемы минимизации налоговых обязательств, следующие:

* почти все организации на УСН (кроме одной) были зарегистрированы в налоговых органах практически одновременно и имели один и тот же адрес;
* вновь созданные организации заключили договоры только с заводом, выписки по их расчетным счетам в банках указывали на то, что за весь период они получали деньги только от завода за оказываемые услуги;
* документооборот и бухгалтерию организаций и завода вели одни и те же сотрудники завода (это установила экспертиза).
* трудовые книжки работников и завода, и новых организаций хранились в отделе кадров завода, заполняли их также работники завода под руководством прежнего кадровика, возглавлявшего одну из организаций на УСН;
* менеджеры новых организаций (формально независимых) продолжали общаться между собой (например, по вопросам выполнения работ или снабжения) служебными записками, при этом в записках оставались названия их прежних должностей во время работы на заводе;
* за изготовление штампов для всех новых организаций заплатил завод, что установили правоохранительные органы, разыскав фирму-изготовителя печатей.

Это дело доказало, что дробление бизнеса и вывод персонала на аутстаффинг рассматриваются в настоящее время налоговыми и правоохранительными органами как схема уклонения от налогов.

Оптимальная организация бизнеса, в том числе путем дробления - исключительная компетенция организации и не ограничивается законом. Но вот отсутствие доказательств, подтверждающих изменения в организации производства, а также в управленческих процессах может свидетельствовать именно о фиктивном характере такого разделения.

Во избежание споров с налоговыми органами организации, собирающейся арендовать сотрудников, необходимо заключать договор только с давно работающей на рынке компанией-арендодателем, предоставляющей услуги аутстаффинга большому кругу лиц. Следует обратить внимание на то, чтобы в штате организации, арендующей работников, не было сотрудников, выполняющих такие же функции, что и привлеченный персонал. А также подготовить в письменной форме экономическое обоснование заключения договора аутстаффинга.

Принимая решение о дроблении бизнеса на ряд юридических лиц, организации также необходимо располагать доказательствами, обосновывающими необходимость такого дробления. Например, оправдать дробление планами реструктуризации бизнеса и целью выделения из него перспективных направлений. Кроме того, дробление должно происходить фактически, а не только по бумагам. Вновь созданное лицо должно действовать самостоятельно, на свой страх и риск и действительно выступать самостоятельным хозяйствующим субъектом. Это означает, в частности, наличие у нового лица собственных кадровых и иных служб, обусловленных спецификой их деятельности.

**Заключение**

Приведенные примеры в курсовой работе составляют лишь малую часть схем уклонения от налогообложения или минимизации налоговых обязательств, известных налоговым органам. Следует отметить, что если по результатам камеральной проверки налоговыми органами выявляется схема, но суд не поддерживает инспекцию, организации следует готовиться к предстоящей выездной налоговой проверке по этим же налогам за эти же периоды (нормы п.5 и п.7 ст. 89 НК РФ в данном случае не применяются, т.к. речь идет не о повторной выездной проверке, а о проведении выездной проверки после камеральной за эти же периоды). Тем не менее, можно порекомендовать организациям не соглашаться с выводами налоговых органов и пытаться отстоять свою позицию в суде, какими бы ни были претензии со стороны проверяющих.

Следует учесть, что постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.06 № 53 содержит пункт 4, в котором указано, что «возможность достижения того же экономического результата с меньшей налоговой выгодой, полученной налогоплательщиком путем совершения предусмотренных или не запрещенных законом операций, не является основанием для признания налоговой выгоды необоснованной». Налоговое планирование - законное право налогоплательщика.

Вопрос обеспечения рационального отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок постоянно находится в разряде наиболее актуальных проблем повышения эффективности налогового контроля.

**Список литературы**

1. Конституция РФ: принята всенародным голосованием 12.12.93
2. Кодекс РФ об административных правонарушения .
3. Налоговый кодекс РФ (часть 1-2).
4. Порядок назначения выездных налоговых проверок. Приказ МНС России №АП-3-16/318 от 08.10.99
5. Красницкий В.А. Организация и методика налоговых проверок: Учебное пособие / Под редакцией Л.П. Павловой –М.: Финансы и статистика, 2005
6. Пантанов О.В. Камеральные проверки: что, где, когда? // Налоговые споры. – 2007. - №3.
7. Злыгостев Н.Н. Изменения в порядке назначения и проведении налоговых проверок // Налоговый вестник. – 2007. - №2.
8. Налоговое право России: Учебник для вузов/ отв. Ред. д.ю.н., проф.Ю.А. Крохина – 2-е изд., перераб. – М.: Норма,2006
9. Организация и методы налоговых проверок: Учеб. пособие / Под ред. д.э.н., проф. А.Н. Романова. – М.: Вузовский учебник, 2004
10. Налоги и налогообложение: Учебник/ Под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской – 3-е изд. СПб.: Питер, 2006
11. Петров А.С. Правовые ограничения контрольной деятельности в сфере налогообложения // Налоги. – 2006. - №1
12. Информационная аналитическая система «1С: КОНСАЛТИНГ СТАНДАРТ» октябрь, 2008г.
13. Справочная правовая система «ГАРАНТ»