Министерство науки и высшего образования Российской Федерации

НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ
ТОМСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ (НИ ТГУ)
Институт экономики и менеджмента
Кафедра финансов и учета

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ В ГЭК

Руководитель ООП
канд. экон. наук, доцент
_____ Л.И.Ткаченко
«_13»_июня_____2019 г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА БАКАЛАВРА

ОПТИМИЗАЦИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИБЫЛИ В ЦЕЛЯХ ПОВЫШЕНИЯ ИНВЕСТИЦИОННОЙ АКТИВНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ (НА ПРИМЕРЕ ООО «КОМПАНИЯ «ИМПУЛЬС»)

по основной образовательной программе подготовки бакалавров
направление подготовки 38.03.01 – Экономика

Величко Полина Сергеевна

Руководитель ВКР
канд. экон. наук, доцент
_____ Ю.А. Рюмина
« _11_ » _06_____ 2019 г.

Автор работы
студент группы 09502
_____ П.С. Величко

Томск 2019

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации
НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ
ТОМСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ (НИ ТГУ)
Институт экономики и менеджмента
Кафедра финансов и учета

УТВЕРЖДАЮ
Руководитель ООП
канд. экон. наук, доцент
_____Л.И. Ткаченко
«_19_» декабря 2019 г.

ЗАДАНИЕ

по подготовке выпускной квалификационной работы бакалавра студентке Величко Полине Сергеевне группы № 09502

1. Тема ВКР

Оптимизация налогообложения прибыли предприятия в целях повышения инвестиционной активности предприятий (на примере ООО «Компания «Импульс»).

2. Срок сдачи студентом выпускной квалификационной работы бакалавра
   a) на кафедру «11» июня 2019 г.
   b) В ГЭК «13» июня 2019 г.

3. Исходные данные к работе.

Цель работы: анализ оптимизации налогообложения прибыли в целях повышения инвестиционной активности.

Задачи работы:

- Исследование теоретических аспектов налогообложения прибыли;
- Изучение особенностей оптимизации налогообложения прибыли предприятия в современных условиях;
- Анализ и оптимизации налогообложения прибыли на примере ООО «Компания «Импульс»;

Объект исследования ООО «Компания «Импульс».

Предмет исследования оптимизация налогообложения прибыли.

4. Краткое содержание работы

В первой главе изучаются теоретические основы налогообложения.

Во второй главе исследуется оптимизации налогообложения прибыли предприятия в современных условиях.

Третья глава посвящена анализу оптимизации налогообложения прибыли на примере ООО «Компания «Импульс».

5. Работа выполнена на основе трудов таких отечественных авторов, как Алексеенко М.М., Вагиной О.В., Иловайского С.И., Е.Г. Афанасьевой, В.А. Вайпан, А.В. Габова, .С. Буровой, Е.Г. Васильевой, Е.С. Губенко, Руденко В.В., Соколова А.А., Черника Д.Г., Павловой Л.П., Князева В.Г., Демишевой Т.А., Кудряшовой Е.В., Лебедева В.Е., Параскевича Н.С., Пономаревой К.А., Титова А.А., Винницкого Д.В., Осипенко О.В., Толстопятенко Г.П., Шахмаметьева А.А., Жигачева А.В., Митрофановой И.А., Тлисова А.Б., Яценко Г.А.

5. Объем выпускной квалификационной работы составляет 76 страниц текстового документа в который входят 2 приложения, 43 истользованных источника, 8 таблиц, 18 рисунков.

6. Перечень графического материала (с точным указанием обязательных чертежей, рисунков, таблиц) нет

7. Дата выдачи задания «19» декабря 2018 г.

Руководитель ВКР
канд. экон. наук, доцент _____ Ю.А. Рюмина

Задание принял к исполнению _____ П.С. Величко

Отзыв

На бакалаврскую работу по теме:
«ОПТИМИЗАЦИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИБЫЛИ В ЦЕЛЯХ ПОВЫШЕНИЯ ИНВЕСТИЦИОННОЙ АКТИВНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ (НА ПРИМЕРЕ ООО «КОМПАНИЯ «ИМПУЛЬС»)»,
выполненную студенткой ИЭМ ТГУ
Величко Полиной Сергеевной

Актуальность данной темы заключается в том, что современное состояние российской экономики предполагает активную работу собственников бизнеса с планированием налогообложения. В рамках действующего законодательства предприниматели могут выбрать ту или иную систему налогообложения, а также осуществлять оптимизацию налогообложения в целях повышения инвестиционной привлекательности предприятий. Налогообложение прибыли составляет четверть налоговой нагрузки, поэтому оптимизация налогообложения прибыли может существенно снизить или увеличить налоговую нагрузку.

В первой части ВКР рассматриваются теоретические основы налогообложения прибыли предприятий, современное состояние налогообложения прибыли в Российской Федерации и зарубежных странах.

Во второй главе анализируются особенности оптимизации налогообложения прибыли предприятия в современных условиях: учетная политика, специальные методы оптимизации.

В практической части работы проведен анализ и разработаны направления оптимизации налогообложения прибыли ООО «Компания «Импульс».

В работе использован необходимый объём нормативных и литературных источников. Содержание ВКР соответствует её названию. Тема раскрыта в достаточном объеме. Работа является законченным исследованием, выполнена грамотно, аккуратно, соответствует всем требованиям, предъявляемым к ВКР.

Таким образом, считаю, что ВКР Величко П.С. может быть допущена к защите и заслуживает положительной оценки, а автор присвоения квалификации "Бакалавр" по направлению 38.03.01 - Экономика.

Научный руководитель
Канд.экон.наук, доцент
Кафедры финансов и учета Рюмина Ю.А.

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации
НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ
ТОМСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ (НИ ТГУ)
Институт экономики и менеджмента
Кафедра финансов и учета

УТВЕРЖДАЮ
Руководитель ООП
канд. экон. наук, доцент
_____ Л.И. Ткаченко
«_____»_____2019 г.

ЗАДАНИЕ

по подготовке выпускной квалификационной работы бакалавра студентке Величко Полине Сергеевне группы № 09502

1. Тема ВКР

Оптимизация налогообложения прибыли предприятия в целях повышения инвестиционной активности предприятий (на примере ООО «Компания «Импульс»).

2. Срок сдачи студентом выпускной квалификационной работы бакалавра
   a) на кафедру «31» мая 2019 г.
   b) В ГЭК «03» июня 2019 г.
3. Исходные данные к работе.

Цель работы: анализ оптимизации налогообложения прибыли в целях повышения инвестиционной активности.

Задачи работы:

- Исследование теоретических аспектов налогообложения прибыли;
- Изучение особенностей оптимизации налогообложения прибыли предприятия в современных условиях;
- Анализ и оптимизации налогообложения прибыли на примере ООО «Компания «Импульс»;

Объект исследования ООО «Компания «Импульс».

Предмет исследования оптимизация налогообложения прибыли.

4. Краткое содержание работы

В первой главе изучаются теоретические основы налогообложения.

Во второй главе исследуется оптимизации налогообложения прибыли предприятия в современных условиях.

Третья глава посвящена анализу оптимизации налогообложения прибыли на примере ООО «Компания «Импульс».

5. Работа выполнена на основе трудов таких отечественных авторов, как Алексеенко М.М., Вагиной О.В., Иловайского С.И., Е.Г. Афанасьевой, В.А. Вайпан, А.В. Габова, .С. Буровой, Е.Г. Васильевой, Е.С. Губенко, Руденко В.В., Соколова А.А., Черника Д.Г., Павловой Л.П., Князева В.Г., Демишевой Т.А., Кудряшовой Е.В., Лебедева В.Е., Параскевича Н.С., Пономаревой К.А., Титова А.А., Винницкого Д.В., Осипенко О.В., Толстопятенко Г.П., Шахмаметьева А.А., Жигачева А.В., Митрофановой И.А., Тлисова А.Б., Яценко Г.А.

5. Объем выпускной квалификационной работы составляет 76 страниц текстового документа в который входят 2 приложения, 43 истользованных источника, 8 таблиц, 18 рисунков.

6. Перечень графического материала (с точным указанием обязательных чертежей, рисунков, таблиц) нет

7. Дата выдачи задания «19» декабря 2018 г.

Руководитель ВКР
канд. экон. наук, доцент _____ Ю.А. Рюмина

Задание принял к исполнению _____ П.С. Величко

АННОТАЦИЯ

Тема ВКР: Оптимизация налогообложения прибыли предприятия в целях повышения инвестиционной активности предприятий (на примере ООО «Компания «Импульс»).

Объем выпускной квалификационной работы: 76 страниц текстового документа в который входят 2 приложения, 43 истользованных источника, 8 таблиц, 18 рисунков.

Ключевые слова: налог на прибыль, налогообложение прибыли, оптимизация налога на прибыль.

Объектом исследования ООО «Компания «Импульс». Предмет исследования оптимизация налогообложения прибыли.

Работа состоит изведения, трех глав, заключения, списка использованных источников и литературы.

Во введение определена актуальность исследования, определены цели и задачи исследования, указаны объект и предмет исследования, а так же методологическая и теоретическая база исследования

В первой главе изучаются теоретические основы налогообложения.

Во второй главе исследуется оптимизации налогообложения прибыли предприятия в современных условиях.

Третья глава посвящена анализу оптимизации налогообложения прибыли на примере ООО «Компания «Импульс».

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение 5
1 Теоретические аспекты налогообложения прибыли предприятий 7
1.1 Становление и экономическая сущность налога на прибыль 7
1.2 Европейский опыт гармонизации налогообложения прибыли 11
1.3 Современное состояние налогообложения прибыли в Российской Федерации 17
2 Особенности оптимизации налогообложения прибыли предприятия в современных условиях 28
2.1 Оптимизация налогообложения прибыли предприятия в целях увеличения финансовых ресурсов предприятия: необходимость, методы и элементы 28
2.2 Учетная политика, как основной элемент программы оптимизации 33
2.3 Специальные методы оптимизации 41
3 Анализ и оптимизация налогообложения прибыли (на примере ООО «Компания «Импульс») 49
3.1 Общая характеристика предприятия 49
3.2 Особенности организации налогового учета 58
3.3 Разработка плана оптимизации налогообложения прибыли 62
3.3.1 Анализ налоговой нагрузки предприятия 62
3.3.2 Оценка альтернативных методов налоговой оптимизации 64
Заключение 69
Список использованных источников и литературы 72
Приложения 76

ВВЕДЕНИЕ

Современное состояние российской экономики предполагает активную работу собственников бизнеса с планированием налогообложения. В рамках действующего законодательства предприниматели могут выбрать ту или иную систему налогообложения, а так же осуществлять оптимизацию налогообложения в целях повышения инвестиционной привлекательности предприятий. Применение метода оптимизации налогообложения прибыли позволяет подбирать оптимальную налоговую нагрузку, снижая или увеличивая ее для достижения целевых показателей.

Налогообложение прибыли составляет четверть налоговой нагрузки, поэтому оптимизация налогообложения прибыли может существенно снизить или увеличить налоговую нагрузку.

Основной целью работы является анализ оптимизации налогообложения прибыли в целях повышения инвестиционной активности.

В ходе исследования решаются следующие задачи:

– Исследование теоретических аспектов налогообложения прибыли;

– Изучение особенностей оптимизации налогообложения прибыли предприятия в современных условиях;

– Анализ оптимизации налогообложения прибыли на примере ООО «Компания «Импульс»;

Объектом исследования выступает ООО «Компания «Импульс». Предметом исследования оказывается оптимизация налогообложения прибыли.

Методологической базой исследования послужил системный подход, раскрывающий возможности изучения экономических явлений в их развитии, взаимосвязи и взаимообусловленности. В работе применялись общенаучные приемы и методы: анализ, группировка, сравнение, обобщение, функциональная классификация.

Теоретическую основу дипломной работы составляют научные труды ведущих отечественных и зарубежных ученых по налогообложению, монографии, статьи в отечественных и зарубежных экономических изданиях.

В работе анализируется современное российское законодательство в сфере имущественного страхования.

Сущность налогообложения исследуется в трудах Алексеенко М.М., Вагиной О.В., Иловайского С.И., Е.Г. Афанасьевой, В.А. Вайпан, А.В. Габова, .С. Буровой, Е.Г. Васильевой, Е.С. Губенко, Руденко В.В., Соколова А.А., Черника Д.Г., Павловой Л.П., Князева В.Г.

Вопросам совершенствования налогообложения прибыли посвящены в труды Демишевой Т.А., Кудряшовой Е.В., Лебедева В.Е., Параскевича Н.С., Пономаревой К.А., Титова А.А.

Особенности налогообложения прибыли за рубежом анализируются в трудах Винницкого Д.В., Осипенко О.В., Толстопятенко Г.П., Шахмаметьева А.А.

Способам оптимизации налогообложения прибыли посвящены труды Жигачева А.В., Митрофановой И.А., Тлисова А.Б., Яценко Г.А.

1 Теоретические аспекты налогообложения прибыли предприятий

1.1 Становление и экономическая сущность налога на прибыль

Становление налога на прибыль связано с эволюцией налогов в сфере предпринимательской деятельности и в целом прямого налогообложения. Фундамент для развития прямого налогообложения был заложен еще на начальных стадиях существования государственности. И, хотя в это время государство еще не имеет финансового аппарата для установления и сбора налогов, оно уже «… определяет общую сумму средств, которую необходимо получить, а саму функцию сбора налогов делегирует городам и общинам»[1].

Постепенно, по мере появления необходимости в тех товарах и вещах, которые самостоятельно не производятся, возникла потребность для обмена производимыми товарами; это и послужило основной причиной возникновения предпринимательской деятельности. Развитие налога на прибыль изображено на рисунке 1.

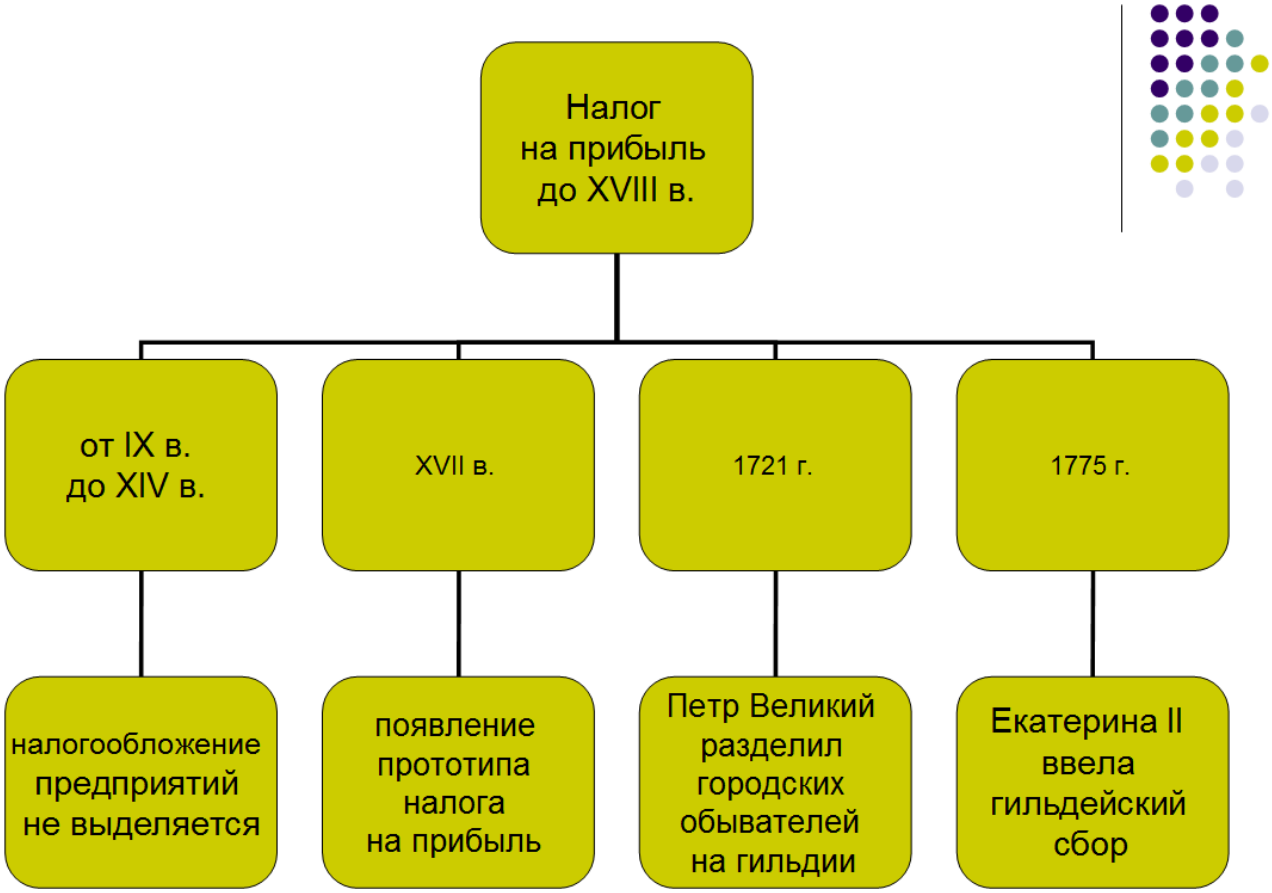


Рисунок 1- Становление налога на прибыль до XVIII в.

[1] Черник Д.Г., Павлова Л.П., Князев В.Г. и др. Налоги и налогообложение / Под ред. Д.Г. Черника. 3-е изд. М.: МЦФЭЕ, 2016. – С. 53.

В XIX в., когда произошло сильное развитие русской промышленности и параллельно с ним увеличение государственных расходов, появилась необходимость в поиске новых, отвечающих реальным условиям, подходов к обложению предпринимательского слоя.

В утверждено в 1863 г. Положения о пошлинах за право торговли и других промыслов. При принятии промыслового налога за основу системы обложения предпринимателей, несмотря на все известные трудности, возникающие при взимании промыслового налога, к которым относились: сложность механизма приемов оценки; разнообразие промыслов и, как следствие, сложность классификации промыслов и ведения промыслового кадастра; существование различных окладов налога; недостаточная связь с реальным доходом, ученые XIX в. все же считали, что его достоинства: простота в определении сумм налога, простота и дешевизна сбора, определение суммы налога заранее и возможность уплаты авансом, независимость величины налога от субъективных факторов, отсутствие необходимости в трудоемких и стеснительных для плательщика документарных проверках - перевешивают.

Невзирая на все преобразования (рис. 2), промысловое обложение по-прежнему продолжало быть несовершенным, и одним из основных его недостатков оставалась, как и ранее, неравномерность налогового бремени. Минусом являлся также и тот факт, что в нем одновременно существовали начала патентного и подоходного обложения.

Несмотря на все недостатки существовавшей системы промыслового налогообложения, они не сказывались на его доходности, которая сильно возросла в период с 1863 по 1895 г. - с 6 млн. руб. до 43 млн. руб. Однако реалии были таковы, что доходы, приносимые все более развившейся промышленностью и торговлей, возросли гораздо больше.

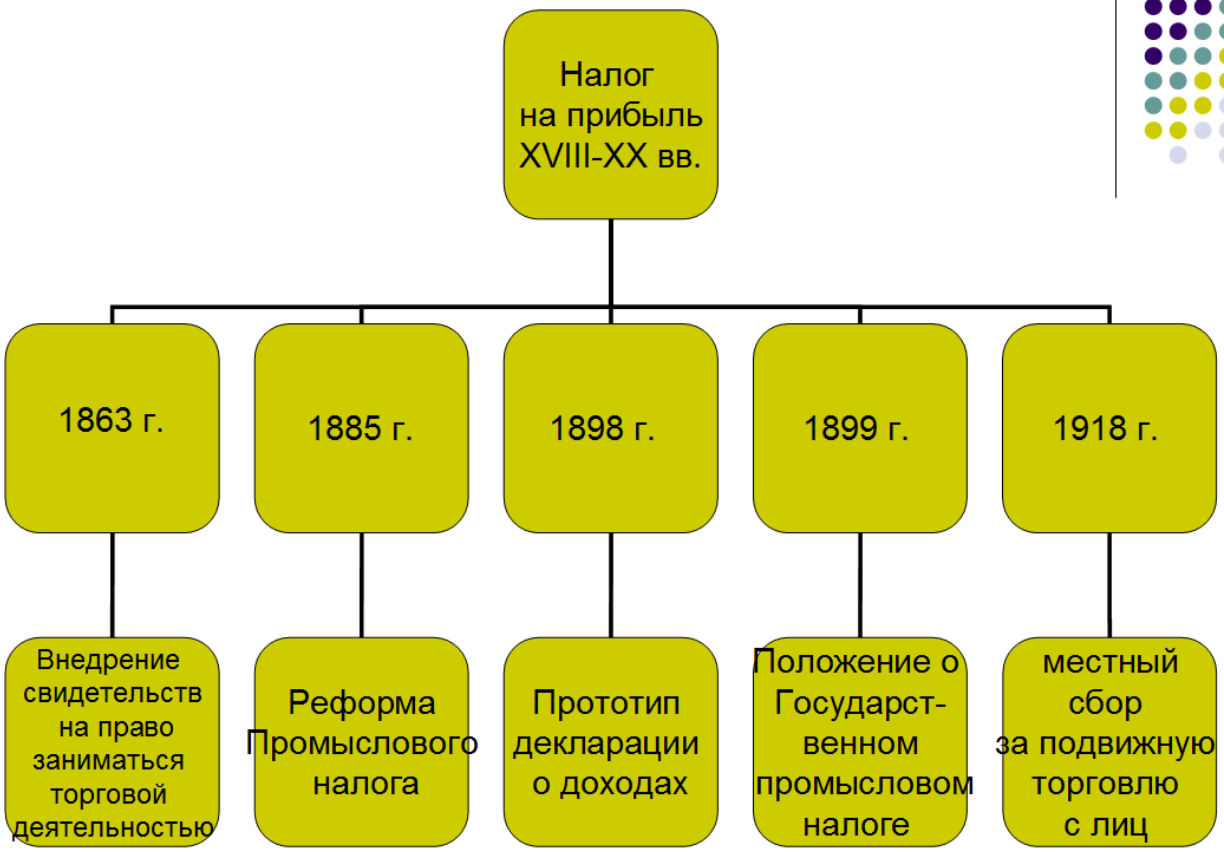


Рисунок 2- Становление налога на прибыль в XVIII-XX вв.

Отличительной особенностью налогообложения в первые годы советской власти стали отказ от налоговой политики, существовавшей ранее, и замена разработанного ранее механизма стихийным налогообложением (рис. 3).

Финансовая система СССР развивалась в направлении, противоположном процессу общемирового развития. От налогов она перешла к административным методам изъятия прибыли предприятий и перераспределения финансовых ресурсов через бюджет страны.

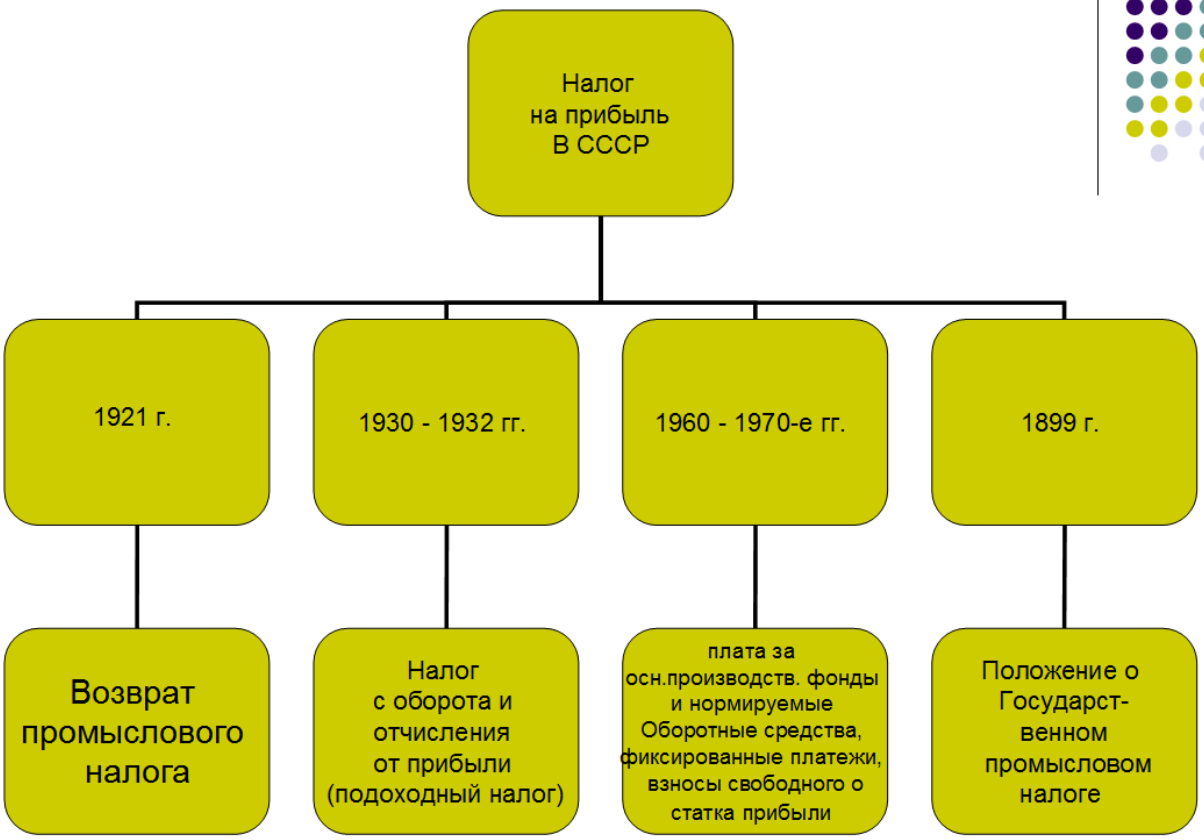


Рисунок 3- Становление налога на прибыль в СССР

Процесс перехода от механизма распределения прибыли между предприятием и государственным бюджетом, осуществляемого по усмотрению чиновников, к налоговой системе занял период между 1984 и 1990 г. В течение этого времени происходило постепенное установление все более четких правил этого распределения. Основы формирования современного налога на прибыль организаций были заложены именно в этот период.

Рассматривая особенности формирования современной системы налогообложения прибыли в нашей стране, необходимо выделить несколько этапов, объединяющих различные подходы к обложению прибыли.

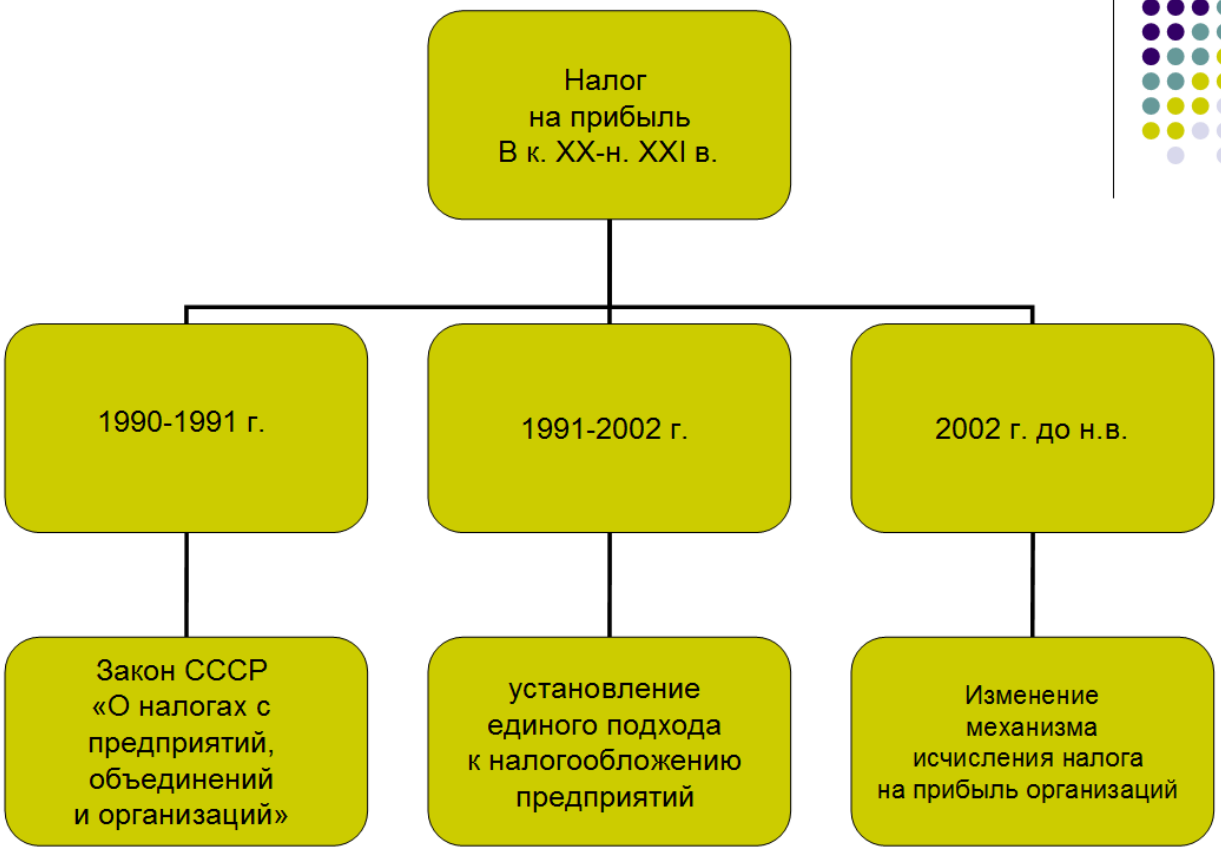


Рисунок 4- Налог на прибыль в современной России

Таким образом, можно прийти к выводу о том, что появление данного налога является результатом естественного развития налоговых правоотношений. На протяжении всей истории России прибыль предприятий так или иначе подлежала обложению налогами и сборами, и поступления от данных налогов и сборов всегда составляли весомую часть доходов государственного бюджета.

1.2 Европейский опыт гармонизации налогообложения прибыли

Развитие налогового права интеграционных объединений обусловлено дуализмом прямых и косвенных налогов. Он не только коренится в налоговых системах государств-членов, но и отражен в учредительных договорах. Несмотря на условность[2], деление налогов на прямые и косвенные имеет основополагающее значение.

[2] Шахмаметьев А.А. Международное налоговое право. – М.: Международные отношения, 2014. – С. 325; Кудряшова Е.В. Теория и практика косвенного налогообложения // Налоговые споры: теория и практика. – 2005. – № 12; Соколов А.А. Теория налогов. – М.: ЮрИнфоР-Пресс, 2018. – С. 93 - 120.

Наиболее наглядно процессы интеграции можно проследить на примере ЕС. При создании европейских сообществ гармонизация прямых налогов не рассматривалась как их цель. Сфера прямого налогообложения, особенно налогообложения прибыли и доходов, чувствительно воспринимается государствами-членами с позиции их суверенитета. Тем не менее, на определенном этапе развития общего рынка выяснилось, что гармонизация требуется и в этой сфере. Мнения Европейской комиссии и государств-членов относительно необходимости такой гармонизации были противоположными. В результате введение общих мер для всех государств - членов ЕС в основном проходило с помощью средств налоговой координации, то есть без создания актов вторичного права ЕС.

Выделяют два направления налоговой интеграции.

1. Негативная интеграция, важнейшими двигателями которой в сфере прямого налогообложения являются основные экономические свободы. Под негативной интеграцией понимают принятие на уровне ЕС мер, нивелирующих или устраняющих препятствия трансграничным экономическим отношениям, установленные налоговым законодательством государств-членов. Следствием негативной интеграции является налоговая конкуренция между государствами-членами, которые пытаются привлечь налогоплательщиков благоприятными налоговыми режимами.

В середине 1980-х годов Суд ЕС начал применять нормы, регулирующие применение основных экономических свобод, к налоговому праву государств-членов в части регулирования отношений в сфере прямого налогообложения. Начиная с решения 1986 года по делу Avoir Fiscal[3] Суд ЕС начал признавать те или иные нормы налогового права государств-членов несовместимыми с основными экономическими свободами. Предметами споров становились налоговые вычеты и налогообложение нерезидентов, учет убытков дочерних обществ и постоянных представительств, налогообложение дивидендов, законодательство о КИК, заемное финансирование. Дальнейшими тенденциями стали совместные попытки борьбы с налоговой конкуренцией, развитие международного сотрудничества по налоговым делам и борьба с размыванием налоговой базы и выводом прибыли.

2. Позитивная интеграция, состоящая в сближении законодательств, а именно «…гармонизации законодательных и административных положений государств-членов посредством принятия актов вторичного права»[4].

---

[3] Case C-270/83 Commission v France [1986] ECR 273, judgement of 28 January 1986.

[4] Пономарева К.А. Позитивная и негативная интеграция в налоговом праве ЕС // Финансовое право. – 2017. – № 1. – С. 31.

Позитивная интеграция в сфере прямого налогообложения в ЕС не выходит за набор специфических правил в основном в сфере корпоративного налогообложения. К актам, устанавливающим такие правила, относятся Директива Совета ЕС 2011/96/ЕС «Об общей системе налогообложения, применимой к материнским и дочерним компаниям разных государств-членов»[5], Директива Совета Европейских сообществ 2009/133/ЕС «Об общей системе налогообложения, применимой к слияниям, разделениям, частичным разделениям, передаче активов и обмену акциями в отношении компаний разных государств-членов, а также в отношении переноса зарегистрированного офиса SE или SCE между государствами-членами» [6], Директива Совета ЕС 2003/49/ЕС «Об общей системе налогообложения процентов и роялти, выплата которых осуществлена между ассоциированными компаниями разных государств-членов» [7], Арбитражная конвенция Европейского союза об устранении двойного налогообложения в связи с корректировкой прибыли ассоциированных предприятий 1990 года[8].

В сфере подоходного налогообложения вторичное право ЕС в основном направлено на проблемы администрирования налогообложения сбережений в трансграничных ситуациях. Директива о налогообложении сбережений от накопления сбережений в форме выплаты процентов 2003/48/ЕС [9] потребовала автоматического обмена информацией между государствами - членами ЕС. В Директиву неоднократно вносились изменения, а в 2015 году она была отменена в связи с принятием Директивы 2014/107/ЕС[10], которая предусматривает обязательный автоматический обмен информацией между налоговыми органами стран ЕС. Это еще один шаг в борьбе с уклонением от уплаты налогов и размыванием налоговой базы. Теперь в ЕС существует только один стандарт автоматического обмена информацией, установленный новой редакцией Директивы 2011/16/ЕС об административном

---

[5] Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the Common System of Taxation Applicable in case of Parent Companies and Subsidiaries of Different Member States // OJ L 345 of 29.12.2011. P. 8 - 16.

[6] Council Directive 2009/133/EC of 19 October 2009 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States and to the transfer of the registered office, of an SE or SCE, between Member States // OJ L 310 of 25.11.2009. P. 34.

[7] Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States // OJ L 157 of 26 June 2003. P. 49 - 54.

[8] Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises 90/436/EEC // OJ L 225, 20/08/1990. P. 10 - 24.

[9] Council Directive 2003/48/EC of 3 June 2003 on taxation of savings income in the form of interest payments // OJ L 157, 26.06.2003. P. 38 - 48.

[10] Council Directive 2014/107/EU of 9 December 2014 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation // OJ L 359, 16.12.2014. P. 1 - 29.

сотрудничестве в сфере налогообложения[11], во избежание ситуаций, где возможно параллельное применение двух стандартов.

В последние годы внимание Европейской комиссии переместилось с вопросов гармонизации на борьбу с уклонением от налогообложения и злоупотребительными налоговыми практиками, основным средством борьбы с которыми должна стать прозрачность. 17 июня 2015 года Комиссия представила План действий по реформированию корпоративного налогообложения, который, по замыслу комиссии, должен противодействовать налоговым правонарушениям и уклонению от уплаты налогов, а также обеспечить поступательный рост доходов.

В 2016 году Советом ЕС была принята Директива 2016/1164[12], посвященная практикам уклонения от налогообложения, используемым крупными компаниями по всему миру. Она содержит некоторые пункты из Плана BEP, например правила КИК, положения о гибридных схемах, а также положения о налоге на прирост капитала при выводе активов (exit tax) и о внедрении правила GAAR (General Anti-Avoidance Rule). Единый европейский подход к корпоративному налогообложению, по замыслу комиссии, устранит многие из существующих препятствий, например правовую неопределенность, излишние издержки на соблюдение правовых норм и искажение фактов, с которыми сталкиваются в той или иной мере все предприятия.

Первым из таких средств комиссия называет общую консолидированную базу корпоративного налога, но пока предложение по ней находится в стадии обсуждения, есть и другие меры, например «инструменты разрешения споров о двойном налогообложении и инициативы по трансграничному зачету убытков»[13].

В отличие от Плана BEPS Директива 2016/1164 является конкретной законодательной мерой, последствия введения которой могут выйти далеко за пределы ЕС: часть норм, закрепленных в Директиве, регулируют налоговые отношения с участием третьих стран.

Таким образом, несмотря на тенденции последнего времени по борьбе с уклонением от налогообложения и обеспечением справедливого налогообложения прибыли и доходов, позитивная интеграция в сфере налогообложения прибыли и доходов показала лишь

---

[11] Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC // OJ L 64, 11.03.2011. P. 1 - 12.

[12] Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market // OJ L 193 of 19 July 2016. P. 1 - 14.

[13] Пономарева К.А. Пакет мер ЕС по борьбе с уклонением от налогообложения: основные положения и соотношение с Планом BEPS // Налоговед. – 2016. – № 11. – С. 76.

фрагментарные результаты. Основным препятствием на пути позитивной интеграции является требование единогласного принятия директив Советом ЕС, предусмотренное ст. 115 ДФЕС. В связи с этим многие предложения комиссии по гармонизации не имели успеха.

В науке налогового права используются близкие друг другу понятия: налоговая координация, налоговая гармонизация, сближение налогового законодательства, интеграция в сфере налогового права. Европейские исследователи[14], Европейская комиссия[15] и Суд ЕС[16] различают налоговую координацию и налоговую гармонизацию. Согласно этой концепции налоговая координация возможна только при помощи средств «мягкого» права: рекомендаций, коммюнике, кодексов поведения и т.п. Гармонизация проводится посредством принятия актов «жесткого» права. На сегодняшний день большая часть инструментов налоговой координации заимствована из Плана BEPS. Примерами европейских актов налоговой координации являются Рекомендации по вопросам агрессивного налогового планирования[17], Коммюнике о справедливой и эффективной системе корпоративного налогообложения в Европейском союзе[18] и т.п.

Важнейшим вопросом становится проблема распределения дохода между государствами-членами. ОЭСР и Европейская комиссия соответственно в Плане BEPS и Европейском пакете мер по борьбе с уклонением от налогообложения следуют принципу, согласно которому прибыль и доход должны подвергнуться налогообложению там, где они созданы. Однако на практике «принципом страны источника дохода иногда приходится жертвовать, чтобы обложить прибыль налогом хотя бы в одном государстве»[19].

Европейский законодатель сосредоточился на двух путях ликвидации пробелов в налоговом праве ЕС:

- установление требований по увеличению прозрачности в деятельности мультинациональных предприятий, например, посредством предоставления отчетов о распределении их прибыли и налогах, уплаченных в заинтересованных государствах-членах в

---

[14] Grau A., Herrera P.M. The link between tax coordination and tax harmonization. EC Tax Review. P. 28 (2003); Kopitz G. (ed.). Tax Harmonization vs. Tax Coordination in Europe: Different Views, 46 Tax notes International 2. P. 811 (2007)

[15] Communication from the Commission, Co-ordinating Member States' direct tax systems in the Internal Market, 19 Dec. 2006, COM (2006) 823 final. P. 4.

[16] Case C-211/08, Commission v. Spain, ECJ, judgement of 15 June 2010; Case C-345/09, Delft, ECJ, judgement of 14 October 2010.

[17] Recommendation on Aggressive Tax Planning, COM (2012) 8806 final, 2012.

[18] A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action, COM (2015) 302 final, 2015.

[19] Smit D.S. International Income Allocation under EU Tax. Law: Tinker, Tailor, Soldier, Sailor // EC Tax Review, 26 (2017), Issue 2. P. 67 - 74.

соответствии с Директивой 2011/16/ЕС. Однако прозрачность сама по себе не создает новых прав и не влияет на правила распределения прибыли и доходов в государствах-членах;

- введение антиуклонительных правил во всем Союзе. Директива 2016/1164 содержит такие пункты, как предотвращение двойных вычетов, закрепление общего правила по борьбе с уклонением от уплаты налогов (GAAR) в национальном законодательстве, а также поощряют государства-члены к включению в тексты СИДН положений новой редакции ст. 5 МК ОЭСР, регулирующей вопрос искусственного уклонения от статуса постоянного представительства в рамках реализации Действия 7 Плана BEPS.

Налоговая гармонизация также происходит посредством решений Европейского суда справедливости. Хотя путь гармонизации в сфере прямого налогообложения на сегодняшний день видится труднопроходимым, Суд ЕС в известной мере взял на себя роль мотора интеграции. Правовые позиции Суда сформулированы на очень высоком, даже абстрактном уровне, поскольку они основаны не на нормах вторичного права ЕС, а на учредительных договорах.

Применение первичного права ЕС к сфере ведения государств-членов ведет к так называемым косвенным коллизиям. Во всех делах Суд ЕС применяет нормы, регулирующие применение основных свобод, в два этапа: проверяя наличие дискриминации и наличие возможных оправданий дискриминации.

Полная гармонизация могла бы быть достигнута, если бы все государства-члены единогласно закрепили на уровне актов европейского законодательства принцип равного режима страны источника дохода и «страны назначения» или если бы они гармонизировали свои налоговые ставки и налоговые базы. Однако это невозможно, поскольку Суд ЕС «не может одновременно требовать недискриминации в отношении обеих стран: страны источника дохода и страны назначения»[20]. Второй вариант также недостижим ни с помощью средств позитивной, ни с помощью средств негативной интеграции.

Для государств - членов ЕС очень сложно по отдельности эффективно бороться с размыванием налоговой базы и выводом прибыли посредством простого признания конкретного государства источником дохода. Эффективным решением проблемы может стать налогообложение мировой прибыли мультинационального предприятия в государстве резидентства материнской компании. Подобная система могла бы быть основана на экстратерриториальной юрисдикции по аналогии с резидентами - физическими лицами. Необходимым средством достижения этой цели должно стать сотрудничество между

[20] Graetz M.J., Warren A.C. Jr. Income Tax Discrimination: Still Stuck in the Labyrinth of Impossibility // 121 Yale LJ. 2012, 1118, 1122, 1123.

государствами по налоговым вопросам, что является одним из способов налоговой координации. Это сотрудничество может быть основано на обмене налоговой информацией и взаимности.

Таким образом, в ЕС основные шаги в сфере гармонизации прямых налогов сделаны в направлении негативной интеграции. Основной причиной тому является требование единогласного принятия решений по вопросам налогообложения и восприятие государствами-членами их налогового суверенитета на фоне «недостатка налоговых полномочий» Союза. Ожидания дальнейшей позитивной интеграции должны быть снижены, в то время как влияние негативной интеграции будет усиливаться. Негативная интеграция становится основным «игровым полем» в сфере прямых налогов.

1.3 Современное состояние налогообложения прибыли в Российской Федерации

Налогоплательщиками налога на прибыль организаций 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.

Из ст. 11 НК РФ следует, что российскими организациями признаются юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации. К иностранным организациям относятся компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, филиалы и представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории Российской Федерации.

Однако следует учитывать, что в целях исчисления налога на прибыль организаций к российским организациям приравниваются иностранные организации, признаваемые налоговыми резидентами Российской Федерации (рис. 1)

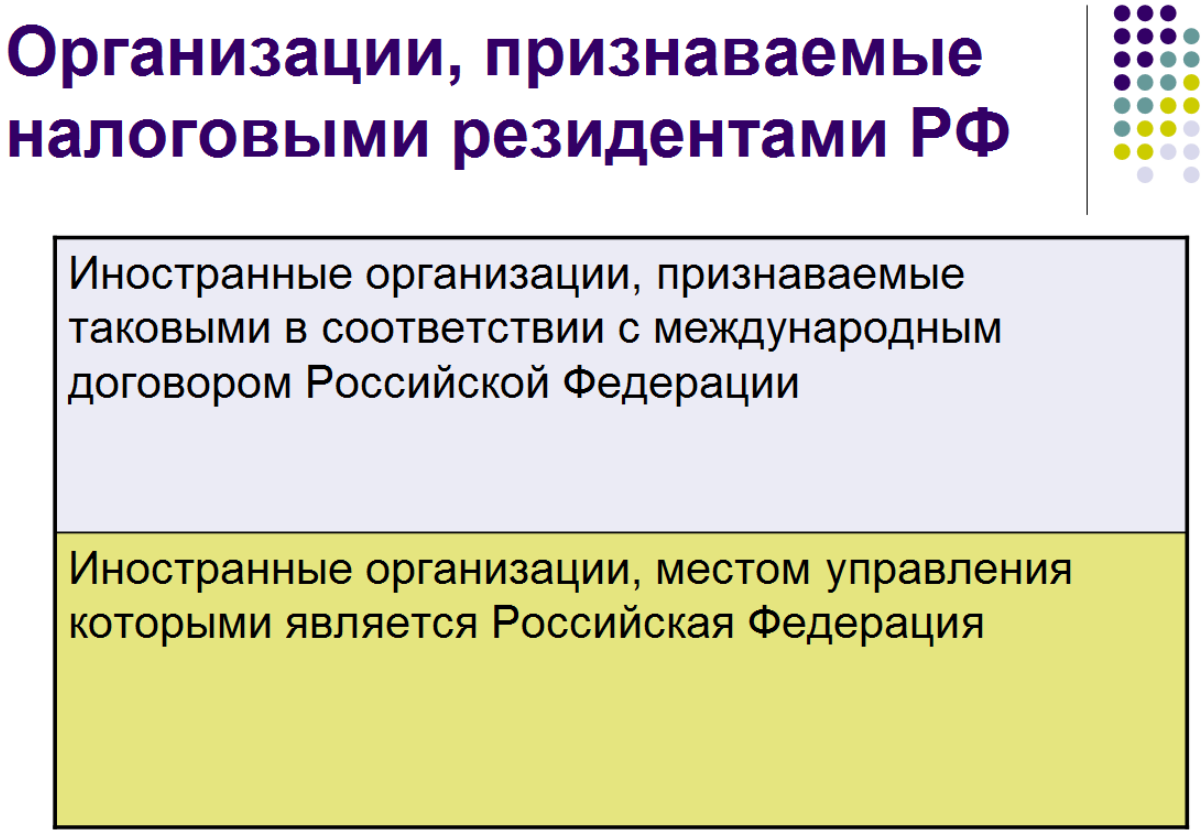


Рисунок 1- Организации, признаваемые налоговыми резидентами

При этом место управления определяется по регулярной деятельности исполнительного органа (исполнительных органов) организации, а также ее главных (руководящих) должностных лиц (т.е. лиц, уполномоченных планировать и контролировать деятельность, управлять деятельностью предприятия и несущих за это ответственность).

В силу специальных норм законодательства о налогах и сборах отдельные виды организаций освобождены от уплаты налога на прибыль организаций.

Объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком. Общие условия определения прибыли представлены на рис. 2.

Прибыль

Для российских организаций, не являющихся участниками консолидированной группы налогоплательщиков	полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов
Для иностранных организаций, осуществляющих деятельность через постоянные представительства	полученные через эти постоянные представительства доходы, уменьшенные на величину произведенных этими постоянными представительствами расходов
Для иных иностранных организаций	доходы, полученные от источников в Российской Федерации
Для организаций - участников консолидированной группы налогоплательщиков	величина совокупной прибыли участников консолидированной группы налогоплательщиков, приходящаяся на данного участника

Рисунок 2- Прибыль

Для понимания объекта налогообложения по рассматриваемому налогу необходимо определиться с понятиями дохода и расхода.

Общее определение доходов в целях налогообложения закреплено в ст. 41 НК РФ. Согласно ее положениям доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить. При этом в силу п. 1 ст. 248 НК РФ при определении доходов для целей исчисления налога на прибыль организаций из них исключаются суммы налогов, предъявленные налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав).

Также следует учитывать предусмотренный в ст. 251 НК РФ исчерпывающий перечень доходов, не подлежащих налогообложению по рассматриваемому налогу. К ним относятся, например, доходы в виде имущества, имущественных прав, которые получены в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств, в виде имущества, полученного государственными и муниципальными учреждениями по решению органов исполнительной власти всех уровней, в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования, и т.п.

В целях исчисления налога на прибыль организаций все доходы делятся на две большие группы (рис. 3)

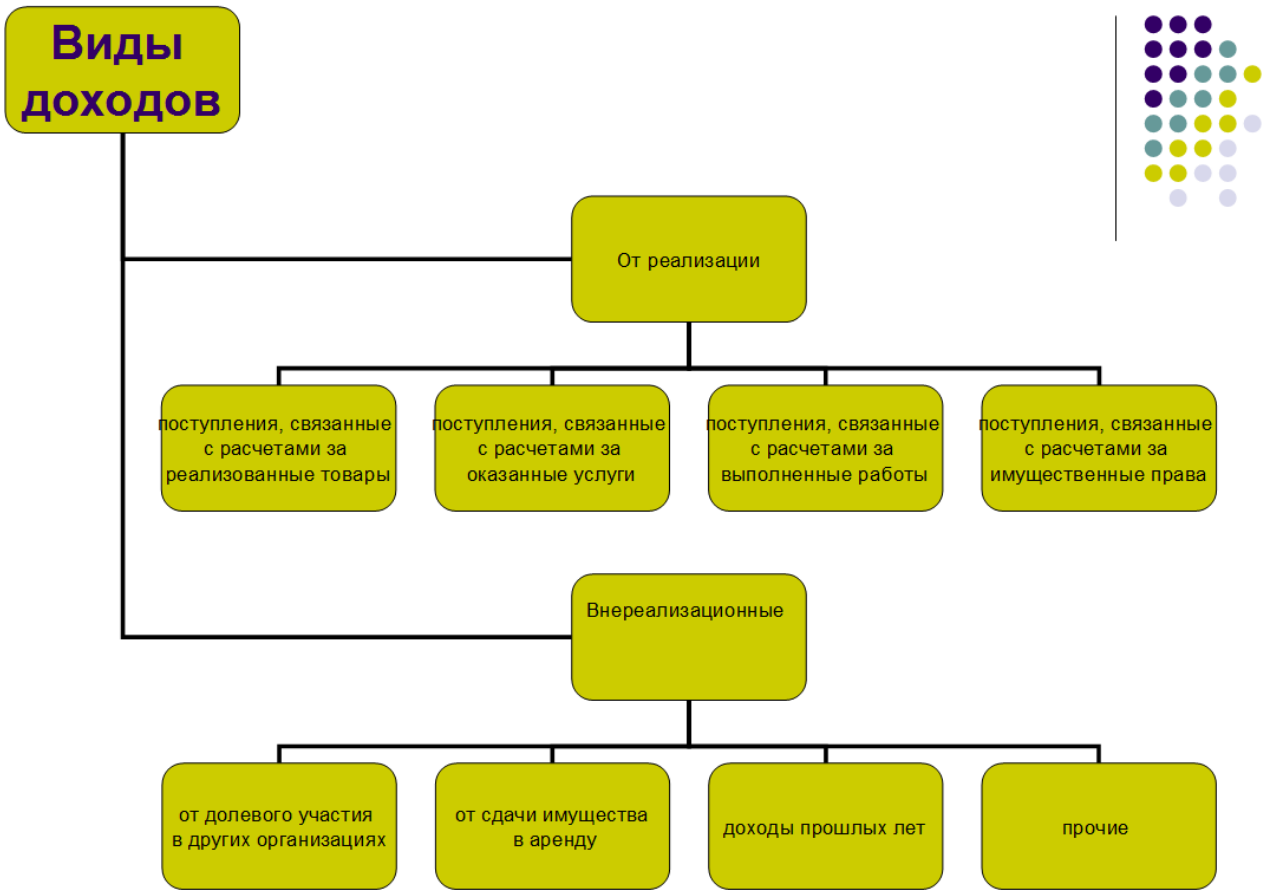


Рисунок 3- Виды доходов

В отношении отдельных категорий налогоплательщиков законодательством о налогах и сборах предусмотрены особые правила определения доходов.

По общему правилу для исчисления налога на прибыль организаций доходы рассчитываются по так называемому методу начисления, т.е. доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав.

Иные правила могут применяться организациями, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без учета налога на добавленную стоимость не превысила одного миллиона рублей за каждый квартал. Эти организации могут определять доход не по методу начисления, а по кассовому методу, т.е. датой получения дохода в этом случае будет признаваться день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, поступления иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашение задолженности перед налогоплательщиком иным

способом. Право таких организаций на выбор метода определения дохода реализуется путем указания соответствующего метода в учетной политике налогоплательщика.

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Так же, как и доходы, расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика, подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы (рис. 4).

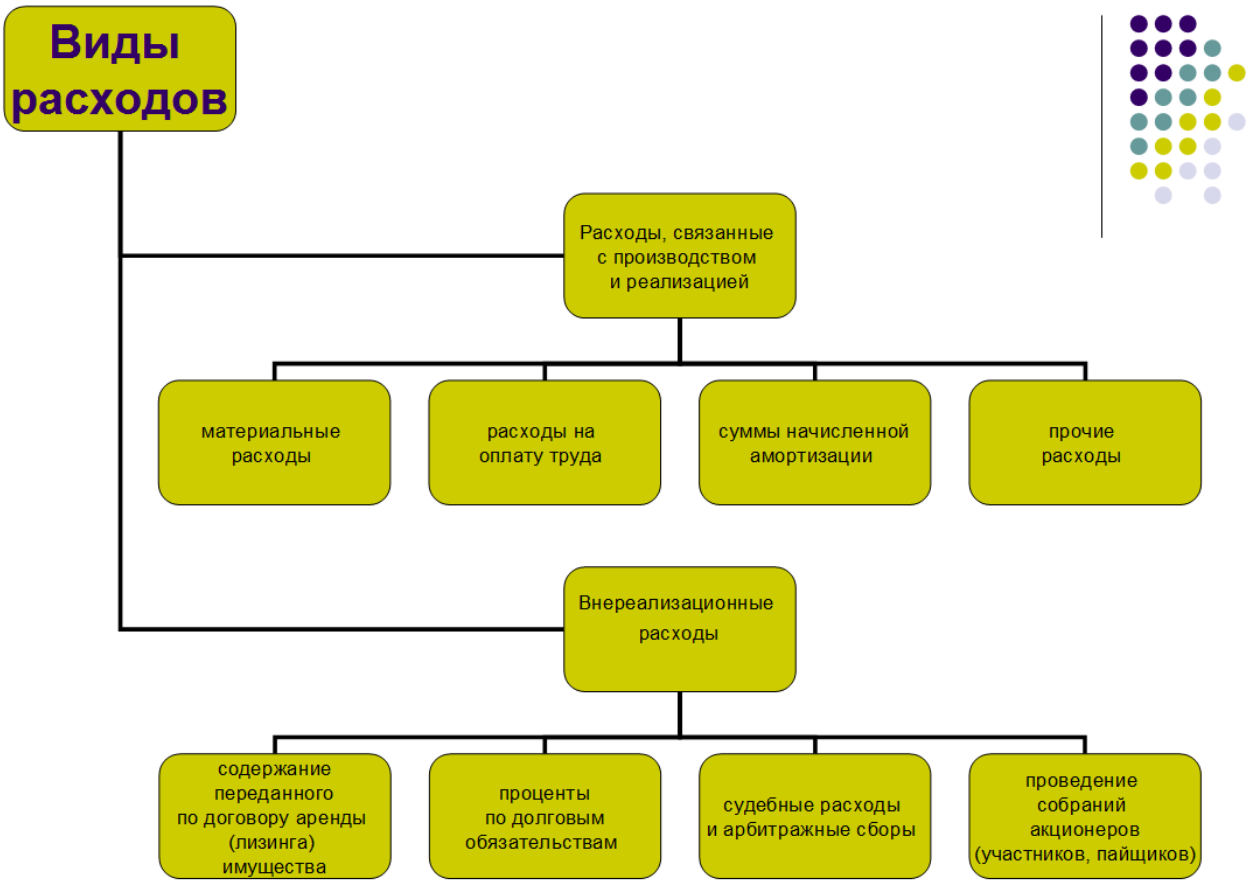


Рисунок 4- Виды расходов

Из определения расходов, закрепленного в ст. 252 НК РФ, следует, что налогоплательщик вправе предусмотреть расходы по налогу на прибыль организаций при соблюдении следующих трех основных требований (рис. 5).

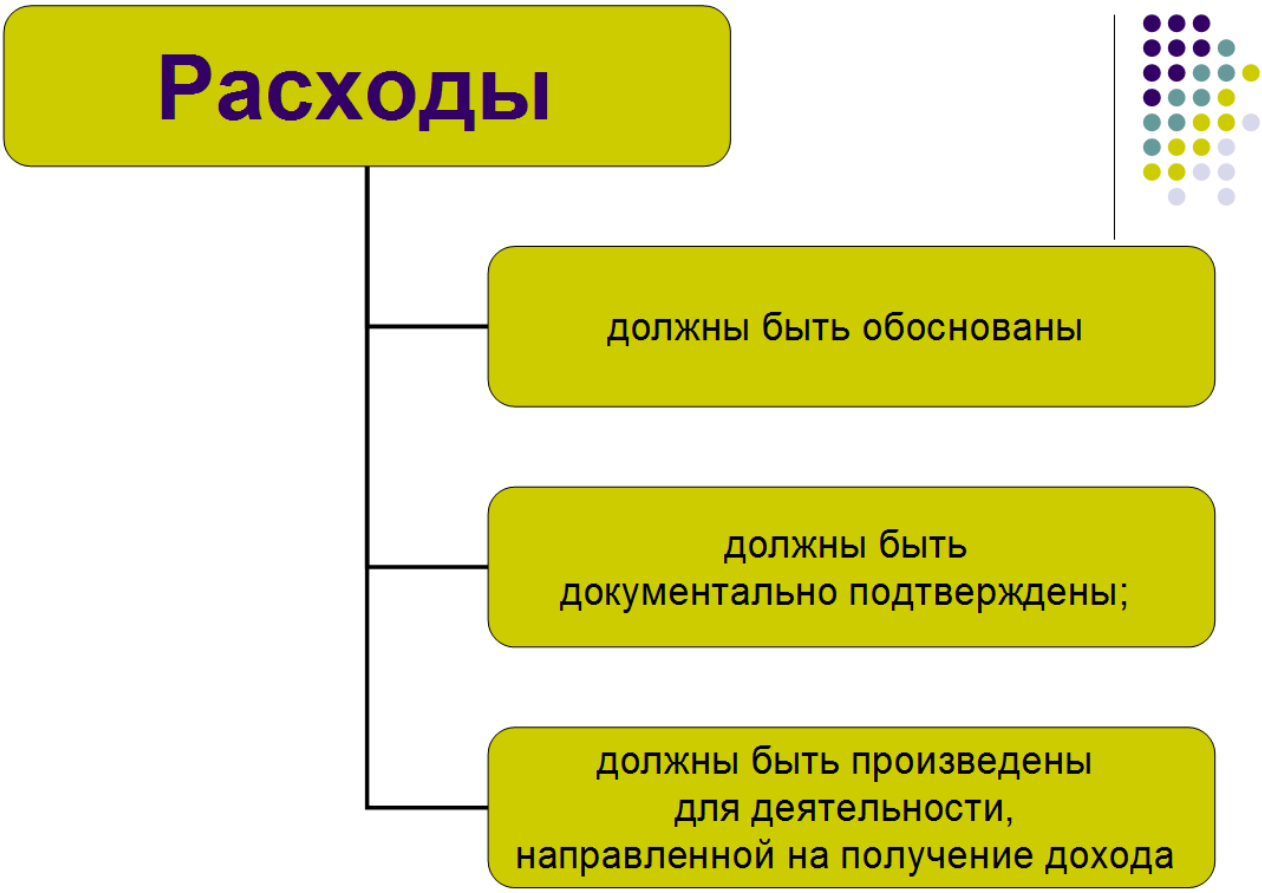


Рисунок 5- Признание расходов

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

Пленум ВАС РФ в Постановлении от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» указал, что налоговая выгода налогоплательщика (в данном случае имеется в виду право налогоплательщика на уменьшение налогооблагаемого дохода на величину понесенных им расходом) может быть признана необоснованной в случае, когда хозяйственные операции учтены налогоплательщиком не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или если они не были связаны с разумными экономическими причинами и иными целями делового характера. Необоснованная налоговая выгода возникает и тогда, когда она получена вне реальной предпринимательской деятельности.

О получении налоговой выгоды вне реальной предпринимательской деятельности могут свидетельствовать, например, недостоверность и противоречивость сведений, указанных в первичных документах налогоплательщика, использование налогоплательщиком для исполнения договора собственной техники (при условии, что по договору техника должна

быть представлена контрагентом) и т.п[21]. Суды также отказывают налогоплательщикам в признании расходов в связи с нереальностью хозяйственной операции, поскольку у контрагентов отсутствуют соответствующий персонал, необходимые основные средства (собственные или арендованные) и материально-производственные запасы.

Следует также учитывать, что обоснованность расходов, уменьшающих в целях налогообложения полученные доходы, не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата. Это связано с тем, что в законодательстве о налогах и сборах не употребляется понятие экономической целесообразности и не регулируется порядок и условия ведения финансово-хозяйственной деятельности. В силу принципа свободы экономической деятельности налогоплательщик осуществляет ее самостоятельно на свой риск и вправе самостоятельно и единолично оценивать ее эффективность и целесообразность. Конституционный Суд РФ в Постановлении от 24 февраля 2004 г. № 3-П отметил, что судебный контроль не призван проверять экономическую целесообразность решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности, которые в сфере бизнеса обладают самостоятельностью и широкой дискрецией, поскольку в силу рискового характера такой деятельности существуют объективные пределы в возможностях судов выявлять наличие в ней деловых просчетов. Например, Президиум ВАС РФ в Постановлении от 9 марта 2011 г. по делу № А40-93885/08-112-491 признал несостоятельными доводы налогового органа о необоснованности заявленных налогоплательщиком расходов на выплату компенсаций работникам, производимых в связи с расторжением с ними договора оказания услуг. Инспекция полагала, что эти расходы являются экономически неоправданными, поскольку обязанность по компенсации расходов в указанной части была принята на себя налогоплательщиком по основаниям, не предусмотренным ни действующим законодательством, ни условиями договора оказания услуг. Арбитражный суд надзорной инстанции с этим не согласился, подчеркнув, что субъекты предпринимательской деятельности обладают широкой дискрецией в принятии управленческих решений. Между тем НК РФ не содержит положений, позволяющих налоговому органу оценивать произведенные налогоплательщиками расходы с позиции их экономической целесообразности, что, по существу, имело место при рассмотрении данного эпизода.

Причем бремя доказывания необоснованности заявленным налогоплательщиком расходов возлагается на налоговые органы как на органы публичной власти.

---

[21] Определение Верховного Суда РФ от 13 октября 2014 г. по делу № А51-18097/2013.

Вторым требованием, предъявляемым к расходам, является их документальное подтверждение. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором).

Это законодательное положение находит отражение в Постановлении Пленума ВАС РФ «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», в котором отмечается, что представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы.

Причем в НК РФ не установлено конкретного перечня документов, которые налогоплательщики должны оформлять для подтверждения осуществленных расходов, а также не предъявлено каких-либо требований к оформлению (заполнению) таких документов. Главное, чтобы на основании документов, которые имеются у налогоплательщика, можно было бы сделать однозначный вывод о том, что расходы фактически произведены.

Важно также учитывать, чтобы имеющиеся у налогоплательщика документы оформляли реальные операции налогоплательщика, т.е. были достоверными. Президиум ВАС РФ в Постановлении от 11 ноября 2008 г. по делу № А40-16436/07-107-121 подчеркнул, что первичные документы, содержащие недостоверную информацию, не подтверждают произведенные расходы.

И наконец, третьим требованием, предъявляемым к расходам налогоплательщика, является их направленность на получение дохода.

При этом по правилам гл. 25 НК РФ расходы признаются и в отсутствие доходов. То есть для того, чтобы учесть расход, не нужно, чтобы одновременно был получен доход. Главное, чтобы расходы в принципе осуществлялись в рамках деятельности, по которой предполагается получение дохода.

Конституционный Суд РФ в целом ряде своих определений указал, 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. При этом речь идет именно о намерениях и целях (направленности) этой деятельности, а не о ее результате. Обоснованность получения налоговой выгоды не может быть поставлена в зависимость от эффективности использования капитала (Определения от 16 декабря 2008 г. № 1072-О-О, от 4 июня 2007 г. № 366-О-П).

Следовательно, отсутствие доходов в каком-либо периоде, возникновение убытка от деятельности, неполучение прибыли по отдельным договорам, реализация ниже себестоимости и другие подобные обстоятельства не могут рассматриваться как основание для признания расходов налогоплательщика экономически неоправданными. Например, налогоплательщик может учесть в расходах по налогу на прибыль организаций затраты на участие в тендерных торгах, которые им проиграны.

Некоторые расходы налогоплательщик не может учесть при исчислении налога на прибыль организаций. Перечень таких расходов установлен в ст. 270 НК РФ (например, суммы начисленных налогоплательщиком дивидендов и других сумм прибыли после налогообложения; пени, штрафы и иные санкции, перечисляемые в бюджет; взносы в уставный (складочный) капитал; суммы материальной помощи работникам).

По общему правилу расходы, принимаемые для целей налогообложения, определяются по методу начисления, т.е. признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты. Так, расходы, вытекающие из сделок налогоплательщика, признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором эти расходы возникают, исходя из условий таких сделок. Налогоплательщики, которые могут определять доходы кассовым методом, обладают правом на определение кассовым методом и расходов. В этом случае расходы будут определяться после их фактической оплаты.

Налоговой базой по налогу на прибыль организаций признается денежное выражение прибыли.

Общая налоговая ставка по налогу установлена в размере 20 процентов (из которых 2 процента зачисляется в федеральный бюджет, а 18 процентов - в бюджеты субъектов Российской Федерации).

Однако в некоторых случаях налоговая ставка по рассматриваемому налогу устанавливается в пониженном размере.

Например, налоговая ставка по налогу, подлежащему зачислению в федеральный бюджет, устанавливается в размере 0 процентов для организаций - участников региональных инвестиционных проектов, для организаций - резидентов технико-внедренческой особой экономической зоны, а также организаций - резидентов туристско-рекреационных особых

экономических зон, объединенных решением Правительства Российской Федерации в кластер.

Налог на прибыль организаций с доходов, полученных в виде дивидендов, уплачивается в размере: а) 13 процентов - по доходам в виде дивидендов, полученных по акциям, права на которые удостоверены депозитарными расписками; б) 15 процентов - по доходам, полученным иностранной организацией в виде дивидендов по акциям российских организаций, а также дивидендов от участия в капитале организации в иной форме.

Налоговым периодом по налогу на прибыль организаций признается календарный год. Отчетными периодами по налогу признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

По итогам каждого отчетного (налогового) периода налогоплательщики исчисляют сумму авансового платежа, исходя из ставки налога и прибыли, подлежащей налогообложению, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания отчетного (налогового) периода. В течение отчетного периода налогоплательщики исчисляют сумму ежемесячного авансового платежа.

Налогоплательщики независимо от наличия у них обязанности по уплате налога и (или) авансовых платежей по налогу, особенностей исчисления и уплаты налога обязаны по истечении каждого отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы по месту своего нахождения и месту нахождения каждого обособленного подразделения соответствующие налоговые декларации. При этом по итогам отчетного периода налогоплательщики представляют налоговые декларации упрощенной формы. А некоммерческие организации, у которых не возникает обязательств по уплате налога, представляют налоговую декларацию по упрощенной форме также и по истечении налогового периода.

Особые правила предусмотрены для театров, музеев, библиотек, концертных организаций, являющихся бюджетными учреждениями. Они представляют налоговые декларации только по истечении налогового периода.

Налогоплательщики (налоговые агенты) представляют налоговые декларации (налоговые расчеты) не позднее 28 календарных дней со дня окончания соответствующего отчетного периода. Налоговые декларации (налоговые расчеты) по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками (налоговыми агентами) не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, уплачивается не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий налоговый период. Аналогичное правило установлено для уплаты авансовых платежей по

итогам отчетного периода - они уплачиваются не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий отчетный период. Ежемесячные авансовые платежи, подлежащие уплате в течение отчетного периода, уплачиваются в срок не позднее 28-го числа каждого месяца этого отчетного периода.

2 Особенности оптимизации налогообложения прибыли предприятия в современных условиях

2.1 Оптимизация налогообложения прибыли предприятия в целях увеличения финансовых ресурсов предприятия: необходимость, методы и элементы

Основная цель деятельности коммерческих предприятий – получение прибыли. Каждый налогоплательщик желает снизить суммы уплачиваемых налогов. Оптимизация налога на прибыль является одним из доступных методов достижения данной цели. Достичь желаемого можно двумя способами: За счет снижения размера налогооблагаемой базы. По максимуму используя механизмы налогового регулирования. Налоговое законодательство обязывает все коммерческие предприятия уплачивать налог на прибыль, а потому именно данный вид налога стараются оптимизировать многие фирмы.

Особенности налога на прибыль дают возможность подобрать несложный подход к схеме оптимизации: отсутствие минимальной размера налога к уплате, наличие нескольких вариантов применения статей расходов.

Оптимизация налога на прибыль является законной и может быть проведена через различные направления (рис. 6).

Рисунок 6- Структура оптимизации налога на прибыль

Оптимизация налога на прибыль – важное управленческое решение в силу того, что данный вид налога влияет на финансовые результаты деятельности компании на основании принятой стратегии развития.

Необходимо понимать разницу между налоговым планированием и уклонением от перечисления суммы налога на прибыль в бюджет страны. «Под налоговым планированием понимается уменьшение размеров налога путем вариативной трактовки норм налогового законодательства, что не предполагает нарушение закона»[22]. Это цивилизованный способ защиты экономического интереса плательщика налога, в отличие от уклонения от уплаты налога или обход налога. В итоге, умение владельцев бизнеса заниматься налоговым планированием будет выгодно государству, ведь это улучшает финансово-хозяйственные показатели работы предпринимателя и дает возможность пустить деньги на развитие предприятия. А значит, в будущем компания будет платить более высокие налоги. При проведении оптимизации налога на прибыль, принимается во внимание вся совокупность

[22] Осипенко О.В. Актуальные проблемы системного применения инструментов корпоративного управления и акционерного права. – М.: Статут, 2018. – С. 68.

уплачиваемых бизнесменом налогов, чтобы найти наилучший вариант обложения результатов деятельности компании налогами.

Оптимизация налога на прибыль состоит из рассмотрения: объекта обложения налогом, налогооблагаемой базы, налогового периода, ставки по налогу, правил расчета, сроков уплаты (рис. 7).

Рисунок 7- Структура оптимизации налога на прибыль

«Россия имеет со многими странами соглашение об избежании двойного налогообложения, и этим можно воспользоваться, когда ставка по налогу на прибыль в другой стране оказывается более низкой, нежели в РФ»[23].

Юридические лица могут оптимизировать налог на прибыль через физических лиц (рис. 8). Возможно использование 3 законных методов оптимизации налога на прибыль:

1. Через налоговые вычеты (лечение, учеба, покупка недвижимости и т.д.).
2. Путем регистрации работника в качестве ИП – это поможет сэкономить на налогах, если будет выбрана упрощенная система налогообложения.

[23] Шахмаметьев А.А. Международное налоговое право / А.А. Шахмаметьев. – М.: Международные отношения, 2018. – С. 367.

3. Путем оформления части заработной платы в качестве материальной помощи (существует ежемесячный лимит).

Рисунок 8- Оптимизация налога на прибыль через физических лиц

Для юридических лиц также существуют законные методы оптимизации налога на прибыль (рис. 9).

Рисунок 9- Способы оптимизации налога на прибыль

Создание резервов (равномерное распределение налога на прибыль на протяжении года – позволяет избежать пиковых отчислений во время отпусков, выявления долгов, ремонтов ОС). Оптимизация некоторых пунктов налогового учета (выбор метода учета и оприходования выручки и затрат, наиболее выгодного в плане уплаты налогов). Перенос налогооблагаемой базы на дочерние компании (прибыль переносится на фирму с льготным режимом обложения налогом на прибыль с обязательным выводом ее оттуда без каких-либо налоговых нагрузок). Использование временных различий при исчислении налога и последующее его перемещение на новый период. Переход на льготный налоговый режим (так, чтобы налога на прибыль не было, или чтобы был законный способ его не выплачивать). Разделение (договоры на оказание большого комплекса услуг могут быть разделены на несколько соглашений с учетом необложения налогом на прибыль некоторых работ). Оптимизация амортизационных отчислений (утверждение повышающего коэффициента для ОС, работающих круглые сутки, приобретение дорогого оборудования по частям, амортизационная премия). Возмещение НДС зачетом в счет налога на прибыль. Применение долговых документов (векселей, поручительства и т.д.). Корректировка договоров (часть расходов можно отнести на текущий период единовременно). Оптимизация учета расходов,

разделение на прямые/косвенные. Оптимизация затрат на производство (контроль себестоимости). Планирование предполагаемой прибыли. Оптимизация налога на прибыль через создание резерва по сомнительным долгам.

Поиск и процесс самостоятельного создания резервов. Фирма, используя метод начислений, равномерно распределяет по истечении годового налогового периода затраты, связанные с оплатой отпуска сотрудникам, вознаграждениями в материальном эквиваленте по выслуге лет, затратами на создание фонда по сомнительному долгу. Такой способ оплаты налога является не уменьшающим сумму самого налога, а корректирующим размер его авансовых выплат с помощью равномерного распределения по каждому из квартальных платежей или ежемесячных авансовых платежей

2.2 Учетная политика, как основной элемент программы оптимизации

Учетная политика – это совокупность вариантов ведения бухгалтерского и налогового учета и составления отчетности. Учетная политика вырабатывается каждой организаций самостоятельно. При этом происходит выбор вариантов учета в рамках предусмотренных нормативными актами. Также в учетной политике находят отражения выбранные организацией способы учета, которые неоднозначно трактуются в бухгалтерском или налоговом законодательстве.

Обычно положения учетной политики разделяют на положения учетной политики для целей бухгалтерского учета и положения учетной политики для целей налогового учета. Как правило, и те и другие утверждаются в рамках одного внутрифирменного документа – приказа об учетной политике.

К приказу учетной политики обычно оформляют приложения: рабочий план счетов бухгалтерского учета, формы используемых организацией первичных документов и др. информацию, являющуюся частью учетной политики.

Учетная политика утверждается организацией до наступления или в самом начале финансового года. Утверждать учетную политику ежегодно, если она не претерпела изменений, не требуется.

Изменять учетную политику организация может в установленных ПБУ 1/2008 случаях. В частности, при изменении законодательства, при существенном изменении условий хозяйствования и др. Обычно изменения производятся с начала отчетного года. При этом не считается изменением учетной политики утверждение способа ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности, которые отличны по существу от фактов, имевших место ранее, или возникли впервые в деятельности организации.

Каждый объект предпринимательской деятельности имеет возможность провести оптимизацию налога на прибыль. Такую процедуру помогает совершить правильно выбранная политика уплаты налогов, а также подобранные методы оптимизации, основным из которых является ревизия осуществляемых компанией затрат. Выбирая для себя способ минимизировать оплачиваемые налоги, каждый предприниматель должен понимать, что такие действия очень не нравятся представителям государственных органов налогового контроля. Нужно быть готовым к тому, что выбранная налоговая политика может встретить отпор, или могут быть использованы доначисления по налогам.

Некоторые недобросовестные налогоплательщики для того, чтобы уменьшить предстоящие к оплате налоги, идут на нарушение закона и предъявляют в статьях расходов операции, которые не соответствуют предъявленному статьей 25 НК списку тех, что можно относить к расходам организации. Например, «…создают фиктивные договоры с подставными фирмами, на счета которых перечисляют средства, а они затем опять возвращаются налогоплательщику»[24].

Такие меры являются незаконными и при отсутствии доказательств могут повлечь за собой привлечение налогоплательщика к ответственности. Поэтому если налогоплательщик решил внести изменения в свою налоговую политику и уменьшить сумму налога, которую должен оплатить, ему следует остановиться на законных методах и поисках законных резервов.

Налоговое законодательство требует от предприятий составлять приказ об утверждении учетной политики, в которой должны быть отражены следующие моменты: Способ расчета доходов и расходов. Правила уплаты основного налога на прибыль и авансовых платежей по нему по обособленным подразделениям предприятия. Учет по налогам в отношении имущества, подлежащего амортизации. Порядок формирования резервов по сомнительным долговым обязательствам. Правила формирования резерва по гарантийному ремонту и обслуживанию. Правила уплаты налога на прибыль организации. Компании также имеют право в целях планирования разработать договорную политику, предполагающую выбор: контрагентов, вида договоров, отдельных пунктов договора. Это может сыграть существенную роль. К примеру, имущество, переданное по договору дарения, в целях обложения налогом признаются выданными бесплатно, а значит являются внереализационными доходами.

---

[24] Титов А.А. Совершенствование налога на прибыль организаций в Российской Федерации: Дис. ... к.э.н. – М., 2016. – С. 65.

Использование льготной или сниженной ставки по налогам. Этот метод можно использовать лишь в том случае, когда есть основания для предоставления льгот по налогообложению. Их рассматривают государственные органы, которые и предоставляют предпринимателю решение о начислении или не начислении льгот. Оплата обязательных налогов с рассрочкой. Применение такого метода дает грамотно составленная и продуманная налоговая политика. Убытки, понесенные раньше, использовать для того, чтобы снизить налогооблагаемую базу в настоящее время. Такой метод подходит при грамотном ведении бизнеса и распределении суммы уже понесенного убытка в течение последующих 10 лет.

Уменьшение суммы прибыли, которая используется для расчета суммы налога на прибыль, путем применения расходов, не связанных с реализацией. Именно таким методом является предоставление покупателям определенных скидок на подлежащий реализации товар, так как сумма этих скидок, согласно НК, относится к внереализационным расходам. К расходам, связанным с производством и реализацией, относится оплата аренды и эксплуатации рабочего помещения. Но стоит помнить, что все суммы должны иметь документальное подтверждение и быть обоснованными. Расширить эти затраты также помогают статьи на вывоз мусора и уборку помещений. Если есть необходимость, можно привлечь к снижению налоговой базы «иные затраты на реализацию и производство», к которым можно отнести предоставление консультационных услуг по оценке ситуации на рынке, в сферах которого оборачивается ваше предприятие. Пользование товарным знаком и периодические его оплаты также можно учитывать в графе расходов на законных основаниях. Оплата изготовления служебной формы может относится к оплате труда и являться статьей расходов, но в этом случае она должна быть оговорена в договоре трудоустройства сотрудника, в нем же должны быть указаны порядки выдачи и ношения этой формы. Отдельной статьей расходов могут стать затраты на повышение квалификации или ее смену сотрудниками. Отдельная статья расходов – это проплата амортизации тех основных средств, которые вводятся в использование, а также убытки от их списания. Оптимизация налога на прибыль является набором выгодных организации мероприятий, которые призваны сократить затраты на уплату налогов. Но стоит учесть, что если вы хотите сделать такое уменьшение путем увеличения расходов, то расходы эти должны быть документально подтверждены, а также экономически обоснованы.

Оптимизация налога на прибыль через создание ремонтного фонда и применение различных методов начисления амортизации. Еще один метод оптимизации налога на прибыль – создание резерва для будущих затрат на ремонтные работы.

Суть метода: налогоплательщик в каждом отчетном периоде снижает налоговую базу для расчета налога на прибыль на сумму совершаемых им отчислений в фонд будущего ремонта. Суммы в каждом периоде должны учитываться равномерно. Отчисления вычисляются на основании общей стоимости основных средств и нормативов отчислений (исходя из сведений в инвентарных карточках учета ОС по форме № ОС-6).

Норматив отчислений устанавливается на предприятии на основании периодичности проведения ремонтных работ ОС, частоты замены комплектующих и стоимости ремонта. Максимальная сумма резерва не должна быть выше средней величины фактических затрат на ремонт за предшествующие 3 года. Необходимо заполнять налоговый регистр и указывать в нем стоимость ОС, величину отчислений в резерв.

Отчисления в ремонтный резерв нужно списывать равными частями на крайний день отчетного периода. Если сумма резерва оказывается выше фактически понесенных затрат на ремонт, разница идет в доходы фирмы. Лучше отразить возможность создания ремонтного резерва в учетных документах предприятия. Должны быть документы, доказывающие, что требуется проведение ремонтных работ: расчет отчислений в резервный фонд, нормативы и сроки ремонта, сметы на ремонтные работы, сведения о стоимости ОС, дефектные ведомости с перечислением неисправностей. Также необходимы документы, подтверждающие, что ремонт был фактически произведен.

Оптимизация налога на прибыль путем применения нелинейного метода начисления амортизации Необходимо закрепить данный способ в документах учетной политики. Амортизируемое имущество – имущество во владении плательщика налогов, применяемое с целью извлечения прибыли, стоимость которого постепенно погашается путем начисления амортизации (срок полезного использования – более 1 года, первоначальная стоимость – более 10 тысяч рублей).

Нелинейный метод начисления – способ, при котором сумма начисленной амортизации за 1 месяц равна произведению остаточной стоимости объекта и нормы амортизации.

Норма амортизации вычисляется по формуле:

$$НА = (2 : n) * 100\%, \qquad (1)$$

где НА – норма амортизации,

n – срок полезного использования (мес.).

С того месяца, в котором стоимость объекта станет равной 20% от первоначальной цены, амортизация начисляется по-другому: остаточная стоимость становится базовой для последующих расчетов, сумма амортизации за месяц становится равной базовой стоимости, деленной на число месяцев до конца срока полезного использования объекта.

Основные правила Учетной политики прописаны в законах, ПБУ и Налоговом кодексе. Тем не менее, часть правил, по которым ведется учет, бизнесмен должен зафиксировать в своем внутреннем документе. Таким документом является учетная политика.

Учетная политика – это внутренний документ организации или индивидуального предпринимателя, которым регламентируется порядок организации бухгалтерского и налогового учета. Требования к разработке бухгалтерской учетной политики приводятся в статье 8 закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ и в ПБУ 1/2008, утвержденном приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. № 106н.

Что касается учетной политики для налогового учета, то требования к ней есть только разрозненные. Так, статья 167 НК РФ содержит общие указания для учетной политики по НДС, а статьи 313 и 314 НК РФ – по налогу на прибыль. Требований к порядку составления и оформления налоговой учетной политики кодекс не содержит.

В учетной политике закрепляют выбор способа учета из тех, которые допускает законодательство, если же способ учета какой-либо операции единственный, то указывать его не надо. В тех случаях, когда способ учета хозяйственной операции законом не предусмотрен, его надо разработать самостоятельно и прописать в учетной политике.

По ряду учетных моментов законодательство предлагает на выбор несколько альтернатив. Например, организация ведения бухгалтерии – эти функции директор может взять на себя или нанять бухгалтера. Другим примером может послужить применение УСН – можно выбрать объект налогообложения: доходы или доходы за вычетом расходов.

Выбор по всем нюансам учета, предполагающим наличие альтернатив, и должен быть прописан в учетной политике.

Организации обязаны вести как бухгалтерский, так и налоговый учет. Поэтому они должны иметь две учетных политики: бухгалтерскую и налоговую.

Учетная политика формируется на каждый отчетный год. Обычно учетную политику формируют каждый год, но если на новый год ее не утвердили, то продолжает действовать прошлогодняя. В течение года документ можно только дополнять, если в деятельности налогоплательщика появился новый вид деятельности (например, торговая организация стала оказывать еще и услуги по сервисному обслуживанию этих товаров) или законом внесены изменения в положения о бухучете или налогах. Что касается уже закрепленных в ежегодной учетной политике положений, то изменять их можно только с нового года.

Только что созданная организация должна утвердить учетную политику для бухучета не позднее 90 дней со дня регистрации (п. 9 ПБУ 1/2008), а для целей расчета НДС – до конца

квартала, в котором она была зарегистрирована. При этом признается, что организация применяет учетную политику с момента государственной регистрации.

Индивидуальные предприниматели, которые могут не вести бухучет, разрабатывают учетную политику только для налогообложения, а организации – для бухгалтерского и налогового учета. Обязательно должны формировать учетную политику для целей налогообложения индивидуальные предприниматели:

- являющиеся плательщиками НДС;
- работающие на УСН Доходы минус расходы;
- плательщики сельхозналога;
- при совмещении УСН и ЕНВД.

Всем остальным ИП, во избежание споров с налоговыми органами, тоже рекомендуем сформировать учетную политику для налогового учета.

Разрабатывает учетную политику главный бухгалтер или другое лицо, отвечающее за учет, а утверждает – руководитель или индивидуальный предприниматель.

По умолчанию сдавать учетную политику в налоговую инспекцию не нужно. Учетная политика не относится к числу обязательных документов, которые нужно сдавать в налоговую инспекцию. Однако при прохождении проверок инспекторы запрашивают этот документ, чтобы убедиться в том, что учет ведется в соответствии с закрепленными в учетной политике способами. Чтобы уменьшить число вопросов налоговиков к способам учета, организации могут добровольно включить учетную политику в состав годовой отчетности.

Если при запросе учетной политики окажется, что ее нет, то будет взыскан штраф в размере 200 рублей (статья 126 НК РФ). Кроме того, руководитель организации может быть наказан на сумму от 300 до 500 рублей (статья 15.6 КоАП РФ).

Отсутствие или несоблюдение важных положений учетной политики, из-за чего была занижена налоговая база, может быть признано налоговыми органами грубым нарушением правил налогового учета. За это предусмотрена ответственность в виде штрафа по статье 120 НК РФ в размере 10 тыс. рублей и 30 тыс. рублей, если нарушение выявят в нескольких налоговых периодах.

Учетная политика – один из документов, который инспекторы запросят при проведении налоговой проверки.

Учетная политика организации может быть общей - для бухгалтерского и для налогового учета. Можно также разработать отдельную учетную политику для каждого вида учета. Учетная политика ИП формируется только для целей налогового учета.

Учетная политика организации будет единой, включая ее обособленные подразделения, даже если они имеют отдельный баланс.

Общая учетная политика организации состоит из трех основных разделов:

- организационно-технический;
- методологический для целей ведения бухгалтерского учета;
- методологический для целей налогообложения.

Прежде всего, в политике надо указать, на кого возложено ведение учета. Возможно три варианта: директор ведет бухгалтерию сам, нанимает главбуха или передает бухгалтерию на аутсорсинг.

Среди малых предприятий самым распространенным вариантом является самостоятельное ведение учета директором.

В политике следует прописать способ ведения учета. Вариантов масса. Вести учет можно вручную, записывая все операции в специальные регистры. Но этот способ неудобен.

Наиболее распространена автоматизированная форма ведения учета, когда бухучет ведется в специальной программе. Например, в интернет-бухгалтерии «Моё дело» - ведение учета в сервисе отвечает всем самым актуальным требованиям законодательства.

Поскольку в законодательстве нет конкретного перечня регистров учета, которые обязательно вести, такие регистры следует указать в учетной политике. Вполне достаточным набором являются оборотно-сальдовая ведомость и отчет о бухгалтерских проводках.

Рабочий план счетов. План счетов Минфина содержит довольно внушительный перечень счетов. Далеко не все они нужны для текущего учета малого предприятия. Поэтому в учетной политике приводится рабочий план счетов. Это те счета, которые будут использоваться при отражении в учете операций по деятельности.

Состав и формы отчетности. Действующие бланки бухгалтерской отчетности (баланс и отчет о финансовых результатах) носят рекомендательный характер. При составлении учетной политики можно доработать формы отчетности и утвердить их в учетной политике. Но чтобы не «изобретать велосипед» и в дальнейшем избежать лишних дискуссий на эту тему с инспекцией, лучше все же предусмотреть использование Минфиновских бланков.

Формы первичных документов. Закон о бухучете дает право самостоятельно разработать формы для первичных учетных документов. Тем не менее, собственные эксклюзивные бланки вместо стандартных актов и накладных могут стать предметом споров с налоговой инспекцией. Поэтому лучше указать в учетной политике, что применяются унифицированные формы документов, утвержденные Госкомстатом.

Инвентаризация позволяет сверить учетную информацию о наличии имущества и состоянии расчетов с реальным положением дел. Для больших компаний она весьма полезна, поскольку позволяет оперативно выявить недостачу тех или иных ценностей. Но для небольшой фирмы, не имеющей запасов продукции, обязанность проводить инвентаризацию

может стать обременительной. Тем не менее, в ряде случаев проведение инвентаризации обязательно. Например, перед составлением годовой отчетности.

В учетной политике можно дополнительно предусмотреть, в каких случаях будете проводить инвентаризации.

Касательно учета основных средств в учетной политике должно быть прописано четыре важных момента.

Первый – стоимостной лимит для признания активов основным средством. По общим правилам имущество стоимостью до 40 000 руб. списывается в состав расходов и основным средством не является. Учетной политикой этот лимит можно уменьшить.

Второй – проведение переоценки. Следует указать, проводится или не проводится переоценка при изменении рыночной стоимости основных средств.

Третий – амортизация. Существует несколько методов начисления амортизации. Самый распространенный – линейный. Он позволяет равномерно списывать стоимость основного средства на расходы в течение срока его использования. Остальные способы весьма экзотичны и требуют сложных расчетов.

Четвертый – отражение в учете расходов на ремонт. Фирма может создавать резерв на ремонтные расходы или учитывать такие расходы по факту их проведения.

Необходимо выбрать, как будут оцениваться товары и материалы при их списании, передаче в производство и продаже. Эта оценка важна для отражения расходов в бухучете.

Существует три варианта: по средней стоимости единицы товара или материала, по фактической себестоимости или по стоимости первых закупок (ФИФО). Традиционным является способ оценки по средней себестоимости.

В учетной политике необходимо привести классификацию доходов и расходов. Необходимо указать, какие доходы и расходы относятся к обычной текущей деятельности, а какие являются прочими.

В соответствии с этим выбором будут заполняться строки отчета о финансовых результатах.

В учетной политике необходимо привести классификацию доходов и расходов. Необходимо указать, какие доходы и расходы относятся к обычной текущей деятельности, а какие являются прочими.

Здесь также следует указать принципы организации ведения учета:

- кто отвечает за ведение налогового учета - как правило, это то же лицо, на которое возложена бухгалтерия;

- как ведется учет – вручную или в специальной программе;

- регистры учета – для УСН и патента это книга учета доходов и расходов.

В налоговой политике следует указать, какая налоговая система применяется: УСН, ЕНВД, патент, общая или их сочетание между собой. Для упрощенки укажите выбранный объект налогообложения: доходы или доходы минус расходы.

При применении общей системы или УСН 15% необходимо утвердить способ оценки расходов на списание товарно-материальных запасов. Можно выбрать тот же, что и в бухучете.

Особо важное значение учетная политика имеет для тех, кто применяет одновременно несколько налоговых режимов. Например, совмещает УСН и ЕНВД. В данном случае необходимо вести раздельный учет доходов и расходов, относящихся к каждому из режимов.

Несмотря на обязательность раздельного учета, ни один закон не указывает, как его вести. Поэтому правила организации такого учета прописываются в налоговой политике. В ней необходимо указать, какая деятельность, а соответственно, какие доходы и расходы, под какой режим попадают.

Общие расходы, в равной степени относящиеся ко всем применяемым налоговым режимам, нужно делить между ними. Базой для такого деления является доля доходов по каждому из режимов в общем объеме доходов за отчетный период.

При ведении нескольких видов деятельности, облагаемых ЕНВД, следует вести раздельный учет физических показателей, задействованных в каждой деятельности и их базовой доходности. Если один и тот же физический показатель применяется для разных видов деятельности, то он делится пропорционально доле полученной выручки по каждому из направлений деятельности.

Важные пункты учетной политики приведены в приложении 1

2.3 Специальные методы оптимизации

Создание резерва по сомнительным задолженностям. У большинства предприятий имеется непогашенная дебиторская задолженность. Компании могут подстраховать себя от налоговых потерь, которые произойдут из-за неисполнения дебиторами своих долговых обязательств, путем создания резерва по сомнительным задолженностям. Это означает, что «…фирма сократит обязательства перед бюджетом по перечислению сумм налога на прибыль, которая пока еще не была получена»[25]. Сомнительный долг с точки зрения налогового

[25] Демишева Т.А. Вопросы применения в 2018 году измененного законодательства о налоге на прибыль. Судебная практика // Имущественные отношения в Российской Федерации. – 2018. – № 10. – С. 78.

законодательства – это задолженность, не выплаченная в срок, определенный по договору, не обеспечена залогом, гарантией банка или поручительством.

Законная схема формирования резерва:

– Прописать возможность создания резерва в документах по учетной политике (рекомендовано).

– Провести инвентаризацию дебиторской задолженности по состоянию на последний день отчетного или налогового периода.

– Произвести расчет резерва: если долг возник более 90 дней назад, в сумму включается выявленная в ходе проведения инвентаризации задолженность; если долг появился от 45 до 90 дней назад, в сумму включается 50% выявленной в ходе инвентаризации задолженности; если долг возник менее 45 дней назад, сумма долга не увеличивается.

Существует ряд требований к осуществлению такого метода оптимизации:

– Предприятие должно определять доходы и затраты методом начисления.

– Сумма резерва не должна оказаться выше 10% от суммы выручки за весь отчетный (налоговый) период.

– Формирование суммы резерва должно быть подкреплено расчетом-справкой из бухгалтерии, а также налоговым регистром (сумма отчислений идет во внереализационные затраты на крайний день отчетного периода).

Метод применяется лишь в случае с необходимостью покрытия убытков от безнадежных долгов (невозможных к взысканию).

Оптимизация налога на прибыль при реализации нематериальных активов. Чтобы оптимизировать прибыль данным методом, нужно придерживаться следующей схемы. Выявить имеющиеся на предприятии объекты интеллектуальной собственности. Для этого нужно издать приказ о собрании комиссии, желательно с привлечением патентоведом и патентных поверенных, для проведения инвентаризации.

Результатом работы комиссии должно стать составление акта инвентаризации и оценки ОИС со списком названий, сроками полезного использования и стоимостями. На его основании будет определен срок, на протяжении которого будут амортизироваться НМА.

Могут быть найдены различные объекты интеллектуальной собственности (рис. 10).

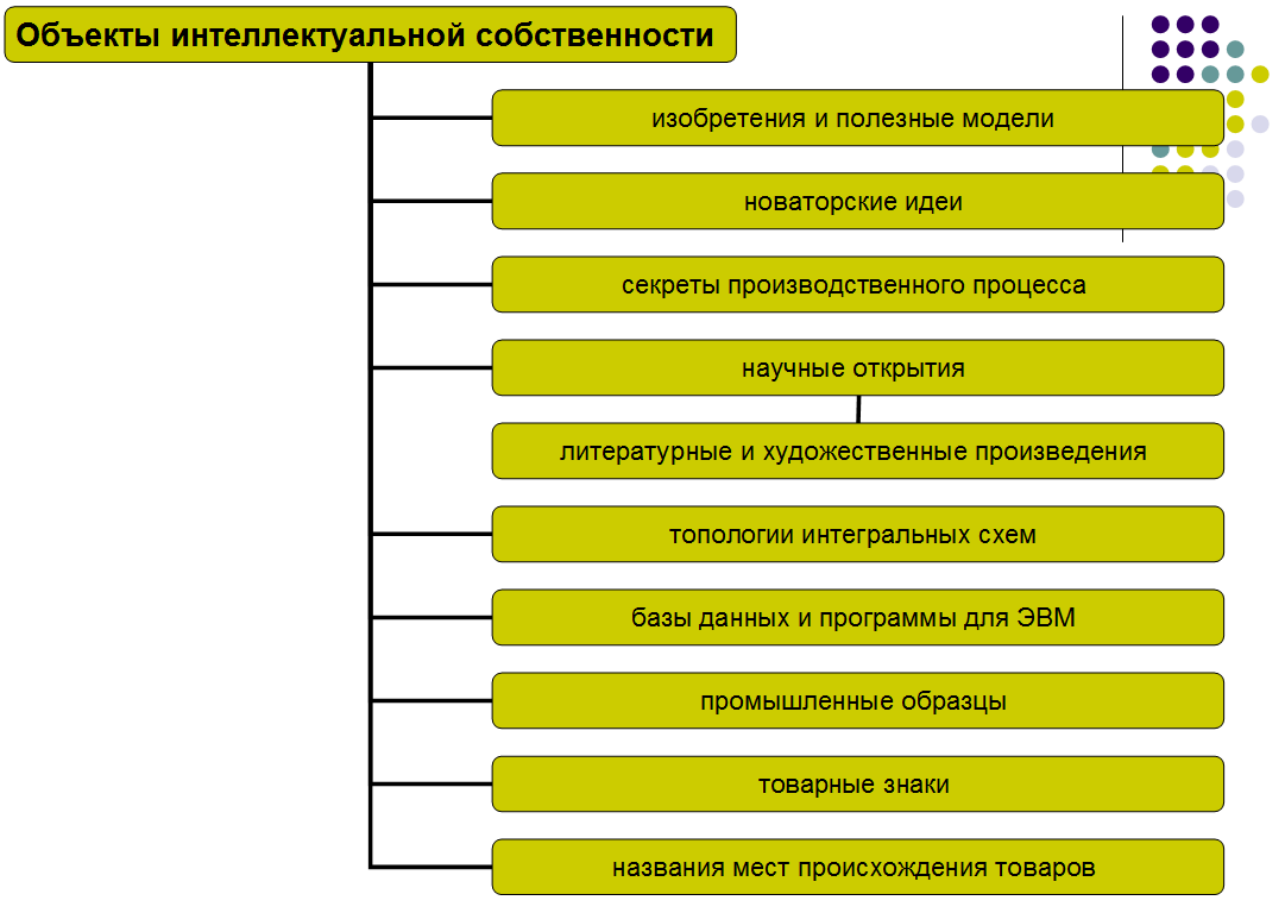


Рисунок 10- Объекты интеллектуальной собственности

Оформить и зарегистрировать объекты интеллектуальной собственности. Необходимо получить патент или свидетельство, в зависимости от типа найденных объекты интеллектуальной собственности. Секреты производства не подлежат регистрации и защищаются коммерческой тайной, поэтому в качестве документации придется составить бумаги о работе с такими объектами. Для этого: определяется перечень объектов (информации), входящих в служебную или коммерческую тайну; определяются правила работы с данными; ограничить круг сотрудников, которые допускаются к работе с конфиденциальными сведениями, перечислив всех по именам. С каждым из них заключить договор о конфиденциальности.

За создание технологии работнику причитается вознаграждение, размер которого должен быть установлен приказом или прописан в договоре со служащим.

Поставить объекты интеллектуальной собственности на учет. Приказ издается на основании акта инвентаризации и устанавливает дату, с которой начинается использование и амортизация не материальных активов. Первоначальная стоимость не материальных активов – сумма, равная величине оплаты (или кредиторской задолженности) компанией покупки или

создания актива. Расходы собираются на счете 08 и 97. На каждый объект не материальных активов заводится карточка по форме № НМА-1.

Переоценить не материальные активы по рыночной стоимости. Такая процедура проводится максимум 1 раз в год независимым оценщиком не материальных активов. Задание на переоценку документируется в форме приказа. Исходные сведения для доходного способа переоценки берутся из бизнес-плана компании (чем выше ожидаемая доходность, тем больше стоимость не материальных активов). Сумма дооценки зачисляется в добавочный капитал, при проведении налогового учета результаты переоценки не принимаются во внимание, но отражаются в карточках не материальных активов.

Стоимость не материальных активов с указанным сроком полезного использования подлежит погашению путем начисления амортизации на протяжении данного периода.

Метод начисления амортизации отражается в учетной политике: линейный, списанием стоимости пропорционально объему продукции или работ, способом уменьшаемого остатка.

Оптимизация налога на прибыль через НИОКР. «Оптимизировать налог на прибыль в 1,5 раза эффективнее, чем через какие-либо иные расходы, можно через затраты на научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки (из закрытого перечня): технологий хранения, предоставления и обработки информации, технологий информационной безопасности, новых Интернет-технологий (в том числе средства поиска, анализа, фильтрации информации)»[26].

Список затрат на НИОКР прописан в Налоговом кодексе (расходы признаются вне зависимости от результатов исследований и разработок): средства амортизации по основным средствам и не материальным активам (кроме зданий и сооружений), применяемым для выполнения НИОКР, затраты на оплату труда сотрудников, выполняющих НИОКР, материальные расходы на НИОКР, прочие затраты, имеющие отношения к НИОКР, в сумме не более 75% суммы затрат на оплату труда, стоимость работ по договорам на выполнение НИОКР, отчисления в фонды поддержки инновационной, научно-технической, научной деятельности.

Расходы включаются в список прочих затрат в отчетном или налоговом периоде, в течение которого работы закончились. К примеру, компания на ОСНО заказала НИОКР у другой фирмы на ОСНО или УСН, стоимость исследований равнялась 1 млн. рублей. При отражении затрат на НИОКР можно учесть их для налога на прибыль с повышающим

---

[26] Трофимов С.В. Формирование налогооблагаемой прибыли российских предприятий в новых экономических условиях: ожидания и реальность // Налоги. – 2016. – № 1. – С. 19.

коэффициентом 1,5 (для этого придется представить в ФНС отчет о выполненных НИОКР с декларацией по налогу на прибыль). Вторая сторона будет учитывать доходы без коэффициента.

Оптимизация налога на прибыль при присоединении убыточной компании. С 2007-го года Налоговый кодекс не содержит ограничений по величине убытков, переносимых на будущие периоды. Благодаря этому “убыточная реорганизаций” позволяет уменьшить налог на прибыль. Преимущество данная процедура приносит и в отношении НДС – компания-правопреемник приобретает право принятия к вычету НДС, уплаченный присоединенной фирмой с авансов. Чтобы у ФНС не возникало претензий, реорганизацию нужно обосновать конкретными бизнес-задачами, иначе сделка будет расценена как фиктивная. Этому будет способствовать[27]:

– Подозрительный присоединяемый контрагент (к примеру, у фирмы нет персонала, основных средств, складских помещений и т.д.).

– Соответствие присоединяемой фирмы критериям налоговой неблагонадежности, имеющимся в базе ФНС: регистрация предприятия по “массовому адресу”, участие в регистрации нескольких подобных учреждений, частая смена гендиректора и т.д.

– Сомнительные убытки. ФНС проверит, почему присоединяемая компания стала убыточной, и нет ли искусственно сформированного убытка.

– Многократные реорганизации. Самое подозрительное – присоединять сомнительные фирмы в периоды получения особо крупной прибыли.

Можно выделить деловые цели, оправдывающие присоединение убыточной фирмы: отраслевая консолидация, скупка активов, создание холдинга, гармонизация продуктовой линейки, объединение производственных процессов и т.д.

Перед присоединением нужно уведомить ФАС, ФНС. У налоговой службы появляется повод для выездной проверки. Срок переноса убытка не может превышать 10 лет, следующих за налоговым периодом, в котором была присоединена убыточная фирма.

Оптимизация налога на прибыль при помощи давальческого сырья. Оптимизировать платежи по налогам возможно с помощью заключения договора на переработку давальческого сырья (вид договора подряда), это позволит сократить совокупную налоговую

[27] Митрофанова И.А., Тлисов А.Б., Яценко Г.А. Оптимизация налогообложения как инструмент планирования финансовых результатов деятельности организации // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 28. – С. 34.

нагрузку. Налоговое законодательство признает операции с давальческим сырьем услугами, а не работами.

Стоимость услуг по переработке давальческого сырья облагается НДС (18%) вне зависимости от того, по какой ставке облагается сырье и сам продукт переработки.

Значит, если сырье вовсе не облагалось НДС или облагалось налогом во 10%-ной ставке, услуги все равно облагаются НДС по 18%-ной ставке, а это дополнительный налоговый вычет.

Также можно организовать производство из давальческого сырья самостоятельно, открыв новое предприятие и заключив с ним договор на переработку. Нужно будет пересмотреть организационную структуру бизнеса – разбить производственный процесс на технологически законченные этапы, основными звеньями сделать заказчика и переработчиков (ООО и ИП).

Самые трудоемкие этапы производства нужно переложить на дочерние компании на льготном режиме налогообложения, это обеспечит увеличение прибыли всего предприятия за счет отказа от уплаты ЕСН.

Компании на УСН не платят не только ЕСН, но и налог на прибыль, и НДС.

Налогооблагаемую базу можно уменьшить на сумму страховых взносов (не более половины суммы), эффективная ставка снизится на 3%.

Можно часть процессов переработки, упаковки переложить на ИП, поскольку они не платят налога на прибыль. ИП платит НДФЛ по ставке 13%, что ниже, чем ставка налога на прибыль, плюс можно сделать профессиональный налоговый вычет в размере подтвержденных затрат, а при отсутствии доказывающих факт расходов бумаг – на 20% суммы выручки.

ЕСН уплачивается по ставке 10% из разницы между доходами и расходами, если налогооблагаемая база оказывается выше 600 тыс. рублей – по ставке 2%.

Подтвердить факт проведения перерабатывающих работ и обосновать экономическую целесообразность затрат по переработке помогут следующие документы: договор подряда между организациями, смета с прописанными нормами технологических потерь, накладная по форме М-15 на передачу сырья и материалов для переработки, отчет о расходовании сырья (количество сырья и готовой продукции, отходов), акт приемки-передачи готовой продукции, акт на выполненные работы.

Если налоговая выяснит, что трудовые отношения с сотрудниками, зарегистрировавшимися как ИП, подменяются отношениями по договору подряда с целью избежания уплаты, к примеру, ЕСН, налог будет доначислен.

Использование трансфертных схем и ценообразования неоднозначно рассматривается органами ФНС, а потому существуют налоговые риски обоих участников.

Сравнение методов оптимизации налога на прибыль приведено в таблице 2.

Таблица 1 - Сравнение методов оптимизации налога на прибыль

Способ оптимизации налога на прибыль	Где лучше применять	Преимущества метода	Недостатки метода
Метод создания резерва по сомнительным долгам	На предприятиях, у которых на момент уплаты налога на прибыль имеется непогашенная дебиторская задолженность.	Не полностью использованная сумма сомнительных долгов может быть перенесена в резерв нового отчетного периода.	Долги должны быть просрочены более чем на 45 дней. Необходимость применения метода начисления при определении доходов и расходов предприятия. Сумма резерва не должна превышать 10% от выручки за период. Можно применять только в случае с безнадежными к взысканию долгами. Необходимость проведения инвентаризации.
Метод создания ремонтного фонда и различных способов начисления амортизации	В компаниях, где часто требуется ремонт основных средств, замена деталей и комплектующих.	Возможность передачи средств резерва на следующий налоговый период без включения оставшейся суммы в доход.	Максимальная сумма резерва не может превышать средний показатель фактически понесенных расходов на ремонт за последние 3 года. Необходимость заполнения отдельного налогового регистра.
Метод нелинейного начисления амортизации	На фирмах, для которых важно снизить налогооблагаемую прибыль в начале эксплуатации оборудования.	Быстрое списание стоимости амортизируемого имущества, особенно в начале эксплуатации.	Необходимость указания метода в учетной политике, и способ начисления не может меняться в течение времени использования объекта.
Метод оптимизации через затраты на НИОКР	В компаниях, в производственном процессе которых есть пробелы, требующие разработок новейших технологий.	Можно принять к учету затраты на НИОКР, даже если разработки не оправдали себя.	Придется доказывать ФНС документально тот факт, что средства тратились на НИОКР с целью получения компанией прибыли в дальнейшем.

Окончание таблицы 1

Метод присоединения убыточной компании	В фирмах, которые хотели бы снизить облагаемую налогом прибыль в периоды получения ее в больших масштабах.	Возможность принятия к вычету НДС присоединенной компании.	Необходимость оповещения кредиторов и досрочной выплаты задолженностей до присоединения убыточной фирмы. Необходимость сохранения первичной документации, доказывающей несение убытков от присоединения фирмы, в течение 10 лет.
Метод оптимизации через заключение договора давальческого сырья	В компаниях, на стадии процесса производства которых требуется переработка сырья.	Особенно выгодно фирмам, у которых нет своей производственной базы для переработки сырья и материалов.	Отсутствие налоговых рисков в условиях создания нового производства с нуля или приобретения нового производства. Необходимость доказывать направленность заключения договоров на извлечение дохода (бизнес-планом, сметой расходов, планом производства).

Типичные ошибки при налоговой оптимизации.

Ошибка №1. Компания создает резерв по сомнительным дебиторским задолженностям, превышающий в сумме 10% доходов от реализации за отчетный период. Резерв по сомнительным долгам не должен оказаться выше, чем 10% суммы выручки за отчетный период, в котором создается резерв.

Ошибка №2. Компания начисляла амортизацию на основные средства одним способом, а спустя некоторое время приняла решение начислять амортизацию другим методом. Нельзя менять способ начисления амортизации до истечения полезного срока использования объекта амортизации.

3 Анализ и оптимизация налогообложения прибыли (на примере ООО «Компания «Импульс»)

3.1 Общая характеристика предприятия

Название организации - ООО «Компания «Импульс».

Юридический адрес: Томская область, г. Томск, ул. Новосибирская, д. 8, кв. 43.

Адрес производственных помещений: Томская область, г. Томск, ул. Высоцкого, д. 26\1.

Форма собственности: Общество с ограниченной ответственностью.

Директор: Султанов Евгений Васильевич.

Телефон: 8-(3822) 57-97-75.

Год создания компании - 2013 год.

Предприятие имеет в собственности производственное помещение на 200 кв. м. в г. Томске в районе Приборного завода.

Основной целью создания и деятельности предприятия является хозяйственная деятельность, направленная на извлечение прибыли для удовлетворения социальных и материальных потребностей участников предприятия, удовлетворения общественных потребностей в его продукции, работах, услугах.

Виды деятельности:

– Металлообработка;
– Изделия из метала;
– Изготовление деталей на заказ;
– Сварочные работы.

ООО «Компания «Импульс» имеет следующие учредительные документы:

– Устав;
– Решение единственного учредителя об учреждении общества;

ООО «Компания «Импульс» основано в 2013 г. Спецификой деятельности организации является работа с металлоизделиями любой сложности. В штате состоят только опытные сотрудники, имеющие необходимы сертификаты и обладающие необходимыми знаниями. На предприятии строго следят за соблюдением техники безопасности и соблюдают все требования по работе с металлами. Это позволило ООО «Компания «Импульс» занять свою нишу среди других металлообрабатывающих предприятий, получить постоянных клиентов и привлекать новых клиентов при минимуме рекламы.

«Компания «Импульс» предлагает клиентам уникальные решения в области металлообработке, имеет в своем арсенале современное токарное и фрезерное оборудование. Парк оборудования регулярно расширяется и совершенствуется. Вышедшее из строя оборудование регулярно ремонтируется или утилизируется. Благодаря регулярному техническому осмотру оборудования и наличию маневренного фонда оборудования в «Компания «Импульс» могут выполнить любой заказ в кратчайшие срокию

Опытные специалисты «Компания «Импульс» могут изготовить любые изделия из металлопроката от самых простых до сложных и эксклюзивных.

Главный инженер организации регулярно посещает выставки оборудования и обладает всеми необходимыми навыками работы с чертежами любых видов сложности.

В настоящее время можно с уверенностью утверждать, что ООО «Компания «Импульс» является одним из лидеров отрасли металлообработки в г. Томске.

Принцип подчинения нижестоящего органа вышестоящему положен в основу организационной структуры управления на предприятии.

Структура предприятия ООО «Компания «Импульс» является линейно-функциональной, она изображена на рис. 11. При такой организации управляющие воздействия могут передаваться только одним руководителем, получающим информацию только от непосредственно ему подчиненных лиц и принимающим решения по всем вопросам, относящимся к руководимой им части объекта. Все функции управления и подчинения сосредоточены у руководителя, создана вертикальная линия управления и прямой путь воздействия на подчиненных. Подобная организация управления возможна только в небольших подразделениях.

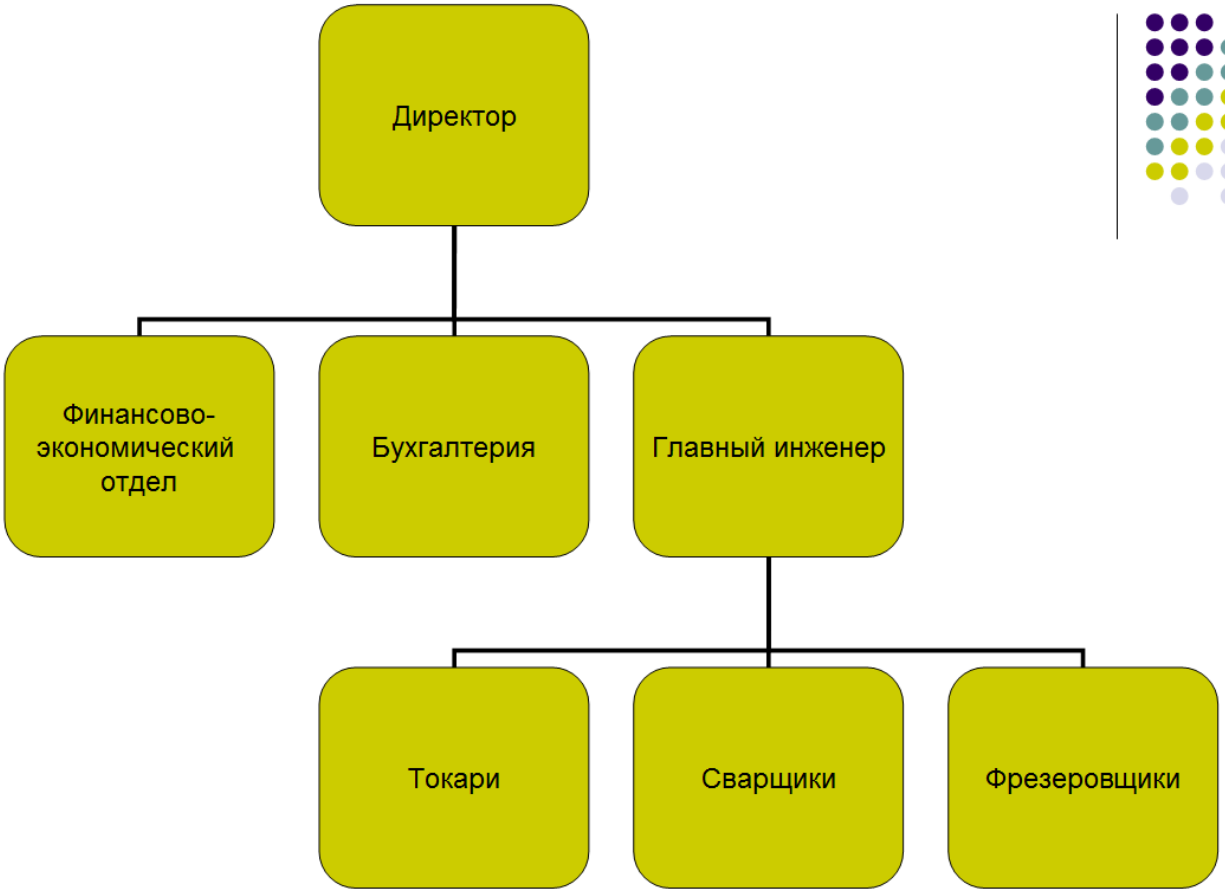


Рисунок 11 - Структура ООО «Компания «Импульс»

Основная задача финансово-экономического отдела - исследование финансовых результатов деятельности организации и, следовательно, анализ прибыли и рентабельности, оценка имущественного положения предприятия, эффективность использования собственного и заемного капитала, анализ выполнения финансового плана и т.д. Отдел планирует объем производства (на базе объема продаж) в целом и по цехам, а также доходы, затраты и использование прибыли, координирует процесс ценообразования на предприятии. Основной результирующий документ — план прибылей и убытков и анализ его исполнения.

Основные функции, выполняемые бухгалтерией:

– учет материально-технических ценностей (основных средств, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов и т.п.);

– учет расчетов по оплате труда (начисления заработной платы, удержания из заработной платы, отчисления на социальное и медицинское страхование, в пенсионный фонд и фонд занятости);

– учет затрат на производство (вспомогательного производства, косвенных расходов, простоев, потерь от брака, расходов будущих периодов, незавершенного производства, основного производства);

– учет финансовой деятельности (реализации продукции, прибыли, фондов и резервов);

– учет денежных операций (денежных средств в кассе, на расчетном счете, валютном счете, прочих счетах в банке, расчетов с поставщиками, прочими кредиторами, расчетов с бюджетом, расчетов по отчислениям и платежам);

– составление бухгалтерской отчетности.

Отдел главного инженера осуществляет всю производственную деятельность, самостоятельно принимает и обрабатывает заказы, осуществляет снабжение и сбыт.

В ООО «Компания «Импульс» численность сотрудников составляет 20 человек, мужской коллектив, за исключением бухгалтерии.

Среднесписочная численность сотрудников 20 человек, увеличилась в 2018 году на 20% по сравнению с 2016 годом.

Таблица 2 – Состав и структура персонала, чел.

Категории персонала	2014		2015		2016		2017		2018	
	Чел.	%	Чел.	%	Чел.	%	Чел.	%	Чел.	%
Среднесписочная численность работников, всего	18	100	18	100	18	100	20	100	20	100
В том числе										
Промышленно-производственный персонал	14	78	14	78	14	77,8	15	75	15	75
Руководители	1	5,6	1	5,6	1	5,56	2	10	2	10
Непромышленный персонал	3	17	3	17	3	16,7	3	15	3	15

По данным таблицы видно, что большую часть персонала предприятия занимает промышленно-производственный персонал – это рабочие, сварщики, строители. Количество непромышленного персонала увеличилось на 1 человек, но снизилось в процентном соотношении с 77,8% до 75%. Количество руководителей увеличилось вдвое (с 1 до 2 человек).

Проанализируем показатели эффективности использования персонала предприятия.

Производительность труда является основным показателем эффективности использования трудовых ресурсов и определяется как отношение выручки (заработанных страховых премий) к среднесписочной численности персонала.

Определяем производительность труда: ПТ = Выработка на / Среднесписочную численность персонала

- за 2017 год ПТ0= 430140/20=21507
- за 2018 год ПТ1= 859140/20=42957

Определяем среднюю заработную плату: З= Фонд заработной платы/ Среднесписочную численность персонала

Таблица 3 – Заработная плата

наименование показателя	**год**		
	2016	**2017**	**2018**
Выручка, тыс.руб.	423 155	1 534 601	1681225
Среднесписочная численность работников, чел	18	20	20
Производительность труда, руб./чел.	23 509	76 730	84 061
Фонд заработной платы, руб.	3 927	4 120	4 615
Среднемесячная заработная плата одного работника, руб.	18	17	19
уровень фонда заработной платы в выработке, %	0,93	0,27	0,27

Размеры среднемесячной заработной платы представлены на рисунке.

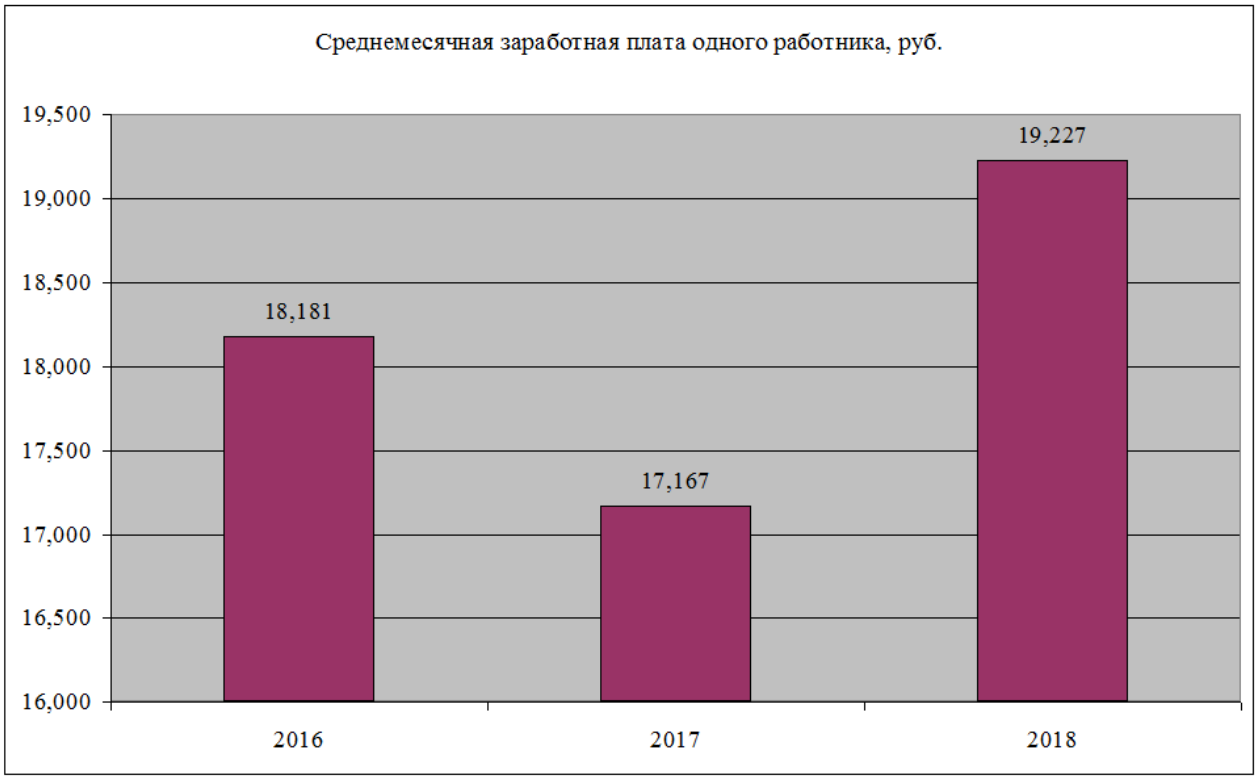


Рисунок 12 – Среднемесячная заработная плата, тыс.руб.

Определяем соотношение темпа роста производительности труда: tp= ПТ1/ПТ0

- tp =42957/21507=1,997

Определяем соотношение темпов роста заработной платы: tзп= Зп1/Зп0

- tp=19/18=1,055

Исходя из представленных данных можно сделать следующие выводы, что по сравнению с 2017 годом производительность труда выросла почти вдвое, выручка так же увеличилась, при этом расходы на оплату труда так же увеличились.

Рост производительности труда представлен на рисунке.

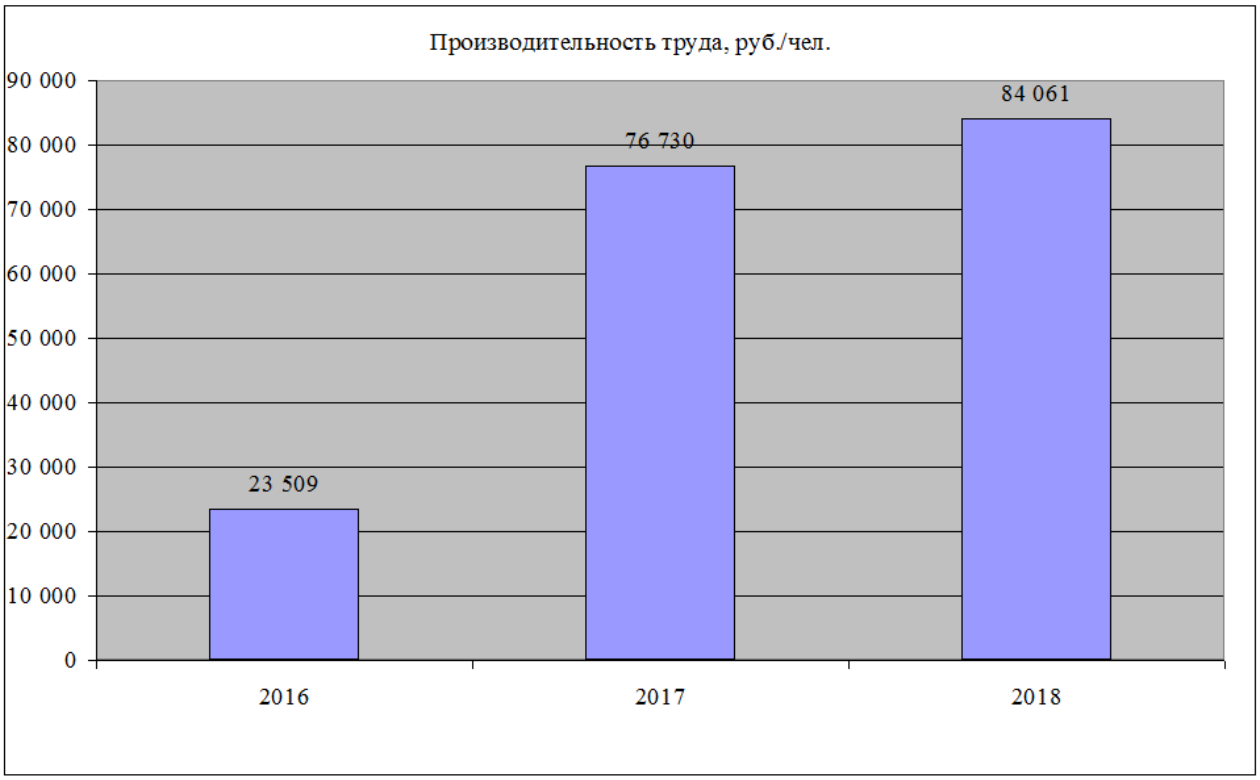


Рисунок 13– Производительность труда

Как видно на рисунке в 2017 году произошел резкий рост производительности труда почти в три раза. В целом темпы роста производительности труда превышают темпы роста расходов на оплату труда.

Чистые активы организации должны быть как минимум положительные. Отрицательные чистые активы - признак несостоятельности организации, говорящий о том, что фирма полностью зависит от кредиторов и не имеет собственных средств.

Чистые активы должны быть не просто положительные, но и превышать уставный капитал организации. Это значит, что в ходе своей деятельности организация не только не растратила первоначально внесенные собственником средства, но и обеспечила их прирост.

Таблица 4 – Расчет чистых активов

Показатель	2016	2017	2018
Активы	2229,076	19924,256	26763,3
Задолженность учредителей	0	0	0
Итог по IV разделу (долгосрочные обязательства)	3201	13510	13510
Итог по разделу Капитал	-3983,924	2706,256	3068,28
Доходы будущих периодов	0	0	0
Чистые активы	1446,152	36140,512	43341,6

К концу года произошел рост чистых активов за счет увеличения суммы активов.

Финансовая устойчивость - степень независимости организации от внешних источников финансирования. В таблице представлен расчет абсолютных показателей финансовой устойчивости.

Основные экономические показатели представлены в таблице.

Таблица 5 – Основные экономические показатели

Наименование показателя	2016	2017	2018
Выручка	423 155,00	1 534 601,00	1 681 225,00
Себестоимость продаж	228 204,00	935 954,00	1 452 649,00
Коммерческие расходы	128 573,90	359 560,77	175 770,53
Управленеские расходы	49 393,59	219 895,32	24 329,54
Чистая прибыль	16 983,51	19 190,91	28 475,93

Графически данная информация представлена на рисунке.

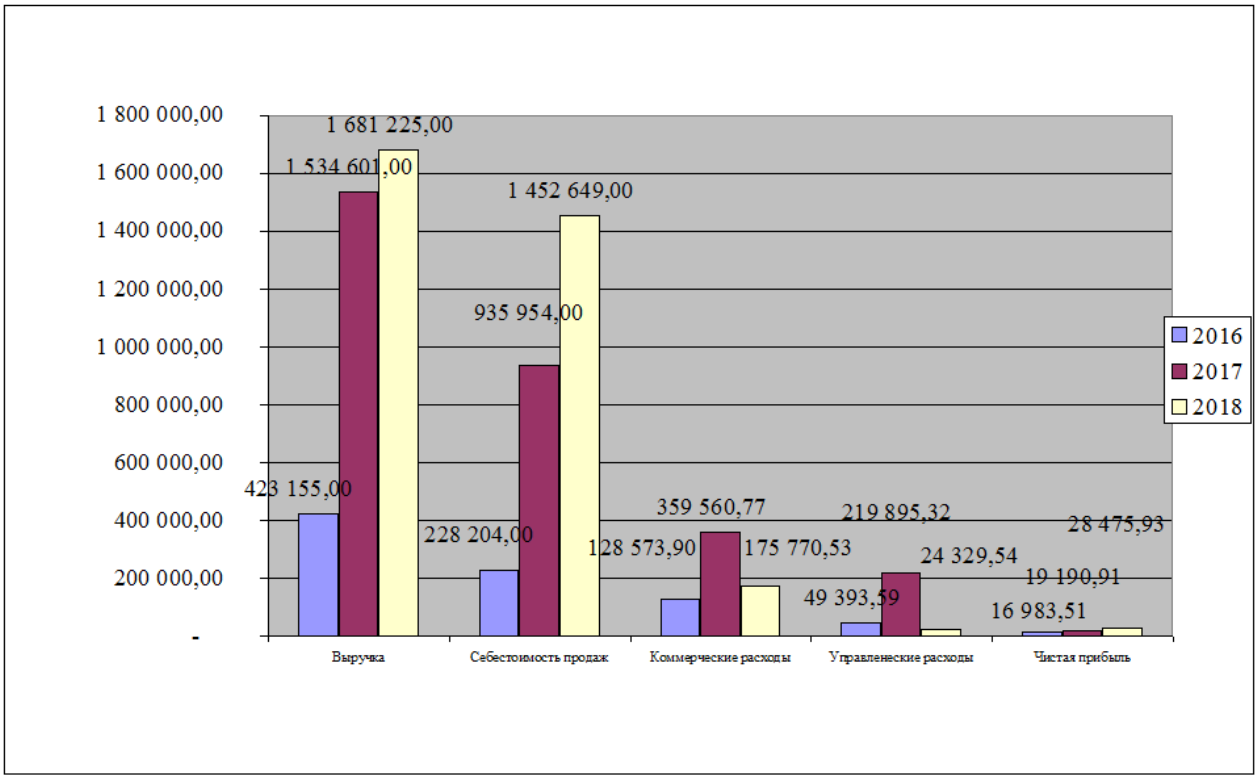


Рисунок 14– Основные экономические показатели

Анализ налоговой отчетности проведем на основе годовой отчетности за 3 года: 2016-2018.

Таблица 6 - Размеры налоговых платежей

Год	платежи, руб.
2016	93140
2017	218646
2018	143418

Динамика налоговых платежей: В 2017 году налоговые платежи составили 235% от платежей 2016 года. В 2018 году налоговые платежи составили 66% от платежей 2017 года.

3.2 Особенности организации налогового учета

Общие положения о документации налогового учета содержатся в ст. 313 и 314 гл. 25 части второй НК РФ[28] и касаются, прежде всего, документации налогового учета по налогу на прибыль организаций.

Как установлено ст. 313 НК РФ, в случае, если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы в соответствии с требованиями гл. 25 НК РФ, налогоплательщик вправе самостоятельно дополнять применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета, либо вести самостоятельные регистры налогового учета.

В соответствии со ст. 313 НК РФ подтверждением данных налогового учета являются данные представленные на рисунке.

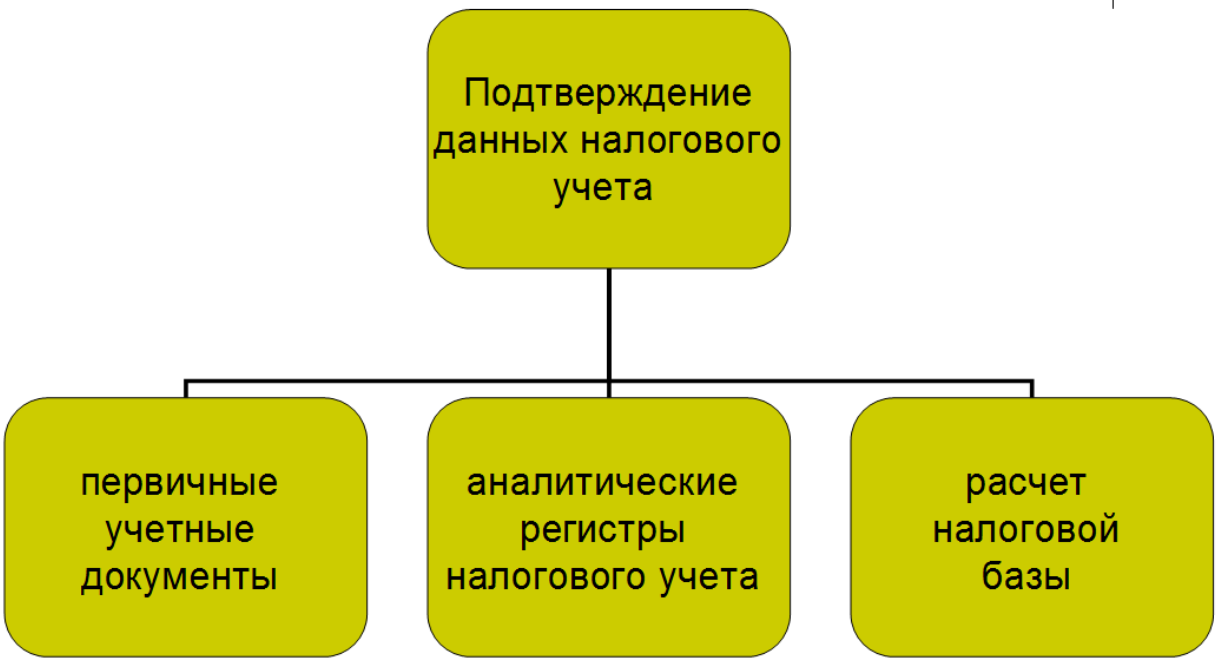


Рисунок 15– Подтверждение данных налогового учета

[28] Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 05.04.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 09.04.2016) [Электронный ресурс] // Консультант Плюс : справ. Правовая система. – Версия Проф, сетевая. – Электрон. дан. – М., 2017.

Система документирования при ведении налогового учета аналогична системе регистрации при ведении бухгалтерского учета (рисунок).

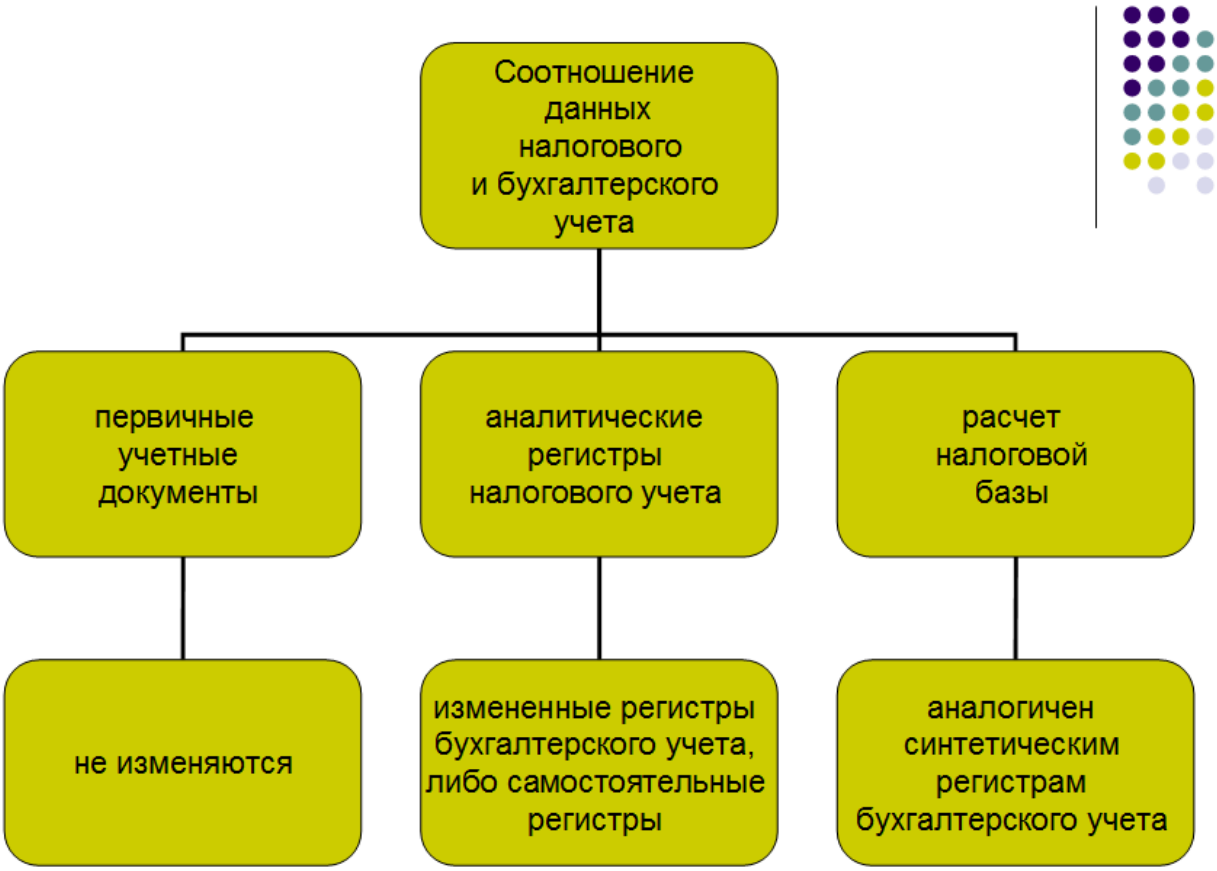


Рисунок 16– Соотношение данных налогового и бухгалтерского учета

Система налогового учета должна обеспечить порядок первичной регистрации фактов хозяйственной деятельности, систематизации указанных фактов (учет доходов и расходов) и формирование показателей налоговой декларации. Должна быть обеспечена «прозрачность» формирования показателей налоговой декларации начиная с первичного документа.

Налогоплательщики обязаны хранить данные налогового учета в течение 4-х лет (пп. 8 п. 1 ст. 23 ч. 1 НК РФ). А в соответствии со ст. 17 ФЗ «О бухгалтерском учете» срок хранения документов бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности не менее 5-и лет (п. 1 ст. 17).

Налоговое планирование — сложный многофакторный процесс. С некоторой долей условности принято считать, что этот процесс проходит четыре этапа (рисунок).

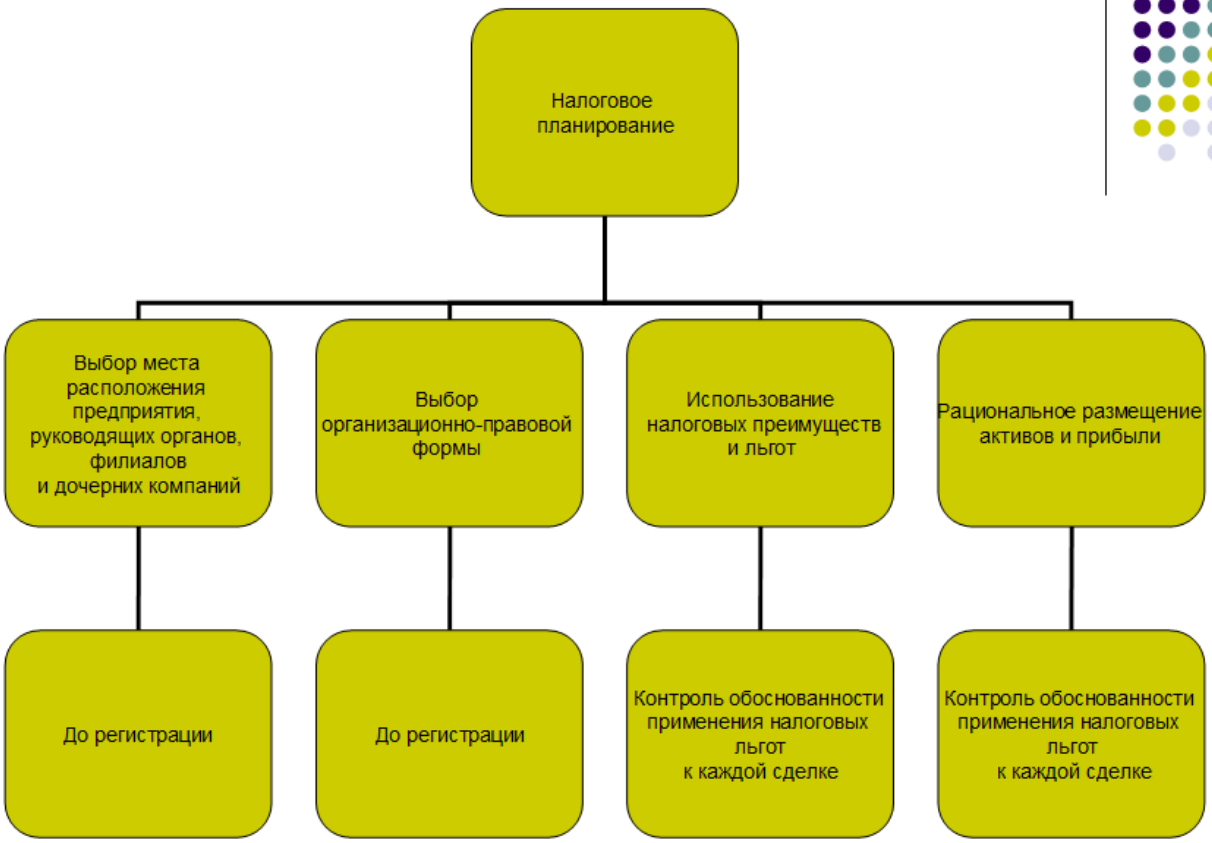


Рисунок 17– Этапы налогового планирования

Одним из направлений стратегического налогового планирования предприятия является разработка эффективной учетной политики, позволяющей минимизировать размер налогооблагаемой базы (расчетного финансового результата при специальном режиме налогообложения).

Разработка учетной политики предугадывает тщательное исследование нормативных документов, которыми для бухгалтерского учета являются Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ), а для целей налогообложения основной ориентир - Налоговый кодекс РФ.

Организация налогового учета осуществляется в соответствии с Положением об учетной политике, утвержденным приказом директора. То есть, учетная политика для целей налогообложения оформлена не в виде отдельного документа, а в виде раздела общей учетной политики фирмы.

Положение об учетной политике для целей бухгалтерского и налогового учета имеет структуру, отраженную на рисунке.

Рисунок 18 – Положение об учетной политике

Основой информационного и документационного обеспечения налогового планирования являются данные бухгалтерского и налогового учета. Взаимодействие этих видов учета может быть представлено следующими моделями:

1) налоговые показатели формируются и исчисляются только посредством данных бухгалтерского учета;

2) налоговые показатели формируются и исчисляются посредством данных бухгалтерского учета, но с использованием определенных методов для целей налогообложения;

3) показатели, связанные с исчислением облагаемой базы по налогу на прибыль организаций, формируются на основе данных налогового учета.

На практике в ООО «Компания «Импульс» применяются разные модели. Так, например, для исчисления налога на имущество организаций требуются только данные бухгалтерского учета, для расчета налога на прибыль организаций - данные налогового учета.

3.3 Разработка плана оптимизации налогообложения прибыли

3.3.1 Анализ налоговой нагрузки предприятия

Налоговая нагрузка – это один из показателей, применяемых для оценки влияния налоговых платежей на финансовое состояние предприятия.

Расчет налоговой нагрузки имеет важную для организации цель - это прогнозирование налогового бремени на будущий период. Деятельность организации обычно не стоит на месте - одни направления «сворачиваются», другие развиваются, реализуются новые проекты. За счет этого налоговая нагрузка может изменяться.

Размер налоговой нагрузки зависит от результатов деятельности организации, динамики налоговых баз, изменения внешних факторов, влияющих на порядок исчисления и уплаты налогов. Для больших предприятий важно прогнозировать налоговую нагрузку в будущих периодах. Важно оценить, какой объем налогов должна будет уплачивать организация, например, за счет расширения своей деятельности.

Для определения налоговой нагрузки в организации разработана методика Департаментом налоговой политики Минфина России, согласно которой тяжесть налогового бремени принято оценивать отношением суммы всех налогов организации (Нп) к совокупной выручке хозяйствующего субъекта, включая выручку от прочей реализации (В):

$$H = \frac{H_n}{B} * 100 \qquad (1)$$

Показатель налогового бремени ООО «Компания «Импульс», рассчитанный в соответствии с этой формулой, позволяет определить долю налогов в выручке от реализации.

Налоговая нагрузка по методу Департамента:

2016 г. 93140 / 423155 * 100 = 22,0%

2017 г. 218646 / 1534601 * 100 = 14,2%

2018 г. 143418 / 1681225 * 100 = 8,5%

Не смотря на рост суммы налоговых выплат в 2016 г., налоговая нагрузка снизилась на 7,8%. В 2018 г. налоговая нагрузка снизилась еще на 5,7% и достигла 8,5%.

Снижение налоговой нагрузки является положительным фактором для предприятия, но при этом необходимо отметить, что снижение налоговой нагрузки в 2018 г. обусловлено снижением прибыли предприятия при росте показателя выручки.

Данный показатель выявляет долю налогов в выручке от реализации, но не характеризует хоть в какой-то мере влияние налогов на финансовое состояние предприятия, так как не учитывает структуру налогов в выручке.

Для эффективного экономического анализа нужен показатель, который указывал бы уровень налоговой нагрузки и показатель экономической активности предприятия. Таким образом, налоговая нагрузка рассчитывается по формуле:

$$НН = \frac{В - Ср - Пч}{В - Ср} \cdot 100\%, \quad (2)$$

где В - выручка от реализации;

Ср - затраты на производство реализованной продукции без учета налогов;

Пч - фактическая прибыль, остающаяся в распоряжении предприятия за вычетом налогов, уплачиваемых за счет нее.

Данные для расчета налоговой нагрузки представлены в таблице.

Таблица 7 - Расчет налоговой нагрузки за 2016 – 2018 гг.

Наименование показателей	2016	2017	2018
Выручка от реализации	423155	1534601	1681225
Затраты на производство продукции (услуг)	228204	935954	1452649
Налоги, относимые на себестоимость	23776	31679	39492
Затраты на производство продукции без учета налогов	204428	904275	1413157
Прибыль, остающаяся в распоряжении предприятия за вычетом налогов, уплачиваемых за счет нее	96306	328030	37311
Налоговая нагрузка, %	56,0	48,0	86,1

Мировой опыт налогообложения свидетельствует о том, что оптимальный уровень налоговой нагрузки на налогоплательщика должен составлять не более 30-40 % от дохода.

В ООО «Компания «Импульс» налоговая нагрузка ежегодно имеет показатель выше нормативного значения. Более того, в 2018 г. показатель налоговой нагрузки увеличился и превысил нормативный показатель более чем в 2 раза.

Отсюда следует, что ежегодно у предприятия влияние налоговых платежей на финансовые показатели увеличивается. Для снижения налоговой нагрузки и стабилизации

финансового состояния предприятию необходимо проводить работу по оптимизации налоговых платежей.

3.3.2 Оценка альтернативных методов налоговой оптимизации

Оптимизация налогообложения – это процесс, позволяющий оптимизировать и минимизировать или в определённой степени уменьшить выплату обязательных платежей в бюджет и при правильной организации не влечет неблагоприятных последствий для налогоплательщика.

Сегодня эффективная оптимизация налогообложения так же важна, как и производственная или маркетинговая стратегия. Это связано не только с возможностью экономии затрат за счет платежей в бюджет, но и с общей безопасностью как самого предприятия, так и его должностных лиц. Разрабатываемые схемы оптимизации налоговых платежей становятся в последнее время все более индивидуализированными, но все они должны оцениваться с точки зрения тех основных принципов, которые и позволяют в конечном итоге говорить о целесообразности выбора способа движения товарно-денежных потоков.

Схема оптимизации налогообложения - определенный порядок взаимоотношений между несколькими субъектами хозяйственных отношений, направленных на уменьшение бюджетных платежей в рамках действующего законодательства. Довольно часто схема предусматривает разделение функций бизнеса между несколькими юридическими лицами или ликвидацию лишних звеньев бизнес-процессов.

Одним из распространенных методов оптимизации налоговых платежей является изменение системы налогообложения. Но для перехода на любой другой вид налогообложения, отличный от общего режима, необходимо произвести расчет выгодности применения того или иного вида налогообложения.

При переходе на ЕНВД предприятие будет уплачивать налог по единой ставке – 15%, но при этом будут учитываться другие параметры расчет – коэффициенты.

При переходе на упрощенную систему налогообложения у предприятия есть возможность выбора налоговой базы. При определении налоговой базы по доходам ставка налога будет составлять 6%. При определении облагаемой базы доходы, уменьшенные на расходы, ставка налога составит 15%, но, не смотря на высокую ставку налога, данный вариант может быть предпочтительней, т. к. облагаемая база может низкой.

Из всего этого следует, что при планировании изменения системы налогообложения,

предприятию необходимо произвести расчеты предполагаемых налоговых платежей и выбрать самый оптимальный вариант для предприятия.

Но для перехода на упрощенную систему налогообложения необходимо, что бы предприятие соответствовало определенным критериям. Одним из основных критериев для перехода на упрощенную систему налогообложения является величина организации : средняя численность работников которых за предшествующий календарный год, определяемая в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области статистики, не превышает 100 человек.

В силу специфики своей деятельности, предприятию часто приходится прибегать к услугам юристов.

Предприятию целесообразно не содержать в штате данный состав работников и заключать с ними договоры гражданско-правового характера, а не трудовые договоры (например, специалисты юридической службы). Указанные лица могут иметь статус индивидуальных предпринимателей, адвокатов, нотариусов, занимающихся частной практикой, с ними могут быть заключены договоры на оказание конкретных видов услуг. На основании таких договоров работникам выплачиваются вознаграждения.

Целесообразность привлечения к работе именно индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, обусловлена тем, что согласно п. 1 ст. 236 НК РФ объектом обложения социальных выплат во внебюджетные фонды являются выплаты по гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг, выплачиваемые налогоплательщиками в пользу физических лиц.

Таким образом, ООО «Компания «Импульс» привлекая специалистов для работы не на основе трудовых договоров, не только не будет платить страховые взносы на заработную плату данных специалистов, но также имеет возможность включить суммы выплачиваемых указанным лицам вознаграждений в расходы и тем самым уменьшать налог на прибыль.

Предположим, что со специалистами юридической службы ООО «Компания «Импульс» заключаются договора гражданско-правового характера, вместо трудовых договоров.

Затраты на оплату труда юридической службы составляют около 1900000 руб. в год, соответственно сумма отчислений во внебюджетные фонды составляет 494000 руб. (расчет производится по ставкам 2015 года).

Применяя данный вариант минимизации, ООО «Компания «Импульс» сможет ежегодно экономить 494 тыс. руб.

Но для того, что бы данный метод оптимизации налоговых платежей применялся на законных основаниях и предприятие не подвергалось штрафным и другим санкциям,

необходимо исключить всякую возможность переквалификации заключенных договоров в трудовые договоры – прежде всего путем недопущения каких-либо ошибок в формулировках договоров и обеспечения их однозначного толкования как договоров гражданско-правового характера. Соответственно по тексту в договоре гражданско-правового характера не должны быть указаны основные существенные условия, которые должен содержать трудовой договор. Иными словами согласно ст. 57 Трудового кодекса РФ в договоре не должны быть указаны:

- структурное подразделение организации;
- наименование должности, специальности, профессии, квалификации или конкретная трудовая функция;
- характеристика условий труда;
- режим труда отдыха.

Кроме того содержание договора должно быть сформулировано таким образом, чтобы полностью исключалась возможность вывода о том, что он заключен не на оказание услуг или на выполнение работ конкретного характера, а на исполнение в течение длительного определенных функций, входящих в обязанности работника организации.

Для того, что бы предприятию применить то или иное мероприятие по оптимизации налоговых платежей, необходимо произвести полный расчет эффективности, которую получит предприятие после применения этих мероприятий. Предприятию предлагается изменить систему оплаты услуг юридического отдела для снижения отчислений во внебюджетные фонды и изменить способ начисления амортизации для снижения налога на имущество.

В табл. представлен расчет эффективности по предлагаемым мероприятиям.

Таблица 8 - Сравнительная характеристика налоговых платежей при различных методах расчета налогов

Налоги	Годы				
	1	2	3	4	5
Существующая система					
Отчисления во внебюджетные фонды	37066	37066	37066	37066	37066
Налог на прибыль	17153	13722	10978	8782	7026
Итого	54219	50788	48044	45848	44062
Предлагаема система					
Отчисления во внебюджетные фонды	36572	36572	36572	36572	36572
Налог на имущество	17153	13722	10978	8782	7026
Итого	53725	50294	47550	45354	43598
Отклонения	-494	-494	-494	-494	-494
Всего отклонений					-2470

Из расчетов видно, что применяя предлагаемые мероприятие предприятие ежегодно будет иметь экономию средств. Общая экономия средств за пять лет составит 2470 тыс. руб.

Для более полного анализа эффективности предлагаемых мероприятий необходимо произвести расчет налоговой нагрузки.

Снижение налоговых платежей будет способствовать увеличению собственного капитала в виде дополнительной нераспределенной прибыли.

Проведенные исследования и расчеты позволяют сделать вывод, что каждое предприятие имеет возможность оптимизации налоговых платежей. Но каждое предприятие должно индивидуально рассматривать все варианты этой оптимизации. Одни из основных аспектов выбора варианта оптимизации налоговых платежей является его законность.

Пример оптимизации налога на прибыль путем создания резерва по сомнительным долгам Учредительная политика ООО «Компания «Импульс» предполагает признание доходов и расходов методом начисления. Выручка компании от продажи продукции за 9 месяцев 2018 года составила 12 млн. рублей, затраты (без учета НДС) – 9 млн. рублей. За 9 месяцев у ООО «Компания «Импульс» образовалась непогашенная дебиторская задолженность: В 1,4 млн. рублей (без НДС) по договору от 30 мая 2018 г. №45. Продукция была отгружена 15 июня 2018 г., документы для оплаты были отданы покупателю 17 мая 2006 г.

По условиям соглашения оплата должна была быть произведена не позднее 7 дней с момента отправки платежных документов. В 0,6 млн. рублей (без НДС) по договору от 15 августа 2018 г. №71. Товары отгружались 20 августа 2018 г., платежные документы были отданы сразу. Оплатить их было необходимо на следующий рабочий день, 21 августа 2018 г. На последний день отчетного периода «Компания «Импульс» провела инвентаризацию дебиторской задолженности, был создан резерв в 1,4 млн. рублей – в полной сумме долга по договору №45 (просрочен более чем на 90 дней). Сумма по договору №71 не может быть учтена. Резерв не может превышать 10% выручки от реализации за 9 месяцев 1,2 млн. рублей (12 млн. * 10%). То есть на последний день отчетного периода (30 сентября 2018 г.) компания может включить во внереализационные расходы 1,2 млн. Теперь можно исчислять налог на прибыль за 9 мес.

Налог на прибыль = (доходы – расходы (включая внереализационные)) * 0,20 = (12 млн. – (9 млн. + 1,2 млн.)) * 0,20 = 360 тыс. рублей.

Если бы резерв не был создан:

Налог на прибыль = (12 млн. – 9 млн.) * 0,20 = 600 тыс. рублей.

Оптимизация налога на прибыль позволила уменьшить налог:

600 000 – 360 000 = 240 000 рублей.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Становление налога на прибыль связано с эволюцией налогов в сфере предпринимательской деятельности и в целом прямого налогообложения. Фундамент для развития прямого налогообложения был заложен еще на начальных стадиях существования государственности.

Основная цель деятельности коммерческих предприятий – получение прибыли. Каждый налогоплательщик желает снизить суммы уплачиваемых налогов. Оптимизация налога на прибыль является одним из доступных методов достижения данной цели. Налоговое законодательство обязывает все коммерческие предприятия уплачивать налог на прибыль, а потому именно данный вид налога стараются оптимизировать многие фирмы.

Особенности налога на прибыль дают возможность подобрать оптимальный подход к оптимизации: отсутствие минимальной размера налога к уплате, наличие нескольких вариантов применения статей расходов.

Юридические лица могут оптимизировать налог на прибыль через физических лиц: налоговые вычеты (лечение, учеба, покупка недвижимости и т.д.); регистрация работника в качестве ИП ; оформление части заработной платы в качестве материальной помощи.

Для юридических лиц также существуют законные методы оптимизации налога на прибыль. В их числе создание резервов (равномерное распределение налога на прибыль на протяжении года – позволяет избежать пиковых отчислений во время отпусков, выявления долгов, ремонтов ОС). Оптимизация некоторых пунктов налогового учета (выбор метода учета и оприходования выручки и затрат, наиболее выгодного в плане уплаты налогов). Перенос налогооблагаемой базы на дочерние компании. Использование временных различий при исчислении налога и последующее его перемещение на новый период. Переход на льготный налоговый режим (так, чтобы налога на прибыль не было, или чтобы был законный способ его не выплачивать). Разделение (договоры на оказание большого комплекса услуг могут быть разделены на несколько соглашений с учетом необложения налогом на прибыль некоторых работ). Оптимизация амортизационных отчислений. Возмещение НДС зачетом в счет налога на прибыль. Применение долговых документов (векселей, поручительства и т.д.). Корректировка договоров (часть расходов можно отнести на текущий период единовременно). Оптимизация учета расходов, разделение на прямые/косвенные. Оптимизация затрат на производство (контроль себестоимости). Планирование предполагаемой прибыли. Оптимизация налога на прибыль через создание резерва по сомнительным долгам.

ООО «Компания «Импульс» основана в 2013 г. Спецификой деятельности организации

является работа с металлоизделиями любой сложности. В штате состоят только опытные сотрудники, имеющие необходимы сертификаты и обладающие необходимыми знаниями. На предприятии строго следят за соблюдением техники безопасности и соблюдают все требования по работе с металлами.

Динамика налоговых платежей: В 2017 году налоговые платежи составили 235% от платежей 2016 года. В 2018 году налоговые платежи составили 66% от платежей 2017 года.

Одним из направлений стратегического налогового планирования предприятия является разработка эффективной учетной политики, позволяющей минимизировать размер налогооблагаемой базы (расчетного финансового результата при специальном режиме налогообложения).

Организация налогового учета осуществляется в соответствии с Положением об учетной политике, утвержденным приказом директора. То есть, учетная политика для целей налогообложения оформлена не в виде отдельного документа, а в виде раздела общей учетной политики фирмы. Основой информационного и документационного обеспечения налогового планирования являются данные бухгалтерского и налогового учета.

Налоговая нагрузка – это один из показателей, применяемых для оценки влияния налоговых платежей на финансовое состояние предприятия.

Размер налоговой нагрузки зависит от результатов деятельности организации, динамики налоговых баз, изменения внешних факторов, влияющих на порядок исчисления и уплаты налогов. Показатель налогового бремени ООО «Компания «Импульс», рассчитанный в соответствии с этой формулой, позволяет определить долю налогов в выручке от реализации.

Не смотря на рост суммы налоговых выплат в 2016 г., налоговая нагрузка снизилась на 7,8%. В 2018 г. налоговая нагрузка снизилась еще на 5,7% и достигла 8,5%.

Снижение налоговой нагрузки является положительным фактором для предприятия, но при этом необходимо отметить, что снижение налоговой нагрузки в 2018 г. обусловлено снижением прибыли предприятия при росте показателя выручки.

Данный показатель выявляет долю налогов в выручке от реализации, но не характеризует хоть в какой-то мере влияние налогов на финансовое состояние предприятия, так как не учитывает структуру налогов в выручке.

Для эффективного экономического анализа нужен показатель, который указывал бы уровень налоговой нагрузки и показатель экономической активности предприятия

В ООО «Компания «Импульс» налоговая нагрузка ежегодно имеет показатель выше нормативного значения. Более того, в 2018 г. показатель налоговой нагрузки увеличился и превысил нормативный показатель более чем в 2 раза. Для снижения налоговой нагрузки и

стабилизации финансового состояния предприятию необходимо проводить работу по оптимизации налоговых платежей.

Одним из распространенных методов оптимизации налоговых платежей является изменение системы налогообложения. При планировании изменения системы налогообложения, предприятию необходимо произвести расчеты предполагаемых налоговых платежей и выбрать самый оптимальный вариант для предприятия.

Для перехода на упрощенную систему налогообложения необходимо, что бы предприятие соответствовало определенным критериям.

В силу специфики своей деятельности, предприятию часто приходится прибегать к услугам юристов. Целесообразность привлечения к работе именно индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, обусловлена тем, что согласно п. 1 ст. 236 НК РФ объектом обложения социальных выплат во внебюджетные фонды являются выплаты по гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг, выплачиваемые налогоплательщиками в пользу физических лиц.

Таким образом, ООО «Компания «Импульс» привлекая специалистов для работы не на основе трудовых договоров, не только не будет платить страховые взносы на заработную плату данных специалистов, но также имеет возможность включить суммы выплачиваемых указанным лицам вознаграждений в расходы и тем самым уменьшать налог на прибыль.

Предположим, что со специалистами юридической службы ООО «Компания «Импульс» заключаются договора гражданско-правового характера, вместо трудовых договоров. Затраты на оплату труда юридической службы составляют около 1900000 руб. в год, соответственно сумма отчислений во внебюджетные фонды составляет 494000 руб. (расчет производится по ставкам 2015 года). Применяя данный вариант минимизации, ООО «Компания «Импульс» сможет ежегодно экономить 494 тыс. руб.

Предприятию предлагается изменить систему оплаты услуг юридического отдела для снижения отчислений во внебюджетные фонды и изменить способ начисления амортизации для снижения налога на имущество и перейти на упрощенный режим налогообложения.

Применяя предлагаемые мероприятие предприятие ежегодно будет иметь экономию средств. Общая экономия средств за пять лет составит 2470 тыс. руб.

Проведенные исследования и расчеты позволяют сделать вывод, что каждое предприятие имеет возможность оптимизации налоговых платежей. Но каждое предприятие должно индивидуально рассматривать все варианты этой оптимизации. Одни из основных аспектов выбора варианта оптимизации налоговых платежей является его законность.

СПИСОКИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ И ЛИТЕРАТУРЫ

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 05 авг. 2000 г. № 117-ФЗ (ред. от 15.04.2019) // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2000. – № 151-152, ст. 3340.

2. Определение Верховного Суда РФ от 13 октября 2014 г. по делу № А51-18097/2013

3. Абдрашитова А.Ф. Основные мировые тенденции развития налогового права в условиях глобализации экономики // Закон. – 2018. – № 11. – С. 76 - 87.

4. Алексеенко М.М. Действующее законодательство о прямых налогах. – СПб., 1879. – 136 с.

5. Бабкин А.И. Налоговые правоотношения. Правовые аспекты и актуальная судебная практика // Российский судья. – 2018. – № 1. – С. 3 - 9.

6. Бубнова М. Соцпакет - правовой статус, практика споров, налогообложение для компании, что относится к этим услугам // Административное право. – 2019. – № 1. – С. 21 - 26.

7. Вагина О.В. Инструменты экономического механизма, способствующие стимулированию хозяйствующих субъектов к рациональному природопользованию // Бизнес, Менеджмент и Право. – 2018. – № 1. – С. 62 - 64.

8. Васильева Е.Г., Петухов Е.В. Уголовно-правовые аспекты незаконного возмещения НДС в результате получения необоснованной налоговой выгоды // Налоги. – 2019. – № 3. – С. 27 - 31.

9. Винницкий Д.В. Международное налоговое право: проблемы теории и практики. – М.: Статут, 2017. – 463 с.

10. Гильметдинов Ш.Р. Особенности налогообложения IT-компаний: налоговые льготы и пониженные тарифы страховых взносов с 2017 года // Налоги. – 2017. – № 5. – С. 10 - 13.

11. Демишева Т.А. Вопросы применения в 2018 году измененного законодательства о налоге на прибыль. Судебная практика // Имущественные отношения в Российской Федерации. – 2018. – № 10. – С. 78 - 90.

12. Жигачев А.В. "Без передачи третьим лицам" - неоднозначное условие применения льготы, предусмотренной в пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ // СПС КонсультантПлюс. 2019.

13. Жигачев А.В. Спорные вопросы налогообложения при передаче арендатором арендодателю неотделимых улучшений // СПС КонсультантПлюс. 2019.

14. Копина А.А. Обзор основных поправок в Налоговый кодекс Российской Федерации, предусмотренных законопроектом № 11078-7 // Налоги. – 2016. – № 21. – С. 10 - 16.

15. Корпоративное право: учебный курс: в 2 т. / Е.Г. Афанасьева, В.А. Вайпан, А.В. Габов и др.; отв. ред. И.С. Шиткина. – М.: Статут, 2018. – Т. 2. – 990 с.

16. Кудряшова Е.В. Теория и практика косвенного налогообложения // Налоговые споры: теория и практика. – 2005. – № 12.

17. Лебедев В.Е. Налогообложение предпринимательской деятельности в РФ (история становления налогового регулирования в дореволюционной России). – М., Норма, 2019. – 468 с.

18. Митрофанова И.А., Тлисов А.Б., Яценко Г.А. Оптимизация налогообложения как инструмент планирования финансовых результатов деятельности организации // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 28. – С. 34 - 42.

19. Налоговое право: учебник для бакалавров / А.С. Бурова, Е.Г. Васильева, Е.С. Губенко и др.; под ред. И.А. Цинделиани. 2-е изд. – М.: Проспект, 2016. – 528 с.

20. Ногина О.А. Налоговая выгода при переходе и применении специальных налоговых режимов // Актуальные проблемы российского права. – 2019. – № 1. – С. 80 - 87.

21. Осипенко О.В. Актуальные проблемы системного применения инструментов корпоративного управления и акционерного права. – М.: Статут, 2018. – 448 с.

22. Осипова Е.С. Проблемы и противоречия российской практики налогообложения // Налоги. – 2018. – № 4. – С. 8 - 11.

23. Осипова Е.С. Эксперимент в налогообложении добавленной стоимости и его экономическая логика // Налоги. – 2019. – № 1. – С. 23 - 27.

24. Параскевич Н.С. Исторический аспект становления налога на прибыль организаций в России // Финансовое право. – 2019. – № 10. – С. 34 - 37.

25. Пономарева К.А. Акты наднационального права как основа правового режима налогообложения прибыли доходов в ЕС и ЕАЭС // Финансовое право. – 2018. – № 3. – С. 25 - 29.

26. Пономарева К.А. Пакет мер ЕС по борьбе с уклонением от налогообложения: основные положения и соотношение с Планом BEPS / К.А. Пономарева // Налоговед. – 2016. – № 11. – С. 76 - 87.

27. Пономарева К.А. Позитивная и негативная интеграция в налоговом праве ЕС / К.А. Пономарева // Финансовое право. – 2017. – № 1. – С. 31 - 33.

28. Пономарева К.А. Проблемы гармонизации налогообложения прибыли и доходов в Европейском союзе, их оценка с позиций государств-членов и Суда Европейского союза // Актуальные проблемы российского права. – 2016. – № 12. – С. 183 - 193.

29. Пономарева К.А. Современные процессы налоговой гармонизации в сфере прямого налогообложения в Европейском союзе // Налоги. – 2017. – № 5. – С. 45 - 48.

30. Попкова Ж.Г. Статья 54.1 НК РФ, налоговая выгода и расчетный метод определения суммы налога: проблемы взаимодействия // Вестник арбитражной практики. – 2018. – № 5. – С. 62 - 72.

31. Разумова И. Налогообложение доходов при отсутствии соглашения // ЭЖ-Юрист. – 2017. – № 31. – С. 11.

32. Руденко В.В. Налоговое регулирование деятельности предприятия в России: Дис. ... к.ю.н. – Краснодар, 2017. – 167 с.

33. Саакян А.М., Ермаченко А.Л. Влияние изменений налогового законодательства на финансово-хозяйственную деятельность предприятия // Налоги. – 2019. – № 3. – С. 10 - 14.

34. Седаев П.В., Чаадаева О.В. Отсутствие определения "экономическая обоснованность" как одна из проблем при администрировании налога на прибыль // Налоги. – 2018. – № 1. – С. 21 - 24.

35. Селедцова Е. Белые пятна налога на прибыль // ЭЖ-Юрист. – 2017. – № 2. – С. 9.

36. Соколов А.А. Теория налогов. – М.: ООО «ЮрИнфоР-Пресс», 2017. – 762 с.

37. Соколова С.В., Ильина С.О. О разрешении споров, касающихся исчисления налога на прибыль организаций в случае признания судами нереальными сделок по приобретению товаров, работ (услуг) // Информационно-аналитический журнал "Арбитражные споры". – 2018. – № 1. – С. 5 - 21.

38. Титов А.А. Совершенствование налога на прибыль организаций в Российской Федерации: Дис. ... к.э.н. – М., 2016. – 163 с.

39. Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование / Г.П. Толстопятенко. – М.: Издательство "НОРМА", 2017. – 336 с.

40. Трофимов С.В. Формирование налогооблагаемой прибыли российских предприятий в новых экономических условиях: ожидания и реальность // Налоги. – 2016. – № 1. – С. 18 - 22.

41. Черник Д.Г., Павлова Л.П., Князев В.Г. и др. Налоги и налогообложение / Под ред. Д.Г. Черника. 3-е изд. М.: МЦФЭЕ, 2016. – 597 с.

42. Шахмаметьев А.А. Международное налоговое право. – М.: Международные отношения, 2014. – 532 с.

43. Шевченко Е.Е. Развитие законодательства о налогах и сборах: по пути к балансу интересов // Законы России: опыт, анализ, практика. – 2018. – № 12. – С. 61 - 68.

44. Щекин Д.М., Машков Л.И. Обзор правовых позиций Верховного Суда Российской Федерации и Конституционного Суда Российской Федерации по налоговым спорам за октябрь - ноябрь 2018 г. // Вестник экономического правосудия Российской Федерации. – 2019. – № 1. – С. 63 - 66.

45. Щербатова С. Что является "обоснованными расходами" при определении налога на прибыль // Административное право. – 2018. – № 4. – С. 49 - 55.

46. Grau A., Herrera P.M. The link between tax coordination and tax harmonization. EC Tax Review. P. 28 (2003).

47. Kopitz G. (ed.). Tax Harmonization vs. Tax Coordination in Europe: Different Views, 46 Tax notes International 2. 811 p.

48. Smit D.S. International Income Allocation under EU Tax. Law: Tinker, Tailor, Soldier, Sailor // EC Tax Review, 26 (2017), Issue 2. P. 67 - 74.

ПРИЛОЖЕНИЕ А

Таблица 1 – Учетная политика организации

Организационно-технический раздел	
Способ ведения учета	Указать, кто ведет учет – руководитель; бухгалтер или отдел бухгалтерии; аутсорсинговая компания или сторонний бухгалтер.
Форма учета	Журнально-ордерная; мемориально-ордерная; автоматизированная.
Рабочий план счетов	Утверждается отдельным приложением к учетной политике.
Формы первичных учетных документов	Если применяются унифицированные формы, то их надо перечислить и указать реквизиты нормативного акта, которыми они утверждены. Если применяются самостоятельно разработанные формы, то их образцы надо привести в приложении.
Право подписи первичных учетных документов	Привести перечень лиц в приложении или указать, что право подписи определяется в должностных инструкциях.
Формы бухгалтерских регистров	Перечень и форму регистров укажите в приложении.
График документооборота	Утверждается отдельным приложением к учетной политике.
Инвентаризация	Указать сроки проведения инвентаризации, перечень имущества и обязательств, подлежащих инвентаризации, количество инвентаризаций.
Методологический раздел для целей ведения бухгалтерского учета	
Промежуточная бухгалтерская отчетность	Указать, что вы формируете промежуточную отчетность, согласно требованиям закона или учредительных документов. Привести перечень форм бухгалтерской отчетности.
Учет МПЗ, тары, готовой продукции и товаров	Надо выбрать единицу учета МПЗ (номенклатурный номер, партия, однородная группа). Определите, как происходит оценка поступающих МПЗ: по фактической себестоимости либо по учетным ценам. Укажите метод оценки материалов, списываемых в производство (по себестоимости каждой единицы; по средней себестоимости; ФИФО).
Доходы и расходы организации	Пропишите, как организация признает коммерческие и управленческие расходы. Укажите порядок признания выручки от продажи продукции, выполнения работ, оказания услуг с длительным циклом (более 12 месяцев). Предусмотрите порядок оценки незавершенного производства.
Учет расчетов по налогу на прибыль	Малые предприятия должны прописать, применяют они ПБУ 18/02 или нет.
Создание фондов и резервов	Пропишите порядок создания резерва по сомнительным долгам. Зафиксируйте учет оценочных обязательств, малые предприятия могут не их формировать. Укажите, будет ли ООО создавать резервный фонд.

Организационно-технический раздел	
Учет основных средств	Пропишите, как определяется срок полезного использования. Укажите способ начисления амортизации и способ списания ОС стоимостью не более 40 тыс. рублей за единицу. Определите, проводит ли организация компания переоценку ОС, если да, то зафиксируйте метод переоценки.
Методологический раздел для целей налогообложения	
Источники данных для налогового учета	Определите, на основе чего ведется налоговый учет - бухгалтерских регистров или в самостоятельно разработанных регистрах (такие формы надо привести в приложении к учетной политике).
Метод амортизации ОС	Укажите, применяет ли организация амортизационную премию или повышающие коэффициенты амортизации.
Метод определения стоимости сырья и материалов, используемых в производстве	Выберите один из четырех способов (по средней себестоимости; по стоимости единицы запасов, ФИФО, ЛИФО).
Периодичность сдачи деклараций по налогу на прибыль	Определите отчетные периоды по налогу на прибыль (ежеквартально или ежемесячно).
Метод признания доходов и расходов	Выберите – метод начисления или кассовый метод (на применение кассового метода есть ограничения).
Распределение доходов и расходов, относящихся к нескольким отчетным (налоговым) периодам	Если налог на прибыль организация платит ежемесячно, то такие доходы и расходы распределяют тоже раз в месяц. Если организация отчитывается ежеквартально, то доходы и расходы можно распределять ежемесячно или ежеквартально.
Определение перечня прямых расходов	Укажите, какие расходы являются прямыми (в качестве пример можно взять перечень из статьи 318 НК РФ)

ПРИЛОЖЕНИЕ Б

Приложение № 1
к Приказу Министерства финансов
Российской Федерации
от 02.07.2010 № 66н
(в ред. Приказов Минфина России
от 05.10.2011 № 124н,
от 06.04.2015 № 57н,
от 06.03.2018 № 41н)

Формы
бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах

Бухгалтерский баланс
на 31 декабря 20 18 г.

		Коды		
	Форма по ОКУД	0710001		
	Дата (число, месяц, год)	12	02	2019
Организация ООО "Компания "Импульс"	по ОКПО			
Идентификационный номер налогоплательщика	ИНН	701711666039		
Вид экономической деятельности	по ОКВЭД			
Организационно-правовая форма/форма собственности ООО	по ОКОПФ/ОКФС			
Единица измерения: тыс. руб. (млн. руб.)	по ОКЕИ	384 (385)		

Местонахождение (адрес) г. Томск, ул. Новосибирская, 8-43

Поясне-ния [1]	Наименование показателя [2]	На 31 декабр 20 16 г.[3]	На 31 декабря 20 17 г.[4]	На 31 декабря 20 18 г.[5]
	АКТИВ			
	I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
	Нематериальные активы			
	Результаты исследований и разработок	0	0	0
	Нематериальные поисковые активы	0	0	0
	Материальные поисковые активы	0	0	0
	Основные средства	4,076	4,256	4,28
	Доходные вложения в материальные ценности	0	0	0
	Финансовые вложения	0	0	0
	Отложенные налоговые активы	0	0	0
	Прочие внеоборотные активы	0	0	0
	Итого по разделу I	4,076	4,256	4,28
	II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
	Запасы	48	12731	18562
	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	8	3409	3516
	Дебиторская задолженность	1985	3504	4481
	Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	104	104	104
	Денежные средства и денежные эквиваленты	75	169	80
	Прочие оборотные активы	5	3	16
	Итого по разделу II	2225	19920	26759
	БАЛАНС	**2229,076**	**19924,256**	**26763,28**

Поясне-ния [1]	Наименование показателя [2]	На 31 декабр 20 16 г.[3]	На 31 декабря 20 17 г.[4]	На 31 декабря 20 18 г.[5]
	ПАССИВ			
	III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ [6]			
	Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	10	10	10
	Собственные акции, выкупленные у акционеров	( )[7]	( )	( )
	Переоценка внеоборотных активов			
	Добавочный капитал (без переоценки)			
	Резервный капитал			
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	-3993,924	2696,256	3058,28
	Итого по разделу III	-3983,924	2706,256	3068,28
	IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
	Заемные средства	3201	13510	13510
	Отложенные налоговые обязательства			
	Оценочные обязательства			
	Прочие обязательства			
	Итого по разделу IV	3201	13510	13510
	V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
	Заемные средства	2364	2364	3654
	Кредиторская задолженность	658	1354	6541
	Доходы будущих периодов			
	Оценочные обязательства			
	Прочие обязательства			
	Итого по разделу V	3022	3718	10195
	БАЛАНС	**2229,076**	**19924,256**	**26763,28**

Руководитель _____ Е.В. Султанова
(подпись) (расшифровка подписи)

" 12 " февраля 20 18 г.

Примечания

1. Указывается номер соответствующего пояснения.
2. В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" ПБУ 4/99, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 г. № 43н (по заключению Министерства юстиции Российской Федерации № 6417-ПК от 6 августа 1999 г. указанным Приказ в государственной регистрации не нуждается), показатели об отдельных активах, обязательствах могут приводиться общей суммой с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.
3. Указывается отчетная дата отчетного периода.
4. Указывается предыдущий год.
5. Указывается год, предшествующий предыдущему.
6. Некоммерческая организация именует указанный раздел "Целевое финансирование". Вместо показателей "Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)", "Собственные акции, выкупленные у акционеров", "Добавочный капитал", "Резервный капитал" и "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" некоммерческая организация включает показатели "Паевой фонд", "Целевой капитал", "Целевые средства", "Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества", "Резервный и иные целевые фонды" (в зависимости от формы некоммерческой организации и источников формирования имущества).
7. Здесь и в других формах отчетов вычитаемый или отрицательный показатель показывается в круглых скобках.

АНТИПЛАГИАТ
ТВОРИТЕ СОБСТВЕННЫМ УМОМ

Отчет о проверке на заимствования №1

Автор: velichko-polina@inbox.ru / ID: 6267473
Проверяющий: (velichko-polina@inbox.ru / ID: 6267473)

Отчет предоставлен сервисом «Антиплагиат» http://users.antiplagiat.ru

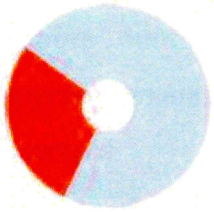
ИНФОРМАЦИЯ О ДОКУМЕНТЕ

№ документа: 4
Начало загрузки: 10.06.2019 09:54:55
Длительность загрузки: 00:00:03
Имя исходного файла: Величко Полина Сергеевна ОПТИМИЗАЦИЯ НАЛООБЛОЖЕНИЯ ПРИБЫЛИ В ЦЕЛЯХ ПОВЫШЕНИЯ ИНВЕСТИЦИОННОЙ АКТИВНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ
Размер текста: 1587 кБ
Символов в тексте: 127771
Слов в тексте: 15526
Число предложений: 1299

ИНФОРМАЦИЯ ОБ ОТЧЕТЕ

Последний готовый отчет (ред.)
Начало проверки: 10.06.2019 09:54:59
Длительность проверки: 00:00:04
Комментарии: не указано
Модули поиска: Модуль поиска Интернет

ЗАИМСТВОВАНИЯ	ЦИТИРОВАНИЯ	ОРИГИНАЛЬНОСТЬ
28,41%	0%	71,59%



Заимствования — доля всех найденных текстовых пересечений, за исключением тех, которые система отнесла к цитированиям, по отношению к общему объему документа.
Цитирования — доля текстовых пересечений, которые не являются авторскими, но система посчитала их использование корректным, по отношению к общему объему документа. Сюда относятся оформленные по ГОСТу цитаты; общеупотребительные выражения; фрагменты текста, найденные в источниках из коллекций нормативно-правовой документации.
Текстовое пересечение — фрагмент текста проверяемого документа, совпадающий или почти совпадающий с фрагментом текста источника.
Источник — документ, проиндексированный в системе и содержащийся в модуле поиска, по которому проводится проверка.
Оригинальность — доля фрагментов текста проверяемого документа, не обнаруженных ни в одном источнике, по которым шла проверка, по отношению к общему объему документа.
Заимствования, цитирования и оригинальность являются отдельными показателями и в сумме дают 100%, что соответствует всему тексту проверяемого документа.
Обращаем Ваше внимание, что система находит текстовые пересечения проверяемого документа с проиндексированными в системе текстовыми источниками. При этом система является вспомогательным инструментом, определение корректности и правомерности заимствований или цитирований, а также авторства текстовых фрагментов проверяемого документа остается в компетенции проверяющего.

№	Доля в отчете	Доля в тексте	Источник	Ссылка	Актуален на	Модуль поиска	Блоков в отчете	Блоков в тексте
[01]	10,58%	10,58%	Налоговые платежи органи...	http://bibliofond.ru	раньше 2011	Модуль поиска Интернет	39	39
[02]	0%	8,39%	Налоговые платежи органи...	http://diplomba.ru	01 Янв 2016	Модуль поиска Интернет	0	31
[03]	2,69%	5,41%	"ГроссМедиа", 2010	http://alt-x.narod.ru	раньше 2011	Модуль поиска Интернет	35	68

Еще источников: 17
Еще заимствований: 15,14%