

**КОНЦЕПЦИЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ НАЛОГОВОГО
КОНСУЛЬТАНТА В ЦЕЛЯХ ОПТИМИЗАЦИИ
НАЛОГОВОГО БРЕМЕНИ
ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА**

Аннотация. В данной статье дано описание регулирования деятельности налоговых консультантов, представлена концепция деятельности налоговых консультантов в Российской Федерации

Ключевые слова: *налоговое консультирование, организация, налоговый консультант, принципы, планирование, этапы консультирования, налогообложение.*

Tishevsky V.A.

**CONCEPT OF A TAX CONSULTANT'S ACTIVITY
IN ORDER TO OPTIMIZE THE TAX BURDEN
OF AN ECONOMIC ENTITY**

Annotation. This article describes the regulation of tax consultants' activities and presents the concept of tax consultants' activities in the Russian Federation.

Key words: *tax consulting, organization, tax consultant, principles, planning, stages of consulting, taxation.*

В процессе профессиональной деятельности, связанной с необходимостью принимать решения, касающиеся деятельности конкретной организации, возникает множество вопросов по налогообложению осуществляемых этой организацией хозяйственных операций.

Шаг 1. Общие вопросы принятия решений

Каждый человек постоянно сталкивается с необходимостью принятия решений по самым различным вопросам. Каждому из нас

⁶⁷ Магистр Налогового института РосНОУ.

ежедневно приходится неоднократно что-либо выбирать (не всегда, правда, задумываясь об этом), на собственном опыте развивая способности и приобретая навыки принятия решений.

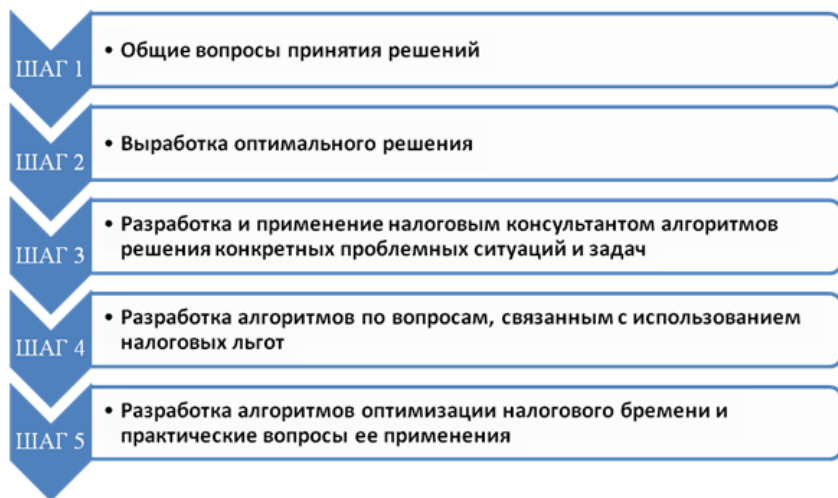


Рисунок 1 - Пошаговая схема налогового консультанта

Примеров можно привести множество: выбор одежды из имеющегося гардероба, выбор блюд из предложенного меню, выбор наиболее удобного транспортного маршрута, выбор места проведения отдыха, выбор специальности при получении профессионального образования, выбор вида банковского вклада и т. д. Этот перечень легко продолжить. Однако все эти решения, возможно, влияют только на настроение или самочувствие самого человека, принявшего решение. В любом деле решение – лишь начало.

Руководитель организации самостоятельно либо, привлекая сотрудников, ежедневно принимает решения, касающиеся налогообложения текущих либо будущих финансово – хозяйственных операций. При этом часто целью принимаемых решений является поиск возможного снижения налоговой нагрузки. Пути решения многообразны, но все они опираются на особенности формирования налоговой базы по каждому налогу, уплачиваемому организацией.

Что же отличает **решения, принимаемые в налоговом консультировании?**

- Цели. Субъект управления (будь то индивид или группа) принимает решение исходя не из своих собственных потребностей (хотя их влияние и играет определенную роль), а в целях решения налоговых проблем конкретной организации. Цель деятельности консультанта не должна противоречить целям экономического субъекта.

- Последствия. Частный выбор индивида сказывается на его собственной жизни и может повлиять на немногих близких ему людей. Специалист выбирает направление действий не только для себя, но и для организации в целом и ее работников, и его решения могут существенно повлиять на жизнь многих людей. Например, решение применять методы оптимизации уплаты налогов в бюджет может привести либо к улучшению финансовых возможностей клиента и экономическому развитию организации в целом, либо к необходимости уплатить недоимку в бюджет, которая при осуществлении рискованных операций может быть значительной, в отдельных случаях – к ликвидации экономического субъекта.

- Разделение труда. Если в частной жизни человек, принимая решение, как правило, сам его и выполняет, то в организации существует определенное разделение труда: одни работники (руководитель, специалисты) заняты решением возникающих проблем и принятием решений, а другие (исполнители) – реализацией уже принятых решений.

- Профессионализм. В частной жизни каждый человек самостоятельно принимает решения в силу своего интеллекта и опыта. В управлении налогообложением организации принятие решений – гораздо более сложный, ответственный и формализованный процесс, требующий профессиональной подготовки. Далеко не каждый работник организации, а только специалист, обладающий определенными профессиональными знаниями и навыками, наделяется полномочиями самостоятельно принимать определенные решения.

Рассмотрев эти отличительные особенности принятия решений в организациях, можно дать следующее определение решения.

Классификация решений.

В процессе управления организацией принимается огромное количество самых разнообразных решений, обладающих различными характеристиками. Тем не менее, существуют некоторые об-

щие признаки, позволяющие это множество определенным образом классифицировать по следующим признакам.

Степень повторяемости проблемы. В зависимости от повторяемости проблемы, требующей решения, все решения можно подразделить на традиционные, неоднократно встречавшиеся ранее в практике налогообложения, когда необходимо лишь сделать выбор из уже имеющихся альтернатив, и нетипичные, нестандартные решения, когда их поиск связан, прежде всего, с генерацией новых альтернатив.

Значимость цели. Принятие решения может преследовать собственную, самостоятельную цель или же быть средством достижения цели более высокого порядка. В соответствии с этим решения могут быть стратегическими или тактическими.

Длительность реализации. Реализация решения может потребовать нескольких часов, дней или месяцев. Если между принятием решения и завершением его реализации пройдет сравнительно короткий срок – решение краткосрочное. В то же время все более возрастает количество и значение долгосрочных, перспективных решений, результаты осуществления которых могут быть удалены на несколько лет.

Прогнозируемые последствия. Большинство решений, связанных с налогообложением, в процессе их реализации, так или иначе, поддается корректировке с целью устранения каких-либо отклонений или учета новых факторов, то есть являются корректируемыми. Вместе с тем имеются и решения, последствия которых необратимы.

Характер использованной информации. В зависимости от степени полноты и достоверности информации, которой располагает налоговый консультант, решения могут быть детерминированными (принятыми в условиях определенности) или вероятностными (принятыми в условиях риска или неопределенности). Эти условия играют чрезвычайно важную роль при принятии решений, поэтому рассмотрим их более подробно.

Детерминированные решения принимаются в условиях определенности, когда руководитель организации располагает практически полной и достоверной информацией в отношении решаемой проблемы, что позволяет ему точно знать результат каждого из

альтернативных вариантов выбора. Такой результат только один, и вероятность его наступления близка к единице.

Принимая решение о запуске в производство определенного изделия, руководитель может точно определить (по крайней мере, на ближайшую перспективу) уровень издержек производства (ставки арендной платы, стоимость материалов и рабочей силы могут быть рассчитаны довольно точно), а, следовательно, можно рассчитать сумму налога на прибыль организаций, которую необходимо будет уплатить своевременно.

Шаг 2. Выработка оптимального решения

Задача заключается в том, чтобы из множества целей (методов), которые могут быть достигнуты при имеющихся ресурсах, выбрать наиболее предпочтительное их сочетание (очень сложная проблема!) и одновременно найти наилучшие способы достижения этих целей. Следовательно, чтобы принять наилучшее решение, надо уметь произвести объективную оценку всех «за» и «против» каждого из возможных вариантов действий. Если вариантов много, то оценить каждый из них не представляется возможным. Надо найти такой способ отбора вариантов для подробного рассмотрения и анализа, который бы обеспечил исключение заведомо нерациональных вариантов действий.

Для уменьшения влияния отрицательных факторов на процесс принятия оптимальных решений предлагаются следующие фильтры для вредных суждений и эмоций:

- ясная формулировка цели, задачи, проблемы. Плохо, когда решаемые цели ошибочны или слишком узки. Представляется важным, что любая формулировка крупной проблемы или задачи требует постоянного пересмотра в связи с появлением новых фактов, рождающихся в результате социального и научно-технического прогресса;

- глубокое и всестороннее знание фактов. При этом частыми ошибками являются то, что не все существенные факторы приняты во внимание (часто качество сводится к надежности, а надежность — к безотказности) и (или) проанализированы не все возможные исходы решений;

- понимание (а это есть всегда результат синтеза) всеми без исключения всех сторон проблемы. Способность понятно излагать

сложные вопросы означает, что они четко поставлены и сформулированы.

Контроль и оценка результатов. Даже после того как решение окончательно введено в действие, процесс принятия решений не может считаться полностью завершенным, так как необходимо еще убедиться, оправдывает ли оно себя. Этой цели и служит этап контроля, выполняющий в данном процессе функцию обратной связи. На этом этапе производятся измерение и оценка последствий решения или сопоставление фактических результатов с теми, которые руководитель планировал получить.

Шаг 3. Разработка и применение налоговым консультантом алгоритмов решения конкретных проблемных ситуаций и задач

Наиболее распространенной услугой налогового консультанта является разовая консультация в устном или письменном виде.

Например, организация приобрела объект незавершенного строительства (склад), который по завершении строительства предполагает сдавать в аренду. Иную деятельность организация не ведет. Численность работников организации - 3 человека (директор, бухгалтер, руководитель проекта отдела капитального строительства).

Объект незавершенного строительства находится на балансе организации, которая по инвестиционному контракту является Инвестором. Работы по строительству выполняет Заказчик-застройщик (сторонняя организация). В процессе деятельности Инвестор напрямую заключает ряд договоров, например:

- договор на охрану объекта незавершенного строительства;
- договор на энергоснабжение объекта незавершенного строительства и др.

Инвестиционный проект финансируется за счёт нецелевых заёмных средств.

Как отразить в бухгалтерском и налоговом учете Инвестора расходы по содержанию управленческого аппарата, по зарплате, аренде офиса и т.д.?

Как отражаются в бухгалтерском и налоговом учете Инвестора расходы по договорам, которые он заключает напрямую с непосредственными исполнителями работ, услуг? Какими бухгалтер-

скими проводками должно быть отражено начисление процентов по займам?

Налоговый консультант должен ответить на вопросы, касающиеся и налогового, и бухгалтерского законодательства. Причем часто в ходе налогового консультирования необходимо проанализировать гражданско-правовой договор клиента по финансово – хозяйственным операциям, что требует знаний по гражданскому праву.

Многие проблемы клиентов и вопросы, возникающие из этих проблем, не содержат конкретного ответа и их необходимо рассматривать с учетом различных вариантов, предусмотренных в налоговом законодательстве и сложившейся арбитражной практики.

Разовая консультация представляет собой ответ на вопрос клиента. Причем особенностью такого налогового консультирования является то, что, как правило, вопрос клиента бывает сформулирован некорректно. Зачастую налоговый консультант, прежде чем ответить на вопрос клиента, должен уточнить проблему, по которой возник вопрос.

Например, клиент задает вопрос налоговому консультанту: ЗАО осуществляет капитальные вложения с использованием заемных средств в строительство жилых коттеджей для дальнейшей их сдачи в аренду. ЗАО совмещает функции инвестора и заказчика – застройщика. Строительно-монтажные работы осуществляются специализированными подрядными организациями.

Вопрос: что является налоговой базой для исчисления НДС?

Прежде чем ответить на этот вопрос необходимо у клиента уточнить, в чем заключаются его функции заказчика – застройщика. Если клиент строит жилые коттеджи для собственных нужд, то осуществление функции заказчика (контроль за ходом строительства) не приводит к возникновению объекта налогообложения НДС. Если клиент, осуществляя функцию инвестора, привлекает и соинвесторов, оказывая им услуги заказчика, то в этом случае согласно подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ возникает объект налогообложения в виде реализации оказанной услуги.

Таким образом, в зависимости от уточнения ситуации зависит порядок исчисления налоговой базы по НДС.

Но, как уже было отмечено, прежде чем начинать отвечать на вопрос клиента необходимо уточнить, в чем именно проблема кли-

ента, что именно ему непонятно или вызывает сложности при принятии решения.

С началом построения рыночных отношений и становления налоговой системы появился спрос на услуги по «оптимизации налогового бремени». Однако уже сегодня понятно, что минимизировать сразу все налоги нельзя. Как следует из налогового законодательства, многие налоги находятся в тесной взаимосвязи. Поэтому правильнее говорить об оптимизации налогообложения или рационализации системы налогообложения конкретного экономического субъекта. Такая проблема требует исследования финансово-хозяйственной деятельности организации клиента, и налоговый консультант может заключить долгосрочный или краткосрочный договор на решение данной проблемы клиента.

Шаг 4. Разработка алгоритмов по вопросам, связанным с использованием налоговых льгот

Налоговое законодательство по каждому налогу, как правило, содержит перечень льгот или условия освобождения от уплаты налога, которыми могут пользоваться организации с целью уменьшения налогового бремени. Применять или не применять льготы является правом налогоплательщика. Основания, порядок и условия применения льгот определяются законодательством о налогах и сборах.

Но, прежде чем начинать их применять, необходимо уточнить право на применение льготы, так как любое отклонение от жестких требований, соблюдение которых обязательно, приводит к возникновению недоимки, пеней, а при проверке налоговыми органами права на льготу ее неправомерное применение приводит еще и к штрафным санкциям.

Более того, порядок применения налоговой льготы может со временем уточняться, поэтому необходимо регулярно контролировать не только соответствие условий деятельности организации праву на применение льготы, но и учитывать позицию налоговых и финансовых органов по применению льгот, а также тенденции арбитражной практики.

Несмотря на то, что по налогу на добавленную стоимость 21 НК РФ не предусмотрены налоговые льготы, некоторые специалисты к их числу, в частности, относят возможность освобождения от обязанностей налогоплательщика по исчислению и

уплате НДС в соответствии со ст. 145 НК РФ, а также перечень операций, освобожденных от налогообложения по п. 3 ст. 149 НК РФ.

Отказ от применения льгот, установленных в п. 3 ст. 149 НК РФ, должен быть оформлен заявлением, которое представляется в налоговый орган по месту своего учета в качестве налогоплательщика в срок не позднее 1-го числа налогового периода, с которого налогоплательщик намерен отказаться от освобождения или приостановить его использование.

Применение льгот обязательно должно сопровождаться ведением отдельного учета операций, как облагаемых НДС, так и не облагаемых налогом. Следовательно, необходимо вести отдельный учет операций реализации. Порядок ведения отдельного учета налоговым законодательством не установлен. Однако арбитражная практика постепенно формирует требования к отдельному учету, поэтому применение льготы требует изучения материалов судебной практики, отражение в учетной политики для целей налогообложения, анализа разъяснений Минфина России по применению льготы.

Порядок отнесения сумм НДС на затраты при осуществлении операций, необлагаемых НДС, установлен ст. 170 НК РФ. Учетная политика по расчету сумм НДС, включаемых в затраты, требует определения алгоритма для расчета сумм НДС, утверждения методики расчета, регистров налогового учета, в которых будут группироваться данные для проведения расчетов, и другой информации, позволяющей в случае необходимости защитить права налогоплательщика в суде.

В главе 25 НК РФ также не предусмотрены налоговые льготы. Вместе с тем использование отдельных правил налогового учета, например, применение амортизационной премии, коэффициентов к нормам амортизации, использование резервов, можно отнести к системе льготирования. Для определенной группы организаций предусмотрен особый порядок учета расходов, связанных с приобретением ЭВМ. Применение этих льгот также сопровождается разработкой определенного алгоритма: оценки возможности и обоснования необходимости применения льгот, фиксации в учетной политике для целей налогообложения, утверждения регистров налогового учета, установления режима применения бухгалтерских спра-

вок и многих других действий, определяющих особенности применения льгот. Оценка возможностей и обоснование необходимости производится при использовании материалов судебной практики, анализ которой позволяет выявить риски применения льгот и системе защиты.

Применение льгот всегда относилось к рискованным операциям, однако этот элемент является одним из наиболее эффективных при налоговом планировании (оптимизации налогообложения) в организации.

Шаг 5. Разработка алгоритмов оптимизации налогового бремени и практические вопросы ее применения

Разрабатывая алгоритмы налоговой оптимизации, необходимо помнить, что арбитражная практика ввела понятие «необоснованная налоговая выгода» (Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53, Письмо ФНС России от 23.03.2017 № ЕД-5-9/547@ «О выявлении обстоятельств необоснованной налоговой выгоды», Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок»), а теперь условия признания налоговой выгоды обоснованной прописаны и в НК РФ (ст. 54.1).

Предлагаемые клиенту схемы оптимизации налоговой нагрузки не должны приводить к нарушению налогового законодательства. Это можно предусмотреть заранее, используя методы налогового планирования. Налоговое планирование предполагает такое планирование финансово-хозяйственных операций, которое позволяет организации уплачивать законно установленные налоги и не платить в бюджет излишние суммы.

Налоговое планирование – это комплекс мероприятий, целью которых является построение рациональной системы налогообложения организации на основе налогового законодательства. Построение рациональной системы налогообложения опирается на методы планирования доходов и расходов, использование отсрочек и рассрочек уплаты налогов, получение инвестиционного налогового кредита, предоставленные налоговым законодательством способы и методы признания доходов и расходов, их оценки, использование резервов, льгот и освобождений, а также другие мероприятия.

Статьей 21 НК РФ предоставлено право налогоплательщику (плательщику сбора), в частности:

- использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах;
- получать отсрочку, рассрочку или инвестиционный налоговый кредит в порядке и на условиях, установленных НК РФ.

Налоговое планирование, прежде всего, позволяет ответить на три основных вопроса:

- какую сумму налогов и в какие сроки должен уплатить налогоплательщик;
- имеется ли возможность минимизировать налоговые платежи;
- как выявить и минимизировать налоговые риски.

Для ответа на первый вопрос необходимо организовать систему планирования доходов и расходов организации. В зависимости от осуществляемых видов деятельности, получаемые доходы подразделяются на регулярные и нерегулярные. Доходы могут относиться к одному или нескольким отчетным периодам. Расходы же, как правило, возникают вне зависимости от периодичности получения доходов. Особое внимание следует уделить экономическому обоснованию и документальному подтверждению расходов, поскольку именно эти аспекты являются предметом пристального внимания со стороны налоговых органов.

Планирование доходов и расходов позволяет заранее определить суммы уплачиваемых налогов. Планирование сроков поступления доходов позволяет соотносить их со сроками уплаты налогов. Ответ на второй вопрос позволяет определить, какие законодательно установленные способы существуют для снижения налоговых обязательств организации. Необходимо налоговое планирование отличать от уклонения от уплаты налогов, основанное на применение незаконных методов минимизации налогообложения. Третий вопрос является самым актуальным, так как, даже используя законно установленные способы сокращения своих налоговых обязательств, все равно можно не сойтись во мнении с налоговыми органами. Сложность налогового законодательства состоит в том, что даже если соответствующая статья Налогового кодекса РФ точно предписывает, как поступать налогоплательщику, но налоговые органы имеют другую точку зрения, то спор в суде неизбежен.

Осуществление налогоплательщиком налогового планирования означает выполнение следующих основных функций:

1. **Оптимизация налогового бремени.** В рамках этой функции налогоплательщик постоянно изыскивает возможности по уменьшению налогового бремени. Новая сделка, новый вид деятельности подвергаются анализу на предмет налоговой оптимизации;

2. **Планирование сумм и видов налогов, подлежащих уплате.** В рамках этой функции налогоплательщик путем составления бюджета или иным образом планирует сроки и суммы уплачиваемых налогов;

3. **Отслеживание сроков уплаты налогов.** Эта функция непосредственно связана с предыдущей. Налоги должны быть уплачены в срок, не позднее и не раньше срока;

4. **Минимизация штрафных санкций и пеней.** Не секрет, что многие налогоплательщики регулярно уплачивают штрафные санкции за нарушение налогового законодательства, пени - за просрочку уплаты налога. Как правило, решение проблемы лежит в грамотной постановке учета в организации, создании эффективной системы внутреннего контроля, отслеживании сроков уплаты налогов;

5. **Выявление и анализ налоговых рисков** позволяет налогоплательщику устранить их или максимально подготовиться к возможным спорам с налоговыми органами;

6. **Прогнозирование изменений налогового законодательства.** Прогнозирование изменений налогового законодательства позволяет своевременно учесть и использовать в своих интересах эти изменения.

Следует отметить, что налогоплательщику (экономическому субъекту) следует выработать свою налоговую стратегию - долгосрочные цели налоговой политики.

Налоговое планирование предполагает проведение налогоплательщиком определенных мероприятий организационного характера с целью минимизации налоговых платежей. Рассмотрим, какие же имеются у налогоплательщиков возможности для уменьшения налоговых платежей.

Можно выделить два основных типа налогового планирования:

- уменьшение суммы налога. При применении этого типа налогового планирования сумма налога, подлежащего уплате в бюджет, уменьшается в абсолютном выражении;

- отсрочка уплаты суммы налога. Применение отсрочки позволяет перенести срок уплаты налога на более поздний срок.

В процессе налогового планирования используют следующие способы (рисунок 2):

1. Использование пробелов законодательства. Этот способ наиболее рискован и вместе с тем краткосрочен. Пробелы в законодательстве неизбежны, особенно в условиях его постоянного изменения. Между тем законодатель стремится ликвидировать их. Поэтому на долгосрочной основе не имеет смысла осуществлять налоговое планирование этим способом. Этот способ целесообразно применять только после консультаций с налоговыми консультантами, которые в состоянии определить, что действительно является пробелом законодательства.

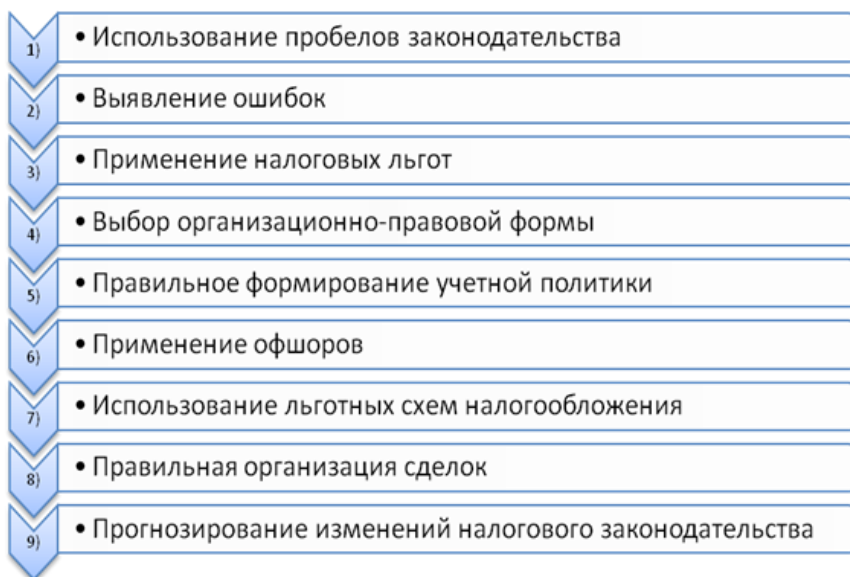


Рисунок 2 - **Способы налогового планирования экономического субъекта**

Нередко применение этого метода приводит к конфликтным ситуациям. Между тем норма п. 7 ст. 3 НК РФ дает гарантию нало-

гоплательщикам: «все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов)»;

2. Выявление ошибок. Как показывает практика, налогоплательщики переплачивают налоги, штрафы и пени в результате совершения ошибок. Поэтому можно воспользоваться методом выявления ошибок, допущенных налогоплательщиком. Выявленные ошибки обнаруживают переплату налога либо его недоплату. Самостоятельно выявленные и должным образом исправленные ошибки, связанные с недоплатой налога, исключают применение штрафа к налогоплательщику. Система выявления ошибок, как правило, состоит из следующих элементов:

- эффективная система внутреннего контроля;
- внутренний аудит;
- внешний аудит;
- разработка и внедрение внутрифирменных стандартов бухгалтерского учета и налогообложения;
- постановка налогового учета;

3. Применение налоговых льгот. Этот простой способ далеко не всегда используется налогоплательщиками в полном объеме. Налоговое законодательство по каждому налогу, как правило, содержит перечень льгот, которыми могут пользоваться организации с целью уменьшения налогового бремени. Применять или не применять льготу является правом налогоплательщика. Основания, порядок и условия применения льгот определяются законодательством о налогах и сборах.

Следует обратить внимание, что ряд льгот устанавливается законами субъектов РФ и актами органов местного самоуправления. Многие организации не применяют такие льготы, поскольку не знают об их существовании;

4. Выбор организационно-правовой формы. Деятельность может осуществляться в различных формах. Так, физическое лицо может зарегистрироваться как индивидуальный предприниматель или создать юридическое лицо. В случае необходимости ведения деятельности за пределами места регистрации организация может открыть филиал или учредить дочернюю фирму. Для объединения своих усилий налогоплательщики могут создать новое юридическое лицо или действовать совместно по договору простого това-

рищества. Каждый из альтернативных вариантов имеет свои особенности налогообложения. Поэтому налоговый анализ этих особенностей является предметом налоговой оптимизации. Этот способ целесообразно оценить до того, как начинать ту или иную деятельность. При этом он может быть применен и для изменения формы уже осуществляемой деятельности;

5. Правильное формирование учетной политики. Законодательство во многих случаях предоставляет право налогоплательщику выбирать способы бухгалтерского учета и налогообложения. От этого зависят порядок исчисления налога и сумма уплачиваемых налогов. Поэтому правильное формирование учетной политики очень важно для целей налогообложения;

6. Применение офшоров. Этот способ, наверное, наиболее широко известен. Суть его в том, что прибыль выводится в фирмы, зарегистрированные в зонах с льготным налогообложением. Соответственно прибыль облагается налогом по пониженным ставкам. Офшорные зоны часто помимо налоговых льгот предоставляют и другое преимущество - упрощенный контроль за деятельностью налогоплательщика со стороны налоговых органов.

Российское государство борется с применением офшоров, так как этот способ приводит к большим потерям бюджета. Главные механизмы - контроль цен налоговыми органами и начинающееся складываться антиофшорное законодательство;

7. Использование льготных схем налогообложения. Законодательством для некоторых категорий налогоплательщиков предоставляются льготные условия налогообложения (например, упрощенная система налогообложения, иные специальные налоговые режимы). Отдельные категории налогоплательщиков имеют специальные льготы по определенным налогам. Суть метода состоит в том, что основная налоговая база «переносится» на эти организации;

8. Правильная организация сделок. В некоторых случаях правильная организация сделок позволяет уменьшить налоговое бремя организации. А.В. Брызгалин выделяет два метода - метод разделения отношения и метод замены отношений. Первый метод предусматривает: из одного отношения выделяются два отношения. Например, договор предусматривает строительство объекта и поставку оборудования. Этот договор можно разделить на два отдельных

договора - один на строительство объекта, другой - на поставку оборудования. Метод замены отношений предполагает замену отношений между сторонами сделки. Например, договор купли-продажи заменяется на посреднический договор или наоборот;

9. Прогнозирование изменений налогового законодательства. Этот метод налогового планирования не всегда позволяет непосредственно получить экономическую выгоду на уплате налогов, в то же время его значение не следует и занижать. Если бы налогоплательщики заранее точно знали обо всех будущих изменениях в налоговом законодательстве, то это позволило бы решить многие проблемы.

Эффективным способом оптимизации налогового бремени является учетная политика экономического субъекта для целей бухгалтерского и налогового учета. Знание бухгалтерского и налогового законодательства позволяет разработать такую учетную политику организации, которая способна оптимизировать систему налогообложения конкретной организации. Учетная политика - это определенные принципы, основы, обычаи, правила и практические приемы, принятые организацией для формирования бухгалтерского учета и подготовки финансовой и налоговой отчетности. С 1 января 2007 года в ст. 11 НК РФ внесено определение понятия «учетная политика для целей налогообложения».

Учетная политика для целей налогообложения - выбранная налогоплательщиком (экономическим субъектом) совокупность допускаемых Налоговым кодексом способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика. Учетная политика для целей налогообложения регламентируется отдельными нормами налогового законодательства. В частности, п. 12 ст. 167 НК установлено, что учетная политика для целей налогообложения:

- утверждается соответствующими приказами, распоряжениями руководителя организации;
- применяется с 1 января года, следующего за годом ее утверждения;
- является обязательной для всех обособленных подразделений организации.

Понятие «учетная политика» установлено как в области бухгалтерского учета, так и налоговым законодательством. Следовательно, учетная политика должна нести в себе два этих направления. Совершенно непринципиальным вопросом является разработка двух учетных политик, каждая из которых несет в себе отдельные направления, или совмещение двух этих направлений в одном документе. Каждая организация формирует и оформляет учетную политику самостоятельно.

Вывод: предлагаемые клиенту схемы оптимизации налоговой нагрузки не должны приводить к нарушению налогового законодательства. Это можно предусмотреть заранее, используя методы налогового планирования.

Список использованных источников и литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Комментарии к последним изменениям / Под ред. Г.Ю. Касьяновой. – 17-е изд., перераб. и доп. – М.: АБАК, 2017. – С. 339.

2. Федеральный закон N 477-ФЗ "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации" от 29 декабря 2014 года

3. Федеральный закон "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения" от 18.07.2011 N 227-ФЗ (последняя редакция)

4. Распоряжение Правительства РФ от 17.11.2008 N 1662-р (ред. от 28.09.2018) <О Концепции долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года> (вместе с "Концепцией долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года")

5. Федеральный закон Российской Федерации от 1 декабря 2007 г. № 317-ФЗ "О саморегулируемых организациях".

6. Федеральный закон Российской Федерации от 30 декабря 2008 г. N 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности" (с изменениями и

дополнениями по состоянию на 12 декабря 2011 года), СПС «ГАРАНТ».

7. Федеральный закон Российской Федерации от 27 июля 2010 г. N 193-ФЗ "Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника (процедуре медиации)", СПС «ГАРАНТ».

8. Постановление Конституционного Суда РФ от 17 марта 2009 г. N 5-П "По делу о проверке конституционности положения, содержащегося в абзацах четвертом и пятом пункта 10 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации, в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью "Варм"".

9. Воскресенская, Е.В. Налоговые споры: внесудебные и судебные механизмы защиты [Текст] / Е.В. Воскресенская // Проблемы и перспективы в международном трансферте инновационных технологий: сборник статей по итогам Международной научно-практической конференции. - 2018. - С. 206-209

10. Демишева Т.А. Организация и методика налогового консультирования. Учебно-методическое пособие на 2018-2019 учебный год

11. Пантелеева, А.А. Налоговые споры, их классификация и разработка предложений по вопросам предложений в налоговых спорах [Текст] / А.А. Пантелеева // Аллея науки. - 2018. - Т. 3. - № 6 (22). - С. 467-471

12. Приженникова, А.Н. Налоговые споры в современной России: актуальные вопросы [Текст] / А.Н. Приженникова // APRIORI. Серия: Гуманитарные науки. - 2017. - № 3. - С. 17