СОДЕРЖАНИЕ

Введение 3

1 Сущность, виды и принципы оптимизации налогообложения 7

2 Оптимизация налога на прибыль 15

2.1 Оптимизация учета материальных расходов 16

2.2 Оптимизация амортизационных отчислений 24

2.3 Оптимизация учета прочих расходов 31

3 Проблемы правовой оптимизации структуры налога

и пути ее развития 47

Заключение 49

Список литературы 52

ВВЕДЕНИЕ

Для субъектов хозяйственной деятельности эффективная оптимизация налогообложения так же важна, как и производственная или маркетинговая стратегия, что обусловлено не только возможностью экономии затрат за счет платежей в бюджет, но и обеспечением общей безопасности как самой организации, так и ее должностных лиц.

Одна из целей организаций и индивидуальных предпринимателей - выработка оптимальных решений в производственной и хозяйственной деятельности, что позволяет осуществлять легальные операции с минимальными налоговыми потерями.

Правильная оптимизация налогообложения (то есть оптимизация налогообложения, осуществляемая законными методами) и прогнозирование возможных рисков обеспечивают стабильное положение организации на рынке, поскольку позволяют избежать крупных убытков в процессе хозяйственной деятельности.

Оптимизация налогообложения организации должна осуществляться задолго до начала налоговой проверки, а лучше - до создания организации или регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя, поскольку будущая система налогообложения определяется уже при регистрации организации или индивидуального предпринимателя.

Оптимизация налогообложения способна принести максимальный эффект именно в момент создания организации, поскольку планирование будущей деятельности происходит при условиях, когда еще не сделано ошибок, которые будет трудно исправлять в дальнейшем.

В то же время, если налогоплательщик устраняется от оптимизации налогообложения при осуществлении своей деятельности, он может понести значительный финансовый ущерб.

Многие субъекты хозяйственной деятельности не подозревают о том, что система налогового учета построена не оптимально, что ведет к негативным последствиям в их деятельности.

Ввиду того что законодательная система налогообложения в Российской Федерации очень сложна и нестабильна, налогоплательщику необходимо учитывать правоприменительную и судебную практику, чтобы разобраться во всех аспектах налогообложения.

Комплексное и целенаправленное принятие налогоплательщиком мер, направленных на полное использование совокупности всех методов налоговой оптимизации составляет налоговое планирование.

В отличие от уклонения от налогов (которое связано с нарушением действующего законодательства) налоговое планирование является абсолютно законным средством сохранить заработанные деньги. В то же время один неверный шаг и можно оказаться за гранью, разделяющей законные и незаконные действия по снижению налогового бремени. Таким образом, пользоваться налоговым планированием нужно, соблюдая следующие принципы:

- принцип разумности. Разумность в налоговой оптимизации означает, что все хорошо в меру. Что-то заплатить придется. Применение грубых и необдуманных налоговых схем будет иметь только одно последствие - применение налоговых санкций со стороны государства;

- цена решения. Выгода, получаемая от налоговой оптимизации, должна значительно превосходить затраты, которые необходимо осуществить для реализации данного решения;

- недопустимость построения оптимизации налогообложения только на смежных с налоговым отраслях права (финансового, банковского, гражданского и др.).

- комплексный подход. Выбрав метод снижения какого-либо налога, следует проверить, не приведет ли его применение к увеличению других налоговых платежей;

- индивидуальный подход. Только изучив все особенности деятельности предприятия, можно рекомендовать тот или иной метод снижения налогов. Механически переносить одну и ту же схему с одного предприятия на другое нельзя;

- юридическая чистота. Все используемые в том или ином методе юридически значимые документы должны быть проанализированы на предмет соответствия их требованиям действующего законодательства.

Стратегической целью налоговой оптимизации является не только экономия на налоговых платежах, но и сведение к минимуму штрафных санкций со стороны налоговых органов, снижение налоговых рисков.

Несмотря на большое количество существующих в России налогов, основу налоговой системы и львиную долю налоговых поступлений обеспечивают так называемые основные налоги. К ним можно отнести налог на добавленную стоимость, налог на прибыль предприятий, акцизы, таможенные пошлины, налог на доходы физических лиц. Значение прямых налогов, в частности налога на прибыль организаций, падает, а косвенных налогов, и особенно НДС, растет. Остальные налоги составляют некоторый налоговый фон. Налоговое планирование в организациях направлено на минимизацию именно основных налогов, поскольку нередко их снижение приводит к соответствующему уменьшению и всех остальных налогов.

Минимизацию налогов надо рассматривать как двойственное явление. Большая налоговая нагрузка, наличие различных способов и форм налогового контроля со стороны государства приводят к тому, что налогоплательщик любыми способами пытается сэкономить на налогах, а государство - выявить незаконные способы налоговой экономии. Стремление налогоплательщиков не платить налоги или платить их в меньшем размере будет существовать до тех пор, пока налоги остаются основным источником доходной части бюджета. Это явление обусловлено основной функцией налогов - фискальной и экономико-правовым содержанием налога - легальное, принудительное и обязательное изъятие части собственности граждан и их объединений для государственных нужд. Попытки снижения налогов направлены на защиту своего имущества, в том числе и от государства. Защита имущества является сильнейшей мотивацией уменьшения налогового бремени. Но любые шаги, предпринятые налогоплательщиком для снижения налогов, сталкиваются с активным противодействием государственных фискальных и правоохранительных органов, так как государство вынуждено защищать свои финансовые интересы.

НК РФ упорядочил процесс осуществления налогового контроля и расширил круг правовых способов защиты прав и интересов налогоплательщиков. Многие положения НК РФ налогоплательщик может использовать для своей защиты при уменьшении налогов, например, право на получение разъяснений от налоговых органов, принцип "все сомнения в пользу налогоплательщика", запрет на проведение повторных налоговых проверок налоговыми органами и др. Однако налоговая система любой страны, какой бы справедливой она ни была, затрагивает интересы налогоплательщиков - юридических и физических лиц, изымая в пользу государства часть их доходов.

1 СУЩНОСТЬ, ВИДЫ И ПРИНЦИПЫ ОПТИМИЗАЦИИ

НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Оптимизация налогообложения - это система различных схем и методик, позволяющая выбрать оптимальное решение для конкретного случая хозяйственной деятельности организации.

Процесс работы по созданию и внедрению системы оптимизации налогообложения в уже действующей организации должен как минимум включать следующие этапы:

- проверка бухгалтерского и налогового учета, базы хозяйственных договоров и первичных документов; устранение обнаруженных ошибок; обеспечение необходимого объема и качества первичных документов;

- разработка собственно системы оптимизации налогообложения, которая может предусматривать разделение функций бизнеса хозяйствующего субъекта между несколькими структурными подразделениями и (или) ликвидацию лишних звеньев бизнес-процессов;

- обновление и оптимизация договорной базы, внутренних организационных документов организации, создание системы автономного внутреннего контроля; разработка новых форм договорных отношений с контрагентами;

- разработка необходимых инструментов регулирования равномерности и размеров уплаты налогов для созданной системы оптимизации.

Налоговую оптимизацию в зависимости от периода времени, в котором она проводится, можно подразделить на перспективную и текущую.

Перспективная налоговая оптимизация заключается в применении таких приемов и способов, которые уменьшают налоги в процессе всей деятельности налогоплательщика. Подобная оптимизация достигается посредством правильной постановки на предприятии бухгалтерского и налогового учета, грамотного применения налоговых льгот и освобождений.

Текущая налоговая оптимизация заключается в применении совокупности методов, позволяющих снижать налоги в каждом конкретном случае в отдельно взятом налоговом периоде, например, при осуществлении той или иной операции путем выбора оптимальной формы сделки.

На практике существуют три основных вида налоговой оптимизации: классическая оптимизация, минимизация налогов и противозаконная оптимизация.

**Классическая налоговая оптимизация -** важное направление финансово-экономической деятельности предприятия, призванное обеспечить корректное выполнение предприятием своих налоговых обязательств перед бюджетом, своевременную и полную уплату налогов. Предприятие должно пользоваться всеми возможными простыми и доступными льготами, в том числе по рассрочке налоговых платежей. Иногда в экстренных экономических ситуациях предприятие может пойти и на задержки налоговых платежей, четко представляя себе последствия подобных действий и варианты урегулирования в дальнейшем своих отношений с налоговыми органами. НК РФ предоставляет организациям возможность отсрочек платежей для переноса текущих налоговых платежей на будущее, и уже дело руководства предприятия принимать решение о применении подобных механизмов.

**Минимизация налоговых платежей.** Бытует мнение, что оптимизация налогообложения проводится исключительно с целью максимального законного снижения налогового бремени, и поэтому ее часто называют минимизацией налоговых платежей.

Следует отметить, что оптимизация налогообложения - это более крупная задача, стоящая перед организацией или индивидуальным предпринимателем, чем минимизация налоговых платежей. Понятие "оптимизация налогообложения" намного шире термина "минимизация налоговых платежей": помимо минимизации уплаты налогов, ее инструментами являются отсрочка уплаты налогов, уменьшение суммы выплачиваемых в бюджет "живых" средств и другие. Все они выгодны с точки зрения налогоплательщика: денежные средства остаются в распоряжении налогоплательщика большее время и дают дополнительную прибыль, не уменьшается сумма оборотных средств (а это особенно актуально, когда их не хватает), что также содействует увеличению прибыли, и т.д.

Таким образом, оптимизация налогообложения и минимизация налоговых платежей - не одно и то же. Например, для уменьшения налога на прибыль можно искусственно увеличить валовые расходы включением в них расходов на оплату услуг, фактически не предоставлявшихся, в том числе затрат на маркетинговые исследования, проводимые сторонними организациями, и т.д.

Следует учитывать, что цель минимизации налоговых платежей - не противодействие фискальной системе государства, влекущее применение налоговых санкций или мер уголовной ответственности, а именно легальное высвобождение активов для дальнейшего их использования в экономической деятельности, которые позволяют налогоплательщику правомерно избегать или в определенной степени уменьшать его обязательные выплаты в бюджет, производимые им в виде налогов, сборов, пошлин и других платежей, и, следовательно, не влекут неблагоприятных последствий для налогоплательщика.

**Противозаконная налоговая оптимизация,** при которой налогоплательщик применяет противозаконные методы в целях уменьшения налоговых платежей, выгоднее всего, однако порождает весьма неблагоприятные последствия для налогоплательщика (или по крайней мере их вероятность). Подобная оптимизация вызвана рядом объективных факторов, не способствующих уплате налогов: простота работы с наличностью, низкая эффективность и прибыльность предприятий во время реформ, торжество тактических задач над стратегическими в управлении предприятиями; непродуманность и непоследовательность экономической, финансовой и налоговой политики государства. Эти факторы не являются, конечно, оправданием для нарушителей закона, но в совокупности они составляют некоторый уровень поддержки именно противозаконного экономического поведения. Для преодоления данного уровня требуется долгая и кропотливая работа различных государственных органов, в том числе и демонстрация ими новых моделей поведения своим личным примером.

Учитывая огромную важность налогов для государства, оно стремится должным образом реагировать на их неуплату и предусматривает целый ряд мер (не всегда эффективно действующих), дабы не допустить потери поступлений в бюджет. Виды конкретных нарушений налоговых норм очень разнообразны - это работа без регистрации в налоговых органах, без отчетности и соответственно без налогов, разнообразные нарушения учета, просто неуплата налогов, различного рода подмены и жульничества с документами, цепочки юридических лиц, часть из которых быстро пропадает, и т.д. Непосредственные нарушения осуществляются различными по величине субъектами бизнеса по-разному:

- малые предприятия манипулируют с кассой, учетом и отчетностью;

- средние предприятия работают с различными схемами "обналички" в основном через своих субподрядчиков или контрагентов;

- крупные предприятия используют специально создаваемые подконтрольные им короткоживущие предприятия, которые встраиваются в финансовые цепочки и не платят налоги вообще.

Все вышеуказанные нарушения приводят к существованию теневых, т.е. не подпадающих под контроль и учет государства, секторов экономики. Органы власти, несомненно, обладают информацией о налоговых проблемах, связанных с теневой экономикой. Как показывает опыт развития действующей в Российской Федерации налоговой системы, государство хотя и медленно, но реагирует на все попытки налогоплательщика экономить на налогах. Если рассматривать виды налоговой оптимизации по их воздействию на государство и общество, то с противозаконным налоговым планированием, т.е. с неплатежами в бюджет, сопряженными с явным нарушением закона, обязательно нужно бороться и их пресекать. Классическое налоговое планирование стоит всячески одобрять, поддерживать и обучать ему. Классическое оптимизационное налоговое планирование хорошо и для налогоплательщика, и для государства строгим и последовательным соблюдением закона.

Система оптимизации налогообложения основывается на определенных принципах - основных руководящих началах, среди которых отметим следующие:

- **принцип адекватности затрат**. Стоимость создания системы оптимизации налогообложения (внутренних затрат организации или расходов на оплату сторонних организаций) не должна превышать суммы уменьшаемых налогов.

Допустимое соотношение затрат на созданную систему оптимизации налогообложения и ее обслуживание к сумме экономии налоговых издержек имеет индивидуальный порог, который может зависеть и от степени риска, связанного с данной схемой, и от психологических факторов. На практике такой порог составляет 50 - 90% от размера уменьшаемых налогов. Иными словами, если, например, стоимость конвертации рублевых средств в иностранную валюту превышает 15%, то многие субъекты хозяйственной деятельности предпочтут уплатить НДС как цену за собственное спокойствие. Следует также помнить и о том, что большинство схем, помимо затрат на создание и обслуживание, требуют и определенных расходов на их ликвидацию. При этом ликвидационные расходы могут значительно превышать первоначальные вложения. Так, например, ни для кого не секрет, что гораздо проще зарегистрировать хозяйственное общество, чем его ликвидировать;

- **принцип юридического соответствия**. Система оптимизации налогообложения должна быть, бесспорно, легитимной в отношении как отечественного, так и международного законодательства.

Суть этого принципа, который иногда еще называется тактикой "наименьшего сопротивления", заключается в недопустимости построения схем оптимизации налогообложения, основанных на коллизиях или "пробелах" в нормативных актах. Если отдельные положения законодательства являются спорными и могут трактоваться как в пользу налогоплательщика, так и в пользу государства, имеется вероятность возникновения в будущем судебных разбирательств либо необходимости доработки схемы. Что же касается вопросов, не урегулированных законами ("пробелов"), то однажды такие пропуски могут быть "заполнены" законодателем, и не всегда так, как хотелось бы коммерческим организациям. Основной риск в этой ситуации связан с тем, что данные незапланированные издержки могут привести к нарушению принципа адекватности затрат;

- **принцип конфиденциальности**. Доступ к информации о фактическом предназначении и последствиях проводимых трансакций должен быть максимально ограничен.

На практике это означает, что, во-первых, отдельные исполнители и структурные единицы, участвующие в общей цепи оптимизации налогообложения, не должны представлять себе картину в целом, а могут руководствоваться только определенными инструкциями локального характера. Во-вторых, должностные лица и собственники должны избегать отдавать распоряжения и хранить общие планы с использованием средств личной идентификации (почерк, подписи, печати и т.д.);

- **принцип подконтрольности**. Достижение желаемых результатов от использования схемы оптимизации налогообложения зависит от хорошо продуманного контроля и существования реальных рычагов воздействия на всех исполнителей и на всех этапах.

Одной из особенностей большинства структур, занимающихся оптимизацией налогообложения, является неформальность отношений внутренних участников процесса и тех прав и обязательств, которые возникают в связи с договоренностью с внешними контрагентами.

Решение вопросов безопасности в данных условиях может быть построено на синхронизации тех договорных отношений, которые возникают де-факто с теми, которые оформляются де-юре.

Наиболее сложным остается достижение рационального соотношения в использовании принципов конфиденциальности и подконтрольности. Данные принципы хотя и действуют в противоположных направлениях, но не являются взаимоисключающими. Напротив, их разумное сочетание представляет собой одну из важнейших составляющих в системе обеспечения безопасности управления запланированным процессом;

- **принцип допустимого сочетания формы и содержания**. Известны случаи, когда организации, не имеющие на балансе или в аренде основных фондов и состоящие только из директора, "умудрялись" оказывать и транспортные, и полиграфические, и любые другие услуги. При этом заказчики не очень часто интересуются наличием у исполнителя достаточной материально-технической базы для исполнения подписанного соглашения. Их больше интересует "порядок расчетов" и прочие условия.

Синхронизация юридических и фактических действий важна не только для обеспечения защиты от недобросовестных участников процесса, но имеет также непереоценимое значение и для "отражения" возможных подозрений со стороны проверяющих.

Это связано, в частности, с существованием в Гражданском кодексе Российской Федерации (ГК РФ) таких понятий, как "недействительная сделка", "притворная сделка", "мнимая сделка", "недееспособный гражданин" и т.д., а также с наличием в Уголовном кодексе Российской Федерации статей, посвященных уклонению от налогов, фиктивному предпринимательству, фиктивному банкротству, отмыванию денежных средств и имущества и т.д.;

- **принцип нейтралитета**. Оптимизация налогообложения должна производиться за счет своих налоговых платежей, а не за счет увеличения отчислений независимых контрагентов.

Данный принцип можно также назвать принципом взаимовыгодного сотрудничества. Некоторые налоговые платежи устроены по принципу сообщающихся сосудов: увеличение платежей у одного участника договорных отношений приводит к уменьшению платежей у другого и, наоборот, уменьшение налоговой базы у одного контрагента ведет к ее увеличению у второго (НДС, налог на прибыль). Поэтому в данном случае следует принимать во внимание и интересы независимых поставщиков и покупателей;

- **принцип диверсификации**. Оптимизация бюджетных отчислений как один из видов экономической деятельности, связанный с движением и хранением материальных ценностей, может быть подвержен влиянию различных внешних и внутренних факторов неблагоприятного характера. Это могут быть и постоянные изменения в законодательстве, и просчеты, допущенные в первоначальных планах, и форс-мажорные обстоятельства.

При этом следует иметь в виду и тот факт, что в связи с последними изменениями, произошедшими в уголовном законодательстве, юридические последствия от развития событий по пессимистичному сценарию имеют значительные различия в зависимости от размеров негативных трансакций;

- **принцип автономности**. Действия по оптимизации налогообложения должны как можно меньше зависеть от внешних участников.

На практике обеспечение принципа автономности требует дополнительных затрат, но в то же время обеспечивает повышение безопасности существующей схемы и уменьшение уязвимости со стороны недобросовестных контрагентов.

Учитывая вышеприведенные принципы, использование "пробелов" и коллизий в законодательстве требует от организации не только сугубо индивидуального подхода, но и является самой рисковой частью оптимизации налогообложения.

Представляется гораздо более эффективным с точки зрения долгосрочного развития бизнеса построение общей модели оптимизации налогообложения в зависимости от вида деятельности организации и осуществление в соответствии с этой моделью конкретных действий.

2 ОПТИМИЗАЦИЯ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ

В соответствии со ст. 247 НК РФ объектом обложения налогом на прибыль признается прибыль, полученная налогоплательщиком.

При этом согласно ст. 246 НК РФ плательщиками налога на прибыль признаются российские организации, а также иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в Российской Федерации.

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

Таким образом, для всех налогоплательщиков, за исключением иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, но получающих доходы от источников в Российской Федерации, большое значение при определении налоговой базы по налогу на прибыль имеет правильный учет расходов.

В соответствии с п. 1 ст. 252 НК РФ налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в ст. 270 настоящего Кодекса).

Согласно п. 1 ст. 252 НК РФ для признания для целей налогообложения прибыли расходы должны быть:

- обоснованными;

- документально подтвержденными;

- связанными с деятельностью, направленной на получение дохода.

Несоблюдение какого-либо из вышеуказанных критериев означает невозможность принятия той или иной категории затрат в составе расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль.

Очевидно, что для минимизации налоговой нагрузки по налогу на прибыль налогоплательщику необходимо прежде всего как можно больше произведенных затрат списывать на расходы.

2.1 Оптимизация учета материальных расходов

В соответствии со ст. 254 НК РФ к материальным расходам относятся следующие затраты налогоплательщика:

- на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг).

На правоприменительном уровне возникает большое количество вопросов относительно того, как именно документально подтвердить затраты налогоплательщика на приобретение сырья и (или) материалов, указанных в пп. 1 п. 1 ст. 254 НК РФ.

Согласно п. 1 ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон о бухгалтерском учете) все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать обязательные реквизиты, предусмотренные п. 2 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете.

В Письме Минфина России от 25.06.2007 N 03-03-06/1/392 разъяснено, что расходы на закупку товаров и материалов не могут быть учтены в составе расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, только на основании счета-фактуры.

В Письме от 05.06.2007 N 03-11-04/2/158 финансовое ведомство указало, что расходы налогоплательщика на приобретение материалов, используемых в производстве, могут быть подтверждены товарным и кассовым чеками, выдаваемыми покупателю данных материалов продавцом;

- на приобретение материалов, используемых для упаковки и иной подготовки произведенных и (или) реализуемых товаров (включая предпродажную подготовку), а также на другие производственные и хозяйственные нужды (проведение испытаний, контроля, содержание, эксплуатацию основных средств и иные подобные цели).

В затраты на упаковку продукции входят:

фактическая стоимость материалов (оберточной бумаги, пакетов, клея, шпагата, гвоздей, стружки, опилок, соломы, проволоки и т.д.), потребленных при упаковке товаров;

плата за услуги сторонних организаций по упаковке товаров.

По данному основанию учитываются, например, следующие затраты:

затраты в виде стоимости использованных картриджей для принтеров и факсов, заправки картриджей, которые могут быть отнесены к материальным расходам и учтены при налогообложении (см., например, Письмо Минфина России от 08.02.2007 N 03-11-04/2/26);

расходы организации по оплате товаров бытовой химии, приобретаемых для содержания в чистоте витрин, помещения и соблюдения санитарных норм (см., например, Письмо Минфина России от 15.08.2005 N 03-11-04/2/45);

расходы на приобретение хозяйственных товаров и бытовой химии (туалетной бумаги, одноразовых бумажных полотенец, салфеток, чистящих средств и т.д.), относящиеся к расходам на хозяйственные нужды (см., например, Письма Минфина России от 11.04.2007 N 03-03-06/1/229 и от 01.09.2006 N 03-11-04/2/182).

Следовательно, по имуществу со стоимостью 20 тыс. руб. и менее амортизация не начисляется, затраты на приобретение такого имущества могут единовременно учитываться как материальные расходы.

С 1 января 2006 г. в соответствии с п. 5 ст. 255 НК РФ для целей налогообложения прибыли в составе расходов на оплату труда учитываются и расходы на приобретение (изготовление) выдаваемых согласно законодательству Российской Федерации работникам бесплатно либо продаваемых работникам по пониженным ценам форменной одежды и обмундирования (в части стоимости, не компенсируемой работниками), которые остаются в личном постоянном пользовании работников. В таком же порядке учитываются расходы на приобретение или изготовление организацией форменной одежды и обуви, которые свидетельствуют о принадлежности работников к данной организации.

В Письме Минфина России от 10.03.2006 N 03-03-04/1/203 подтверждено, что данная норма применяется в случае, если форменная одежда остается в личном пользовании работников. Как разъясняют сотрудники финансового ведомства, если форменная одежда не передается в собственность работника, ее стоимость не учитывается в составе расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, если даже обязанность работодателя по оплате расходов на приобретение форменной одежды зафиксирована в трудовом или коллективном договоре.

По мнению Минфина России, изложенному в Письме от 24.08.2005 N 03-03-04/2/51, затраты на приобретение форменной одежды нельзя учитывать в составе расходов на рекламу. Форменная одежда с изображением зарегистрированного товарного знака (логотипа) организации, приобретенная для сотрудников организации, не может считаться рекламой (рекламной продукцией) на том основании, что такая одежда не может распространять информацию о видах деятельности организации, ее целях и задачах. Кроме того, форменная одежда предназначается для работников, которые обслуживают клиентов организации, то есть в процессе работы общаются с достаточно ограниченным числом граждан.

Однако арбитражная практика складывается иначе.

В Постановлении ФАС Поволжского округа от 26.07.2006 N А55-31040/05-3 суд счел, что расходы на форменную одежду могут учитываться для целей налогообложения прибыли, если они отвечают критерию экономической обоснованности и направленности на получение прибыли организацией и документально подтверждены налогоплательщиком.

Судьи сослались на то, что перечень расходов, установленный в НК РФ, является открытым. Основными требованиями признания любых затрат организации в качестве расходов для целей налогообложения прибыли в соответствии с п. 1 ст. 252 НК РФ являются экономическая обоснованность, документальное подтверждение и направленность на получение организацией дохода.

По мнению арбитражных судов, в зависимости от целей введения униформы в организации затраты на форменную одежду могут быть учтены по разным статьям затрат, например как материальные расходы на основании пп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ, как расходы на рекламу согласно пп. 28 п. 1 ст. 264 настоящего Кодекса, как прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией, в соответствии с пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ или как расходы на оплату труда на основании п. 5 ст. 255 настоящего Кодекса.

- на приобретение комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке у налогоплательщика.

В Письме УМНС России по г. Москве от 16.06.2004 N 21-09/40251 разъяснено, что расходы по приобретению комплектующих изделий учитываются в составе расходов после их оплаты и по мере передачи данных изделий в производство (в монтаж). Соответственно, в расходы может быть включен НДС, уплаченный при приобретении комплектующих изделий, в части комплектующих изделий, переданных в производство (принятых к монтажу);

- на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, выработку (в том числе самим налогоплательщиком для производственных нужд) всех видов энергии, отопление зданий, а также расходы на трансформацию и передачу энергии.

Расходы организации на приобретение ГСМ могут учитываться либо в составе материальных расходов в соответствии с пп. 5 п. 1 ст. 254 НК РФ, либо в составе расходов организации на содержание служебного транспорта согласно пп. 11 п. 1 ст. 264 НК РФ в зависимости от назначения используемого транспорта.

Для определения документальной подтвержденности для целей налогового учета произведенных затрат на приобретение топлива для автомобиля необходимо наличие путевого листа установленной или адаптированной формы (в случае, если путевой лист служит основанием для начисления заработной платы работникам-водителям) либо иного первичного документа, соответствующего требованиям ст. 9 Закона о бухгалтерском учете (поскольку организация не является автотранспортной). При этом первичные документы должны быть составлены таким образом и с такой регулярностью, чтобы на их основании можно было судить об обоснованности произведенных расходов.

Связь произведенных расходов на приобретение топлива должна подтверждаться указанием в соответствующем первичном документе маршрута следования, который записывается по всем пунктам следования автомобиля. В случае отсутствия в путевом листе (или ином первичном документе) информации о конкретном месте следования данные затраты не учитываются для целей налогообложения прибыли.

Правомерность подобных выводов подтверждается и позицией Минфина России, выраженной в Письме от 20.02.2006 N 03-03-04/1/129.

Для признания экономической обоснованности произведенных расходов необходимо заполнение раздела "Движение горючего" в полном объеме по всем реквизитам исходя из фактических затрат и показателей приборов (Письмо Госкомстата России от 03.02.2005 N ИУ-09-22/257).

- на приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями, а также на выполнение этих работ (оказание услуг) структурными подразделениями налогоплательщика.

К работам (услугам) производственного характера относятся выполнение отдельных операций по производству (изготовлению) продукции, выполнению работ, оказанию услуг, обработке сырья (материалов), контроль за соблюдением установленных технологических процессов, техническое обслуживание основных средств и другие подобные работы.

К работам (услугам) производственного характера также относятся транспортные услуги сторонних организаций (включая индивидуальных предпринимателей) и (или) структурных подразделений самого налогоплательщика по перевозкам грузов внутри организации, в частности перемещение сырья (материалов), инструментов, деталей, заготовок, других видов грузов с базисного (центрального) склада в цеха (отделения) и доставка готовой продукции в соответствии с условиями договоров (контрактов).

В Письме Минфина России от 12.01.2006 N 03-11-02/3 указано, что расходы, связанные с транспортировкой реализованных товаров, осуществленные налогоплательщиками как при их приобретении, так и при дальнейшей реализации, должны учитываться при налогообложении. Это относится и к расходам по оплате транспортных услуг, оказанных сторонними организациями, и к расходам по перевозке товаров собственным транспортом.

Согласно Постановлению Госкомстата России от 28.11.1997 N 78 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету работы строительных машин и механизмов, работ в автомобильном транспорте" товарно-транспортная накладная предназначена для учета движения товарно-материальных ценностей и расчетов за их перевозки автомобильным транспортом и является документом, определяющим взаимоотношения грузоотправителей - заказчиков автотранспорта с организациями - владельцами автотранспорта, выполнявшими перевозку грузов, и служащим для учета транспортной работы и расчетов грузоотправителей или грузополучателей с организациями - владельцами автотранспорта за оказанные им услуги по перевозке грузов.

Наличие товарно-транспортной накладной по форме N 1-Т, подтверждающей факт совершения хозяйственной операции и затраты по перевозке, является обязательным документом как для отправителя груза, так и для его получателя.

При отсутствии товарно-транспортной накладной по форме N 1-Т организация не вправе учитывать затраты по перевозке грузов для целей налогообложения прибыли, так как в данном случае не выполняется критерий документальной подтвержденности расходов, установленный п. 1 ст. 252 НК РФ.

- затраты, связанные с содержанием и эксплуатацией основных средств и иного имущества природоохранного назначения (в том числе расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией очистных сооружений, золоуловителей, фильтров и других природоохранных объектов, расходы на захоронение экологически опасных отходов, расходы на приобретение услуг сторонних организаций по приему, хранению и уничтожению экологически опасных отходов, очистке сточных вод, формированием санитарно-защитных зон в соответствии с действующими государственными санитарно-эпидемиологическими правилами и нормативами, платежи за предельно допустимые выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в природную среду и другие аналогичные расходы).

В соответствии с п. 1 Постановления N 632 Порядок исчисления и уплаты экологических платежей распространяется на предприятия, учреждения, организации, иностранных юридических и физических лиц, осуществляющих любые виды деятельности на территории Российской Федерации, связанные с природопользованием, и предусматривает взимание платы за следующие виды вредного воздействия на окружающую природную среду:

- выброс в атмосферу загрязняющих веществ от стационарных и передвижных источников;

- сброс загрязняющих веществ в поверхностные и подземные водные объекты;

- размещение отходов;

- другие виды вредного воздействия (шум, вибрация, электромагнитные и радиационные воздействия и т.д.).

Платежи за негативное воздействие на окружающую среду носят индивидуально-возмездный и компенсационный характер и являются по своей природе не налогом, а фискальным сбором, вносимым природопользователем. Такие платежи относятся к обязательным платежам неналогового характера, взимаемым в публично-правовом порядке.

Следовательно, плательщиком экологических платежей за негативное воздействие на окружающую среду является организация-природопользователь, в том числе осуществляющая хозяйственную деятельность, приводящую к загрязнению окружающей среды, на арендуемых площадях либо площадях, принадлежащих ей на праве собственности.

В Письме МНС России от 26.05.2004 N 02-1-16/36 указано, что расходы организации в виде платы за выбросы, сбросы загрязняющих веществ в окружающую природную среду и размещение отходов (за исключением расходов, предусмотренных п. 4 ст. 270 НК РФ) могут уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль, если они документально подтверждены.

К расходам для целей налогообложения относятся платежи за предельно допустимые выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в природную среду, за исключением платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду.

В Письме Минфина России от 25.09.2007 N 03-03-06/1/697 разъяснено, что плата сторонней организации по приему и очистке сточных вод учитывается в составе материальных расходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Финансовое ведомство пояснило в Письме от 21.08.2007 N 03-11-05/193, что обоснованные и документально подтвержденные расходы налогоплательщика на оплату услуг сторонних организаций по приему, размещению, хранению, захоронению и уничтожению экологически опасных отходов учитываются для целей налогообложения. Суммы платы за негативное воздействие на окружающую среду уменьшают налоговую базу в пределах установленных нормативов.

В Письме Минфина России от 07.05.2007 N 03-03-06/1/265 указано, что для целей налогообложения прибыли учитывается только плата за сброс загрязняющих веществ в сточных водах абонента в пределах нормативов водоотведения по качеству сточных вод.

Исходя из вышеизложенного налогоплательщик не может учитывать плату за сверхнормативные загрязнения при определении налоговой базы.

2.2 Оптимизация амортизационных отчислений

В соответствии с п. 1 ст. 256 НК РФ для целей налогообложения прибыли амортизируемым имуществом признаются отдельные виды имущества, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые одновременно отвечают следующим требованиям:

- находятся у налогоплательщика на праве собственности (если иное не предусмотрено гл. 25 НК РФ);

- используются налогоплательщиком для извлечения дохода;

- погашение стоимости осуществляется путем начисления амортизации;

- срок полезного использования составляет более 12 месяцев;

- первоначальная стоимость составляет более 20 000 руб.

Несоблюдение какого-либо из данных требований означает, что налогоплательщик не может относить имущество к амортизируемому.

Амортизируемое имущество, полученное унитарным предприятием от собственника имущества унитарного предприятия в оперативное управление или хозяйственное ведение, подлежит амортизации у данного унитарного предприятия в порядке, установленном гл. 25 НК РФ.

Амортизируемое имущество, полученное организацией-инвестором от собственника имущества, подлежит амортизации у данной организации в течение срока действия инвестиционного соглашения в порядке, установленном гл. 25 НК РФ.

Амортизируемым имуществом также признаются капитальные вложения в предоставленные в аренду объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных арендатором с согласия арендодателя.

Амортизируемое имущество, полученное организацией от собственника имущества в соответствии с законодательством Российской Федерации об инвестиционных соглашениях в сфере деятельности по оказанию коммунальных услуг или законодательством Российской Федерации о концессионных соглашениях, подлежит амортизации у данной организации в течение срока действия инвестиционного или концессионного соглашения в порядке, установленном гл. 25 НК РФ.

Не подлежат амортизации земля и иные объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы), а также материально-производственные запасы, товары, объекты незавершенного капитального строительства, ценные бумаги, финансовые инструменты срочных сделок (в том числе форвардные, фьючерсные контракты, опционные контракты).

Согласно Письму Минфина России от 17.02.2006 N 03-03-04/1/126 принятие земельных участков к бухгалтерскому учету в состав объектов основных средств осуществляется на основании утвержденного в установленном порядке акта о приемке-передаче объекта основных средств и документов, подтверждающих их государственную регистрацию в Едином государственном реестре прав с присвоением кадастрового номера органом, осуществляющим деятельность по ведению Государственного земельного кадастра.

НК РФ, а также законодательство о бухгалтерском учете не содержат понятия "введение земельных участков в эксплуатацию". В связи с этим, по мнению Минфина России, принятие к вычету из налоговой базы в составе материальных расходов стоимости приобретенных земельных участков как имущества, не являющегося амортизируемым, НК РФ также не предусмотрено.

Исходя из вышеизложенного затраты на приобретение земли не относятся к материальным расходам и не учитываются в качестве расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 14.03.2006 N 14231/05 подтверждена позиция налоговых органов, что стоимость земли не переносится на производимую организацией продукцию. Следовательно, по мнению ВАС РФ, оснований относить затраты, направленные на приобретение земельных участков, к материальным или прочим расходам, в составе которых учтены иные расходы собственников земли, землевладельцев и землепользователей, не имеется. Отсутствие в гл. 25 НК РФ норм об учете в составе расходов затрат на приобретение земельных участков путем начисления сумм амортизации лишает налогоплательщика возможности уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль на соответствующие суммы.

Однако, пунктом 6 ст. 2 Федерального закона от 30.12.2006 N 268-ФЗ "О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации" (далее - Закон N 268-ФЗ) в НК РФ введена ст. 264.1, устанавливающая порядок и условия признания затрат на приобретение права на земельные участки в качестве расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль.

Пунктом 1 ст. 264.1 НК РФ (в ред. Закона N 268-ФЗ) установлено, что в целях гл. 25 настоящего Кодекса расходами на приобретение права на земельные участки признаются расходы на приобретение земельных участков из земель, находящихся в государственной или муниципальной собственности, на которых находятся здания, строения, сооружения или которые приобретаются для целей капитального строительства объектов основных средств на этих участках.

В соответствии с пп. 2 п. 3 ст. 264.1 НК РФ (в ред. Закона N 268-ФЗ) сумма расходов на приобретение права на земельные участки подлежит включению в состав прочих расходов с момента документально подтвержденного факта подачи документов на государственную регистрацию указанного права.

Исходя из положений вышеизложенных норм с 1 января 2007 г. затраты на приобретение земельного участка правомерно учитывать в качестве расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, в случае их соответствия условиям п. 1 ст. 252 НК РФ. До 1 января 2007 г. затраты, связанные с приобретением земельных участков в собственность, налоговую базу не уменьшали.

В пп. 40 п. 1 ст. 264 НК РФ предусмотрено включение в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, платежей за регистрацию прав на недвижимое имущество и землю, сделок с вышеуказанными объектами, платежей за предоставление информации о зарегистрированных правах, оплату услуг уполномоченных органов и специализированных организаций по оценке имущества, изготовлению документов кадастрового и технического учета (инвентаризации) объектов недвижимости в том отчетном периоде, в котором они были произведены.

В п. 1 ст. 257 НК РФ указано, что под основными средствами для целей гл. 25 Кодекса понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией первоначальной стоимостью более 20 000 руб., которая определяется как сумма расходов на его приобретение (а в случае если основное средство получено налогоплательщиком безвозмездно - как сумма, в которую оценено такое имущество в соответствии с п. 8 ст. 250 настоящего Кодекса), сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением НДС и акцизов, кроме случаев, предусмотренных НК РФ.

Первоначальной стоимостью имущества, являющегося предметом лизинга, признается сумма расходов лизингодателя на его приобретение, сооружение, доставку, изготовление и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением сумм налогов, подлежащих вычету или учитываемых в составе расходов в соответствии с НК РФ.

При применении данной нормы у налогоплательщиков возникают трудности в случае определения первоначальной стоимости имущества, полученного не в результате покупки его налогоплательщиком, а при иных обстоятельствах, например при получении имущества от учредителя в качестве вклада в уставный капитал. С одной стороны, такое имущество нельзя назвать безвозмездно полученным, поскольку внесение вклада в уставный фонд дает возможность учредителю впоследствии получать дивиденды, а также прямо или косвенно участвовать в управлении организацией, а с другой стороны, организация не несет расходов на приобретение такого имущества.

Минфин России и налоговые органы ссылались в своих разъяснениях на п. 3 разд. 5.3 Методических рекомендаций по применению главы 25 "Налог на прибыль организаций" части второй Налогового кодекса Российской Федерации, утвержденных Приказом МНС России от 20.12.2002 N БГ-3-02/729, в соответствии с которым основные средства, полученные в виде взноса (вклада) в уставный капитал организации, принимались к налоговому учету по остаточной стоимости полученного объекта основных средств, которая определялась по данным налогового учета у передающей стороны.

Заметим, что Приказом МНС России от 21.04.2005 N САЭ-3-02/173@ вышеуказанные Методические рекомендации были отменены, но тем не менее норма данного документа раскрывает общий подход контролирующих органов к решению данного вопроса.

Однако, арбитражные суды в решении подобных вопросов часто не соглашаются с налоговыми органами.

Восстановительная стоимость амортизируемых основных средств, приобретенных (созданных) до вступления в силу гл. 25 НК РФ, определяется как их первоначальная стоимость с учетом проведенных переоценок до даты вступления настоящей главы Кодекса в силу.

При определении восстановительной стоимости амортизируемых основных средств учитывается переоценка основных средств, осуществленная по решению налогоплательщика по состоянию на 1 января 2002 г. и отраженная в бухгалтерском учете налогоплательщика после 1 января 2002 г., которая принимается для целей налогообложения в размере, не превышающем 30% от восстановительной стоимости соответствующих объектов основных средств, отраженных в бухгалтерском учете налогоплательщика по состоянию на 1 января 2001 г. (с учетом переоценки по состоянию на 1 января 2001 г., произведенной по решению налогоплательщика и отраженной в бухгалтерском учете в 2001 г.). При этом величина переоценки (уценки) по состоянию на 1 января 2002 г., отраженной налогоплательщиком в 2002 г., не признается доходом (расходом) налогоплательщика для целей налогообложения. В аналогичном порядке принимается для целей налогообложения соответствующая переоценка сумм амортизации.

При проведении налогоплательщиком в последующих отчетных (налоговых) периодах после вступления в силу настоящей гл. 25 НК РФ переоценки (уценки) стоимости объектов основных средств на рыночную стоимость положительная (отрицательная) сумма такой переоценки не признается доходом (расходом), учитываемым для целей налогообложения, и не принимается при определении восстановительной стоимости амортизируемого имущества и при начислении амортизации, учитываемым для целей налогообложения в соответствии с гл. 25 настоящего Кодекса.

Остаточная стоимость основных средств, введенных в действие до вступления в силу гл. 25 НК РФ, определяется как разница между восстановительной стоимостью таких основных средств и суммой амортизации.

Остаточная стоимость основных средств, введенных в эксплуатацию после вступления в силу гл. 25 НК РФ, определяется как разница между их первоначальной стоимостью и суммой начисленной за период эксплуатации амортизации.

При использовании налогоплательщиком объектов основных средств собственного производства первоначальная стоимость таких объектов определяется как стоимость готовой продукции, исчисленная в соответствии с п. 2 ст. 319 НК РФ, увеличенная на сумму соответствующих акцизов для основных средств, являющихся подакцизными товарами.

Как установлено п. 2 ст. 257 НК РФ, первоначальная стоимость основных средств изменяется в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации соответствующих объектов и по иным аналогичным основаниям.

К работам по достройке, дооборудованию, модернизации относятся работы, вызванные изменением технологического или служебного назначения оборудования, здания, сооружения или иного объекта амортизируемых основных средств, повышенными нагрузками и (или) другими новыми качествами.

Для целей гл. 25 НК РФ к реконструкции относится переустройство существующих объектов основных средств, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономических показателей и осуществляемое по проекту реконструкции основных средств в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции.

К техническому перевооружению относится комплекс мероприятий по повышению технико-экономических показателей основных средств или их отдельных частей на основе внедрения передовой техники и технологии, механизации и автоматизации производства, модернизации и замены морально устаревшего и физически изношенного оборудования новым, более производительным.

Особенности включения амортизируемого имущества в состав амортизационных групп, влияющие на размер амортизационных отчислений, определены в ст. 258 НК РФ.

Следует отметить, что согласно п. 9 ст. 259 НК РФ организации, приобретшие легковые автомобили и пассажирские микроавтобусы, должны при расчете амортизации применять специальный понижающий коэффициент 0,5 (то есть срок начисления амортизации увеличивается в два раза).

С 1 января 2008 г. первоначальная стоимость автотранспорта, при амортизации которого должен применяться понижающий коэффициент, увеличена вдвое: для легковых автомобилей - с 300 000 руб. до 600 000 руб., для пассажирских микроавтобусов - с 400 000 руб. до 800 000 руб. По автотранспорту с меньшей первоначальной стоимостью амортизация должна начисляться в общем порядке.

2.3 Оптимизация учета прочих расходов

Перечень прочих расходов, установленный ст. 264 НК РФ, не является закрытым (пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ), что позволяет налогоплательщику учесть для целей налогообложения практически любые затраты, за исключением затрат, указанных в ст. 270 настоящего Кодекса, которые соответствуют критериям п. 1 ст. 252 НК РФ. Для решения вопроса о том, правомерно или нет налогоплательщику относить на расходы для целей гл. 25 НК РФ те или иные затраты, в каждом конкретном случае следует руководствоваться соответствующей позицией налоговых органов или Минфина России.

При этом организациям следует учитывать, что обоснованность расходов, учитываемых при расчете налоговой базы, должна оцениваться с учетом обстоятельств, свидетельствующих о намерениях налогоплательщика получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. Принимая во внимание, что в налоговом законодательстве не используется понятие "экономическая целесообразность" и не регулируется порядок и условия ведения финансово-хозяйственной деятельности, обоснованность расходов, уменьшающих для целей налогообложения полученные доходы, не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата. В силу принципа свободы экономической деятельности (ч. 1 ст. 8 Конституции Российской Федерации) налогоплательщик осуществляет ее самостоятельно на свой риск и вправе самостоятельно и единолично оценивать ее эффективность и целесообразность. При этом обязанность осуществления проверки экономической обоснованности произведенных налогоплательщиком расходов возложена на налоговые органы.

В рамках данной курсовой работы рассмотрим только наиболее часто встречающиеся на практике расходы, которые подпадают под категорию "прочие", и то, какие условия налогоплательщик должен выполнить, чтобы он мог уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль, а следовательно, минимизировать налоговую нагрузку. К таким расходам прежде всего относятся затраты на обеспечение нормальных условий труда, арендные и лизинговые платежи, расходы на содержание служебного транспорта и расходы на командировки.

Учет расходов на обеспечение нормативных условий труда и мер по технике безопасности. В силу пп. 7 п. 1 ст. 264 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль учитываются расходы на обеспечение нормальных условий труда и мер по технике безопасности, предусмотренных законодательством Российской Федерации, расходы на гражданскую оборону в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также расходы на лечение профессиональных заболеваний работников, занятых на работах с вредными или тяжелыми условиями труда, расходы, связанные с содержанием помещений и инвентаря здравпунктов, находящихся непосредственно на территории организации.

Статьей 163 ТК РФ установлено, что работодатель обязан обеспечить нормальные условия для выполнения работниками норм выработки. К таким условиям, в частности, относятся:

- исправное состояние помещений, сооружений, машин, технологической оснастки и оборудования;

- своевременное обеспечение технической и иной необходимой для работы документацией;

- надлежащее качество материалов, инструментов, иных средств и предметов, необходимых для выполнения работы, их своевременное предоставление работнику;

- условия труда, соответствующие требованиям охраны труда и безопасности производства.

Статьей 209 ТК РФ закреплено, что охраной труда признается система сохранения жизни и здоровья работников в процессе трудовой деятельности, включающая правовые, социально-экономические, организационно-технические, санитарно-гигиенические, лечебно-профилактические, реабилитационные и иные мероприятия.

Статьями 22 и 223 ТК РФ на работодателя возлагается обязанность по обеспечению бытовых нужд работников, связанных с исполнением ими трудовых обязанностей, а также обеспечение санитарно-бытового и лечебно-профилактического обслуживания работников в соответствии с требованиями охраны труда. В этих целях работодателем по установленным нормам оборудуются, в частности, санитарно-бытовые помещения и помещения для приема пищи.

В соответствии с п. 1 Постановления Правительства РФ от 23.05.2000 N 399 "О нормативных правовых актах, содержащих государственные нормативные требования охраны труда" (далее - Постановление N 399) в Российской Федерации действует система нормативных правовых актов, содержащих государственные нормативные требования охраны труда, которая состоит из межотраслевых и отраслевых правил и типовых инструкций по охране труда, строительных и санитарных норм и правил, правил и инструкций по безопасности, правил устройства и безопасной эксплуатации, свода правил по проектированию и строительству, гигиенических нормативов и государственных стандартов безопасности труда.

Соблюдение нормативно-правовых актов, содержащих государственные нормативные требования охраны труда, позволяет не только сокращать риски наложения штрафов инспекторами труда. Правильное применение данных актов необходимо также и в целях отнесения затрат на обеспечение нормальных условий труда и мер по технике безопасности на расходы, учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Налоговые органы также указывают, что обоснованность затрат, связанных с мероприятиями по обеспечению нормальных условий труда и мер по технике безопасности, связана с наличием производственной деятельности, направленной на получение дохода, и зависит от наличия специальных и нормативно установленных положений в ведомственных и межведомственных нормативных документах. Кроме того, именно спецификой той или иной отрасли определяются и сами мероприятия по обеспечению нормальных условий труда и мер по технике безопасности.

Учет арендных (лизинговых) платежей. В соответствии с пп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество (в том числе земельные участки), а также расходы на приобретение имущества, переданного в лизинг, относятся к прочим расходам.

Если имущество, полученное по договору лизинга, учитывается у лизингополучателя, расходами признаются:

- у лизингополучателя - арендные (лизинговые) платежи за вычетом суммы амортизации по этому имуществу, начисленной в соответствии со ст. 259 НК РФ;

- у лизингодателя - расходы на приобретение имущества, переданного в лизинг.

Согласно п. 1 ст. 614 ГК РФ арендатор обязан своевременно вносить плату за пользование имуществом (арендную плату).

Порядок, условия и сроки внесения арендной платы определяются договором аренды. Если договором они не определены, считается, что установлены порядок, условия и сроки, обычно применяемые при аренде аналогичного имущества при сравнимых обстоятельствах.

Пунктом 2 ст. 614 ГК РФ определено, что арендная плата устанавливается за все арендуемое имущество в целом или отдельно по каждой из его составных частей в виде:

- определенных в твердой сумме платежей, вносимых периодически или единовременно;

- установленной доли полученных в результате использования арендованного имущества продукции, плодов или доходов;

- предоставления арендатором определенных услуг;

- передачи арендатором арендодателю обусловленной договором вещи в собственность или в аренду;

- возложения на арендатора обусловленных договором затрат на улучшение арендованного имущества.

Стороны могут предусматривать в договоре аренды сочетание вышеуказанных форм арендной платы или иные формы оплаты аренды.

При этом следует учитывать, что перечень, изложенный в п. 2 ст. 614 ГК РФ, не является исчерпывающим.

Расходы по арендной плате, понесенные организацией-арендатором по договору аренды помещений, могут уменьшать полученные организацией доходы при условии, что данные расходы экономически обоснованны и документально подтверждены.

Рассмотрим следующую ситуацию: договором аренды предусмотрены порядок определения размера арендной платы и обязанность арендодателя письменно уведомлять арендатора об изменении размера базовых ставок и поправочных коэффициентов арендной платы на текущий год в зависимости от индекса потребительских цен.

Фактическое изменение размера арендной платы в результате корректировки на процент индексации не является изменением в соответствии с п. 3 ст. 614 ГК РФ условия договора о размере арендной платы, а представляет собой исполнение данного условия.

Исходя из положений вышеизложенных норм если договором предусмотрен порядок (механизм) определения размера арендной платы, который поставлен в зависимость от индекса потребительских цен, то данная плата может быть отнесена к расходам, уменьшающим налогооблагаемую прибыль, и применение пп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ правомерно.

Неоднозначно решается на практике вопрос возможности учета при исчислении налога на прибыль расходов по аренде жилых помещений, если они используются под офис.

Согласно ст. 288 ГК РФ размещение собственником в принадлежащем ему жилом помещении предприятий, учреждений, организаций допускается только после перевода такого помещения в нежилое. Согласно п. 2 ст. 671 ГК РФ юридическое лицо может использовать жилое помещение только для проживания граждан.

Следует отметить противоречивую позицию Минфина России по настоящему вопросу.

Согласно Письмам Минфина России от 28.10.2005 N 03-03-04/4/71, от 27.10.2005 N 03-03-04/1/310, от 11.11.2004 N 03-03-01-04/1/105, от 05.05.2004 N 04-02-05/2/18 организация может учитывать для целей налогообложения расходы на аренду помещения, используемого в качестве офиса, только в случае перевода данного помещения из жилого в нежилое в порядке, предусмотренном жилищным законодательством Российской Федерации. Специалисты финансового ведомства исходят из того, что расходы, учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль, должны соответствовать критериям, указанным в п. 1 ст. 252 НК РФ, в том числе быть экономически обоснованными и подтвержденными документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Следовательно, расходы в виде арендных платежей должны быть подтверждены в том числе договором аренды, оформленным согласно гражданскому законодательству Российской Федерации. Таким образом, по мнению Минфина России, расходы на аренду помещения, которое в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации не может использоваться в качестве офиса организации, не соответствуют положениям ст. 252 НК РФ и не учитываются при обложении налогом на прибыль.

В то же время согласно Письму Минфина России от 18.10.2005 N 03-03-04/1/285 арендные платежи за аренду помещения, используемого организацией в качестве офиса при осуществлении деятельности, направленной на получение дохода, являются экономически обоснованными расходами и при их правильном документальном оформлении учитываются для целей налогообложения прибыли. Минфин России ссылается при этом на то, что соответствие затрат налогоплательщика критериям их отнесения к расходам, учитываемым в целях налогообложения прибыли, предусмотренным НК РФ, является необходимым и достаточным условием для учета таких затрат для целей налогообложения вне зависимости от действия норм законодательства иных отраслей, предметом которого налоговые правоотношения не являются.

По мнению арбитражных судов, платежи за аренду жилого помещения, используемого организацией в качестве офиса при осуществлении деятельности, направленной на получение дохода, являются экономически обоснованными расходами и при наличии документального подтверждения могут учитываться для целей налогообложения прибыли, поскольку использование жилого помещения по назначению не является условием для учета таких затрат в целях налогообложения.

Особые сложности на практике вызывает правильный учет платежей по договору лизинга.

В соответствии со ст. 665 ГК РФ по договору финансовой аренды (договору лизинга) арендодатель обязуется приобрести в собственность указанное арендатором имущество у определенного им продавца и предоставить арендатору это имущество за плату во временное владение и пользование для предпринимательских целей.

На основании ст. 625 ГК РФ финансовая аренда является отдельным видом договора аренды, и к такому договору применяются общие нормы договора аренды, если иное не установлено правилами настоящего Кодекса о лизинге.

В соответствии с п. 1 ст. 624 ГК РФ в законе или договоре аренды может быть предусмотрено, что арендованное имущество переходит в собственность арендатора по истечении срока аренды или до его истечения при условии внесения арендатором всей обусловленной договором выкупной цены.

Пунктом 2 ст. 624 ГК РФ установлено, что если условие о выкупе арендованного имущества не предусмотрено в договоре аренды, то оно может быть установлено дополнительным соглашением сторон, которые вправе при этом договориться о зачете ранее выплаченной арендной платы в выкупную цену.

Согласно п. 1 ст. 19 Закона о финансовой аренде (лизинге) договором лизинга может быть предусмотрено, что предмет лизинга переходит в собственность лизингополучателя по истечении срока договора лизинга или до его истечения на условиях, предусмотренных соглашением сторон.

Пунктом 1 ст. 28 Закона о финансовой аренде (лизинге) установлено, что под лизинговыми платежами понимается общая сумма платежей по договору лизинга за весь срок действия договора лизинга, в которую входит возмещение затрат лизингодателя, связанных с приобретением и передачей предмета лизинга лизингополучателю, возмещение затрат, связанных с оказанием других предусмотренных договором лизинга услуг, а также доход лизингодателя. В общую сумму договора лизинга может включаться выкупная цена предмета лизинга, если договором лизинга предусмотрен переход права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю.

Исходя из вышеизложенного понятие "выкупная цена" может включаться в общую сумму договора только при условии, что при этом предусмотрен переход права собственности на предмет лизинга.

В Письме Минфина России от 05.09.2006 N 03-03-04/1/648 указано, что для целей налогообложения прибыли расходы лизингополучателя в виде выкупной цены предмета лизинга при переходе права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю являются расходами на приобретение амортизируемого имущества и на основании ст. 270 НК РФ не учитываются при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль. Отнесение стоимости амортизируемого имущества к расходам организации для целей налогообложения осуществляется посредством механизма амортизации в соответствии со ст. ст. 256 - 259 НК РФ.

При этом согласно гражданскому законодательству договор лизинга может предусматривать, что предмет лизинга переходит в собственность лизингополучателя после уплаты всей суммы лизинговых платежей без указания в нем выкупной цены (за исключением случаев, когда условие о цене является существенным условием договора купли-продажи). В этом случае, по мнению Минфина России, для правильного применения положений гл. 25 НК РФ стороны должны заключить дополнительное соглашение о размере выкупной цены в общей сумме договора лизинга и порядке ее выплаты.

Исходя из вышеизложенного Минфин России пришел к выводу, что лизинговый платеж может быть отнесен к прочим расходам только в той части, в которой он уплачивается за получение предмета лизинга во временное владение и пользование. При этом выкупная цена предмета лизинга в составе лизинговых платежей, включаемых в прочие расходы в соответствии с пп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ, не учитывается для целей налогообложения прибыли.

В Письме Минфина России от 12.07.2006 N 03-03-04/1/576 указано, что лизинговый платеж может быть отнесен к прочим расходам только в той части, в которой он уплачивается за получение предмета лизинга во временное владение и пользование.

В Письме Минфина России от 15.02.2006 N 03-03-04/1/113 обращено внимание налогоплательщика на то, что договор аренды, которым предусмотрен выкуп арендованного имущества, следует рассматривать как смешанный договор, содержащий элементы договора аренды и договора купли-продажи. При этом вышеуказанное применимо и к договорам финансовой аренды (лизинга). Минфин России отметил, что данный вывод также подтверждается Постановлением Президиума ВАС РФ от 01.03.2005 N 12102/04.

Налоговые органы по данному вопросу поддерживают позицию Минфина России. Так, в Письме ФНС России от 16.11.2004 N 02-5-11/172@ разъяснено, что выкупная стоимость - это затраты организации на приобретение объекта лизинга без учета услуг по лизингу, которые не учитываются в составе лизингового платежа, уменьшающего налоговую базу по налогу на прибыль у лизингополучателя, в составе текущих расходов независимо от формы и способа расчетов. Аналогичные выводы сделаны и в Письме УФНС России по г.Москве от 28.04.2006 N 20-12/35846.

Судебная практика, сформировавшаяся к настоящему моменту, по вопросу включения выкупной цены предмета лизинга в расходы, учитываемые в целях налогообложения прибыли, как правило, поддерживает налогоплательщика.

Так, суды считают, что на основании положений Закона о финансовой аренде (лизинге) лизинговый платеж, включающий несколько самостоятельных платежей, является единым платежом, производимым в рамках единого договора лизинга, и исходя из этого он может быть обоснованно отнесен к расходам, связанным с производством и реализацией.

Учет расходов на содержание служебного транспорта. Согласно пп. 11 п. 1 ст. 264 НК РФ для целей налогообложения прибыли учитываются расходы на содержание служебного транспорта (автомобильного, железнодорожного, воздушного и иных видов транспорта). Расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов компенсируются в пределах норм, установленных Правительством РФ, которые в настоящее время утверждены Постановлением от 08.02.2002 N 92 "Об установлении норм расходов организаций на выплату компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов, в пределах которых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций такие расходы относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией".

Вышеуказанным Постановлением предусмотрены следующие нормы компенсации:

|  |  |
| --- | --- |
| Вид транспортного средства | Предельные нормы  компенсации (руб. в месяц) |
| Легковые автомобили с рабочим объемом  двигателя: |  |
| до 2000 куб. см включительно | 1200 |
| свыше 2000 куб. см | 1500 |
| Мотоциклы | 600 |

Согласно Письму МНС России от 02.06.2004 N 04-2-06/419@ выплата компенсации работникам производится в случае, если их работа по роду производственной (служебной) деятельности связана с постоянными служебными разъездами в соответствии с их должностными обязанностями.

Основанием для выплаты компенсации работникам, использующим личные легковые автомобили для служебных поездок, является приказ руководителя предприятия, организации и учреждения, в котором устанавливаются размеры этой компенсации.

В размерах компенсации работнику учтено возмещение затрат по эксплуатации используемого для служебных поездок личного легкового автомобиля (сумма износа, затраты на ГСМ, техническое обслуживание и текущий ремонт).

Для получения компенсации работники представляют в бухгалтерию предприятия, учреждения, организации копию технического паспорта личного автомобиля, заверенную в установленном порядке, и ведут учет служебных поездок в путевых листах. Работнику, использующему личный легковой автомобиль для служебных поездок на основании доверенности собственника автомобиля, компенсация выплачивается в таком же порядке.

В соответствии с Письмом Минфина России от 16.05.2005 N 03-03-01-02/140 при выплате компенсаций налогоплательщику необходимо учитывать следующее:

- основанием для компенсационных выплат является приказ руководителя организации, в котором указываются размеры компенсации (в зависимости от интенсивности использования), а также документы, подтверждающие наличие у работника личного автомобиля, в частности копия технического паспорта личного автомобиля (если работник управляет по доверенности - соответствующие документы);

- выплата компенсаций производится работнику в случае, если его личный автомобиль используется в процессе производственной (служебной) деятельности, связанной с постоянными служебными разъездами согласно его должностным обязанностям;

- в размерах компенсации, установленных законодательством, уже учтено возмещение полного объема возникающих в процессе эксплуатации затрат (износ, ГСМ, техническое обслуживание, ремонт). Дополнительно данные затраты на автомобиль не могут быть учтены в составе расходов;

- компенсации выплачиваются один раз в месяц и не зависят от количества календарных дней в месяце;

- за время отсутствия работника на рабочем месте (отпуск, командировка, листок нетрудоспособности и т.д.), когда личный автомобиль не эксплуатируется, компенсация не выплачивается.

В НК РФ нет прямого указания на то, что расходы на топливо и ГСМ принимаются в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, в пределах норм. Минфин России и налоговые органы предлагали при определении обоснованности произведенных затрат на приобретение топлива и смазочных материалов для служебного автомобилей учитывать Нормы расхода топлив и смазочных материалов на автомобильном транспорте, утвержденные Минтрансом России 29.04.2003 (Р3112194-0366-03) (в настоящее время введены в действие Методические рекомендации "Нормы расхода топлив и смазочных материалов на автомобильном транспорте", утвержденные Распоряжением Минтранса России от 14.03.2008 N АМ-23-р). Такая позиция высказана, например, в Письме Минфина России от 04.05.2005 N 03-03-01-04/1/223.

Кроме этого, в вышеуказанном Письме Минфина России говорится о том, что в отношении автомобилей, для которых нормы расхода топлива и смазочных материалов не утверждены, при определении норм расхода топлива налогоплательщику следует руководствоваться соответствующей технической документацией и (или) информацией, предоставляемой изготовителем автомобиля.

Учет расходов на парковку автомобилей. В Письме Минфина России от 27.04.2006 N 03-03-04/1/404 указано, что согласно Письму Госналогслужбы России от 30.08.1994 N НИ-6-14/320 квитанция за парковку автомобилей, утвержденная Письмом Минфина России от 24.02.1994 N 16-38, может использоваться при расчетах с населением для учета наличных денежных средств без применения контрольно-кассовых машин. Если автостоянка использует при наличных расчетах контрольно-кассовую машину, подтверждающим документом будет являться кассовый чек.

Исходя из вышеизложенного расходы для целей налогообложения прибыли за парковку личного транспорта сотрудников могут быть учтены только в пределах установленных норм и только при наличии квитанций за парковку и кассовых чеков.

Учет расходов на командировки. Расходы на командировки учитываются для целей налогообложения прибыли на основании пп. 12 п. 1 ст. 264 НК РФ.

Под расходами на командировки понимаются затраты:

- на проезд работника к месту командировки и обратно к месту постоянной работы;

- на наем жилого помещения. По этой статье расходов подлежат возмещению также расходы работника на оплату дополнительных услуг, оказываемых в гостиницах (за исключением расходов на обслуживание в барах и ресторанах, расходов на обслуживание в номере, расходов за пользование рекреационно-оздоровительными объектами);

- суточные или полевое довольствие в пределах норм, утверждаемых Правительством РФ;

- на оформление и выдачу виз, паспортов, ваучеров, приглашений и иных аналогичных документов;

- на консульские, аэродромные сборы, сборы за право въезда, прохода, транзита автомобильного и иного транспорта, за пользование морскими каналами, другими подобными сооружениями и иные аналогичные платежи и сборы.

Направление работников в служебные командировки регулируется ТК РФ и Инструкцией Минфина СССР, Госкомтруда СССР и ВЦСПС от 07.04.1988 N 62 "О служебных командировках в пределах СССР".

Нормы суточных для целей налогообложения прибыли утверждены Постановлением Правительства РФ от 08.02.2002 N 93 "Об установлении норм расходов организаций на выплату суточных или полевого довольствия, в пределах которых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций такие расходы относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией" в следующих размерах:

- за каждый день нахождения в командировке на территории Российской Федерации - суточные в размере 100 руб.;

- ежедневное полевое довольствие, выплачиваемое работникам геолого-разведочных и топографо-геодезических организаций, выполняющим геолого-разведочные и топографо-геодезические работы на территории Российской Федерации, работникам лесоустроительных организаций, а также работникам старательских артелей и других коммерческих организаций, занятым на разработке россыпных и небольших рудных месторождений драгоценных металлов и драгоценных камней со сроком отработки до семи лет, эксплуатируемых в полевых условиях;

- за работу на объектах полевых работ, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, а также в Хабаровском и Приморском краях и Амурской области, - в размере 200 руб.;

- за работу на объектах полевых работ, расположенных в других районах, - в размере 150 руб.;

- за работу на базах геолого-разведочных организаций, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, а также в Хабаровском и Приморском краях и Амурской области, - в размере 75 руб.;

- за работу на базах геолого-разведочных организаций, расположенных в других районах, - в размере 50 руб.;

- нормы суточных при заграничных командировках приведены в Приложении к Постановлению Правительства РФ от 08.02.2002 N 93.

Расходами для целей налогообложения прибыли признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты. По нашему мнению, расходы на пользование камерами хранения могут быть учтены для целей налогообложения прибыли в соответствии с п. 1 ст. 252 НК РФ. Но для этого необходимо документальное подтверждение такого рода расходов и их документальная обоснованность. Для обоснования такого рода затрат целесообразно, например, получить от работника письменное объяснение о причинах использования камеры хранения, завизировав его у руководителя организации.

Организации часто командируют своих работников за рубеж. В этом случае при возвращении из командировки работник наряду с авансовым отчетом должен представить первичные оправдательные документы, которые, как правило, составляются на языке страны, в которую командирован сотрудник, либо на английском языке. При этом в Российской Федерации делопроизводство в государственных органах, организациях, на предприятиях и в учреждениях ведется на русском языке. Таким образом, для отражения таких первичных документов в бухгалтерском и налоговом учете необходимо иметь построчный перевод (на отдельном листе) на русский язык первичных документов, составленных на иностранном языке. Такое требование содержится в п. 9 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н.

Только в этом случае организация может принять данные расходы для целей налогообложения прибыли.

Кроме этого, расходы на обязательное страхование жизни работников, направляемых в командировку по территории Российской Федерации и за границу, учитываются в составе прочих расходов организации, связанных с производством и реализацией, при наличии документов, подтверждающих понесенные расходы.

Что касается добровольного страхования пассажиров от несчастных случаев, оформленного отдельным страховым полисом, являющимся приложением к билету, то эти расходы не уменьшают налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, поскольку ст. 263 НК РФ не содержит такого вида страхования.

На практике одним из самых актуальных вопросов, связанных с отражением операций по командировкам в налоговом учете, является вопрос правомерности отнесения к расходам в целях исчисления налога на прибыль сумм НДС, уплаченных в суммах командировочных расходов и выделенных отдельной строкой в документах, подтверждающих указанные расходы.

В Письме Минфина России от 22.05.2007 N 03-03-06/1/279 указано, что в соответствии с пп. 12 п. 1 ст. 264 НК РФ при формировании налоговой базы по налогу на прибыль налогоплательщик вправе учесть в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, расходы на командировки, в частности на наем жилого помещения. По этой статье расходов подлежат возмещению расходы работника на основании квитанций или счетов за проживание в гостинице, включая суммы НДС.

Из вышеизложенного следует, что суммы НДС, уплаченные организацией в суммах расходов на командировки и выделенные отдельной строкой как в кассовых чеках, так и в счетах-фактурах, относятся к расходам для целей исчисления налога на прибыль.

Следует заметить, что арбитражная практика по данному вопросу на сегодняшний момент не сформировалась. В то же время предметом рассмотрения существующей арбитражной практики, сформировавшейся до выхода Письма Минфина России от 09.02.2007 N 03-03-06/1/74, являются случаи невыделения отдельной строкой НДС в документах, подтверждающих командировочные расходы.

В некоторых случаях работники проживают во время командировки не в гостинице, а в специально арендованных работодателем для этих целей квартирах. Очевидно, что в течение срока действия аренды имеются периоды, во время которых в данных квартирах никто не проживает. В связи с этим может возникнуть вопрос: как учитывать в таком случае для целей налогообложения расходы организации по аренде квартиры?

Согласно Письму Минфина России от 01.08.2005 N 03-03-04/1/112 расходы по аренде квартиры, предназначенной для проживания в ней командированных работников, на основании документов, косвенно подтверждающих факт пребывания в ней данных работников во время командировки, можно относить к признаваемым при налогообложении прибыли расходам. При этом отмечено, что такие расходы принимаются к налоговому учету в той доле, в которой арендуемая квартира использовалась для проживания в ней командированных работников. Арендная плата за данную квартиру в то время, когда она пустовала, не может быть признана расходом для целей налогообложения прибыли.

По вопросу о документах, подтверждающих расходы на аренду, разъяснено, что под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. К таким документам, в частности, можно отнести договор аренды, акт об оказании услуг, счет-фактуру, квитанцию к приходному кассовому ордеру, иные платежные документы, подтверждающие факт оплаты оказанных услуг.

Критерием оправданности затрат могут быть меньшие расходы на квартиру, чем расходы на проживание командированных работников в гостинице. При этом в договоре аренды должна быть исключена возможность субаренды.

3 ПРОБЛЕМЫ ПРАВОВОЙ ОПТИМИЗАЦИИ СТРУКТУРЫ НАЛОГА

И ПУТИ ЕЕ РАЗВИТИЯ

Реформирование российского налогового права (начало 90-х годов XX в.) связано с объективными факторами, одним из которых является переход России на рыночные отношения. Рассматривая проблемы экономической реформы, невозможно представить их решение без совершенствования налоговой системы. Введение действующей налоговой системы в Российской Федерации породило множество проблем, связанных со структурой самой налоговой системы, правовым обеспечением ее подсистем и элементов.

Во-первых, встал вопрос о составе самой налоговой системы. Какие элементы составляют это сложное правовое, социально-экономическое и политическое явление общественной жизни?

Во-вторых, какие общественные и правовые отношения должно развивать, чтобы налоговая система превратилась в мощный рычаг стимулирования экономических процессов и повышения благосостояния населения?

Для научной разработки этих проблем следует определиться с пониманием структуры и состояния как самой налоговой системы, так и ее составляющих. Анализируя взгляды и предложения, которые сложились в научной среде, представляется возможным выделить такие элементы налоговой системы, как: 1) юридическая конструкция налога как первооснова формирования налоговой системы; 2) система налогообложения государства, формирующаяся на основе объединения юридических конструкций всех установленных и введенных налогов; 3) нормотворческая деятельность представительных органов власти в сфере налогообложения; 4) система налоговых органов; 5) налоговый контроль; 6) налоговая политика государства; 7) налоговая культура населения.

Выделенные элементы имеют неравнозначное влияние на функциональные особенности налоговой системы, но без любого из них нарушается ее целостность и степень воздействия на экономическую и социальную системы общества. Между всеми элементами налоговой системы проявляется взаимосвязь и взаимозависимость.

Юридические конструкции действующих налогов сформированы без учета рассмотренных условий, более того, нет четкого определения видов элементов, зачастую один элемент содержит характеристики другого. Так, признанным фактом является определение объекта налогообложения как юридического факта, а предмета налогообложения - как объектов, явлений материального мира. Однако в ст. 38 Налогового кодекса РФ под объектом понимаются виды объектов гражданских прав, т.е. предмет налогообложения, а наличие имущественных прав, представляющих собой юридические факты, отрицается. Предмет налогообложения вообще не нашел законодательного оформления. Исходя из смысла ст. 38, не представляется возможным говорить об оптимизации объекта и предмета налогообложения. Несомненно, в этой части законодательство требует полного изменения.

Способствовать оптимизации юридической конструкции налога должна методика конструирования налога, включающая предположительно следующие этапы, основанные на учете соотношения юридического и экономического содержания налога: 1) определение источника и объекта налогообложения;

2) выделение предмета налогообложения; 3) определение перечня налогоплательщиков, имеющих отношение к источнику налога; 4) определение порядка формирования налоговой базы; 5) выбор масштаба налога и единицы налогообложения; 6) установление ставки (ставок) налога; 7) выделение сроков внесения налогового платежа в бюджет; 8) выбор способа внесения налогового платежа в бюджет; 9) выяснение необходимости применения льгот (их разработка); 10) введение налоговой ответственности за нарушение установленного порядка расчета и внесения налогового платежа в бюджет.

Несомненно, норма ст. 17 и иные нормы Налогового кодекса РФ, в которых определяются элементы налога, требуют значительной доработки с указанием всех общих и дополнительных элементов юридической конструкции налога, составляющих модель для каждого законодательно оформленного конкретного налога. Полагаем, что в особенной части налогового права уже сформировался сложный институт юридической конструкции налога, состоящий из подынститутов юридических конструкций конкретных видов налогов. Дальнейшая унификация структуры всех действующих налогов позволит совершенствовать налоговую систему путем оптимизации их юридических конструкций.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

С учетом вышеизложенного можно вывести формулу оптимизации налогообложения, под которой понимаются:

- оптимизация системы налогообложения на начальной стадии бизнеса;

- планирование и оценка налоговых рисков с учетом разъяснений Минфина России и налоговых органов;

- сопровождение и анализ сложных сделок с целью планирования и исключения негативных налоговых последствий;

- оценка хозяйственных договоров с точки зрения налоговых рисков;

- разработка хозяйственных договоров и прочей документации с целью снижения налоговых рисков;

- мониторинг действий налоговых органов при проведении налоговой проверки на предмет соблюдения налогового законодательства;

- профессиональная подготовка возражений по акту налоговой проверки и их защита в налоговых органах;

- грамотное ведение дел в суде по оспариванию решений налоговых органов с учетом сложившейся судебной практики.

При формировании того или иного способа налоговой оптимизации должны быть проанализированы все существенные аспекты оптимизации, а также деятельности предприятия в целом. Всестороннему анализу должны быть подвергнуты возможные последствия внедрения конкретного метода налогового планирования с точки зрения всей совокупности налогов, поскольку при уменьшении одного налога возможно увеличение другого. Например, если обеспечивать работников питанием в соответствии с условиями коллективного договора, а не за счет чистой прибыли, будет снижен налог на прибыль, однако увеличатся отчисления ЕСН, что еще более невыгодно организации. Зачастую этот факт налоговые оптимизаторы упускают из виду.

Кроме того, необходимо учитывать законодательные ограничения, преодоление которых неизбежно приведет к дополнительным финансовым затратам, снижающим общий эффект экономии. Например, при выборе места регистрации оффшорного предприятия необходимо учитывать ограничения на вывоз капитала, перемещение товаров и денежных средств, введенные валютным и таможенным законодательством. А также стоимость содержания этого оффшора и возможные административные препоны.

Чтобы провести стоимостную оценку рисков, нужно, во-первых, определить вероятность наступления того или иного неблагоприятного события. Это можно сделать методом экспертных оценок с привлечением как независимых налоговых консультантов, так и специалистов компании. Во-вторых, необходимо оценить финансовые потери в каждой неблагоприятной ситуации - суммы доначисленных налогов, штрафов и пеней, а также судебные издержки (если компания планирует отстаивать свой способ оптимизации до конца). А потом пересчитать денежную оценку того или иного риска.

Для снижения риска при осуществлении налоговой оптимизации необходимо уделять пристальное внимание документальному оформлению операций. Небрежность в оформлении или отсутствие необходимых документов может привести к применению более обременительного для предприятия порядка налогообложения. Суммы, отраженные в документах бухгалтерского учета, должны точно соответствовать цене договора и сумме произведенных платежей. Кроме того, само основание для перечисления денежных средств в платежных документах должно соответствовать формулировке заключенного договора.

Помимо того что риск должен быть оценен в деньгах, руководству компании в принципе желательно определиться, какое значение вероятности наступления неблагоприятного события (вычисленного по результатам экспертных оценок) они считают приемлемым. Ведь помимо непосредственно налоговых потерь компании возможны еще и коммерческие и экономические потери, а также риск уголовного преследования (лишение свободы, дисквалификация, потеря деловых связей, покупателей, доли рынка, снижение капитализации компании и т.п.). Например, вероятность риска по некоторому событию 30% может быть слишком высокой, и подобную оптимизацию не стоит вообще использовать. А по другому событию вероятность наступления 99%, возможно, покажется допустимой.

Практика показывает, что снизить налогообложение, оставаясь в рамках правового поля, возможно практически для любого предприятия. Но самое главное, что должен осознавать налогоплательщик, - налоговое планирование осуществлять надо не после осуществления какой-либо хозяйственной операции или прошествия налогового периода, а заблаговременно. И оценивать возможный эффект от своих будущих действий надо уже на этапе планирования.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) с изм. и доп., вступающими в силу с 01.01.2009.

2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)

3. Трудовой кодекс Российской Федерации

4. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая)

5. Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»

6. Федеральный закон от 30.12.2006 № 268-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации»

7. Постановление Госкомстата России от 28.11.1997 № 78 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету работы строительных машин и механизмов, работ в автомобильном транспорте»

8. Постановление Правительства РФ от 23.05.2000 № 399 «О нормативных правовых актах, содержащих государственные нормативные требования охраны труда»

9. Постановление Правительства РФ от 08.02.2002 № 92 «Об установлении норм расходов организаций на выплату компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов, в пределах которых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций такие расходы относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией».

10. Постановление Правительства РФ от 08.02.2002 № 93 «Об установлении норм расходов организаций на выплату суточных или полевого довольствия, в пределах которых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций такие расходы относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией»

11. Петров М.А. «Налоговая система и налогообложение в России»// - М: Изд-во «Феникс», 2008

12. Журнал «Все о налогах», 2008, № 5

13. Журнал «Налоговый вестник», 2008

14. Журнал «Налоги», №6

14. [www.minfin.ru](http://www.minfin.ru)